

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>DEPARTAMENTO EMISOR:</b><br>Subdirección Normativa<br>Impuestos Directos                                                                                                                                                                                                                        | <b>CIRCULAR N°73</b><br><b>09.2020 ID</b><br><b>24.2019 SN</b>                                                                                                                                                                                 |
| <b>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</b>                                                                                                                                                                                                                                                    | <b>FECHA: 22 DE DICIEMBRE DE 2020</b>                                                                                                                                                                                                          |
| <b>MATERIA:</b> Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales relacionadas con el nuevo régimen general de tributación sobre renta efectiva según contabilidad completa, vigente a contar del 1° de enero de 2020. | <b>REF. LEGAL:</b> Artículos 14, 17 N° 7, 20, 38 bis, 56 N° 3, 63 y 65 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974; Ley N°21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020. |

I        **INTRODUCCIÓN**

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria (en adelante la “Ley”).

Entre las principales modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) que rigen a partir del 1° de enero de 2020 se encuentran aquellas relacionadas con la forma en que deberán tributar las empresas que determinen sus rentas efectivas según contabilidad completa y sus propietarios, con el propósito central de simplificar el sistema tributario.

Se hace presente que, salvo cuando se señale algo distinto, todas las menciones efectuadas en la presente circular se entienden realizadas a las normas de la LIR y según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2020, modificado por la Ley.

1.        **SISTEMA DE TRIBUTACIÓN**

A partir del 1° de enero de 2020, en la letra A) del artículo 14 queda contenido un régimen en base a retiros, remesas o distribuciones con imputación o integración parcial del impuesto de primera categoría (IDPC) que paga la empresa con los impuestos finales de los propietarios.

Lo anterior, conforme al artículo 20, en virtud del cual 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”, los que, a su vez, establecen la imputación parcial atendido que, como regla general, sólo una parte del IDPC que afecta a la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales conforme al régimen de la letra A) del artículo 14.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 14 letra A) se relaciona, principalmente, con la tributación de impuestos finales de los propietarios de una empresa.

2.        **ÁMBITO DE APLICACIÓN**

El artículo 14 es de aplicación general para todas las empresas que obtengan rentas afectas de primera categoría y establece las reglas y criterios para la interacción del IDPC soportado por la empresa con los impuestos finales.

De este modo, a contar del 1° de enero de 2020, la letra A) del artículo 14 o el N° 3 de la letra D) del mismo artículo (que contiene el denominado Régimen Pro Pyme<sup>1</sup>), serán aplicados en forma automática a las empresas según su nivel de ingresos, y demás requisitos que esta última norma exige.

Estos regímenes se pueden aplicar a todas las empresas, sin atender a su composición societaria o tipo jurídico.

<sup>1</sup>Los contribuyentes que cumplan los requisitos podrán optar al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

## 2.1. Contribuyentes que pueden optar por aplicar el artículo 14

En virtud de la letra G) del artículo 14 se excluyen del artículo 14 aquellos contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al IDPC, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios y que resulten gravados con los impuestos finales, tales como las fundaciones y corporaciones reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, y de las empresas en que el Estado tenga la totalidad de su propiedad.

No obstante, la LIR permite que las cooperativas y todo otro contribuyente pueda optar por aplicar lo establecido en el artículo 14, en cuyo caso deberán cumplir con todas sus disposiciones.

Lo anterior significa que, en la medida que cumplan todas las disposiciones del régimen del artículo 14 bajo el cual pretenden tributar, se sujetarán a las reglas contenidas desde la letra A) hasta la letra H) del artículo 14, que según su naturaleza sean aplicables, cuando dichas entidades así lo decidan, realizando la comunicación indicada en el párrafo siguiente. De este modo, por ejemplo, si desean sujetarse al régimen dispuesto en el N° 3 de la letra D) del 14, deberán cumplir con los requisitos correspondientes y además deberán comunicar a este Servicio su opción.

Para estos efectos, los mencionados contribuyentes deberán presentar una comunicación a este Servicio en los términos dispuestos en la Resolución Ex. N° 82 de 2020, que instruye el procedimiento para acogerse a los regímenes tributarios del artículo 14. De acuerdo con dicha resolución, para cambiarse de régimen el contribuyente deberá ingresar al sitio web, [www.sii.cl](http://www.sii.cl), y realizar el cambio mediante la aplicación de Regímenes Tributarios, disponible en la sección "Peticiónes Administrativas y otras solicitudes". Si no se realiza la comunicación indicada, estas empresas quedarán clasificadas como contribuyentes no sujetos al artículo 14 de la LIR (14 G), como se ha instruido en misma resolución.

Finalmente, cuando esta letra G) establece que los contribuyentes que ejerzan la opción de aplicar el artículo 14 deberán cumplir con todas sus disposiciones, debe entenderse que, como consecuencia, tienen derecho a las tasas, créditos, registros y beneficios que en esta norma u otras directamente relacionadas se contemplan, así como también las obligaciones de presentar las declaraciones juradas correspondientes para la adecuada administración del sistema, sin que por ello se altere las normas especiales aplicables, por ejemplo, para la determinación de la base o la procedencia del artículo 21.

## 3. DEFINICIONES Y ABREVIATURAS

El artículo 2° y la letra H) del artículo 14 contienen definiciones que tienen aplicación para los efectos de dicho artículo y sus normas relacionadas. Asimismo, el N°10 del artículo 2° incorpora una nueva definición de capital propio tributario, de vital importancia para determinar la tributación de los propietarios de una empresa.

Se transcriben a continuación las definiciones, también utilizadas en la presente circular:

- a) **Empresa:** la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda<sup>2</sup>.
- b) **Propietarios:** el titular de la empresa individual o empresa individual de responsabilidad limitada, el contribuyente del artículo 58 número 1), el socio, accionista o comunero. También se considerará propietarios a los usufructuarios de dichos derechos o acciones, cuando corresponda.
- c) **Renta con tributación cumplida:** rentas o cantidades que fueron gravadas con los impuestos a la renta contenidos en esta u otras leyes, sin que tengan pendiente tributación con impuestos finales.

<sup>2</sup> Dentro de las sociedades de personas se incluyen las sociedades en comanditas por acciones de acuerdo con el N° 6 del artículo 2°, y dentro de las comunidades se incluyen las sociedades de hecho.



- d) **Capital propio tributario:** el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberá considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.
- e) **Impuestos finales:** Los impuestos global complementario o adicional.

Por su parte, a continuación, se ofrece un cuadro con las principales abreviaturas utilizadas en esta circular:

| Abreviatura | Descripción                                                                                                        |
|-------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CPT         | Capital propio tributario                                                                                          |
| FUR         | Fondo de utilidades reinvertidas                                                                                   |
| IA          | Impuesto Adicional                                                                                                 |
| IDPC        | Impuesto de Primera Categoría                                                                                      |
| IF          | Impuestos Finales, que corresponden al IGC o al IA                                                                 |
| IGC         | Impuesto Global Complementario                                                                                     |
| INR         | Ingreso no constitutivo de renta                                                                                   |
| IPC         | Índice de Precios al Consumidor                                                                                    |
| IPE         | Impuestos pagados o soportados en el extranjero que se pueden usar como crédito en Chile conforme al artículo 41 A |
| ISFUT       | Impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributables (FUT)                                                      |
| LIR         | Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley 824 de 1974                             |
| PPM         | Pagos provisionales mensuales                                                                                      |
| RLI         | Renta Líquida Imponible                                                                                            |
| STC         | Saldo total de créditos                                                                                            |
| STUT        | Saldo total de utilidades tributables                                                                              |
| UBET        | Utilidades de balance que exceden de las tributables                                                               |
| UF          | Unidad de fomento                                                                                                  |
| UTA         | Unidad tributaria anual                                                                                            |

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. INCORPORACIÓN AL NUEVO RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

1.1. Empresas que se encontraban sujetas a los regímenes generales de las letras A) (renta atribuida) o B) (régimen de imputación parcial de crédito) del artículo 14 de la LIR al 31 de diciembre de 2019

De conformidad al artículo noveno transitorio de la Ley, estas empresas<sup>3</sup>:

- a) Se entenderán acogidas de pleno derecho, y sin necesidad de informar a este Servicio, al régimen Pro Pyme establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 por cumplir los requisitos respectivos o, en su defecto, si no cumplen dichos requisitos, al régimen de la letra A) del artículo 14, en ambos casos, a partir del 1° de enero de 2020; o bien,
- b) Cumpliendo los requisitos, podrán optar por acogerse al régimen de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 o al régimen de renta presunta a que se refiere el artículo 34, debiendo, para acogerse al régimen de transparencia tributaria, haber dado el aviso correspondiente a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de septiembre del año comercial 2020<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> El procedimiento para optar a cada régimen tributario se encuentra regulado en la Resolución Ex. N° 82 de 2020.  
<sup>4</sup> Originalmente el plazo era hasta el 30 de abril de 2020, pero fue ampliado por el Decreto N° 420 de 2020, modificado por el Decreto N° 1156 de 2020, del Ministerio de Hacienda.

Las empresas que se acojan al artículo 14 letra A) deberán sujetarse a lo dispuesto en los artículos décimo transitorio y undécimo transitorio de la Ley y, cuando resulte aplicable, reclasificar sus registros de rentas empresariales según se instruye en la presente circular.

A continuación, se presenta un esquema que resume lo señalado precedentemente:

| Régimen Tributario al 31.12.2019                                          | Régimen Tributario a partir del 01.01.2020              |                                                                     |                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
|                                                                           | Imputación Parcial de Créditos (Art. 14 A) LIR)         | Pro Pyme en base a retiros o distribuciones (Art. 14 letra D) N° 3) | Régimen PYME de transparencia (Art. 14 letra D) N° 8) |
| Renta atribuida o imputación parcial de créditos (Art. 14 A) o 14 B) LIR) | De pleno derecho, si no cumple requisitos para 14 D N°3 | De pleno derecho, si cumple requisitos.                             | Puede optar si cumple requisitos.                     |

Por otra parte, también podrán optar por incorporarse al régimen del artículo 14 letra A) aquellas empresas que, al 31 de diciembre de 2019, se encuentren sujetas al régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter<sup>5 6</sup>.

**1.2. Empresas que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2020**

Las empresas que inicien actividades a contar del 1° de enero de 2020, que se encuentren obligadas a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad y cuyo capital efectivo excede de 85.000 UF quedarán acogidas a la letra A) del artículo 14.

Si el capital efectivo fuere menor a 85.000 UF y no optaren por algún régimen al momento de iniciar sus actividades, quedarán acogidas por el solo ministerio de la ley y sin necesidad de efectuar una declaración expresa<sup>7</sup> al régimen Pro Pyme en base a retiros del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

En caso que la empresa quedara acogida a otro régimen y quiera cambiarse al régimen de la letra A) del artículo 14, deberá ejercer la opción por acogerse a dicho régimen general dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, mediante la aplicación dispuesta para ello en el sitio web [www.sii.cl](http://www.sii.cl), en los términos dispuestos en la Resolución Ex. N° 82 de 2020.

La ley no establece un plazo de permanencia en el régimen de la letra A) del artículo 14; por lo tanto, las empresas permanecerán en él mientras no opten por acogerse a algunos de los regímenes alternativos que ofrece la LIR, siempre que se cumplan los requisitos que correspondan.

**1.3. Empresas sujetas a otros regímenes y que opten por incorporarse al régimen de la letra A) del artículo 14**

Las empresas que se encuentren sujetas a cualquiera de los regímenes alternativos de tributación regulados por la LIR podrán optar por cambiarse en cualquier momento al régimen de la letra A) del artículo 14, dando aviso a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que ingresen al nuevo régimen.

<sup>5</sup> De acuerdo con el N° 3 del artículo decimocuarto transitorio de la Ley.  
<sup>6</sup> No obstante lo señalado precedentemente, todos los contribuyentes, cumpliendo los requisitos correspondientes, pudieron optar por cualquiera de los regímenes vigentes a contar del 1° de enero de 2020, informando a este Servicio dicha opción en la forma establecida en la Resolución Ex. N° 82 de 2020, hasta el 30 de septiembre de 2020, salvo las empresas que optaron por algún régimen de renta presunta, cuya opción venció el 31 de julio de 2020. Lo anterior, conforme al Decreto Supremo de Hacienda N° 420 de 2020, modificado por Decreto Supremo de Hacienda N° 1.156 de 2020.  
<sup>7</sup> De acuerdo con el N° 5 de la letra D) del artículo 14.



### 1.3.1. Empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 o del 8<sup>o</sup> de la letra D) del artículo 14

Las empresas que opten por retirarse de estos regímenes o deban abandonarlos por incumplimiento de alguno de los requisitos, aplicarán lo dispuesto en el N° 7 de la letra D) del artículo 14 y deberán dar aviso a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que decidan abandonar el régimen o del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, en la forma y plazo establecido en la Resolución Ex. N° 82 de 2020.

Tales empresas quedarán sujetas a las normas del régimen del artículo 14 letra A) a contar del 1° de enero del año comercial del aviso.

### 1.3.2. Empresas sujetas a las normas de renta presunta del artículo 34

Para optar al régimen de la letra A) del artículo 14, las empresas que tributen en el régimen de renta presunta deberán aplicar lo dispuesto en el N° 5 del artículo 34 y, en consecuencia, registrar sus activos y pasivos en un balance inicial de acuerdo a la valorización que dicha norma establece.

El ejercicio de esta opción deberá ser informada a este Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que se cambia de régimen<sup>9</sup>.

Las empresas obligadas a abandonar el régimen de renta presunta<sup>10</sup> y que opten por incorporarse al régimen de la letra A) del artículo 14 también deberán aplicar lo dispuesto en el N° 5 del artículo 34. Ahora bien, dependiendo de los requisitos que sean incumplidos, el abandono del régimen ocurrirá en un período diferente:

- Si el incumplimiento dice relación con el tipo jurídico o composición societaria (corresponde al requisito contemplado en el párrafo cuarto del N° 1 del artículo 34), la empresa deberá abandonar el régimen de renta presunta a contar del 1° de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y el aviso a este Servicio de su incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14, deberá efectuarse entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente.
- Si el incumplimiento no dice relación con el tipo jurídico ni composición societaria (no corresponde al requisito contemplado en el párrafo cuarto del N° 1 del artículo 34), la empresa deberá abandonar el régimen de renta presunta a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, debiendo dar aviso a este Servicio de su incorporación al régimen de la letra A) del artículo 14, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al mismo.

La falta de aviso en ningún caso supone que la empresa puede mantenerse en el régimen de renta presunta.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, las empresas sujetas al régimen de renta presunta, si cumplen los requisitos correspondientes, también podrán acogerse al régimen Pro Pyme del N° 3 o N° 8 de la letra D) del artículo 14.

## **2. RÉGIMEN DE LA LETRA A) DEL ARTÍCULO 14. EMPRESAS OBLIGADAS A DECLARAR EL IDPC SEGÚN RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA**

El análisis de este régimen se llevará a cabo considerando los dos niveles de tributación que contempla nuestro sistema tributario.

En primer lugar, se instruirá sobre la tributación que afecta a las empresas obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo con un balance general según contabilidad completa y, en segundo lugar, se instruirá sobre las normas relativas a la tributación con los IF que afectan a los propietarios de dichas empresas respecto de las rentas determinadas por éstas.

<sup>8</sup> De acuerdo con la letra (e) del N° 8 de la letra D) del artículo 14.

<sup>9</sup> Párrafo tercero del N° 4 del artículo 34.

<sup>10</sup> Párrafo primero del N° 4 del artículo 34.

Asimismo, se incluirá la tributación que afecta a los propietarios de las empresas acogidas al régimen Pro Pyme en base a retiros o distribuciones del N° 3 de la letra D) del artículo 14, quienes, en virtud del N° 4 de dicha letra, deben sujetarse a las reglas de la letra A) del artículo 14.

## **2.1. Tributación que afecta a las empresas**

### **2.1.1. Tasa del IDPC**

La Ley modificó<sup>11</sup> el artículo 20 de la LIR estableciendo las tasas del IDPC que deberán pagar las empresas según el régimen al cual se acojan.

En términos generales, la LIR contempla una tasa general de IDPC de un 25%<sup>12</sup> que afectará a todas las empresas, salvo aquellas acogidas a la nueva letra A) del artículo 14 de la LIR, cuya tasa será de un 27%.

### **2.1.2. Determinación de la RLI**

Las empresas obligadas 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 y demás normas legales.

Al respecto, se instruye sobre las normas modificadas por la Ley que tienen incidencia en la determinación de la RLI.

### **2.1.3. Retiros y/o dividendos afectos a los IF percibidos desde otras empresas**

Cuando se trate de retiros o dividendos afectos a los IF percibidos desde otras empresas domiciliadas o residentes en el país, se aplicará la exención que establece el N° 1 del artículo 39 o la deducción que contempla la letra a) del N° 2 del artículo 33, según corresponda, debiendo incorporarse al registro SAC los créditos por IDPC y por IPE asociados a dichas cantidades<sup>13</sup>.

### **2.1.4. Incentivo al ahorro para empresas con ingresos brutos anuales inferiores a 100.000 UF<sup>14</sup>**

El incentivo al ahorro favorece a las empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 y que se encuentren sujetas a las disposiciones de la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14 (en este último grupo se incluye a las empresas que optaron por determinar su renta efectiva según contabilidad simplificada). Así, por ejemplo, quedan excluidas de este beneficio las empresas sujetas al régimen de renta presunta<sup>15</sup> o al régimen Pro Pyme de transparencia tributaria<sup>16</sup>.

El beneficio consiste en la posibilidad de efectuar una deducción en la RLI gravada con el IDPC hasta por un monto equivalente al 50% de dicha RLI que se mantenga invertida en la empresa. En todo caso, el monto máximo de la rebaja en ningún caso podrá exceder de una suma equivalente a 5.000 UF, según su valor al último día del año comercial en que se invoca el beneficio.

<sup>11</sup> N° 10 del artículo segundo de la Ley.

<sup>12</sup> De acuerdo con el artículo primero de la Ley N° 21.256, la tasa del IDPC fue reducida a un 10% para las empresas sujetas al régimen Pro pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, por los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

<sup>13</sup> Salvo la parte de dichas cantidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias en conformidad al artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley N° 21.210.

<sup>14</sup> La Ley derogó, a contar del 1° de enero de 2020, el artículo 14 ter de la LIR, cuya letra C) establecía un incentivo al ahorro para las pequeñas y medianas empresas, respecto de la cual se impartieron instrucciones mediante la Circular N° 49 de 2016. Sin embargo, la nueva letra E) del artículo 14 incorpora un mecanismo similar, con vigencia a contar del 1° de enero de 2020. Como el mecanismo de ahorro se modificó, para entregar un instructivo completo y actualizado se reproducirán las instrucciones que siguen siendo aplicables y se complementarán con aquellas que aborda la modificación legal, obteniendo así una sola instrucción actualizada. En consecuencia, con motivo de las presentes instrucciones, lo instruido sobre esta materia en la Circular N° 49 de 2016 queda sin efecto.

<sup>15</sup> Artículo 14 letra B) N° 2 y 34.

<sup>16</sup> Artículo 14 letra D) N° 8.



2.1.4.1. Determinación de RLI que se mantiene invertida en la empresa

Para efectos de determinar la RLI que se mantiene invertida en la empresa, la norma prescribe el siguiente procedimiento:

| Concepto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Valor |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Renta líquida imponible o base imponible<br>a) Las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 considerarán la renta líquida imponible determinada de acuerdo con el Título II de la LIR. Es decir, aquella determinada de acuerdo con los artículos 29 al 33. Solo se considera si su resultado es positivo.<br><br>b) Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 considerarán la base imponible determinada según las reglas establecidas en dicha norma. Solo se considera si su resultado es positivo.                                                                                                                                                                                                                         | (+)   |
| Gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 que estén formando parte de la RLI. También se incluyen en este concepto aquellos gastos rechazados, que estén formando parte de la RLI, que no se encuentran incluidos dentro del mencionado inciso, pero que no están afectos al impuesto único que contempla el inciso primero o a la tributación dispuesta en el inciso tercero de dicho artículo.<br>a) Las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 deben registrar este valor reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al del pago y el mes anterior al cierre del ejercicio respectivo.<br><br>b) Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR deben registrar este valor sin reajuste. | (-)   |
| Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio:<br>a) Las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 deben registrar su valor actualizado según la variación del IPC entre el mes anterior al del retiro, remesa o distribución y el mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.<br><br>b) Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deben considerar tales cantidades sin reajuste.<br><br>Nota: Se deben considerar todos los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, independientemente si están afectos o no a los IF <sup>17</sup> .                                                                                                                                                               | (-)   |
| Renta líquida imponible o base imponible que se mantiene invertida en la empresa.....\$                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | (=)   |

2.1.4.2. Requisitos

Para acceder a este beneficio tributario, las empresas deberán cumplir los siguientes requisitos copulativos al término del año comercial respectivo:

- i. Tener un promedio anual de ingresos de su giro en los tres años comerciales anteriores al año en que se debe ejercer la opción (abril) que no exceda de las 100.000 UF.

Para calcular el límite de ingresos, las empresas deberán tener presente las siguientes normas:

- Considerar ejercicios consecutivos; si la empresa hubiera iniciado actividades en un periodo inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará computando los ejercicios desde que las haya iniciado.
- Si se trata del primer ejercicio, por corresponder al año de inicio de actividades, la empresa deberá considerar sus ingresos en ese ejercicio.

<sup>17</sup> No se deben considerar los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 que resulten imputados en el ejercicio porque no corresponden a desembolsos que signifiquen una menor renta líquida reinvertida.

- Los ingresos del giro comprenderán los que provienen de la actividad que realiza habitualmente el contribuyente, incluyendo ventas, exportaciones, prestaciones de servicios y otras operaciones, excluyendo aquellos ingresos extraordinarios, como en el caso de ganancias de capital, o esporádicos, como los obtenidos en la venta de activo inmovilizado, siempre que en este último caso no se trate de la actividad que constituye el negocio o giro de la empresa.

Por su parte, para el cómputo de los ingresos brutos del giro no se considerará el impuesto al valor agregado contemplado en el decreto ley N° 825 de 1974, ni otros impuestos adicionales o específicos que se recarguen al precio o remuneración.

No es relevante para estos efectos si en alguno de los ejercicios comerciales consecutivos o en algunos meses de ellos no se efectuaron ventas o servicios o no se obtuvieron otros ingresos del giro. De todas formas, dichos ejercicios deben considerarse para el cálculo del promedio.

- El monto de los ingresos del giro del año se deberá convertir a su valor en UF. Para ese efecto se debe dividir dicho monto anual, por el valor que tenga la UF el último día del respectivo ejercicio.

Para el cálculo del límite señalado, las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 deberán sumar a sus ingresos los obtenidos por sus empresas relacionadas en el ejercicio respectivo, en los términos establecidos en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, y en la totalidad o en la proporción establecida en el párrafo décimo de la letra (b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14.

Por su parte, las empresas acogidas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 también considerarán los ingresos obtenidos por sus empresas relacionadas en los términos del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, aplicando para ese efecto lo dispuesto en la letra (b) del N° 1 de la letra D) del artículo 14<sup>18</sup>.

- ii. Que los ingresos obtenidos durante el año comercial respecto del cual se invoca el beneficio, provenientes de instrumentos de renta fija y la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación, no excedan en su conjunto de un monto equivalente al 20% del total de ingresos del ejercicio determinados según lo señalado precedentemente. Para estos efectos solo se considerarán los ingresos de este tipo que obtenga directamente la empresa en el año comercial respectivo, en relación a los demás ingresos brutos obtenidos por la empresa.

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 explotación a cualquier título o sin título alguno de los mismos, incluidos los ingresos obtenidos producto de su enajenación.

Ejemplo:

<sup>18</sup> Las instrucciones de este régimen se encuentran en la circular N° 62 de 2020

| DETALLE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                          | Artículo 14 letra A) |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| <b>Paso 1: Determinación Pre-RLI</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                          |                      |
| (=)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Utilidad según balance                                                                   | 90.000.000           |
| (+)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Gastos rechazados del inciso 2° artículo 21, reajustados                                 | 7.000.000            |
| (+)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Gastos rechazados no afectos artículo 21 no incluidos en el inciso 2° de dicha norma (*) | 3.000.000            |
| (=)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | RLI afecta al IDPC                                                                       | 100.000.000          |
| <b>Paso 2: Determinación Monto máximo de la rebaja</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                          |                      |
| (-)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Retiros del ejercicio afectos o no gravados, reajustados                                 | -40.000.000          |
| (-)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Gastos rechazados del inciso 2° artículo 21, reajustados                                 | -7.000.000           |
| (-)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Gastos rechazados no afectos artículo 21 no incluidos en el inciso 2° de dicha norma (*) | -3.000.000           |
| (=)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | RLI del IDPC que se mantiene invertida en la empresa                                     | 50.000.000           |
| (-)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Deducción reinversión letra E) del artículo 14: 50% s/\$ 50.000.000 inferior a 5.000 UF  | -25.000.000          |
| <b>Paso 3: Determinación RLI definitiva</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                          |                      |
| (=)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | RLI afecta al IDPC                                                                       | 100.000.000          |
| (-)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <u>Menos:</u> Deducción por utilidades reinvertidas en la empresa                        | -25.000.000          |
| (=)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | RLI definitiva sobre la cual se calcula el IDPC                                          | 75.000.000           |
| (*) Se trata de gastos rechazados que no corresponden a aquellos contemplados en el inciso 2° del artículo 21, pero que tampoco están afectos al impuesto único que contempla el inciso 1° o al tratamiento que contempla el inciso 3° de dicho artículo. Corresponde esta deducción ya que la renta no se mantiene reinvertida en la empresa. Así, por ejemplo, el pago de gastos vinculados con automóviles en el caso que no correspondan a la actividad del contribuyente, sin la correspondiente resolución del Director, que no sea en beneficio de terceros relacionados con la empresa o con sus propietarios, ni tampoco sea en beneficio de los mismos propietarios, según lo dispone el artículo 21. |                                                                                          |                      |

El IDPC se determinará sobre una RLI de \$ 75.000.000, posteriormente se incorporará al registro SAC<sup>19</sup>.

Los \$ 25.000.000 deducidos de la RLI no se gravan con el IDPC, así como tampoco se anota de manera directa en registro alguno, pero deberán ser informados en la declaración de impuestos respectiva en la forma que establezca este Servicio mediante resolución.

No obstante, dado su carácter de rentas afectas a IF que forman parte del CPT, los \$25.000.000 se reflejarán indirectamente en el registro RAI establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14, atendido a que éstas son rentas o cantidades acumuladas e invertidas en la empresa que tributarán con IF al momento de su retiro, remesa o distribución.

Por otra parte, las empresas no podrán hacer uso del incentivo al ahorro establecido en la letra E) del artículo 14 respecto de la RLI determinada por el ejercicio de término de giro, toda vez que en ese caso no se cumple el objetivo de esta norma, ya que no se mantendrá la utilidad invertida en la empresa, y el artículo 38 bis dispone que las cantidades acumuladas en la empresa se entenderán retiradas o distribuidas al término de giro.

Aplicado el ejemplo anterior a una empresa del régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, aquella comenzará el cálculo a partir de la base imponible que haya determinado, sin agregar las partidas del inciso segundo del artículo 21 y otras, que sin cumplir con lo establecido en el artículo 31 no se afectan al impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21 o a la tributación que dispone el inciso tercero de dicho artículo, en caso que no hayan sido rebajadas previamente de la base imponible como un gasto o egreso. Cabe señalar que las deducciones por concepto de los retiros, remesas o distribuciones y las partidas del artículo 21 recién señaladas, deberán realizarse sin aplicar reajuste.

<sup>19</sup> Registro establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14, que controla y acumula el crédito por IDPC imputable a los IF.



Finalmente, las empresas sujetas a la letra A) y D) N° 3 del artículo 14 que, al 31 de diciembre de 2019, hayan estado sujetas al régimen de tributación establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente a esa fecha, quedarán liberadas de realizar el reverso que disponía el párrafo final de la letra C) del artículo 14 ter de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, debiendo en consecuencia, eliminar el control de dichas cantidades.

Es decir, eliminarán el “Saldo por reversar” determinado en la letra B del Anexo N° 4 de la Resolución Ex. N° 130 de 2016.

- iii. Manifestar la voluntad de acogerse al beneficio en la forma que instruya este Servicio mediante una resolución y dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta. Esta circunstancia deberá verificarse por cada año en que la empresa decida acogerse a este beneficio.

Si no se ejerciere la opción en la forma y oportunidad señalada, caducará el derecho a ejercerla y no podrá considerarse un error por no haberla ejercido. Ejercida la opción en un ejercicio, ésta resulta irrevocable para la empresa respecto de dicho período.

Lo anterior, es sin perjuicio de que la empresa pueda o no ejercer la opción en el ejercicio siguiente o en los subsiguientes, sujeto al cumplimiento de los requisitos respectivos.

| CUADRO RESUMEN BENEFICIO DE INCENTIVO AL AHORRO |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Requisitos                                      | 1. Empresas de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14.<br>2. Que su promedio anual de ingresos del giro no excedan 100.000 UF en los 3 años comerciales anteriores al año en que deba ejercerse la opción (abril).<br>3. No tener ingresos provenientes de instrumentos de renta fija y de la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación, que excedan del 20% del total de sus ingresos brutos del ejercicio. |
| Beneficio                                       | Podrán optar anualmente por una deducción de la RLI hasta por el 50% de la RLI que se mantenga invertida, con tope de 5.000 UF.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| RLI o BI reinvertida                            | Corresponde a la RLI o BI (según corresponda) descontados los gastos rechazados del inciso 2° del artículo 21, los gastos rechazados no afectos al impuesto único que dispone el inciso 1° del artículo 21, o al tratamiento que contempla el inciso 3° de dicho artículo y las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas en el mismo año, afectos o no a impuestos.                                                                                                                                                                                                                 |
| Cálculo límite de ingresos                      | 1. Las empresas de la letra A) del artículo 14, expresarán los ingresos brutos en UF según el valor de ésta en el último día del respectivo ejercicio, sumarán los ingresos obtenidos por empresas relacionadas en los términos establecidos en el número 17 del artículo 8 del Código Tributario, de la misma forma señalada en la letra D) de este artículo.<br>2. Las empresas de la letra D) del artículo 14, determinarán sus ingresos brutos de acuerdo a lo señalado en la letra (b) del número 1 de dicha letra.                                                                  |
| Plazo opción                                    | Dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

**2.2.   Tributación que afecta a los propietarios de empresas sujetas a la letra A) y al N° 3 de la letra D) del artículo 14, sobre las rentas determinadas por éstas**

La tributación que afecta a los propietarios sobre las rentas obtenidas por sus empresas, percibidas o devengadas, según corresponda, que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 o sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiro o distribuciones a que se refiere el N° 3 de la letra D) del artículo 14, aun cuando estas últimas hayan optado por determinar su renta efectiva según contabilidad simplificada, se sujetan a lo dispuesto por dichas normas, según lo que se instruye a continuación.

Para efectos de entregar una instrucción común respecto de las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a) De acuerdo con la letra c) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, esas empresas están liberadas de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41. Por lo tanto, en la confección de los registros tributarios que a continuación se instruye, no deben efectuar reajuste alguno.

- b) Los propietarios de estas empresas quedarán afectos a los IF, conforme a las reglas establecidas en la letra A) del artículo 14, considerando las disposiciones de la letra D) de dicho artículo<sup>20</sup>.

### 2.2.1. Rentas o cantidades que se gravan con los impuestos finales<sup>21</sup>

Los propietarios quedarán gravados con los IF sobre todas las rentas o cantidades que, a cualquier título, retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa respectiva, siempre que no se trate de rentas con tributación cumplida, exentas de IF o de INR, o corresponda a la devolución de capital social y sus reajustes.

### 2.2.2. Registros tributarios de las rentas empresariales<sup>22</sup>

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 los IF y de los créditos por IDPC y por IPE a que éstas tendrán derecho, la ley establece la obligación para las empresas de confeccionar y mantener al término de cada ejercicio los siguientes registros:

#### a) Registro RAI<sup>23</sup>

En este registro se anotarán todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la empresa que representan activos que forman parte del CPT y que, en caso de ser efectivamente retiradas, remesadas o distribuidas, se afectarán con los IF<sup>24</sup>.

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

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

#### i. Determinación del monto que debe anotarse en este registro

Para determinar el monto de las rentas o cantidades que se anotarán en este registro se deberá descontar del valor del CPT que registra la empresa al término del ejercicio, todas aquellas cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución no se afectarán con IF atendido el tratamiento tributario que la ley les otorga. Para estos efectos se deberá considerar el valor del CPT determinado al término del año comercial, el cual se obtendrá aplicando lo dispuesto en el N° 10 del artículo 2°. Si luego de sumar al CPT la cantidad que corresponda al saldo negativo del registro REX considerado como un valor absoluto (sin signo negativo) y los retiros o distribuciones del ejercicio se obtiene un resultado negativo, se considerará como valor cero.

En el caso de las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán considerar, para determinar el monto de las rentas afectas a IF, el CPT simplificado a que se refiere la letra (j) de referida norma, con los ajustes que correspondan.

Se hace presente que todos los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, independientemente de si resultan o no afectos a los IF, deberán reponerse en la determinación del CPT, reajustados según la variación experimentada por el IPC entre la fecha del retiro, remesa o distribución y el cierre del ejercicio. Lo anterior, atendido que, si bien, dan cuenta de rentas o cantidades que ya no se encuentran en la empresa, tal disminución patrimonial debe verse reflejada mediante su deducción del registro RAI, según el saldo que se determine al término del ejercicio respectivo. En el caso de las empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14, esta reposición deberá efectuarse sin reajuste.

<sup>20</sup> Según el N° 4 de la letra D) del artículo 14.

<sup>21</sup> Los N° 1 y 4 de la letra A) del artículo 14 establecen las rentas o cantidades que se afectan con los IF bajo este régimen.

<sup>22</sup> Según lo dispuesto en el N° 2 de la letra A) del artículo 14.

<sup>23</sup> Rentas afectas a impuestos, de acuerdo con lo establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.

<sup>24</sup> N°s 1 y 4 de la letra A) del artículo 14, en concordancia con el N° 4 de la letra D) del artículo 14 y los artículos 54, 58 y 62.

Del valor del CPT así determinado se deducirá el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX, determinado al término del año comercial respectivo. Por el contrario, como se indicó, cuando el registro REX sea negativo su saldo considerado como un valor absoluto (sin signo negativo) se sumará. Esta adición al CPT tiene como propósito reversar la disminución patrimonial provocada por pérdidas, gastos y otras partidas, que no deben compensarse con las rentas afectas a los IF que permanecen en la empresa.

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<sup>25</sup>, todos ellos reajustados según la 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. En el caso de las empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14, no procederá reajuste alguno a partir del 1 de enero de 2020.

Cabe señalar que, cuando en el ejercicio en curso se efectúe una devolución de capital, para el cálculo del RAI se deberá descontar del capital aportado la totalidad de la devolución, aun cuando en dicho momento no sea posible determinar que parte de las sumas pagadas serán efectivamente con cargo a dicho capital. Este criterio se sustenta en que las sumas devueltas no se encuentran dentro de los activos que conforman el CPT al término del ejercicio y, por ende, este ajuste no afectará la determinación de las rentas afectas a impuestos<sup>26</sup>.

El valor positivo que se determine aplicando las normas anteriores corresponderá a las rentas o cantidades afectas a los IF que se anotarán en el registro RAI al término del año comercial y de éste deberá deducirse, hasta agotarlo, en orden cronológico, los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa en dicho ejercicio, constituyendo el saldo que en definitiva se determine, el remanente para el ejercicio siguiente.

Cabe destacar que el RAI se determina año a año, al cierre de cada ejercicio, por lo tanto, el remanente del registro RAI proveniente del ejercicio anterior deberá reversarse al cierre del año comercial para incorporar el nuevo saldo, antes de la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

- ii. Determinación del monto que se debe anotar en el registro RAI al 31 de diciembre de 2020, o al término de cada ejercicio a contar del 1° de enero de 2020.

A continuación, se presenta un esquema de determinación de las rentas afectas a IF, conforme la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.

| Concepto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Monto |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| CPT positivo o negativo determinado al término del año comercial, según lo dispuesto en el N°10 del artículo 2° o en la letra (j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, según el régimen al que esté sujeta la empresa.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | (+/-) |
| Por no formar parte del monto del CPT al término del año comercial, para efectos de calcular el saldo de rentas afectas, deben reponerse las siguientes cantidades:<br>a) El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, reajustados según la variación del IPC entre el mes anterior a aquél en que se efectuó el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial respectivo.<br><br>Las empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14 efectuarán esta reposición sin reajuste alguno <sup>27</sup> . | (+)   |
| b) El <u>saldo negativo</u> del registro REX determinado al término del año comercial. Este saldo se debe considerar como valor absoluto (sin el signo negativo).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | (+)   |
| Si el resultado de esta suma es negativo se considerará un valor equivalente a cero:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | (=)   |
| Al resultado anterior se deberá descontar las siguientes cantidades:<br>a) Saldo positivo del registro REX que se determine al término del año comercial respectivo, antes de la imputación de retiros, remesas y distribuciones del ejercicio.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | (-)   |

<sup>25</sup> Capital efectivamente aportado y sus aumentos corresponden a aquellos aportes que han aumentado el CPT al representar nuevos activos disponibles para la empresa. Mientras que las disminuciones de capital corresponden a todas aquellas que resulten con cargo al capital aportado y no a utilidades acumuladas, de acuerdo con el N° 7 del artículo 17.

<sup>26</sup> En el segundo ejemplo del anexo de esta circular se ilustra esta instrucción.

<sup>27</sup> Los retiros, remesas y distribuciones a que se refiere esta letra incluyen a las devoluciones de capital, pero solo en la parte que, de acuerdo a su imputación tributaria, no sean con cargo al capital sino a utilidades retenidas en la empresa.



|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b) Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas según la 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). En el caso de las empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14, no procederá reajuste alguno a partir del 1° de enero de 2020 <sup>28</sup> . | (-) |
| c) Solo para los efectos de determinar las rentas afectas a IF que deben formar parte del registro RAI se considerará bajo el concepto de capital los valores de aporte o de aumentos de capital que hayan sido financiados con reinversiones de utilidades que se encuentren formando parte del registro FUR <sup>29</sup> determinado al término del año comercial respectivo (siempre que no estén ya contenidas bajo el concepto de capital anterior).      | (-) |
| d) El sobreprecio obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de propia emisión, reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al pago del sobreprecio y el mes anterior al cierre del ejercicio, y que de acuerdo al párrafo segundo del N° 5 del artículo 17, se considerará capital respecto de la empresa.                                                                                                                  | (-) |
| Rentas afectas a IF determinadas al término del año comercial, que forman parte del CPT (solo si el resultado es positivo se deberá anotar en el registro RAI).                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | (=) |

iii. Determinación del monto que se debe anotar en el registro RAI al 1° de enero de 2020

El N° 3 del artículo décimo transitorio y el N° 1 del artículo undécimo transitorio, ambos de la Ley, establecen que el saldo inicial al 1° de enero de 2020 del registro RAI, en el caso de las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 (renta atribuida) o de la letra B) del mismo artículo (imputación parcial de créditos) vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019, corresponderá a la diferencia positiva que se determine a esa fecha de acuerdo al siguiente procedimiento:

| Concepto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Monto                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| CPT positivo o negativo determinado al término al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR vigente a esa fecha.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | (+/-)                    |
| Por no formar parte del monto del CPT al término del año comercial, para efectos de calcular el saldo de rentas afectas a IF, deben reponerse las siguientes cantidades:<br><br>a) El <u>saldo negativo</u> del registro REX determinado al 31 de diciembre de 2019. Este saldo se debe considerar en su valor absoluto (sin el signo negativo).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | (+)                      |
| Si el resultado de esta suma fuere negativo, se considerará un valor equivalente a cero:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | (=)                      |
| Al resultado anterior se deberán descontar las siguientes cantidades:<br><br>a) <u>Saldo positivo</u> del registro RAP <sup>30</sup> que se determine al 31 de diciembre de 2019.<br><br>b) <u>Saldo positivo</u> del registro REX <sup>31</sup> que se determinen al 31 de diciembre de 2019.<br><br>c) <u>Capital aportado</u> efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas según la 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 2019).<br><br>d) Solo para los efectos de determinar las rentas afectas a IF que deben formar parte del registro RAI, se considerará como capital, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con <u>reinversiones de utilidades</u> que se encuentren formando parte del registro FUR <sup>32</sup> determinado al 31 de diciembre de 2019 (siempre que no estén ya contenidas bajo el concepto de capital anterior). | (-)<br>(-)<br>(-)<br>(-) |

<sup>28</sup> El segundo ejemplo del anexo de la presente circular incluye un ejemplo respecto de lo instruido en relación con rebajar el capital aportado en caso de una devolución de capital en el mismo ejercicio.  
<sup>29</sup> Corresponde a reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1° de enero de 2015, y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, según el artículo decimosexto transitorio de la Ley.  
<sup>30</sup> Letra b) del N° 3 del artículo décimo transitorio de la Ley.  
<sup>31</sup> Letra b) del N° 3 del artículo décimo transitorio y letra b) del N° 1 del artículo undécimo transitorio de la Ley.  
<sup>32</sup> Letra b) del N° 3 del artículo décimo transitorio y letra b) del N° 1 del artículo undécimo transitorio de la Ley.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| e) <u>El sobreprecio obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de propia emisión</u> , reajustado según la variación del IPC entre el mes anterior al pago del sobreprecio y el mes anterior al cierre del año comercial 2019, y que de acuerdo con el párrafo segundo del N° 5 del artículo 17, se considerarán capital respecto de la empresa. |     |
| Rentas afectas a impuestos determinadas al 1° de enero de 2020 (solo si el resultado es positivo se deberá anotar en el registro RAI).                                                                                                                                                                                                                               | (=) |

Lo anterior, sin perjuicio que, al término del ejercicio 2020, se deberá reversar ya que se determinará e incorporará el nuevo saldo del registro RAI en ese momento.

Cabe señalar que, al confeccionar el registro RAI al cierre del año 2020, las rentas afectas a IF determinadas al 1° de enero de 2020 que no sean retiradas o distribuidas en el ejercicio constituirán el remanente del ejercicio anterior y se deberán reajustar según la variación del IPC entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo. Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 no deben realizar este reajuste.

b) Registro DDAN<sup>33</sup>

Las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 que apliquen el régimen de depreciación acelerada<sup>34</sup> a que se refiere el N° 5 o 5 bis del artículo 31 solo considerarán dichas depreciaciones para los efectos de la determinación de la RLI. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación acelerada y la normal se considerará como una renta afecta a los IF para la imputación de retiros, remesas o distribuciones. El cálculo y control de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal debe ser efectuado activo por activo, anotándose en el registro DDAN el total de la diferencia por cada bien en el período respectivo, incrementando o disminuyendo, según corresponda, el remanente de tal diferencia proveniente del ejercicio inmediatamente anterior.

Después que termine de aplicarse la depreciación acelerada de los bienes, de los saldos que se mantengan registrados, de los cuales se descuentan los retiros, remesas o distribuciones realizados en ejercicios anteriores, se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal. Cabe señalar que, antes de la imputación de los mencionados retiros, remesas o distribuciones deben efectuarse los ajustes que correspondan a la enajenación de los bienes, castigos, reorganización de empresas u otros ajustes que impidan continuar con la depreciación del bien.

Como se indicó, al confeccionar este registro se adicionará el remanente del ejercicio anterior, reajustado según la variación del IPC entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

Cuando se efectúen retiros, remesas o distribuciones con cargo a este registro, quedarán afectos a los IF y tendrán derecho al crédito por IDPC y al crédito por IPE a que se refieren los artículos 41A, 56 N° 3 y 63, que se encuentre acumulado en el registro SAC<sup>35</sup>.

Cabe hacer presente que, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada la depreciación normal es obligatoriamente un procedimiento simultáneo para la determinación de las rentas susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas y que se controlan en este registro. Esto es, se está frente a dos normas complementarias de aplicación conjunta que el resultado de su comparación determina la cantidad para la eventual imputación a los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen a los propietarios.

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

<sup>33</sup> Corresponde a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal conforme la letra b) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.  
<sup>34</sup> Este concepto también incluye la depreciación a que se refieren los artículos vigésimo primero transitorio, vigésimo segundo transitorio y vigésimo segundo transitorio bis de la Ley que permite la depreciación instantánea de bienes del activo fijo.  
<sup>35</sup> Establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.

En cuanto al remanente del registro DDAN al 31 de diciembre de 2019, de conformidad al N° 2 del artículo décimo transitorio y N° 2 del artículo undécimo transitorio, ambos de la Ley, <sup>36</sup> se considerará formando parte, a contar del 1° de enero de 2020, del saldo inicial del registro DDAN establecido en la letra b) del número 2 de la letra A) del artículo 14. Por lo tanto, dicho saldo se añadirá a las nuevas diferencias que se determinen al término de cada año, para los efectos de su eventual imputación a retiros, remesas, distribuciones o reversos.

Además, este remanente inicial se reajustará según la variación del IPC entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

Finalmente, considerando que las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 reconocerán, al 1° de enero de 2020, sus activos fijos físicos depreciables a su valor neto, como un gasto o egreso, están liberadas de llevar el registro DDAN.

#### c) Registro REX<sup>37</sup>

Las empresas deberán anotar en el registro REX al término de cada año comercial todas aquellas rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución no deben gravarse con IF. Estas rentas o cantidades pueden clasificarse en tres grupos, sin perjuicio que dentro de cada uno de ellos existan otros controles particulares: (1) rentas con tributación cumplida<sup>38</sup>, (2) rentas exentas<sup>39</sup> e (3) INR.

Sin importar la antigüedad en que se generó la renta, o si se trata de rentas generadas por la propia empresa o percibidas a través de retiros o dividendos con motivo de participaciones en otras empresas, estas cantidades deberán ser imputadas en el orden señalado en el párrafo anterior, que constituye la regla general de imputación de retiros, remesas y distribuciones dentro del registro REX, sin perjuicio del orden especial de imputación que se señalará.

Para determinar el resultado neto de las rentas o cantidades que deben incorporarse en cada uno de los controles de este registro deberá deducirse de ellas, al término del año comercial y en forma previa a su incorporación al mismo, los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a cada tipo de estas rentas o cantidades, según lo establecido en la letra e) del N° 1 del artículo 33. De esta manera, se incorporarán al citado registro las cantidades netas o líquidas susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas.

Si producto de la deducción de los costos, gastos o desembolsos se determina un saldo negativo, éste deberá reajustarse según la variación del 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 sucesivamente<sup>40 41</sup>.

El saldo 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 con tributación cumplida, rentas exentas e INR, de los que se deducirán hasta agotarse los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa y que se imputen a estas cantidades.

Al confeccionar el registro se adicionará o deducirá el remanente del ejercicio anterior, el que se reajustará según la variación del IPC entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo. Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 no deberán reajustarlas.

<sup>36</sup> Tanto para empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 (renta atribuida) y de la letra B) del mismo artículo (imputación parcial de crédito) de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2019.

<sup>37</sup> Corresponde al control de rentas con tributación cumplida, exentas, e INR, conforme la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.

<sup>38</sup> Según su definición en la letra c) de la letra H) del artículo 14.

<sup>39</sup> Se trata de rentas exentas de los impuestos finales.

<sup>40</sup> Sobre esta materia, resultan aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio en la Circular N° 68 de 2010 y 53 de 2020, en todo aquello que resulte pertinente.

<sup>41</sup> El registro REX puede tener un saldo negativo cuando los costos, gastos y desembolsos superen las rentas que se incorporaron a este registro.

Para el registro REX, deben considerarse las siguientes reglas:

i. Remanente del registro REX al 31 de diciembre de 2019

De conformidad al N° 1 del artículo décimo transitorio y N° 3 del artículo undécimo transitorio de la Ley, los saldos de los registros RAP<sup>42</sup> y REX<sup>43</sup> determinados hasta el 31 de diciembre de 2019 se entenderán formando parte, a contar del 1° de enero de 2020, del saldo inicial del registro REX<sup>44</sup>.

ii. Rentas con tributación cumplida que deben ser retiradas, remesadas o distribuidas en primer lugar

- De acuerdo con el N° 1 del artículo décimo transitorio de la Ley, las cantidades correspondientes al registro RAP<sup>45</sup> deben identificarse como rentas con tributación cumplida que deberán ser imputadas en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación establecidas en la LIR a dicha fecha. Asimismo, todas las rentas que forman parte del registro RAP que previamente a esta reclasificación hayan estado formando parte del registro REX tendrán el mismo tratamiento tributario<sup>46</sup>.

Tratándose de las partidas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21, que han formado parte de la RLI a contar del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019 en empresas sujetas al régimen de renta atribuida<sup>47</sup> cuyo pago se verifique a contar del año comercial 2020 o, eventualmente, si el pago es posterior<sup>48</sup> en los ejercicios siguientes deberán deducirse del saldo de rentas acumuladas en este registro, aplicándose las normas legales e instrucciones vigentes al 31 de diciembre de 2019<sup>49</sup>. Un ejemplo de esta situación sería el IDPC determinado al 31 de diciembre de 2019 y pagado el 30 de abril de 2020.

- Por su parte, de acuerdo al N° 2) del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley, para la determinación del saldo del registro REX de las empresas que al 31 de diciembre de 2019 se encontraban sujetas a la letra A) del artículo 14 ter y que se acojan a contar del 1° de enero de 2020 al nuevo régimen Pro Pyme en base a retiros o distribuciones establecido en el N° 3 de la letra D) del artículo 14, deberán descontar del valor de su CPT el monto del capital efectivamente aportado por sus propietarios, más sus aumentos y descontadas sus disminuciones posteriores, todos ellos debidamente reajustados<sup>50</sup>.

Dentro de este mismo grupo de rentas se encuentran aquellas determinadas a las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2019, que en virtud del N° 3) del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley se incorporen al régimen de la letra A) del artículo 14, vigente a contar del 1° de enero de 2020<sup>51</sup>. Así, la diferencia o renta que se determine deberá incorporarse en el registro REX, comprendiéndose como una renta con tributación cumplida, la que se imputará en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución. Sin embargo, antes de la imputación del reparto de utilidades, se deberá rebajar el pago del IDPC que se encuentre adeudado hasta el término del ejercicio anterior al cambio de régimen.

<sup>42</sup> En el caso de empresas sujetas al régimen de renta atribuida al 31 de diciembre de 2019.

<sup>43</sup> En el caso de empresas sujetas al régimen de renta atribuida y de imputación parcial de créditos al 31 de diciembre de 2019.

<sup>44</sup> Establecido en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.

<sup>45</sup> Registro de rentas atribuidas propias, establecido en la letra a) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019.

<sup>46</sup> Por ejemplo, si una empresa acogida al régimen atribuido del artículo de la letra A) del 14 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, se hubiera acogido en cualquier momento antes del 31 de diciembre de 2019, al régimen contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente hasta dicha fecha.

<sup>47</sup> Contenido en la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31.12.2019.

<sup>48</sup> Por ejemplo, en el caso del pago del IDPC en varias cuotas por suscribir un convenio de pago con la Tesorería General de la República.

<sup>49</sup> Contenidas en la Circular N° 49 de 2016.

<sup>50</sup> Según la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del año comercial 2019.

<sup>51</sup> El cambio de régimen del artículo 14 ter letra A) de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2019, está regulado en el N° 3 del artículo décimo cuarto transitorio de la Ley, que se remite a la letra e) del N° 8 de la letra D) del artículo 14, que a su vez referencia al N° 7 de la letra D) del mismo artículo, vigente a contar del 1° de enero de 2020. Las instrucciones sobre la determinación de esta renta se encuentran en la circular N° 62 de 2020, a propósito de los contribuyentes de los N°s 3 y 8 de la letra D) del artículo 14 que se incorporan al régimen de la letra A) de dicho artículo 14.



Luego, las rentas descritas anteriormente, (rentas atribuidas propias y rentas contenidas en el CPT de empresas del artículo 14 ter letra A que se incorporan al régimen de la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14), tienen análogas características ya que se trata de rentas con tributación cumplida que deben ser imputadas en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución (incluso antes de aquellas anotadas en el registro RAI y DDAN). Por lo tanto, ambas cantidades deben ser controladas en forma conjunta.

- iii. Rentas con tributación cumplida que pueden ser distribuidas en la oportunidad que defina la empresa, sin considerar las reglas de imputación establecidas en la LIR.

Otra clase de rentas con tributación cumplida son aquellas que fueron gravadas con los impuestos contenidos en la LIR o en otros textos legales y que pueden ser repartidas en la oportunidad que la empresa decida, según su conveniencia, sin considerar las reglas de imputación establecidas en la LIR. Entre este tipo se encuentran:

- Las rentas gravadas con el ISFUT en virtud de la Ley N° 20.780, Ley N° 20.899 y el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley.
- Las utilidades generadas por los empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983.
- Las rentas por concepto de retiros y dividendos percibidos calificados como desproporcionados y gravados en virtud del N° 9 de la letra A) del artículo 14.

Todas estas rentas se encuentran totalmente tributadas, por lo tanto, pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que la empresa estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR. Para dichos fines, tales sumas deberán incorporarse a este registro REX en una columna separada para su debido control e imputación.

Se hace presente que las cantidades precedentemente señaladas pueden ser imputadas aun con preferencia a aquellas señaladas en el numeral ii. anterior.

Sin perjuicio de lo anterior, las rentas gravadas con el ISFUT, de acuerdo con las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, deben controlarse en forma separada respecto de las demás porque podrían quedar sujetas al artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley.

- iv. Rentas con tributación cumplida sin prioridad en su orden de imputación

Corresponde a aquellas rentas que, si bien tienen su tributación cumplida, la LIR u otro texto legal no les otorgan una prioridad especial en su orden de reparto. Por lo tanto, se sujetarán al orden general de imputación que establece el N° 4 de la letra A) del artículo 14. Entre este tipo de rentas se encuentran las siguientes:

- Rentas percibidas por concepto de retiros y distribuciones desde empresas sujetas a tributación según contrato, contabilidad simplificada o desde empresas sujetas al régimen de renta presunta<sup>52</sup>. También se incluye en este tipo de rentas, los retiros y dividendos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2019 desde empresas sujetas al derogado régimen de la letra A) del artículo 14 ter, que están conformando el remanente inicial de este registro al 1° de enero de 2020<sup>53</sup>.
- La diferencia en la determinación del CPT gravada con la tasa opcional de 20% en virtud de la letra c) del artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley<sup>54</sup>.
- En el caso de los empresarios individuales, las rentas percibidas desde empresas sujetas al N° 8 de la letra D) del artículo 14.

<sup>52</sup> Según lo establecido en los N°s 1 y 2 de la letra B) del artículo 14.

<sup>53</sup> Este sería el caso de una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, o bien, el caso de un empresario individual sujeta a dicho régimen o al régimen de imputación parcial de créditos.

<sup>54</sup> Las instrucciones correspondientes al artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley se encuentran en otra circular dictada al efecto.

- Rentas gravadas con el ISFUT en virtud de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, distribuidas a otra empresa y que resulte aplicable lo establecido en el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley.

v. Rentas exentas de los IF

Corresponden a rentas exentas de los IF en virtud de una disposición legal. Al respecto, se debe verificar el alcance de la exención correspondiente y constatar si la exención favorece a todos los IF. Un ejemplo de ello son las rentas exentas de acuerdo con el artículo 11 de la Ley N° 18.401, que exime solo del IGC, pero no del IA. Además, debe tenerse en especial consideración que estas rentas pueden tener derecho al crédito por IDPC cuando correspondan a rentas gravadas con dicho tributo, circunstancia que priorizará su posterior reparto respecto de las rentas exentas.

De este modo, se deberá controlar dentro de este registro REX las rentas exentas de los IF, sea que correspondan a rentas generadas directamente por la empresa o que sean percibidas a través de retiros o dividendos con motivo de participaciones en otras empresas, o que provengan de un proceso de reorganización, siempre distinguiendo el alcance de la exención que las favorece y si tienen o no derecho a crédito por IDPC.

vi. INR

Corresponde a cantidades que una norma legal, sea la propia LIR u otro texto, las califica como INR<sup>55</sup> y, por tanto, quedan liberadas de pago de impuestos. Sea que dichas cantidades se obtengan directamente por la empresa, o por su participación en otras empresas o tras un proceso de reorganización empresarial, deben ser controladas en forma separada dentro del registro REX para su posterior imputación a los retiros, remesas o distribuciones.

d) Registro SAC<sup>56</sup>

Este registro tiene por objeto llevar un control de los saldos totales de crédito por IDPC y por IPE<sup>57</sup> a que tendrán derecho los propietarios de las empresas sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas a los IF, de acuerdo con los artículos 41 A, 56 N° 3 y 63.

Sin considerar la situación de los créditos acumulados al 31 de diciembre de 2019, el saldo del registro SAC originado a contar del 1° de enero de 2020 se compondrá por dos clases de créditos.

Primero, los créditos no sujetos a la obligación de restitución que establecen los artículos 56 N° 3 y 63, los cuales tienen su origen en el IDPC que grava la base imponible y que solo se registrarán en el registro SAC de las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 o tratándose de créditos conforme al artículo 41 A, también en las empresas acogidas al artículo 14 letra A.

En segundo lugar, los créditos sujetos a la mencionada obligación de restitución y que corresponden al IDPC que grava la renta líquida imponible de las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 y también el crédito por IDPC que se encuentre asociado a los retiros o dividendos percibidos por empresas acogidas al artículo 14 letra A), desde empresas del mismo régimen o del N° 3 de la letra D) del citado artículo.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando una empresa del régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, se incorpore al régimen de la letra A) del artículo 14, sea, por ejemplo, en forma voluntaria, obligatoria o mediante una fusión de cualquier tipo o una absorción; los créditos por IDPC sin restitución que se hayan generado en dicho régimen, mantendrán esa calificación tributaria. Este tratamiento se sustenta en la letra (i) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 que contempla que los créditos con obligación de restitución son los que provienen de empresas acogidas al régimen de la letra A) de dicho artículo. Por lo tanto, en los casos descritos, los créditos generados mientras la empresa estuvo sujeta en el régimen Pro Pyme deberán controlarse en forma separada para su futura asignación, la que se sujetará a las reglas señaladas en el numeral iii de esta letra d).

<sup>55</sup> Por ejemplo, las rentas obtenidas de acuerdo con el artículo 107.

<sup>56</sup> Corresponde al control de créditos por IDPC y Crédito por IPE, conforme la letra d) del N°2 de la letra A) del artículo 14.

<sup>57</sup> Según lo dispuesto en el artículo 41 A.

Respecto de los créditos acumulados al 31 de diciembre de 2019, todas las empresas deberán controlar ambas clases de créditos en forma separada, distinguiendo dentro de cada uno de ellos, los créditos que dan y no dan derecho a devolución. Dichos créditos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2019 no cambiarán su naturaleza, sea que se distribuyan o no a otras empresas, para efectos de su imputación contra los IF al momento del retiro, remesa o distribución, conforme lo contemplado en el artículo décimo y décimo primero transitorio de la Ley.

De esta manera, en el registro SAC se deberá distinguir entre:

i. SAC sin la obligación de restitución

Se registrará el IDPC que grave la base imponible de empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 y que constituirá crédito para sus propietarios, el cual no tendrá la obligación de restitución<sup>58</sup>. Asimismo, si las empresas acogidas al referido régimen perciben retiros o dividendos que lleven créditos asociados sin la obligación de restitución, dicha calificación se mantendrá y de esa forma deberán registrarlos en su registro SAC.

Sin perjuicio de lo anterior, según se señaló, si el crédito es asignado a retiros o dividendos percibidos por empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14, tales empresas deberán registrarlo como un crédito que tiene la obligación de restitución.

Se incorporará también al registro SAC el crédito IPE determinado sobre rentas gravadas en el extranjero el que no está sujetos a la obligación de restitución ni da derecho a devolución<sup>59</sup>, incluyendo el crédito IPE que proviene de retiros o dividendos percibidos desde otras empresas. El control de este crédito se llevará en forma separada, distinguiendo entre aquel crédito acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016 y el acumulado a contar del 1° de enero de 2017 (incluyendo, por tanto, en este segundo grupo el crédito IPE acumulado a contar del 1° de enero de 2020).

También constituirán créditos sin la obligación de restitución, aquel crédito por IDPC generado mientras la empresa estuvo sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, cuando posteriormente se incorporen a la letra A) del mencionado artículo, sea en forma voluntaria, obligatoria o mediante su fusión de cualquier tipo o una absorción. Para efectos de su control, estos créditos deberán registrarse en forma separada y debidamente identificados.

Por último, en conformidad a los artículos décimo y undécimo transitorio de la Ley, se incorporarán en el registro SAC sin la obligación de restitución, los saldos de créditos acumulados al 31 de diciembre de 2019 que tengan dicha naturaleza, considerarse como remanentes iniciales de dicho registro a contar del 1° de enero de 2020, tanto para las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14, como para las acogidas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del mismo artículo.

Estas empresas deberán controlar en forma separada los créditos acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016 y los acumulados a contar del 1° de enero de 2017, incluyendo si tales créditos tienen o no derecho a devolución.

ii. SAC sujeto a la obligación de restitución

A contar del 1° de enero de 2020, todos los créditos por IDPC que generen directamente las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14, por la aplicación del IDPC sobre su RLI o que reciban a través de retiros o dividendos – sin importar el régimen al que se encuentre acogida la empresa que los distribuye o reparte – se acumularán en el registro SAC y tendrán la obligación de restitución<sup>60</sup>.

Por lo tanto, las empresas sujetas a este régimen solo tendrán créditos por IDPC con la obligación de restitución, salvo que se trate de créditos sin restitución generados en la misma u otra empresa al 31 de diciembre de 2019 (según lo dispuesto en los artículos décimo y

<sup>58</sup> En especial respecto del IDPC devengado respecto de los ingresos obtenidos a partir del 1° de enero de 2020.

<sup>59</sup> Según lo dispuesto en el artículo 41 A.

<sup>60</sup> De acuerdo con la parte final de la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.

undécimo transitorio de la Ley), créditos de aquellos que contempla el artículo 41 A, o créditos por IDPC generado mientras la empresa haya estado sujeta al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, y que posteriormente se incorpore al régimen de la letra A) del artículo 14, sea en forma voluntaria, obligatoria o mediante su fusión de cualquier tipo o una absorción.

Las empresas sujetas a la letra A) y al N° 3 de la letra D) del artículo 14, en este caso, cuando corresponda a retiros o dividendos recibidos desde empresas sujetas a la referida letra A), deberán mantener en forma separada la suma del crédito por IDPC que en caso de otorgarse a los propietarios de los IF, implicará la obligación de restitución en conformidad a los artículos 56 N° 3 y 63.<sup>61</sup>

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

- (i) Cuando el crédito por IDPC se impute en contra de los IF o contra cualquier otro impuesto que deba declararse anualmente,
- (ii) Cuando, por exceder el monto de los impuestos a los que se debe imputar, se solicite su devolución.

De acuerdo con lo señalado, dentro de los créditos sujetos a la obligación de restitución se encuentran los siguientes:

- (i) Empresas sujetas a la letra A) del artículo 14:
  - a) El IDPC que gravó la RLI determinada a contar del 1° de enero de 2020,
  - b) El crédito por IDPC asociado a retiros y dividendos percibidos, sin importar el régimen de la empresa fuente de los repartos ni atender a si son informados o no con la obligación de restitución, y
  - c) El crédito por IDPC con la obligación de restitución acumulado al 31 de diciembre de 2019 (generado por la misma empresa o recibido asociado a retiros o dividendos percibidos).
- (ii) Empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14:
  - a) El crédito por IDPC que corresponda a los retiros y dividendos que se perciban, directa o indirectamente, de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, de acuerdo con la letra (i) del N° 3 de la letra D) del artículo 14, y
  - b) El crédito por IDPC con la obligación de restitución acumulado al 31 de diciembre de 2019 (generado por la misma empresa o asociado a retiros o dividendos percibidos).

El crédito sujeto a la obligación de restitución solo puede tener su origen a contar del 1° de enero de 2017, fecha de entrada en vigencia del anterior régimen de imputación parcial de créditos<sup>62</sup> que rigió hasta el 31 de diciembre de 2019. El saldo de este crédito se debe incorporar como saldo inicial del registro SAC a contar del 1° de enero de 2020, según lo prescrito en el artículo undécimo transitorio de la Ley, debiendo llevar un control separado entre el crédito que da derecho a devolución y aquel que no.

No obstante lo señalado precedentemente, no se aplicará la obligación de restitución del crédito por IDPC que corresponda por los retiros, remesas o dividendos gravados con el IA que sea percibido por un contribuyente afecto a IA residente en un país con el que Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y sea beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que en dicho convenio se haya acordado que el IDPC será

<sup>61</sup> La restitución consiste en que una cantidad equivalente al 35% del monto total del crédito por IDPC se debe pagar a título de débito fiscal, que para todos los efectos legales se considerará un mayor IGC o IA determinado al contribuyente, según corresponda.

<sup>62</sup> Establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2019.



deducible del IA aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.<sup>63</sup>

Tampoco aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes afectos al IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2020 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho impuesto o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. Este beneficio solo regirá hasta el 31 de diciembre de 2026<sup>64</sup>

<sup>65</sup>.

### iii. Reglas aplicables al registro SAC

De este registro se deducirá el monto del crédito que corresponda otorgar sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a IF y el pago de IDPC que corresponda por las partidas del inciso segundo del artículo 21, salvo respecto del propio IDPC. También se debe deducir el IDPC que corresponda a aquellos gastos rechazados no afectos al impuesto único que dispone el inciso primero del artículo 21 o al tratamiento que contempla el inciso tercero de dicho artículo.

Para este efecto, de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR y los artículos décimo transitorio y undécimo transitorio de la Ley, el crédito se asignará de acuerdo al siguiente orden:

#### 1. Crédito acumulado a contar del 1° de enero de 2017:

##### 1.1. Crédito no sujeto a la obligación de restitución.

- a) Crédito sin devolución.
- b) Crédito con devolución.

##### 1.2. Crédito sujeto a la obligación de restitución.

- a) Crédito sin devolución.
- b) Crédito con devolución.

#### 2. Crédito acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016:

##### 2.1. Crédito sin devolución.

##### 2.2. Crédito con devolución.

Las empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14, del saldo de los créditos con obligación de restitución deberán rebajar, a todo evento y como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 que correspondan a ese ejercicio, con excepción del IDPC pagado. Cuando se establece que la deducción referida se realizará “a todo evento”, debe entenderse que se realizará incluso cuando la empresa no mantenga créditos acumulados en el registro SAC, pudiendo originar un saldo negativo.

Las empresas acogidas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 también harán el ajuste señalado en el párrafo anterior, rebajando el crédito no sujeto a la obligación de restitución.

<sup>63</sup> De acuerdo con el artículo 63. Esta norma también es aplicable a los créditos por IDPC con obligación de restitución acumulados al 31 de diciembre de 2019, en virtud del párrafo segundo del N° 6 del artículo undécimo transitorio de la Ley. Según las instrucciones impartidas en la Circular N° 56 de 2020.

<sup>64</sup> Artículo cuadragésimo cuarto transitorio de la Ley. En esta situación se encuentran Estados Unidos y Emiratos Árabes Unidos.

<sup>65</sup> De acuerdo con la parte final del N° 3 del artículo 56, tampoco se aplicará la restitución en el caso que el crédito sea utilizado por cooperados cuya renta imponible no exceda de 50 UTA.

El mismo tratamiento señalado en los dos párrafos anteriores se aplicará a los gastos rechazados no afectos al impuesto único que dispone el inciso primero del artículo 21 o al tratamiento que contempla el inciso tercero de dicho artículo.

A continuación, se presenta un cuadro resumen de la clasificación y orden de asignación de los créditos acumulados en el registro SAC, utilizando el formato correspondiente y distinguiendo el régimen que se trate:

| Detalle                         | Clasificación de créditos - Régimen de la letra A) del artículo 14                            |                |                                             |                |                                                |                |                                             |                |
|---------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------------------------------------|----------------|------------------------------------------------|----------------|---------------------------------------------|----------------|
|                                 | SAC                                                                                           |                |                                             |                |                                                |                |                                             |                |
|                                 | Acumulado a contar del 01.01.2017<br><i>(incluye nuevos créditos a contar del 01.01.2020)</i> |                |                                             |                | Acumulado hasta el 31.12.2016                  |                |                                             |                |
|                                 | Crédito por IDPC<br><i>(factor de crédito)</i>                                                |                | Crédito por IPE<br><i>(tasa de crédito)</i> |                | Crédito por IDPC<br><i>(factor de crédito)</i> |                | Crédito por IPE<br><i>(tasa de crédito)</i> |                |
|                                 | No sujeto a restitución<br>acumulados hasta 31.12.2019                                        |                | Sujetos a restitución                       |                | Sin devolución                                 | Sin devolución | Con devolución                              | Sin devolución |
|                                 | Sin devolución                                                                                | Con devolución | Sin devolución                              | Con devolución |                                                |                |                                             |                |
| Orden de asignación de créditos | 1                                                                                             | 2              | 3                                           | 4              | (*)                                            | 5              | 6                                           | (*)            |

| Detalle                         | Clasificación de créditos - Régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14            |                |                                      |                |                       |                                      |                                         |                |                                      |                |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------|--------------------------------------|----------------|-----------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------|----------------|--------------------------------------|----------------|
|                                 | SAC                                                                                    |                |                                      |                |                       |                                      |                                         |                |                                      |                |
|                                 | Acumulado a contar del 01.01.2017<br>(incluye nuevos créditos a contar del 01.01.2020) |                |                                      |                |                       |                                      | Acumulado hasta el 31.12.2016           |                |                                      |                |
|                                 | Crédito por IDPC<br>(factor de crédito)                                                |                |                                      |                |                       | Crédito por IPE<br>(tasa de crédito) | Crédito por IDPC<br>(factor de crédito) |                | Crédito por IPE<br>(tasa de crédito) |                |
|                                 | No sujeto a restitución                                                                |                |                                      |                | Sujetos a restitución |                                      | Sin devolución                          | Sin devolución | Con devolución                       | Sin devolución |
|                                 | Acumulado Hasta<br>el 31.12.2019                                                       |                | Acumulado a contar<br>del 01.01.2020 |                | Sin devolución        | Con devolución                       |                                         |                |                                      |                |
|                                 | Sin devolución                                                                         | Con devolución | Sin devolución                       | Con devolución |                       |                                      |                                         |                |                                      |                |
| Orden de asignación de créditos | 1                                                                                      | 2              | 3                                    | 4              | 5                     | 6                                    | (*)                                     | 7              | 8                                    | (*)            |

(\*) Este crédito se asigna en forma conjunta con el crédito por IDPC que corresponda. Es decir, el crédito por IPE acumulado a contar del 1° de enero de 2017 se asigna con los créditos por IDPC acumulados también a contar de dicha fecha, y los créditos por IPE acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016 se asignan con los créditos por IDPC acumulados también hasta dicha fecha.

Nota: Sin perjuicio del formato anterior, y de acuerdo a lo ya señalado por este Servicio<sup>66</sup>, aquellos contribuyentes que perciban dividendos favorecidos con la exención del IGC de acuerdo al artículo 11 de la Ley N° 18.401 y con derecho a crédito por IDPC, deberán incorporarlos en el registro REX en una columna separada y el crédito correspondiente se incorporará al registro SAC también en una columna separada, el cual sólo se asignará a los retiros o dividendos imputados a las rentas exentas con las cuales se encuentran vinculados. En caso que los contribuyentes señalados mantengan en el registro REX rentas exentas con crédito y rentas exentas sin crédito los retiros o dividendos se imputarán, en primer lugar, a las rentas exentas que tengan derecho al crédito por IDPC.

En consecuencia, dentro del registro REX, respecto de la imputación a las rentas exentas, se comenzará por aquellas que gozan de la exención establecida en el artículo 11 de la Ley N° 18.401. Asimismo, en dicho registro se distinguirá si los créditos fueron acumulados a contar del 1° de enero de 2017 o bien hasta el 31 de diciembre de 2016, asignándose en primer lugar los generados a contar del 1° de enero de 2017.

2.2.3. Liberación de llevar los registros tributarios de las rentas empresariales

De conformidad al N° 1 de la letra A) del artículo 14, todos los retiros, remesas o distribuciones, por regla general, se encuentran gravados con los IF, salvo las excepciones que expresamente establece la ley y cuando tales cantidades correspondan a los siguientes conceptos:

- Rentas con tributación cumplida
- Rentas exentas.

<sup>66</sup> Mediante Oficio N° 59 de 2018.

- INR.

Si bien la LIR ordena registrar y controlar este tipo de rentas en el registro REX, si la empresa, de acuerdo con su actividad, no las obtiene ni las percibe, no tiene propósito llevar los registros RAI o DDAN considerando que todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán afectos a IF. Conforme lo anterior, el nuevo N° 3 de la letra A) del artículo 14 prescribe que las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controlados en el registro REX quedarán liberadas de llevar los registros RAI, DDAN, y REX.

Con todo, la empresa deberá llevar el registro SAC porque igualmente los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio afectos a IF, tendrán derecho a los créditos acumulados en dicho registro. Al efecto, aplica lo dispuesto en el N° 5 de la letra A) del artículo 14.

Asimismo, cuando las empresas efectúen una devolución de capital a sus propietarios, para efectos de determinar aquella parte que corresponde al capital efectivamente enterado<sup>67</sup>, deberán reconstituir los registros RAI y DDAN<sup>68</sup> al término del ejercicio correspondiente y así determinar el tratamiento tributario de las sumas devueltas.

Una vez definido el tratamiento tributario de la devolución de capital, la empresa podrá continuar con la liberación de los registros RAI y DDAN a contar del ejercicio inmediatamente siguiente y hasta que la empresa nuevamente realice otra devolución de capital, oportunidad en que deberá reconstituir una vez más los citados registros para los fines señalados.

Si la empresa mantiene retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, que permanezcan como tales al 31 de diciembre de 2019, no podrán quedar liberadas de llevar los registros RAI y DDAN atendido que, de acuerdo con el inciso segundo del artículo decimoséptimo transitorio de la Ley, tales sumas se imputarán a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio e imputados a los registros RAI, DDAN y REX.

Por último, la liberación de llevar los registros también beneficia a las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14<sup>69</sup>. Al respecto, en el caso de una devolución de capital, las empresas acogidas a ese régimen no deberán reconstruir el registro DDAN ni determinar las utilidades de balance que exceden de las tributables.

#### 2.2.4. Tributación que afecta a los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades

Los N°s 1 y 4 de la letra A) del artículo 14, en armonía con el N° 4 de la letra D) del mismo artículo, establecen que los propietarios de las empresas sujetas a dichos regímenes quedarán gravados con los IF sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la respectiva empresa, siempre que no se trate de rentas con tributación cumplida, rentas exentas<sup>70</sup> o INR.

Esto es, en términos de la imputación a los registros del artículo 14, todos los repartos de utilidades quedarán gravados con IF, salvo que resulten imputados al registro REX.

##### 2.2.4.1. 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 se afectarán con los IF, se estará a las normas establecidas en el N° 4 de la letra A) del artículo 14.

Para tales fines, cobra especial relevancia el control de los distintos tipos de rentas o cantidades que se registran en la empresa, el régimen tributario de las mismas, así como de los créditos por

<sup>67</sup> La devolución de capital es tratada en el N° 5) de la letra a) del apartado N° 2.2.4. siguiente.

<sup>68</sup> La reconstitución de este registro incluye todos sus movimientos. Por ejemplo, el saldo del registro DDAN que se utilizará para la devolución de capital debe estar neto de los retiros, remesas o distribuciones que hubiesen sido imputado a dicho registro y de los reversos correspondientes.

<sup>69</sup> Letra (g) del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

<sup>70</sup> En el caso de las rentas solo exentas del IGC y no del IA, deberán gravarse con este último impuesto cuando sean percibidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, aun cuando formen parte del registro REX.

IDPC y por IPE a que tienen derecho los propietarios, lo que se logra a través de la mantención de los registros tributarios de rentas empresariales.

Los retiros, remesas o distribuciones definen su tributación al término del ejercicio del año en que ocurren, imputándose en el orden cronológico en que se realicen a las rentas o cantidades acumuladas en los registros RAI, DDAN<sup>71</sup> y REX, según sus saldos al término del mismo año. Para la imputación en los términos señalados, los retiros, remesas o distribuciones realizados en el ejercicio deberán reajustarse según la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que éstos se efectúen y el mes que precede al término del año comercial respectivo, salvo que se trate de empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Se hace presente que, de conformidad al artículo decimoséptimo transitorio de la Ley, los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y que permanezcan pendientes de imputación en la empresa, deberán ser imputados al término de cada año, a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, a las rentas o cantidades que se mantengan en los registros RAI, DDAN y REX del artículo 14, en ese mismo orden.

Para los fines señalados, los retiros en exceso se reajustarán hasta el término del ejercicio del año de su imputación, incluso si se trata de una empresa sujeta al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, porque corresponden a cantidades que no son propias de dicho del régimen y se encuentran así reguladas en el artículo decimoséptimo transitorio antes mencionado.

Por otra parte, las devoluciones formales de capital y los retiros, remesas y distribuciones que se formalicen como tales, según se instruye a continuación, definirán su calificación tributaria a continuación de los retiros, remesas y distribuciones del ejercicio, incluyendo dentro de tales partidas a los retiros en exceso<sup>72</sup>.

De esta forma las imputaciones señaladas se realizarán en el siguiente orden:

- 1) Retiros, remesas y distribuciones del ejercicio.
- 2) Retiros en excesos determinados al 31 de diciembre 2014, que permanecen pendientes de imputación.
- 3) Devolución de capital.

De acuerdo con lo anterior, los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio, los retiros en exceso y las devoluciones de capital, se imputarán o deducirán de los registros en el siguiente orden:

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

Los retiros, remesas o distribuciones que resulten imputados a las rentas o cantidades incluidas en este registro siempre se afectarán con los IF cuando sean percibidos por contribuyentes afectos a dichos tributos.

En caso que sean percibidos por otras empresas sujetas al régimen de letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14, aquellas sólo deberán anotar en el registro SAC el crédito por IDPC y por IPE asociado a tales retiros, remesas o distribuciones a su valor histórico, pero el monto de las rentas no se anotará directamente en ningún registro, sino que, al formar parte del CPT, se reconocerá vía el incremento patrimonial por la percepción de dicha renta, la que posteriormente se refleja en el registro RAI.

Si son percibidos por empresas sujetas al régimen Pro Pyme de transparencia tributaria establecido en el N° 8 de la letra D) del artículo 14, estas entidades deberán considerar tales sumas en la determinación de la base imponible sobre la cual deben tributar sus propietarios, en los términos prescritos en los numerales (iv) y (v) de la citada norma legal. Además, los retiros, remesas o

<sup>71</sup> Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 no están obligadas a llevar el registro DDAN, por lo tanto no deben imputar retiros o distribuciones al mismo.

<sup>72</sup> Que se contemplan en el artículo décimo séptimo transitorio de la Ley.



distribuciones, se incorporarán a la base imponible previamente incrementados con el crédito por IDPC que les corresponda, el cual se imputará a los IF.

En general, los retiros, remesas o distribuciones imputados a las cantidades anotadas en el registro RAI tendrán derecho al crédito por IDPC y el crédito por IPE en la medida que el registro SAC mantenga un remanente de dichos créditos. Al efecto, se deberán considerar aquellos casos de imputación preferente de las rentas contenidas en el registro REX, según se analiza en el número 3) siguiente.

- 2) **En segundo lugar**, agotado o si no se contempla un saldo en el registro RAI, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro DDAN<sup>73</sup>.

Lo instruido en este número afectará solo a las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14, ya que las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D del artículo 14 no están obligadas a llevar este registro.

Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro DDAN, en forma cronológica, quedando gravados con los IF en los mismos términos que aquellos imputados al registro RAI, comentado en el N° 1) anterior.

Asimismo, se reitera que se deberá considerar aquellos casos en que se establece un orden de imputación preferente de las rentas contenidas en el registro REX, según se analiza en el número 3) siguiente.

- 3) **En tercer lugar**, si se agota o no se registra un saldo en los registros RAI y DDAN a que se hace referencia en los números anteriores, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al registro REX. La imputación a las cantidades acumuladas en el registro REX se efectuará en el siguiente orden:

- (a) En primer lugar, a las rentas con tributación cumplida ya sean percibidas o aquellas que se originen en la misma empresa. A su vez, deberán realizarse las siguientes distinciones:

1. Rentas con tributación cumplida que deben ser repartidas en primer lugar, incluso con anterioridad a aquellas acumuladas en el registro RAI y DDAN:
  - Rentas atribuidas acumuladas en el RAP al 31 de diciembre de 2019 por la misma empresa, o aquellas percibidas a través de retiros o distribuciones con cargo a dichas cantidades en otras empresas a contar del 1° enero de 2017, según lo dispuesto en el N° 1 del artículo décimo transitorio de la Ley.
  - Rentas contenidas en el CPT determinadas por empresas sujetas al 31 de diciembre de 2019 al derogado artículo 14 ter, letra A), y que opten por incorporarse al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, en virtud del artículo decimocuarto transitorio de la Ley.
  - Rentas contenidas en el CPT determinadas por empresas sujetas al 31 de diciembre de 2019 al derogado artículo 14 ter, letra A), y que opten por incorporarse al régimen de imputación parcial de créditos de la letra A) del artículo 14, en virtud del artículo decimocuarto transitorio de la Ley.
2. Rentas con tributación cumplida sin prioridad en su orden de imputación:
  - Retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al N° 1 y 2 de la letra B) del artículo 14 (tributación según contrato y rentas presuntas).

<sup>73</sup> Registro establecido en la letra b) del N° 2 de la letra A) del artículo 14, correspondiente a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

- Diferencia en la determinación del CPT gravada con el impuesto único y sustitutivo de tasa 20% de la letra c) del artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley<sup>74</sup>.
  - Retiros y dividendos percibidos desde otra empresa con cargo a rentas gravadas con el ISFUT contenidas en el registro REX, según las leyes N° 20.780 y N° 20.899, que el Servicio determine que se hayan realizado en forma desproporcionada al capital pagado en la empresa fuente y sin una justificación comercial o económica en los términos que contempla el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley.
  - Retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al N° 8 de la letra D) del artículo 14 (solo en el caso del empresario individual).
3. Rentas con tributación cumplida y con preferencia en el orden de imputación respecto de todas las rentas contenidas en el registro tributario de rentas empresariales, las cuales pueden ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que los contribuyentes lo estimen conveniente:
- Rentas gravadas con el ISFUT en virtud de la Ley N° 20.780, Ley N° 20.899 o el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley.
  - Utilidades generadas por los empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983.
  - Retiros o distribuciones percibidas desde otras empresas que se graven con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, debido a que el Servicio determine que se hayan realizado en forma desproporcionada al capital pagado en la empresa fuente y sin una justificación comercial o económica en los términos que contempla el N° 9 de la letra A) del artículo 14.
- (b) Rentas exentas de los IF, 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 la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14.
- En caso que la empresa mantenga rentas exentas en virtud del artículo 11 de la Ley N° 18.401, con derecho a crédito por IDPC, deberán controlarlas en forma separada, porque solo se encuentran exentas del IGC y no del IA. Además, a estas rentas exentas se imputarán en primer lugar los retiros, remesas y distribuciones respecto de otras rentas exentas. Por su parte, el crédito al que se tiene derecho por la distribución de estas cantidades deberá ser controlado en forma separada en el registro SAC para efectos de su asignación.
- Los retiros, remesas o distribuciones con cargo a rentas exentas, por regla general, quedan liberados de toda tributación salvo las rentas exentas del IGC, 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. Por su parte, aquellas rentas exentas de IGC, pero no de IA, se afectarán con dicho impuesto al ser retiradas, remesadas o distribuidas a contribuyentes afectos al mismo.
- (c) Los INR 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 la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

<sup>74</sup> La instrucción sobre esta norma transitoria se encuentra en una circular específica que se emitirá al efecto.

A continuación, se presenta el formato del registro REX con el correspondiente orden de imputación a sus rentas con motivos de los retiros, remesas o distribuciones de los propietarios de las empresas:

| Detalle             | REX                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                     |                                                         |                                                                                                                                                        |                                                                  |                      |                   |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|
|                     | Rentas con tributación cumplida                                                                              |                                                                                                                                                                                                     |                                                         |                                                                                                                                                        | Rentas exentas                                                   |                      | Ingresos no renta |
|                     | RAP<br>(Art. 10° T. Ley N° 21.210)<br><br>Dif. inicial ex-Art. 14 ter letra A)<br>(Art 14° T. Ley N° 21.210) | Rentas percibidas<br>(Art. 14 letra B) N° 1 y 2 LIR)<br><br>Diferencia del CPT<br>(Art. 32° T. Ley N° 21.210.<br><br>Retiros desprop con cargo rentas gravadas ISFUT<br>(Art. 39° T. Ley N° 21.210) | Rentas gravadas ISFUT<br>Ley N° 20.780<br>Ley N° 20.899 | Rentas gravadas ISFUT<br>Ley N° 21.210<br><br>Utilidades gravadas hasta 1983.<br><br>Rentas gravadas por distrib. desprop. (N° 9 letra A) art. 14 LIR) | Rentas exentas de IGC y afectas a IA.<br>(Art. 11 Ley N° 18.401) | Otras rentas exentas |                   |
| Orden de imputación | 1° (*)                                                                                                       | 2°                                                                                                                                                                                                  | (**)                                                    | (**)                                                                                                                                                   | 3° (***)                                                         | 4°                   | 5°                |

(\*) Estas rentas deben repartirse con anterioridad a las contenidas en el registro RAI y DDAN.  
(\*\*) Estas rentas pueden ser repartidas en la oportunidad en que el contribuyente lo estime conveniente, aun cuando existan rentas que de acuerdo a las normas permanentes o transitorias deben imputarse en primer lugar; por ejemplo las rentas contenidas en el registro RAP. Sin embargo, las rentas gravadas con el ISFUT en virtud de las leyes N° 20.780 y N° 20.899, deben ser controladas en forma separadas, porque pueden verse afectadas por el impuesto a que se refiere el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210.  
(\*\*\*) Estas rentas se reparten primero que las otras rentas exentas, porque tienen derecho a crédito por IDPC.

4) **En cuarto lugar**, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a las utilidades de balance en exceso de las tributables (UBET)

Si al término del mismo año comercial una parte o el total de los retiros, remesas o distribuciones no resultan imputados a los saldos de los registros RAI, DDAN y REX que se determinen a esa fecha, tales cantidades igualmente se gravarán con los IF y con derecho a los créditos que se mantengan en el SAC<sup>75</sup>.

Atendido que, por regla general, todo retiro, remesa o distribución se encuentra afecto a los IF, salvo que se imputen a las cantidades que se controlan en el registro REX, las UBET solo deberán determinarse cuando las empresas efectúen una devolución de capital a sus propietarios.

Finalmente, dadas las características particulares del régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, tales empresas no se encuentran obligadas a determinar las UBET aun cuando lleven contabilidad completa.

5) **En quinto lugar**, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán al capital aportado y sus reajustes.

Cuando se trate de una devolución formal de capital o cuando se trate de retiros, remesas o distribuciones del ejercicio que se formalicen como tales incluso en el ejercicio siguiente, conforme al tipo de empresa de que se trate, una vez efectuadas las imputaciones anteriores, las citadas sumas se devolverán con cargo al capital aportado por sus propietarios y sus reajustes. Para estos efectos, cuando la formalización se realice en el ejercicio siguiente al retiro, remesa o distribución, se deberá realizar a más tardar en el mes de febrero o bien, en el caso del empresario individual, dando aviso a este Servicio dentro del mismo plazo<sup>76</sup>.

Cuando la empresa se encuentre en la situación descrita, la devolución de capital tendrá el tratamiento de INR, según lo establecido en el N° 7 del artículo 17, debiendo cumplir, además, con las formalidades propias de dicha devolución<sup>77</sup>.

- (a) Agotadas las cantidades en los registros RAI, DDAN y REX la devolución de capital o los retiros, remesas o distribuciones formalizadas como tales, según se explicó

<sup>75</sup> Conforme a lo establecido en los N°s 1 y 4 de la letra A) del artículo 14.  
<sup>76</sup> De conformidad al N° (v) del N° 4 de la letra A) del artículo 14.  
<sup>77</sup> Además, se deberá informar al Servicio conforme al artículo 69 del Código Tributario.

precedentemente, se imputarán a las UBET, de acuerdo a dicho estado financiero determinado al término del mismo ejercicio comercial, afectándose con los IF que correspondan<sup>78</sup>.

- (b) Una vez agotadas las UBET, la imputación se efectuará al capital pagado y reajustado hasta la concurrencia de la participación que le correspondan a cada propietario en dicho capital. Este reajuste no debe ser aplicado por las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, sino que la imputación debe efectuarse sobre el capital a valor histórico.

Si la devolución formal de capital o los retiros, remesas o distribuciones formalizados como tales resultan imputados efectivamente al capital y sus reajustes, como se indicó anteriormente, no se afectarán con impuesto alguno, conforme al artículo 17 N° 7, ya que corresponde a un INR. Asimismo, conforme al referido artículo constituye un INR del propietario aquella parte que reciba como devolución que corresponda hasta su valor de aporte o adquisición de su participación, siempre que no corresponda a utilidades capitalizadas que deban pagar impuesto.

Por otra parte, considerando que la imputación de los retiros, remesas o distribuciones se efectúa en el orden cronológico en que ocurren, solo si en un mismo día se han efectuado retiros, remesas o distribuciones por más de un propietario, la imputación a los saldos acumulados en los registros RAI, DDAN o REX se efectuará en forma proporcional a cada uno de ellos, considerando el porcentaje que represente cada retiro, remesa o distribución sobre el total realizado en el mismo día, salvo que la empresa pueda acreditar la cronología respectiva dentro del mismo día.

- (c) Por último, se reitera que, cuando la empresa mantiene retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, y pendiente de imputación a la fecha de la devolución de capital, éstas sumas deberán imputarse a continuación de los retiros del ejercicio y con anterioridad a la devolución de capital.
- (d) Registro FUR frente a las devoluciones de capital

De acuerdo al artículo decimosexto transitorio de la Ley, cuando las empresas mantengan reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas realizadas a partir del 1° de enero de 2015 y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, 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 2019, deberán controlar dichas cantidades en un registro separado denominado registro FUR.

Dichas cantidades se reajustarán según la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte o aumento de capital y el mes anterior al término del ejercicio correspondiente.

Ahora bien, de acuerdo con la citada norma legal, las utilidades reinvertidas contenidas en el registro FUR se gravarán con los IF cuando el propietario que efectuó la reinversión perciba una devolución total o parcial de capital financiado con estas reinversiones, considerándose en ese momento que se efectúa un retiro afecto a IF.

Para determinar el retiro y crédito que corresponda, las sumas devueltas se reajustarán según la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición de las acciones o de los aportes y el último día del mes anterior a la disminución del capital. Este reajuste debe efectuarse incluso si la empresa está sujeta al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, ya que las rentas que forman parte del registro FUR no son propias de ese régimen.

<sup>78</sup> Se reitera que las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 no se encuentran obligadas a llevar el registro DDAN ni determinar las UBET.



Finalmente, el propietario podrá imputar el crédito por IDPC pagado en la sociedad desde la cual se originó la reinversión, en contra de sus IF, conforme a las normas de los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016.

Por lo tanto, las empresas deberán informar a los propietarios respectivos como retiros las devoluciones de capital que les efectúen, y que se imputen al registro FUR, mediante los certificados de carácter tributario correspondientes, para que dichas personas declaren los impuestos antes indicados y llevar el registro de las devoluciones en relación al monto del retiro original.

Las devoluciones de capital que se efectúen a contar del 1° de enero de 2020 se sujetarán al N° 7 del artículo 17 y al N° 4 de la letra A) del artículo 14. Ahora bien, si la empresa mantiene saldos en el registro FUR, las devoluciones se imputarán en primer término a las cantidades anotadas en dicho registro.

El siguiente cuadro da cuenta del orden de imputación y régimen de tributación de una devolución de capital conforme al N° 7 del artículo 17, en relación con el N° 4 de la letra A) del artículo 14:

| Orden de imputación | Rentas o cantidades imputadas                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Régimen de tributación aplicable |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| 1°                  | Fondo de Utilidades Reinvertidas <sup>79</sup> . (FUR)                                                                                                                            | a) Comenzando por las rentas afectas a los IF, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.                                                                                                                                                                                                                          | Afectas a IF.                    |
|                     |                                                                                                                                                                                   | b) Rentas exentas de los IF anotadas en el citado registro.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | No afectas a IF <sup>80</sup> .  |
|                     |                                                                                                                                                                                   | c) INR y rentas gravadas con el IDPC en carácter de único.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | No afectas a IF.                 |
| 2°                  | Rentas contenidas en el registro REX que deben imputarse antes del registro RAI y DDAN.                                                                                           | Rentas con tributación cumplida que deben ser <u>repartidas en primer lugar</u> . Rentas atribuidas propias (artículo décimo transitorio Ley), y diferencia determinada por empresas sujetas al artículo 14 ter letra A) al 31.12.2019 que opten por el N° 3 de la letra D) o por el régimen de la letra A), ambos del artículo 14 (artículo décimo cuarto transitorio Ley) | No afectas a IF.                 |
| 3°                  | Rentas afectas a impuestos del registro RAI.                                                                                                                                      | Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar al CPT, de acuerdo con la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14.                                                                                                                              | Afectas a IF.                    |
| 4°                  | Diferencia entre la depreciación acelerada y la normal del registro DDAN. Nota: Salvo el caso de las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D del artículo 14. | Saldo correspondiente a la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal, pendientes de reverso.                                                                                                                                                                                                                                                                   | Afectas a IF.                    |
| 5°                  | Rentas exentas e ingresos no                                                                                                                                                      | a) Rentas con tributación cumplida sin prioridad en su orden de imputación (no incluidas en la 2° imputación)                                                                                                                                                                                                                                                               | No afectas a IF.                 |

<sup>79</sup> Cabe señalar que la imputación de la devolución de capital que se efectúe a las cantidades anotadas en este registro FUR sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión. Además, a estas cantidades se imputará, en primer término, la devolución de capital, conforme a lo dispuesto en inciso quinto del artículo decimosexto transitorio de la Ley.

<sup>80</sup> Salvo progresividad del IGC del artículo 54 N° 3, y tributación con el IA, cuando la exención solo favorezca al IGC.

|    |                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                         |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
|    | renta del registro REX.                                                                                                   | b) Rentas exentas de IF anotadas en este registro. En caso que existan rentas exentas con derecho a crédito, éstas se imputarán primero.                                                                                                                                                                                                                                              | No afectas a IF. <sup>81</sup>          |
|    |                                                                                                                           | c) INR                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | No afectas a IF.                        |
| 6° | UBET<br>Nota: No se deben determinar por las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 | Corresponden a las utilidades de balance o financieras retenidas <u>al término del ejercicio del año de la devolución.</u>                                                                                                                                                                                                                                                            | Afectas a IF.                           |
| 7° | Capital aportado y sus reajustes.                                                                                         | Correspondiente al monto aportado por parte de los propietarios perceptores de la devolución de capital, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado. Sin considerar en dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR (1er orden de imputación). | No afectas a IF.                        |
| 8° | Otras cantidades.                                                                                                         | El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente.                                                                                                                                                                                                                                                                | Afectas a IDPC o IF, según corresponda. |

Nota: En el caso que la empresa mantenga rentas que hayan sido gravadas con el impuesto sustitutivo establecido en el N° 11 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, en el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899 o en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley, la devolución de capital podrá ser imputada a dichas cantidades sin atender al orden de prelación indicado en el cuadro anterior<sup>82</sup>. Igual tratamiento tendrá la renta generada por empresarios individuales y sociedades de personas hasta el 31 de diciembre de 1983 y los retiros o distribuciones percibidos gravados con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, según el N° 9 de la letra A) del artículo 14.

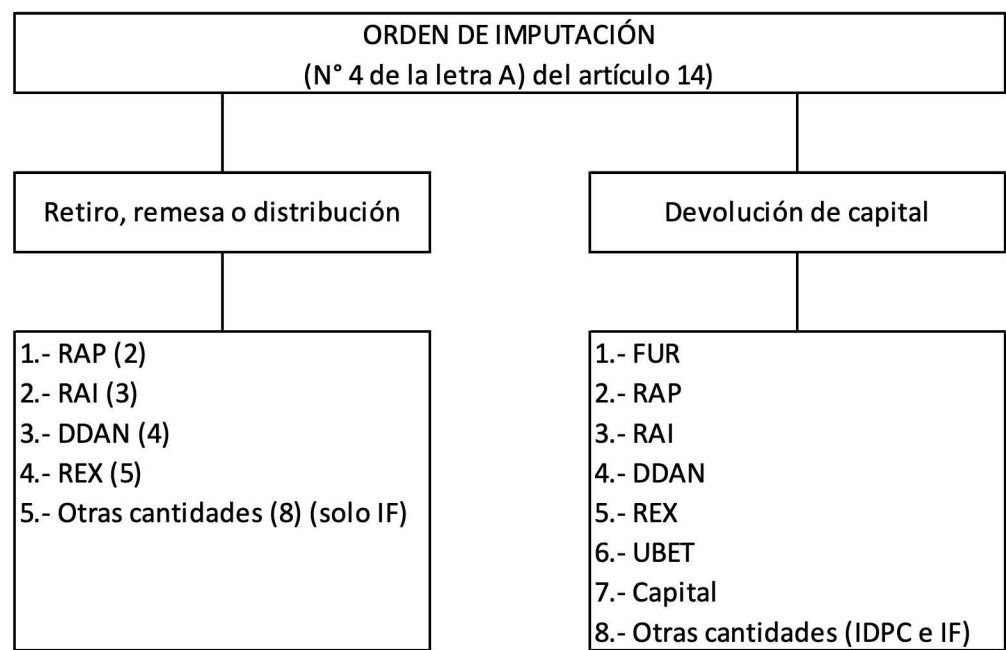
Respecto de las “otras cantidades” a que se refiere el orden de imputación N° 8, se debe distinguir si se trata de un retiro, remesa o distribución, o bien de una devolución de capital. Cuando corresponda al primer caso, aquellas cantidades se gravarán con los IF en virtud del numeral (vi) del N° 4 de la letra A) del artículo 14, que dispone que cualquier retiro, remesa o distribución que exceda las cantidades señaladas precedentemente, se afectarán con los mencionados impuestos.

Sin embargo, cuando se trate de una devolución de capital, de acuerdo con el N° 7 del artículo 17, aquella parte que no corresponda al capital aportado según la imputación N° 7 del recuadro anterior, constituirá un ingreso afecto con el IDPC y el IF que corresponda. En todo caso, cuando sea procedente, el IDPC podrá utilizarse como crédito frente a los IF, considerando el régimen en el que se encuentre el propietario perceptor de la devolución de capital.

<sup>81</sup> Salvo progresividad del IGC del artículo 54 N° 3, y tributación con el IA, cuando la exención solo favorezca al IGC.

<sup>82</sup> Ver Circular N° 17 de 2016 y Circular N° 43 de 2020.

El siguiente esquema resume lo señalado precedentemente:



Por otra parte, la imputación de la devolución de capital y sus reajustes a las cantidades que correspondan de acuerdo con lo señalado se efectuará al término del ejercicio en que se efectúe la devolución de capital, considerando el saldo de dichas sumas a esa fecha, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que deban imputarse en el ejercicio, incluyendo dentro de estos a los retiros en exceso. Asimismo, la devolución de capital para efectos de su imputación igualmente deberá ser actualizada según la variación del IPC, entre el mes anterior a dicha devolución y el mes anterior al término del ejercicio de que se trate. En el caso de las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 la devolución de capital no se reajustará.

Se hace presente que una empresa sujeta a las disposiciones de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14 sólo deberá anotar en el registro SAC, al término del ejercicio comercial respectivo, el crédito por IDPC y el crédito por IPE que corresponda a las cantidades afectas a IF percibidas a título de devolución de capital, debiendo distinguir en dicho registro si se trata de un crédito que da o no derecho a devolución. Además, también deberá indicar si el crédito está o no sujeto a la obligación de restitución.

Por otro lado, si la devolución resulta imputada al registro FUR, independientemente de la tributación que le afecte, o al capital que haya efectivamente aportado el propietario a la empresa o a sus reajustes, el monto imputado al registro FUR constituirá una deducción al costo de adquisición que mantiene el propietario respecto de los derechos o acciones, según corresponda. En el caso que una empresa reciba una devolución de capital imputada al capital aportado, constituye una disminución del valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, ya que consiste en un cambio en la composición de sus activos (cambia la inversión en derechos o acciones por los bienes en que se haya materializado la devolución). Esto implica que la parte de la devolución imputada al capital social y sus reajustes no debe afectarse con impuesto alguno y tampoco debe quedar anotada en el registro REX de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para la empresa fuente, la devolución que se impute efectivamente al capital social correspondiente al propietario que la percibe equivale al monto efectivamente aportado, incrementado o disminuido, según proceda, por los aportes, aumentos o disminuciones de capital, que se hayan efectuado con posterioridad al aporte inicial, reajustados según la variación del IPC entre el mes que antecede a aquel en que ocurrió el aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la devolución, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR. Las empresas acogidas al N° 3 de la letra D) del artículo 14 no deberán aplicar reajuste. No obstante, el N° 7 del artículo 17 contempla que constituyen un INR para el propietario las devoluciones que se imputen hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación.

#### 2.2.4.2. Tratamiento tributario de las reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2016

Las empresas deberán mantener el control de las reinversiones recibidas<sup>83</sup> en el registro FUR, materializadas mediante el aporte en sociedades de personas efectuadas 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 (fecha desde la cual se derogó el régimen de reinversión).

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 2019, deberá mantenerse en un registro separado dichas sumas, con indicación del socio o accionista que efectuó el aporte o adquirió las acciones, la oportunidad en que ello se realizó, el tipo de utilidad de que se trata y el crédito e incremento por el IDPC que les corresponde.

La tributación de tales cantidades, de acuerdo con el artículo decimosexto transitorio 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.

En primer lugar, cabe señalar que la tributación que se describe tiene lugar en caso de enajenación por acto entre vivos. Si la transmisión del dominio de los derechos sociales o de las acciones de pago respectivas se produce por sucesión por causa de muerte, no resulta aplicable la norma comentada y, en consecuencia, no se considerará efectuado retiro alguno por el causante. No obstante, la sociedad receptora deberá informar al Servicio la transmisión 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 sean retiradas al término de giro, según se señala a continuación.

Los propietarios afectos a los IF 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, en el año que enajenen por acto entre vivos los derechos sociales o las acciones de pago respectivas deberán considerar que han efectuado un retiro tributable afecto a IF equivalente al monto del retiro que realizaron originalmente desde la empresa fuente y que invirtieron en los citados derechos o acciones enajenados, reajustados según 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. Al respecto, podrán imputar el crédito por IDPC y el crédito por IPE en contra de los IF, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016, que hubiere afectado a las rentas retiradas desde la empresa fuente desde la cual se efectuó el retiro efectivo original destinado a la reinversión.

La tributación con IF señalada tendrá lugar salvo que en la empresa fuente dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas, INR o rentas afectas al IDPC en carácter de único<sup>84</sup>, ya que mantienen tal calidad al momento de considerarse retiradas producto de su enajenación.

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, sea que se trate de un mayor valor o una pérdida, deberá considerarse como retiro tributable el valor de aporte o adquisición de las acciones financiado mediante la reinversión, reajustado, sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda darle a la pérdida o mayor valor obtenido en la enajenación.

Para declarar el retiro tributable en la base imponible de los IF del ejercicio que corresponda, conforme a lo establecido en los artículos 54 N° 3, párrafo penúltimo, y 62, inciso primero, el enajenante de los derechos o acciones adquiridos mediante la reinversión deberá actualizar el monto del retiro tributable según la variación del IPC entre el mes anterior al de la enajenación y el mes de noviembre del año respectivo y, sobre el valor así actualizado, determinar el crédito e incremento por IDPC y por IPE que corresponda según lo señalado.

<sup>83</sup> Según lo dispuesto en el artículo decimosexto transitorio de la Ley.

<sup>84</sup> Estas rentas deben ser reclasificadas como INR de acuerdo con el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.



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 una reinversión y la otra mediante cantidades que hayan pagado totalmente los impuestos de la LIR, se entenderá que corresponde a una enajenación de los derechos o acciones financiados con reinversiones en la proporción que éstos representen sobre el total de las acciones o derechos del enajenante.

Al respecto, tratándose de acciones, como el costo tributario se encuentra vinculado directamente con cada título que representa las acciones que se adquieren, la situación tributaria de la enajenación de acciones dependerá de cómo hayan sido financiados los títulos que representan las acciones que se enajenan<sup>85</sup>. Así, procederá aplicar la referida proporción en los casos en que un mismo título que representa acciones haya sido financiado en parte con una reinversión y en parte con cantidades que han pagado totalmente los impuestos de la LIR.

De la misma forma, deberá determinarse la señalada proporción cuando las acciones que se enajenan hayan sido emitidas producto de una transformación de una sociedad de personas en sociedad anónima.

Finalmente, si los derechos sociales o acciones fueron adquiridos con retiros que quedaron en exceso en la empresa fuente<sup>86</sup>, y en determinado ejercicio tales retiros resultan imputados al registro tributario de rentas empresariales por obtenerse una renta registrada en alguno de ellos, no podrán ser considerados como una reinversión de utilidades aun cuando en su oportunidad se cumplieran con las formalidades respectivas.

Lo anterior, atendido a que fue derogado del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que establecía que los retiros destinados a reinversión no debían gravarse con IF<sup>87</sup>. Por lo tanto, si producto de la imputación señalada se resuelve que los retiros en exceso reinvertidos se encuentran afectos a los IF, los propietarios que realizaron tales reinversiones deberán pagar los impuestos correspondientes.

En caso contrario, si los retiros en exceso reinvertidos se imputan a rentas con tributación cumplida, rentas exentas o INR, tales cantidades no tendrán obligación tributaria, sin perjuicio que las rentas exentas se deben considerar para la progresividad del IGC, conforme al N°3 del artículo 54.

Por su parte, la empresa receptora de las cantidades reinvertidas deberá eliminar del registro FUR las reinversiones que hayan correspondido a retiros en exceso y resulten imputadas a cantidades que corresponden a los registros de rentas empresariales, según lo señalado, y considerarlas como parte del capital aportado por el respectivo propietario.

(ii) Al momento de una devolución de capital.

El artículo decimosexto transitorio de la Ley también establece 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, 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 sus propietarios titulares de las reinversiones, tendrán el mismo tratamiento tributario señalado anteriormente. Es decir, serán considerados como un retiro tributable sujeto al orden de imputación dispuesto en los artículos 14 letra A) y 17 N° 7, que se explica en la letra d) del N° 5 el apartado 2.2.4.1.

Por consiguiente, si luego de la imputación de la devolución de capital se mantiene un saldo en el FUR, la posterior enajenación de los derechos o acciones financiados con una reinversión quedará sujeta al régimen tributario descrito en este apartado, en la parte no cubierta con la devolución de capital.

<sup>85</sup> Lo anterior 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.

<sup>86</sup> Sería el caso de reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2014.

<sup>87</sup> Según lo establecía el N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016.

(iii) Al término de giro de la empresa.

Si al término de su giro la empresa mantiene saldos acumulados en el registro FUR, tales cantidades se considerarán retiradas a esa fecha por el propietario titular de tales reinversiones<sup>88</sup>, afectándose con los IF que corresponda, salvo que en la empresa desde la cual originalmente se efectuó el retiro para reinvertir dichas cantidades hayan correspondido a rentas exentas, INR 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<sup>89</sup>.

(iv) Al momento de optar la empresa por un régimen de tributación en que no esté obligada a mantener el registro FUR.

Cuando una empresa mantenga utilidades reinvertidas en el registro FUR y se cambie a cualquier otro régimen de tributación en el cual no se encuentre obligada a llevar dicho registro, los propietarios titulares de tales reinversiones<sup>90</sup> deberán considerar retiradas tales cantidades a esa fecha. Al respecto, dichas utilidades reinvertidas se afectarán con los IF que correspondan; salvo que hayan correspondido a rentas exentas, INR o rentas afectas al IDPC en carácter de único, en cuyo caso mantendrán tal calidad al momento de considerarse retiradas.

#### 2.2.4.3. Tratamiento tributario de los retiros en exceso pendientes de imputación al 31 de diciembre de 2019<sup>91</sup>

A contar del 1° de enero de 2020 las empresas sujetas a la letra A) y al N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán mantener el registro y control de los retiros en exceso que se mantengan al 31 de diciembre de 2019 y que se encontraba establecido en el N° 4 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, con indicación de los propietarios o cesionarios en su caso, que efectuaron tales retiros.

A partir del 1° de enero de 2020 el saldo de tales retiros en exceso deberá imputarse al término de cada ejercicio comercial a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas durante el ejercicio, a las rentas afectas a IF que se generen o perciban en el ejercicio respectivo anotadas en el registro RAI con derecho al crédito por IDPC y por IPE que establecen los artículos 41 A, 56 N°3 y 63, que se mantenga en el registro SAC. El saldo de retiros en exceso que reste luego de la imputación anterior se deducirá del saldo mantenido en el registro DDAN, oportunidad donde igualmente quedarán gravados con los IF, con derecho los créditos antes señalados, cuando corresponda.

Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 no se encuentran obligadas a confeccionar el registro DDAN, por lo tanto, no harán esta imputación. Finalmente, los retiros en exceso no imputados a los registros RAI y DDAN anteriores se imputarán al remanente de rentas contenidas en el registro REX al término del ejercicio.

De mantenerse un saldo de retiros en exceso pendiente de tributación luego de las imputaciones anteriores éste se deberá imputar en el mismo orden a los remanentes de los referidos registros que se determinen en el ejercicio siguiente, o subsiguiente, y así sucesivamente hasta su total agotamiento.

Para tales efectos, el saldo de los retiros en exceso que se mantengan pendientes de imputación se reajustará, incluso si se trata de una empresa sujeta al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, según la variación del 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.

De acuerdo a lo anterior, considerando que los retiros en exceso podrán imputarse a rentas o cantidades afectas a los IF o a rentas exentas de dichos tributos, a INR o a rentas con tributación cumplida, para determinar el tratamiento tributario de tales partidas se deberá distinguir, al momento de la imputación del retiro, si éste corresponde al propietario que originalmente percibió tales cantidades o bien, si se trata del cesionario de los derechos sociales, a quien la ley hace

<sup>88</sup> Según lo dispuesto en el artículo decimosexto transitorio de la Ley.

<sup>89</sup> Tampoco habrá tributación si las rentas afectas contenidas en el FUR se hayan gravado con el ISFUT de acuerdo con el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley o por el ISFUT establecido por la Ley N° 20.780.

<sup>90</sup> Según lo dispuesto en el artículo decimosexto transitorio de la Ley.

<sup>91</sup> Según lo dispuesto en el artículo decimoséptimo transitorio de la Ley.

responsable de la eventual obligación tributaria que puede implicar la imputación del retiro en exceso efectuado por el cedente de los derechos, según se describe a continuación.

En cuanto al tratamiento tributario de los excesos de retiros, respecto de los propietarios que realizaron dichos retiros de la empresa, se debe distinguir:

- (i) En el caso del empresario individual y de comunidades, sociedades de personas o contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, si al momento de su imputación el exceso de retiro corresponde al propietario que originalmente percibió el exceso de retiro:

- Si el propietario es un contribuyente del IGC y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o DDAN deberá considerar este retiro en su renta bruta global para afectarse con el IGC, con derecho al crédito por IDPC y el crédito por IPE que les corresponda, debiendo para tal efecto incrementar dicha renta bruta en una cantidad equivalente al monto de los referidos créditos.

Si el todo o parte del crédito por IDPC que corresponde asignar al retiro está sujeto a la obligación de restitución, el propietario, además, deberá restituir a título de débito fiscal un monto equivalente al 35% de dicho crédito, suma que se considerará como mayor IGC<sup>92</sup>.

Si el retiro en exceso resulta imputado al registro REX, el propietario no tendrá obligación tributaria alguna respecto del retiro, salvo que se trate de rentas exentas del IGC, en cuyo caso deberá considerarlo en la renta bruta, pero solamente para efectos de la progresividad del impuesto, según lo establecido en el N° 3 del artículo 54.

- Si el propietario es un contribuyente del IA y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o DDAN deberá considerar este retiro en su base imponible para afectarse con el IA, con derecho al crédito por IDPC y el crédito por IPE que les corresponda, debiendo para tal efecto incrementar dicha base en una cantidad equivalente al monto de los referidos créditos.

Si el todo o parte del crédito por IDPC correspondiente al retiro está sujeto a la obligación de restitución, el propietario, además, deberá restituir a título de débito fiscal un monto equivalente al 35% de dicho crédito, suma que se considerará como mayor IA. Se debe considerar que no están sujetos a la obligación de restitución los contribuyentes afectos a IA residentes en un país con el que Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y sean beneficiarios de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que en dicho convenio se haya acordado que el IDPC será deducible del IA que sea aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto<sup>93</sup>.

En relación con lo anterior cabe hacer presente que, conforme al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, al artículo cuarto de la Ley N° 21.047 y al artículo cuadragésimo cuarto transitorio de la Ley, hasta el 31 de diciembre de 2026 tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes afectos a IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2020 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho impuesto o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

Si el retiro en exceso resultó imputado al registro REX al término del ejercicio en que se define su calificación tributaria, el propietario no tendrá obligación alguna respecto del retiro, salvo que se trate de rentas sólo exentas del IGC<sup>94</sup>, en cuyo caso dichas cantidades se afectarán con el IA al no ser aplicable la exención.

<sup>92</sup> Según se establece en el inciso final del N° 3) del artículo 56.

<sup>93</sup> Según se establece en el inciso quinto del artículo 63.

<sup>94</sup> Las rentas exentas del IGC deben ser considerada para la progresividad de dicho impuesto de acuerdo con el N° 3 del artículo 54.

- Si el propietario es una empresa sujeta al régimen de la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14 y el retiro en exceso resultó imputado al registro RAI o DDAN, no deberá realizarse ajuste alguno por este concepto toda vez que el incremento de patrimonio que implicó la incorporación del activo recibido al momento de percibir el retiro ha formado parte del CPT de dicha empresa y, por esta vía, formará parte del cálculo del saldo de cantidades afectas a los IF en el registro RAI. Por su parte, el total del crédito por IDPC y el crédito por IPE a que tenga derecho el retiro, producto de su imputación en la empresa de origen, deberá incorporarse, al término de ese ejercicio comercial, al registro SAC de la empresa receptora, debiendo distinguir la parte que está sujeta a la obligación de restitución, de aquella que no tiene tal obligación.

Si el retiro en exceso resulta imputado al registro REX al término del ejercicio en que se define su calificación tributaria se incorporará al mismo registro en la empresa receptora, clasificándose según el tipo de renta al que resultó imputado el retiro en la empresa fuente.

- Si el propietario es una empresa de la primera categoría que tributa en renta efectiva y no determina sus rentas según contabilidad completa, el retiro deberá ser reconocido como renta afecta a los IF con derecho al crédito por IDPC y por IPE que les corresponda, como renta exenta de IF, como un INR o como rentas con tributación cumplida, según corresponda, por los propietarios de la empresa en la forma que establece el N° 1 de la letra B) del artículo 14<sup>95</sup>.
- En el caso de propietarios de una empresa sujeta al régimen Pro Pyme de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D) del artículo 14 el tratamiento del retiro en exceso se instruyó en la Circular N° 62 de 2020, referida al régimen Pro Pyme.
- Si el propietario es una empresa que tributa en base a renta presunta, por corresponder los retiros percibidos a rentas efectivas, dichos retiros tributarán conforme a las reglas anteriores de este numeral (i), según el régimen al que se encuentre sujeto el propietario de la empresa que tributa en base a renta presunta que percibió el retiro en exceso.

- (ii) En cuanto a los cesionarios del propietario de los derechos sociales de la empresa en que el propietario efectuó el exceso de retiro.

La ley contempla normas para que el cesionario sea el responsable de la tributación pendiente que corresponde al exceso de retiros.

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, deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso primero del artículo 21 sobre el total del retiro que se le imputa.

En caso que el cesionario sea una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por el retiro que se le imputa, se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades, lo que en ningún caso afectará los saldos de utilidades acumuladas y el orden de imputación de los retiros efectivos que se hayan realizado desde esta segunda empresa. Si alguno de los socios de la sociedad de personas cesionaria es a su vez una sociedad se deberán aplicar las reglas anteriores, esto es, se gravará con el impuesto del inciso primero del artículo 21 o se entenderá retirada según corresponda al tipo societario del socio de la sociedad de personas cesionaria, y así sucesivamente.

No obstante, para determinar el tratamiento tributario de los retiros en exceso que resulten imputados, además de atender a la condición personal del cesionario, se debe también distinguir el tipo de rentas al que resultaron imputados en la sociedad de origen. Al respecto se aplican las mismas reglas ya analizadas para el caso de retiros en exceso que al momento de su imputación corresponden a un propietario que originalmente percibió las rentas, con las siguientes salvedades:

<sup>95</sup> Los retiros o dividendos percibidos que se encuentren afectos a los IF deberán ser reconocidos en las bases imponibles de los propietarios aun cuando la empresa se encuentre en una situación de pérdida tributaria.



- Si el cesionario de los derechos sociales es una sociedad anónima, sociedad por acciones, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1, independiente del régimen de tributación al que se encuentren sujetos y el retiro resulta imputado al registro RAI o DDAN, deberá pagar el impuesto a que se refiere el inciso primero del artículo 21 sobre el total del retiro que se le imputa con derecho al crédito por IDPC que corresponda, sin incremento alguno por este concepto.

En consecuencia, el retiro se afectará con el impuesto único de 40% al que se imputará el crédito por IDPC correspondiente, hasta el monto equivalente al impuesto único que deba pagar el cesionario.

Por otro lado, si el retiro en exceso resulta imputado al registro REX, estos cesionarios no tendrán obligación tributaria alguna respecto del retiro.

- Si el cesionario de los derechos sociales es una sociedad de personas, independiente del régimen de tributación al que esté sujeta, tales cantidades se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades, lo que en ningún caso afectará los saldos de utilidades acumuladas y el orden de imputación de los retiros efectivos que se hayan realizado desde la sociedad cesionaria.

Por lo tanto, para determinar la situación tributaria de los socios de la sociedad cesionaria respecto de la parte del retiro que les corresponda se deberán aplicar las reglas antes analizadas, esto es, quedará sujeto a si el retiro se imputa en la sociedad de origen al registro RAI, DDAN o REX, y si es un contribuyente afecto a los IF, una sociedad anónima, en comandita por acciones o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la LIR, o se trata de una sociedad de personas.

#### 2.2.4.4. Crédito imputable en contra de los IF

Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten gravados con los IF (sea que resulte imputado al registro RAI, DDAN, o no se imputen a ninguno de los registros analizados) y la empresa mantenga un remanente en el registro SAC, dichos retiros, remesas o distribuciones tendrán derecho al crédito por IDPC y por IPE de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14<sup>96</sup>.

##### 1) Crédito por IDPC

El crédito por IDPC corresponderá al monto menor entre:

- La cantidad que resulte de aplicar al monto del retiro, remesa o distribución, un “factor de crédito” que considera la tasa del IDPC que afecta a la empresa y se calculará en la forma que se indica en el cuadro que se presentará a continuación; y,
- El monto total de crédito por IDPC disponible en el registro SAC.

El “factor de crédito”<sup>97</sup> corresponderá al que resulte de dividir la tasa de IDPC vigente según el régimen en que se encuentre la empresa al cierre del año del retiro, remesa o distribución, por cien menos dicha tasa. Este factor también será utilizado por las empresas liberadas de la obligación de llevar los registros RAI, DDAN y REX.

<sup>96</sup> Esto es, tendrán derecho al crédito establecido en los artículos 41 A, 56 N° 3) y 63, con tope del saldo del registro SAC al cierre del ejercicio.

<sup>97</sup> N° 5 de la letra A) del artículo 14.

En consecuencia, el factor de crédito será el siguiente:

| DETERMINACIÓN DEL FACTOR DE CRÉDITO POR IDPC                             |              |                   |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------|-------------------|
| Régimen tributario de la empresa                                         | Fórmula      | Factor de crédito |
| I. Empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14.           | 27%          | 0,369863          |
|                                                                          | (100% - 27%) |                   |
| II. Empresas sujetas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14. | 25%          | 0,333333          |
|                                                                          | (100% - 25%) |                   |

El monto de crédito por IDPC determinado por aplicación de las reglas anteriores se imputará al término del ejercicio al saldo acumulado de créditos anotado en el registro SAC, de acuerdo con lo dispuesto en el N° 5 de la letra A) del artículo 14.

Si al término del ejercicio el registro SAC está conformado por créditos por IDPC con y sin obligación de restitución, la asignación comenzará por los créditos sin obligación de restitución. Además, dentro de cada clase de créditos se comenzará asignando, en primer lugar, aquellos créditos que no tienen derecho a devolución.

Por lo tanto, la asignación de los créditos se realizará en el siguiente orden:

| Orden de asignación | Crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63.              |
|---------------------|--------------------------------------------------------------|
| 1°                  | SIN la obligación de restitución y SIN derecho a devolución. |
| 2°                  | SIN la obligación de restitución y CON derecho a devolución. |
| 3°                  | CON la obligación de restitución y SIN derecho a devolución. |
| 4°                  | CON la obligación de restitución y CON derecho a devolución. |

En las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 todos los créditos por IDPC tendrán la obligación de restituir, como ocurre con el IDPC que afectó a su RLI y aquellos que perciba a través de retiros o dividendos desde otras empresas sujetas al mismo régimen o del régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, aun cuando les sean informados como créditos sin la obligación de restituir. Sin embargo, tratándose de créditos sin la obligación de restituir originados con anterioridad al 1° de enero de 2020, mantendrán dicha calificación tributaria, sea que se mantengan en su remanente inicial del registro SAC o cuando sean percibidos a través de retiros o dividendos desde otros contribuyentes de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Por su parte, en las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 los créditos por IDPC no tendrán la obligación de restituir, como ocurre con el IDPC que afectó a su base imponible y aquellos que perciba a través de retiros o dividendos desde otras empresas sujetas al mismo régimen o del régimen de la letra A) del artículo 14 en los casos en que dicho crédito se mantiene sin la obligación de restitución según se señala en el párrafo anterior. Sin embargo, tratándose de crédito con la obligación de restituir, ya sea los originados con anterioridad al 1° de enero de 2020 o luego de esa fecha, mantendrán dicha calificación tributaria, sea que se mantengan en su remanente inicial del registro SAC o cuando sean percibidos a través de retiros o dividendos desde otros contribuyentes de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14.

2) Crédito por IPE

De acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14 los créditos por impuestos soportados en el extranjero a que se refiere el artículo 41A que se encuentren al término del ejercicio acumulados en el registro SAC se asignarán en conjunto con los retiros o distribuciones de utilidades afectos a los IF o a las partidas del inciso segundo de artículo 21.

Para estos fines, el crédito se asignará aplicando una tasa de crédito equivalente a la diferencia entre la tasa del IDPC, según el régimen al que esté sujeta la empresa en el año del retiro, remesa o distribución y una tasa de 35%, sobre una cantidad tal que, al deducir dicha cantidad, el resultado arroje un monto equivalente a la retiro, remesa, distribución o partida del inciso segundo del artículo 21, previamente incrementada en el monto del crédito por IDPC que establece los artículos 56 N° 3 y 63.

Lo señalado en el párrafo anterior, se puede resumir en el siguiente recuadro:

| DETERMINACIÓN DE LA TASA DE CRÉDITO POR IPE                              |           |                     |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|---------------------|
| Régimen tributario de la empresa                                         | Fórmula   | Tasa de crédito IPE |
| I. Empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14.           | 35% - 27% | 8%                  |
| II. Empresas sujetas al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14. | 35% - 25% | 10%                 |

Al igual que en el caso del crédito por IDPC, el crédito por IPE asignado a las partidas que correspondan no podrá ser superior al saldo que se mantenga controlado en el registro SAC.

Si las partidas a las cuales corresponda asignar el crédito por IPE también tienen derecho al crédito por IDPC, este último crédito se calculará sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa o distribución o partida del inciso segundo del artículo 21, previamente incrementado en el monto del crédito por IPE que corresponda.

Ejemplo:

|                                                                  |                      |  |           |
|------------------------------------------------------------------|----------------------|--|-----------|
| I. <u>Antecedentes:</u>                                          |                      |  |           |
| Régimen tributario de la empresa.....                            | Artículo 14 letra A) |  |           |
| RAI determinado al 31.12.2020.....                               |                      |  | 1.500.000 |
| SAC por IDPC al 31.12.2020 con restitución y con devolución..... |                      |  | 300.000   |
| SAC por crédito IPE al 31.12.2020.....                           |                      |  | 110.000   |
| Retiros efectivo afecto a los impuestos finales.....             |                      |  | 100.000   |
| Tasa del IDPC del régimen.....                                   |                      |  | 27%       |
| Tasa del crédito por IPE del régimen.....                        |                      |  | 8%        |
| Factor de crédito según régimen.....                             |                      |  | 0,369863  |

|                                                       |                                 |  |         |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------|--|---------|
| II. <u>Desarrollo:</u>                                |                                 |  |         |
| Monto del Retiro incrementado con ambos créditos..... | 100.000 / [1-(0,27 + 0,08)].... |  | 153.846 |
| Monto del Crédito por IDPC.....                       | (153.846 x 27%).....            |  | 41.538  |
| Monto del Crédito por IPE.....                        | (153.846 x 8%).....             |  | 12.308  |
| Monto del retiro líquido percibido.....               | (153.846 - 41.538 - 12.308).... |  | 100.000 |

| Detalle                               | RAI       | SAC                               |                 |
|---------------------------------------|-----------|-----------------------------------|-----------------|
|                                       |           | Acumulado a contar del 01.01.2017 |                 |
|                                       |           | Crédito por IDPC                  | Crédito por IPE |
|                                       |           | Factor 0,369863                   | Sin devolución  |
|                                       |           | Sujeto a restitución              |                 |
|                                       |           | Con devolución                    |                 |
| Subtotal antes de imputaciones        | 1.500.000 | 300.000                           | 110.000         |
| <u>Menos:</u> Retiros del ejercicio   | -100.000  | -41.538                           | -12.308         |
| Remanente para el ejercicio siguiente | 1.400.000 | 258.462                           | 97.692          |

3) Crédito por IDPC proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 y que permanecen como tales al 31 de diciembre de 2019

Cuando las empresas acogidas a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14 no mantengan créditos acumulados en el registro SAC generado a contar del 1° de enero de 2017 y los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a rentas afectas a los IF<sup>98</sup>, tendrán derecho al crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 que se mantenga en el registro SAC correspondiente a los créditos por IDPC proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, que con anterioridad se encontraban anotadas en el fondo de utilidades tributables (registro FUT).

De acuerdo con el párrafo segundo del N° 9 del artículo undécimo transitorio de la Ley, el crédito señalado en el párrafo anterior se asignará utilizando un factor (TEF) que resulta de dividir el saldo total del crédito por IDPC (STC) acumulado al 31 de diciembre de 2016, por el saldo total de las utilidades tributables (STUT) que se mantenga al 31 de diciembre de 2019 en el registro FUT<sup>99</sup>.

Lo anterior se puede expresar en la siguiente fórmula<sup>100</sup>:

| DETERMINACIÓN DEL FACTOR DE CRÉDITO POR IDPC              | Fórmula | Factor de crédito |
|-----------------------------------------------------------|---------|-------------------|
| Factor de asignación de créditos acumulados al 31.12.2016 | STC     | = TEF             |
|                                                           | STUT    |                   |

Dónde:

- STC: Saldo total de crédito por IDPC acumulado en el registro FUT al 31.12.2016, y que permanecía al 31.12.2019, actualizados al 31.12.2020.
- STUT: Saldo total de utilidades tributables acumuladas en el registro FUT al 31.12.2016, netas del IDPC, y que permanecía al 31.12.2019, actualizados al 31.12.2020.
- TEF: Tasa efectiva del crédito asociado al registro FUT. Se expresa como factor y se deben considerar solo 6 decimales sin aproximar el último decimal.

Ejemplo:

<sup>98</sup> Por ser imputados al registro RAI, registro DDAN, o porque no resultaron imputados a ninguno de los registros de utilidades que mantenga la empresa.

<sup>99</sup> Establecido en el numeral i) de la letra b) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, en relación con el numeral i) de la letra a) del N° 1 del numeral I del mismo artículo tercero transitorio.

<sup>100</sup> Se hace presente que esta fórmula debe determinarse al término del ejercicio, siendo el primer año al 31 de diciembre de 2020, por lo tanto, los saldos al 31 de diciembre de 2019 deben actualizarse a dicha fecha.



| Detalle  | RAI   | DDAN | REX | SAC                               |                |                      |                |                               |                |                 |       | STUT |
|----------|-------|------|-----|-----------------------------------|----------------|----------------------|----------------|-------------------------------|----------------|-----------------|-------|------|
|          |       |      |     | Acumulado a contar del 01.01.2017 |                |                      |                | Acumulado hasta el 31.12.2016 |                |                 |       |      |
|          |       |      |     | Crédito por IDPC                  |                |                      |                | Crédito por IDPC              |                | Crédito por IPE |       |      |
|          |       |      |     | Factor                            |                | 0,369863             |                | Factor                        | 0,315789       | Sin devolución  |       |      |
|          |       |      |     | No sujeto a restitución           |                | Sujeto a restitución |                | Sin devolución                | Con devolución |                 |       |      |
|          |       |      |     | Sin devolución                    | Con devolución | Sin devolución       | Con devolución | Sin devolución                | Con devolución |                 |       |      |
| Subtotal | 6.500 | 0    | 0   | 0                                 | 0              | 0                    | 0              | 2.400                         |                | 1.100           | 6.500 |      |

STC2.400

STUT7.600 (STUT 6.500 + IPE 1.100) (\*)

Renta bruta10.000 (STC 2.400 + STUT 7.600)

TEF0,315789 (STC 2.400 / STUT 7.600)

TEF como %24% (STC 2.400 / RENTA BRUTA 10.000) (\*)

(\*) Cuando en el registro SAC permanezcan créditos acumulados al 31.12.2016, y además, crédito por IPE, este último crédito deberá ser sumado al STUT para el único efecto de determinar una renta bruta y finalmente la tasa TEF. Lo anterior, en consideración a que el crédito IPE formó parte del RLI que se gravó con el IDPC en el año de su generación.

En el supuesto que durante el ejercicio 2020, la empresa soportó un retiro efectivo, los créditos acumulados al 31.12.2016 y que permanecían disponible en el registro SAC al 31.12.2019, deben ser asignados de acuerdo al siguiente procedimiento.

I. Otros antecedentes:

Régimen tributario de la empresa.....14 letra A)

Tasa del IDPC según el régimen.....27%

Factor de crédito según régimen.....0,369863

Tasa de asignación del crédito IPE acumulados al 31.12.2016.....8% (35%-27%) (\*\*)

Retiros efectivo afecto a los impuestos finales.....5.000

(\*\*) Inciso 4° del N° 9 del artículo undécimo transitorio. Se considera la tasa del IDPC según el régimen al que esté sujeta la empresa al cierre del ejercicio.

II. Desarrollo:

Monto del Retiro incrementado con ambos créditos.....7.353 (5.000 / [1-(0,24 + 0,08)])

Monto del Crédito por IDPC.....1.765 (7.353 x 24%)

Monto del Crédito por IPE.....588 (7.353 x 8%)

Monto del retiro líquido percibido.....5.000 (7.353 - 1.765 - 588)

| Detalle   | RAI    | DDAN | REX | SAC                               |                |                      |                |                               |                |                 |        | STUT (***) |
|-----------|--------|------|-----|-----------------------------------|----------------|----------------------|----------------|-------------------------------|----------------|-----------------|--------|------------|
|           |        |      |     | Acumulado a contar del 01.01.2017 |                |                      |                | Acumulado hasta el 31.12.2016 |                |                 |        |            |
|           |        |      |     | Crédito por IDPC                  |                |                      |                | Crédito por IDPC              |                | Crédito por IPE |        |            |
|           |        |      |     | Factor                            |                | 0,369863             |                | Factor                        | 0,315789       | Sin devolución  |        |            |
|           |        |      |     | No sujeto a restitución           |                | Sujeto a restitución |                | Sin devolución                | Con devolución |                 |        |            |
|           |        |      |     | Sin devolución                    | Con devolución | Sin devolución       | Con devolución | Sin devolución                | Con devolución |                 |        |            |
| Subtotal  | 6.500  | 0    | 0   | 0                                 | 0              | 0                    | 0              | 2.400                         | 0              | 1.100           | 6.500  |            |
| Retiro    | -5.000 |      |     |                                   |                |                      |                | -1.765                        |                | -588            | -5.000 |            |
| Remanente | 1.500  | 0    | 0   | 0                                 | 0              | 0                    | 0              | 635                           | 0              | 512             | 1.500  |            |

(\*\*\*) El STUT no forma parte del registro SAC, pero se muestra en forma conjunta solo para los fines del ejemplo.

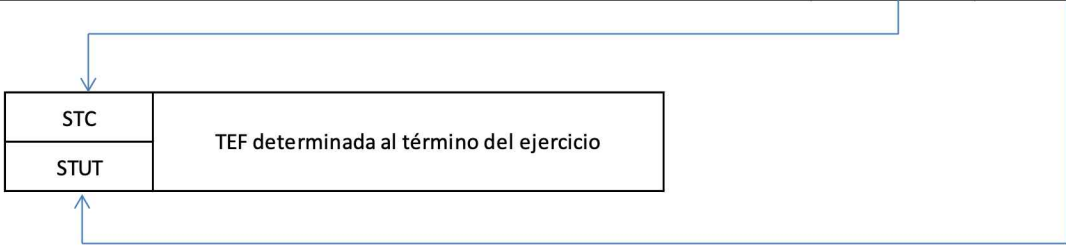
La tasa que se determine de acuerdo con el procedimiento descrito no podrá exceder de aquella que se determine conforme al N° 5 de la letra A) del artículo 14<sup>101</sup>. Asimismo, el monto del crédito resultante de aplicar la tasa de crédito sobre los retiros, remesas o distribuciones no podrá exceder de los créditos efectivamente acumulados en el registro SAC.

Del STUT, que es controlado separadamente, se deberá rebajar una cantidad equivalente al monto del retiro, remesa o distribución sobre el cual se hubiese otorgado este crédito y se sumará el monto de los retiros o dividendos percibidos o demás cantidades que deban incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales, cuando se contemplen utilidades de otros STUT, ello para los efectos de recalcular la tasa al término del mismo ejercicio.

<sup>101</sup> El factor del 25% o 27% dependiendo del régimen de que se trate.

En el siguiente cuadro se resumen las partidas que producen movimientos en el registro STUT, según lo señalado precedentemente:

| PARTIDAS QUE PRODUCEN MOVIMIENTOS EN EL STUT                                     | SAC<br>al 31.12.2016<br>(STC) | STUT  |
|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|-------|
| Remanente al 31.12.2019                                                          | (+)                           | (+)   |
| Monto de los retiros o distribuciones pagadas sobre los cuales se otorgó crédito | (-)                           | (-)   |
| Monto de los retiros o dividendos percibidos con cargo a STUT de otras empresas  | (+)                           | (+)   |
| Monto de las rentas afectas al ISFUT                                             | (-)                           | (-)   |
| Montos de las cantidades asignadas con motivo de reorganizaciones empresariales. | (+/-)                         | (+/-) |
| Otros ajustes                                                                    | (+/-)                         | (+/-) |
| Nuevo saldo total de utilidades tributables al término del ejercicio             | (=)                           | (=)   |



Por último, el crédito por IDPC acumulado al 31 de diciembre de 2016 se asignará comenzando por el crédito cuyo excedente no da derecho a devolución y luego por aquel que otorga tal derecho.

4) Opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por IDPC<sup>102</sup>

Cuando se determine que todo o una parte de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas durante el año se encuentren afectos a los IF y no tienen derecho al crédito establecido en el N° 3 del artículo 56 o del artículo 63, atendido que no existe al cierre del ejercicio un saldo acumulado de créditos que asignar o dicho saldo es insuficiente, 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.

Esta opción solo podrá realizarse cuando las señaladas cantidades son percibidas por propietarios gravados con los IF<sup>103</sup>, es decir, la empresa no podrá ejercer esta opción cuando los retiros remesas o distribuciones sean percibidos, por ejemplo, por empresas contribuyentes del IDPC.

La exigencia que el crédito anticipado sea otorgado a los repartos de utilidades que beneficien a propietarios contribuyentes de IF tiene como propósito que este crédito por IDPC sea utilizado en el mismo ejercicio de su asignación, sin que sea posible su acumulación en el registro SAC como ocurriría con un propietario contribuyente de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14. Cabe señalar que este crédito no tendrá la obligación de restitución.

Atendiendo el propósito señalado precedentemente, este crédito también puede ser asignado a los repartos de utilidades que beneficien indirectamente a los contribuyentes de los impuestos finales y que participen en la empresa indirectamente a través de una o varias empresas intermedias. Sin embargo, como estos créditos deben ser utilizados en igual ejercicio por dichos contribuyentes, las mencionadas empresas intermedias deberán asignarlos en el mismo ejercicio a sus propietarios de los impuestos finales mediante el reparto de utilidades<sup>104</sup>. Si esta asignación no ocurre, el crédito

<sup>102</sup> Establecido en el N° 6 de la letra A) del artículo 14.  
<sup>103</sup> Innovación incorporada a la opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por IDPC respecto de lo vigente al 31 de diciembre de 2019.  
<sup>104</sup> Como el propósito de la norma es que el crédito sea utilizado en contra de los IF, si las empresas intermedias se encuentran en situación de pérdida tributaria en el año en que perciben los retiros o dividendos a los cuales se asignó un crédito voluntario, estas empresas no podrán recuperarlo como PPUA conforme lo establecido en el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, sino que,

anticipado deberá ser reclasificado<sup>105</sup> en el registro SAC sujeto a la naturaleza del régimen de la empresa que los pague, es decir, será con restitución si la empresa fuente es una empresa de la letra A) del artículo 14 o sin restitución si la empresa fuente está sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 y, asimismo, sujeto al régimen de la empresa que los recibe (así, por ejemplo, tendrán la obligación de restitución aquellos recibidos por una empresa acogida al régimen de la letra A) del artículo 14 como repartos desde otra empresa).

La siguiente fórmula da cuenta como se determina el IDPC que voluntariamente la empresa puede pagar en los casos que se señala:

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

Dónde:

BI: Base imponible sobre la cual se pagará voluntariamente este impuesto.

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

T<sub>IDPC</sub>: Tasa del IDPC, expresada en decimales (0,27 o 0,25, dependiendo si la empresa está sujeta a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14).

Ejemplo:

|                                                      |                                  |
|------------------------------------------------------|----------------------------------|
| I. <u>Antecedentes:</u>                              |                                  |
| Retiros efectivo afecto a los impuestos finales..... | 1.000.000                        |
| Régimen tributario.....                              | Artículo 14 letra A)             |
| II. <u>Desarrollo:</u>                               |                                  |
| Base imponible del IDPC voluntario.....              | 1.369.863 [1.000.000 / (1-0,27)] |
| IDPC voluntario a pagar.....                         | 369.863 (1.369.863 x 27%)        |

La base imponible afecta al IDPC voluntario se determinará en forma independiente de la RLI o pérdida tributaria que haya determinado la empresa fuente 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.

Además, la empresa fuente 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.

El crédito generado por dicho pago voluntario de IDPC se asignará directamente a los retiros, remesas o distribuciones, sobre los cuales se pagó dicho tributo y no procederá su incorporación al registro SAC.

como se expresó precedentemente, deberán ser traspasados a sus propietarios contribuyentes de los IF o reclasificado dentro del SAC, según se instruye.

<sup>105</sup> El crédito voluntario asociado a los retiros o dividendos percibidos deberán ser controlados inicialmente en una columna especial en registro SAC (crédito por IDPC voluntarios recibido) con el propósito de asignarlo en el mismo ejercicio o bien reclasificarlo cuando corresponda. En atención a que este crédito debe ser traspasado en el mismo ejercicio, deberá ser asignado con preferencia a cualquier crédito que exista en el mencionado registro.

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

1. Este pago voluntario tiene el carácter de IDPC<sup>106</sup>

Sin embargo, tal carácter está limitado para efectos de la imputación contra los IF a que se tendría derecho conforme al artículo 20, inciso primero, en concordancia con el N° 3 del artículo 56 y el artículo 63; para el tratamiento que tendría el IDPC pagado, conforme al inciso segundo del artículo 21, en concordancia con el artículo 33 N° 1; y, finalmente, para la aplicación de las normas de declaración y pago conforme a los artículos 65 N° 1, 69 inciso primero, 72, 96 y 97.

Al respecto, la ley dispone que, de este impuesto, no podrá deducirse ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el IDPC. De esta forma, sólo es procedente la deducción de aquellas cantidades que tienen el carácter de pagos provisionales de conformidad con la ley.

Por otro lado, como corresponde a una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, no estará afecta al impuesto único de 40% que establece su inciso primero, así como tampoco a la tributación dispuesta en su inciso tercero.

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 con los retiros, remesas o distribuciones realizados en el año comercial anterior que se gravarán con el referido tributo.

2. La empresa fuente 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 el IDPC voluntario. Esto es, la base imponible sobre la cual se efectuó el pago voluntario del IDPC.

Para que proceda esta deducción es requisito esencial que el IDPC voluntario se encuentre efectivamente pagado dentro del plazo legal establecido para el pago del IDPC. Por su parte, la deducción de la RLI que se determine sólo podrá efectuarse a partir del año en que se verifique el pago. Así, por ejemplo, si se efectúa un retiro en el año comercial 2020 sobre el cual la empresa fuente optó por pagar el IDPC voluntario, éste será declarado y pagado en el año tributario 2021 y, en consecuencia, la deducción se realizará en la RLI determinada al término del año comercial 2021 (año tributario 2022).

Si de la deducción anterior se determina un excedente, ya sea porque la empresa fuente mantiene una pérdida tributaria o por otra causa, se podrá continuar deduciendo en los ejercicios siguientes, y así sucesivamente, hasta su total extinción. Para tales efectos, la cantidad gravada con el IDPC voluntario, o el excedente no rebajado de la RLI, en su caso, deberán reajustarse según la variación del 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. La norma de reajuste señalada no aplica tratándose de empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Finalmente, de acuerdo con el párrafo final del N° 4 del artículo 38 bis, el excedente no rebajado de la RLI que se mantenga al término del ejercicio comercial en que la empresa haya cesado en sus actividades se podrá deducir de la RLI que se determine en ese último ejercicio, extinguiéndose la parte que no pueda ser utilizada.

<sup>106</sup> El N° 6 de la letra A) del artículo 14 establece que este pago voluntario se efectúa "a título de IDPC".



(b) Efectos para el propietario

Los propietarios que han percibido los retiros, remesas o distribuciones, directa o indirectamente, de la empresa que se acogió al pago voluntario del IDPC, podrán imputar el total del impuesto pagado por la empresa a los IF (esto es, en un 100%) sin obligación de restitución, salvo que no se cumplan los requisitos que contempla la ley, conforme lo acredite la empresa fuente y, en su caso, aquellas que participen en ella.

Respecto de tales propietarios el tratamiento tributario será el siguiente:

1. Contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, gravados con el IGC<sup>107</sup>. Incorporarán en la renta bruta global el monto neto del retiro, remesa o dividendo percibido y como incremento un monto equivalente al crédito por IDPC voluntario pagado por la empresa correspondiente a dichas rentas.

El crédito por IDPC voluntario pagado 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.

2. Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Atendido que al momento del retiro, remesa o distribución no se ha definido la calificación tributaria, lo que tendrá lugar al cierre del ejercicio, no procede otorgar en ese instante el crédito voluntario por IDPC. Cabe señalar, que conforme al artículo 74 N° 4, a dichos contribuyentes se les otorgará un crédito provisorio por IDPC, el cual podrá ser rebajado de la retención de IA que deben efectuar la empresa que realiza la remesa.<sup>108</sup>

Al término del ejercicio se determinará la procedencia del crédito provisorio otorgado en virtud del señalado artículo 74 N° 4, según el saldo del registro SAC a dicha fecha. En caso que se determine que el crédito provisorio otorgado al momento de la retención no era procedente, la empresa que distribuye o remesa al extranjero deberá pagar al Fisco, a nombre del contribuyente afecto a IA, la diferencia por la menor retención de dicho impuesto que resultó de aplicar el crédito provisorio.

De este modo, si las remesas no tenían derecho a crédito por IDPC por no mantenerse un saldo en el registro SAC y se encuentran afectas a IA, el IDPC voluntario pagado por la empresa fuente reemplazará el crédito provisorio que se haya determinado que no correspondía y la obligación de pago por cuenta del propietario no residente, señalada en el párrafo anterior<sup>109</sup>.

- 5) Cantidades sobre las cuales se aplicó el IDPC voluntario y cuyo excedente se encuentran pendientes de deducción al 31 de diciembre de 2019.

De conformidad al artículo cuadragésimo segundo transitorio de la Ley, las empresas que mantengan un excedente pendiente de deducción al 31 de diciembre 2019 con motivo del pago del IDPC voluntario conforme a las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR vigente a esa fecha, podrán continuar deduciendo dicho excedente de la RLI que les corresponde determinar a contar del 1° de enero de 2020, en los mismos términos establecidos en tales normas, hasta su total extinción.

La deducción del excedente pendiente de deducción al 31 de diciembre de 2019 por el IDPC voluntario pagado la podrán continuar efectuado, en los términos descritos, las empresas sujetas a los regímenes de la letra A) y N° 3 y 8 de la letra D) del artículo 14.

Por el contrario, para aquellas empresas que hayan optado por algún régimen tributario distinto a los señalados, por ejemplo, al régimen de renta presunta del artículo 34, el excedente pendiente de deducción de la RLI al 31 de diciembre de 2019 se extinguirá.

<sup>107</sup> Según lo dispuesto en los artículos 54 N°1 y 56 N° 3.

<sup>108</sup> Asimismo, eventualmente puede resultar procedente un crédito provisorio por IPE en los casos que contempla el artículo 74 N° 4.

<sup>109</sup> Las instrucciones relacionadas con el IA se contienen en la Circular N° 56 de 2020.

### 2.2.5. Tributación de los propietarios gravados con el IGC sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14

#### a) Contribuyentes gravados

Estarán gravados con el IGC los contribuyentes personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, que sean propietarios de empresas sujetas al régimen de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14, por los retiros o dividendos afectos al IGC efectuados desde estas empresas.

#### b) Determinación de la base imponible del IGC

De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo primero del N° 1 del artículo 54, los contribuyentes señalados deben incorporar en la determinación de la renta bruta global las cantidades percibidas o retiradas a cualquier título desde la empresa, conforme al artículo 14 y en el N° 7 del artículo 17.

De esta forma, los retiros o dividendos percibidos por los contribuyentes de este impuesto, cuando se trate de cantidades afectas al IGC, conforme al N° 4 de la letra A) del artículo 14, deberán formar parte de la renta bruta global.

Además, en virtud del inciso final del artículo 54, cuando proceda aplicar el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 y el crédito por IPE del artículo 41 A correspondiente a los retiros o dividendos señalados, se agregará también en la determinación de la renta bruta global como incremento un monto equivalente a los referidos créditos.

Adicionalmente, conforme al N° 3 del artículo 54, 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 la misma norma señalada.

#### c) Tasa del impuesto

Se gravará el conjunto de rentas afectas a IGC, aplicando la escala de tasas establecida en el artículo 52. Ahora bien, este artículo fue modificado por la Ley, incorporando un nuevo tramo final de tasa 40% que gravará a aquellas rentas que excedan la suma de 310 unidades tributarias anuales. Además, la Ley, prescribió que la tasa del IGC que en definitiva se aplique de acuerdo con el artículo 52, a los retiros o dividendos con un crédito sujeto a la obligación de restitución, no podrá exceder de un máximo de 44,45%.

Cabe señalar que no aplica el límite de 44,45% tratándose del 10% adicional que establece el inciso tercero del artículo 21<sup>110</sup> ya que se trata de una norma especial para regular las situaciones que ahí se contemplan.

El límite de 44,45% corresponde a la tasa máxima de IGC que resultará aplicable al tramo de rentas que excedan de 310 UTA. Dicha tasa tuvo por objetivo mantener la carga tributaria aplicable conforme al sistema contenido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, esto es, considerando la suma del último tramo del IGC de tasa 35% (a esa fecha), más la restitución del crédito por IDPC equivalente a un 9,45%, que resulta de aplicar el 35% del débito fiscal que ordena el N° 3) del artículo 56 de la LIR, sobre el crédito por IDPC afectado de tasa 27% ( $35\% + 9,45\% = 44,45\%$ )

Esto es, sin importar la fuente de los ingresos, cuando dentro de las rentas se considere aquellas que provienen de la aplicación del artículo 14 y con un crédito sujeto a la obligación de restitución que contempla el artículo 56 N° 3, y se haga aplicable por la suma de dichas rentas la tasa de 40% que contempla el artículo 52, procederá el crédito establecido en el artículo 56 N° 4.

Para llegar a ese resultado, la Ley agregó un N° 4) al artículo 56, que otorga a los citados contribuyentes el derecho a un crédito equivalente a un 5%, sobre la parte de la suma de los retiros o dividendos que forman parte de la base imponible del IGC, incrementados por el crédito por IDPC

<sup>110</sup> Tampoco se aplicará este límite cuando corresponda pagar el débito fiscal por los ahorros netos negativos artículo 57 bis, según lo dispuesto en el numeral VI) del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

del artículo 56 N° 3 sujeto a la obligación de restitución y el crédito por IPE del artículo 41 A que exceda de 310 UTA.

Según se señaló, este crédito tendrá aplicación siempre que corresponda aplicar el último tramo del IGC que establece el artículo 52 y al contribuyente, además, le sea aplicable la obligación de restitución que ordena el artículo 56 N° 3.

Ejemplos:

| Declaración anual de impuestos (ejemplo N° 1)                                                                                                                                                                                                                                                  |  |     |                 |              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|-----|-----------------|--------------|
| Retiros del ejercicio actualizados                                                                                                                                                                                                                                                             |  |     |                 | 450.000.000  |
| Crédito por IDPC con restitución (450.000.000 x 0,369863)                                                                                                                                                                                                                                      |  |     |                 | 166.438.350  |
| Base Imponible determinada                                                                                                                                                                                                                                                                     |  |     |                 | 616.438.350  |
| IGC (tramo final)                                                                                                                                                                                                                                                                              |  | 40% | 246.575.340     |              |
| Rebaja (s/tabla)                                                                                                                                                                                                                                                                               |  |     | -23.771.349,36  |              |
| IGC determinado                                                                                                                                                                                                                                                                                |  |     |                 | 222.803.991  |
| IGC por restitución (art. 56 N° 3)                                                                                                                                                                                                                                                             |  | 35% | 166.438.350     | 58.253.423   |
| Crédito por IDPC (asociados a retiros)                                                                                                                                                                                                                                                         |  |     |                 | -166.438.350 |
| Renta bruta declarada                                                                                                                                                                                                                                                                          |  |     | 616.438.350     |              |
| Tope de 310 UTA (art. 52)                                                                                                                                                                                                                                                                      |  |     | -189.827.880    |              |
| Renta que excede 310 UTA                                                                                                                                                                                                                                                                       |  |     | 426.610.470     |              |
| Crédito del art. 56 N° 4)                                                                                                                                                                                                                                                                      |  | 5%  | 426.610.470 (*) | -21.330.524  |
| Resultado liquidación anual de impuestos.....                                                                                                                                                                                                                                                  |  |     |                 | 93.288.540   |
| (*) El monto del crédito de tasa 5% se debe aplicar solo a la parte de la renta que excede las 310 UTA y que corresponda a retiros o dividendos debidamente incrementados con el crédito por IDPC con la obligación de restituir. En este caso el total del exceso cumple esta característica. |  |     |                 |              |

| Declaración anual de impuestos (ejemplo N° 2)                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |                 |             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------------|-------------|
| Honorarios                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |     |                 | 479.452.050 |
| Retiros del ejercicio actualizados                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |     |                 | 100.000.000 |
| Crédito por IDPC con restitución (100.000.000 x 0,369863)                                                                                                                                                                                                                                                                                           |     |                 | 36.986.300  |
| Base Imponible determinada                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |     |                 | 616.438.350 |
| IGC (tramo final)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 40% | 246.575.340     |             |
| Rebaja (s/tabla)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |     | -23.771.349,36  |             |
| IGC determinado                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |     |                 | 222.803.991 |
| IGC por restitución (art. 56 N° 3)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 35% | 36.986.300      | 12.945.205  |
| Crédito por IDPC (asociados a retiros)                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |     |                 | -36.986.300 |
| Renta bruta declarada                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |     | 616.438.350     |             |
| Tope de 310 UTA (art. 52)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |     | -189.827.880    |             |
| Renta que excede 310 UTA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |     | 426.610.470     |             |
| Crédito del art. 56 N° 4)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 5%  | 136.986.300 (*) | -6.849.315  |
| Resultado liquidación anual de impuestos.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |     |                 | 191.913.581 |
| (*) El monto del crédito de tasa 5% se debe aplicar solo a la parte de la renta que excede las 310 UTA y que corresponda a retiros o dividendos debidamente incrementados con el crédito por IDPC con la obligación de restituir. En este caso solo una parte del exceso cumple esta característica (\$136.986.300 = \$100.000.000 + \$36.986.300). |     |                 |             |

| TABLA IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO AÑO TRIBUTARIO 2021 (artículo 52) |                   |        |                   |         |        |                  |
|------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------|-------------------|---------|--------|------------------|
| VALOR UTA DICIEMBRE 2020                                               |                   |        |                   | 612.348 |        |                  |
| RENTA ANUAL IMPONIBLE                                                  |                   |        |                   | FACTOR  | REBAJA |                  |
| DESDE                                                                  |                   | HASTA  |                   |         | EN UTA | EN PESOS         |
| EN UTA                                                                 | EN PESOS          | EN UTA | EN PESOS          |         |        |                  |
|                                                                        | 0,00              | 13,5   | \$ 8.266.698,00   | 0,00    |        |                  |
| 13,5                                                                   | \$ 8.038.926,01   | 30     | \$ 18.370.440,00  | 0,04    | 0,54   | \$ 330.667,92    |
| 30                                                                     | \$ 17.864.280,01  | 50     | \$ 30.617.400,00  | 0,08    | 1,74   | \$ 1.065.485,52  |
| 50                                                                     | \$ 29.773.800,01  | 70     | \$ 42.864.360,00  | 0,135   | 4,49   | \$ 2.749.442,52  |
| 70                                                                     | \$ 41.683.320,01  | 90     | \$ 55.111.320,00  | 0,23    | 11,14  | \$ 6.821.556,72  |
| 90                                                                     | \$ 53.592.840,01  | 120    | \$ 73.481.760,00  | 0,304   | 17,8   | \$ 10.899.794,40 |
| 120                                                                    | \$ 71.457.120,01  | 310    | \$ 189.827.880,00 | 0,35    | 23,32  | \$ 14.279.955,36 |
| 310                                                                    | \$ 184.597.560,01 | Y MÁS  | Y MÁS             | 0,40    | 38,82  | \$ 23.771.349,36 |

- d) Casos en que procede la restitución, a título de débito fiscal, de una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que corresponda
- Créditos por IDPC originados por rentas obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2019

La LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 establecía la obligación del contribuyente de IGC de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14, cuando se trate de aquel IDPC que gravó la RLI determinada a partir del año comercial 2017 por una empresa sujeta al señalado régimen, restitución que se efectuaba a título de débito fiscal y que para todos los efectos legales se considera mayor IGC.



Si a los propietarios de las empresas, contribuyentes del IGC, les son asignados este tipo de créditos, de acuerdo al N° 6 del artículo undécimo transitorio de la Ley, tendrán la obligación de restitución, esto es, deberán cumplir con el débito fiscal del 35%, ya que el crédito con la obligación de restitución mantiene dicha calidad y su correspondiente tratamiento tributario al momento de su asignación e imputación conforme a las normas vigentes a contar del 1° de enero de 2020.

Esta clase de créditos se acumuló hasta el 31 de diciembre de 2019 y se reconoció como remanente inicial en el registro SAC a contar del 1° de enero de 2020 el cual se asignará de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14, manteniendo sus efectos tributarios al momento de su utilización, esto es, la obligación de restitución. Lo anterior sin perjuicio del tope de tasa de IGC que se trata en la letra c) anterior.

- Créditos por IDPC originados por rentas obtenidas desde el 1 de enero de 2020

Al remanente del crédito por IDPC con la obligación de restitución señalado en el punto anterior se le añadirá el crédito con la obligación de restitución que se origine a contar del 1° de enero de 2020 en las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14.

Todos los créditos originados a partir de esa fecha por las empresas sujetas a la letra A del artículo 14 tendrán la obligación de restitución. Asimismo, los créditos que a partir de esa fecha perciban por su participación en otras empresas.

Tratándose de créditos originados con anterioridad al 1 de enero de 2020, estos mantendrán su naturaleza (obligación o no de restitución, y derecho o no a su devolución), sea que se hayan originado por una empresa sujeta a la letra A) del artículo 14 (según el régimen vigente luego del 1 de enero de 2020), sea que una empresa acogida a dicho régimen los reciba por sus participaciones en otras empresas.<sup>111</sup>

Cuando un crédito tenga la obligación de restitución, esta procederá en los siguientes casos:

- (i) Cuando el crédito por IDPC se impute en contra del IGC o contra cualquier otro impuesto que deba declararse anualmente, y
- (ii) Cuando se solicite la devolución del crédito por IDPC.

Las empresas fuentes de los retiros, remesas o distribuciones, deberán certificar a sus propietarios el monto del crédito por IDPC y si éste se encuentra sujeto o no a la referida obligación de restitución. Asimismo, la certificación deberá señalar si el crédito por IDPC tiene o no derecho a devolución en caso de originarse un excedente.

#### 2.2.6. Tributación de los contribuyentes gravados con el IA sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14

##### a) Contribuyentes gravados

Estarán gravados con el IA los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que sean propietarios de empresas sujetas a la letra A) y al N° 3 de la letra D) del artículo 14 por los retiros, remesas o dividendos afectos a IA efectuados desde las respectivas empresas.

##### b) Determinación de la base imponible afecta al IA

Conforme al artículo 62, para determinar la base imponible afecta a IA, los contribuyentes del N° 1 del artículo 58 y del inciso primero del artículo 60 deberán incluir la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde las empresas señaladas, conforme al artículo 14 y en el N° 7 del artículo 17.

<sup>111</sup>Artículos décimo transitorio y undécimo transitorio de la Ley.

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

Además, de acuerdo con el inciso sexto del artículo 62, cuando proceda aplicar los créditos establecidos en los artículos 41 A y 63 correspondientes a los retiros, remesas o dividendos señalados, se agregará en la determinación de la base imponible de IA como incremento un monto equivalente a los referidos créditos.

c) Tasa del impuesto

Conforme al artículo 58 e inciso primero del artículo 60, la tasa aplicable sobre las rentas señaladas es de un 35%<sup>112</sup> 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 y al crédito por IPE, cuando corresponda aplicarlos<sup>113</sup>.

d) Casos en que procede la restitución a título de débito fiscal correspondiente a IA de una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que haya correspondido

- Créditos por IDPC originados por rentas obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2019

De acuerdo con el inciso tercero del artículo 63 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, el contribuyente de IA tenía la obligación de restituir una cantidad equivalente al 35% del crédito por IDPC que ha tenido derecho a imputar contra el IA cuando éste provenía de los retiros, remesas o dividendos percibidos desde empresas sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la misma ley, vigente a esa fecha. La restitución se realizaba a título de débito fiscal y para todos los efectos legales se consideraba un mayor IA.

Dicha restitución debía efectuarse a través de la declaración anual de impuesto a la renta que presente el contribuyente, a excepción de los accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones, en cuyo caso la restitución operaba en la forma que establece el N° 4 del artículo 74 de la LIR, vigente a esa fecha.

Esta clase de créditos, acumulada hasta el 31 de diciembre de 2019 y reconocida como remanente inicial en el registro SAC a contar del 1° de enero de 2020, se asigna conforme al N° 5 de la letra A) del artículo 14, manteniendo la obligación de restitución.

No obstante lo anterior, no procederá aplicar dicha restitución del 35% del crédito por IDPC cuando los retiros, remesas o dividendos gravados con el IA sean percibidos por un contribuyente afecto a IA que sea residente en un país con el que Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y sea beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que en dicho convenio se haya acordado que el IDPC será deducible del IA que sea aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

Al respecto, de conformidad al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, el artículo cuarto de la Ley N° 21.047 y el artículo cuadragésimo cuarto transitorio de la Ley, hasta el 31 de diciembre de 2026 tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes afectos al IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2020 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque no se encuentre vigente<sup>114</sup>, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho impuesto o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. En estos casos, el crédito por IDPC que corresponda sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos no está sujeto a la obligación de restitución.

<sup>112</sup> En base a la cláusula Chile, las disposiciones de un convenio suscrito por nuestro país para evitar la doble tributación internacional no limitarán la aplicación del IA pagado en Chile en la medida que el IDPC sea totalmente deducible contra el IA.

<sup>113</sup> Los contribuyentes del artículo 58 N° 2, por los dividendos que perciban afectos a IA, no se encuentran obligados a efectuar una declaración anual, sino que dicho tributo debe ser retenido en su totalidad por la empresa respectiva. Sin perjuicio de lo anterior, dicho contribuyentes igualmente podrán optar por presentar la referida declaración anual cuando tengan derecho a solicitar una devolución de eventuales remanentes de impuestos por retenciones en exceso que se les hubieren practicado.

<sup>114</sup> Se encuentran en esta situación los Convenios con Estados Unidos y con Emiratos Árabes Unidos.

- Créditos por IDPC originados por rentas obtenidas a contar del 1° de enero de 2020

Al remanente del crédito por IDPC con la obligación de restitución señalado en el punto anterior<sup>115</sup> se le añadirá el crédito con la obligación de restitución que se origine a contar del 1° de enero de 2020 en las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14.

Todos los créditos originados a partir de esa fecha por las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 tienen la obligación de restitución. Lo anterior en ningún caso comprende el crédito a que se refiere el artículo 41 A.

Asimismo, tendrán la obligación de restitución los créditos originados a partir del 1° de enero de 2020 y percibidos por la participación de empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 en otras empresas.

Tratándose de créditos originados con anterioridad al 1 de enero de 2020, estos mantendrán su naturaleza (con o sin obligación de restitución/ con o sin derecho a devolución), sea que se hayan originado por una empresa sujeta a la letra A) del artículo 14, sea que una empresa acogida a dicho régimen los reciba por sus participaciones en otras empresas.<sup>116</sup>

Por último, las empresas desde las cuales se efectúen retiros de utilidades o distribuciones de dividendos deberán certificar a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas el monto del crédito por IDPC y si éste se encuentra sujeto o no a la referida obligación de restitución.

#### e) Normas sobre retención del IA

##### i. Reglas generales

Conforme al párrafo segundo del N° 4 del artículo 74, las empresas sujetas a la letra A) y al N° 3 de la letra D) del artículo 14 deberán practicar una retención de IA sobre los retiros, remesas o distribuciones, debidamente incrementados conforme a lo señalado en los artículos 58 y 62, efectuados a sus propietarios contribuyentes del referido impuesto, sin atender a los remanentes de rentas u otras cantidades que se encuentren acumuladas en el registro tributario de rentas empresariales porque la situación tributaria de ellas se definirá al término del ejercicio.

En consecuencia, por regla general, procederá la retención de IA a todo evento, salvo que los repartos de utilidades sean con cargo a rentas gravadas con el ISFUT de acuerdo a las Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210, que se mantengan acumuladas al término del ejercicio inmediatamente anterior, incluyendo aquellas de la misma naturaleza que sean percibidas a través de retiros o dividendos con anterioridad al señalado reparto o bien cuando la empresa, previo a la distribución, haya gravado y pagado sobre rentas acumuladas el mencionado tributo sustitutivo. Tampoco procederá la retención señalada cuando la empresa mantenga saldos al término del ejercicio anterior de rentas provenientes del registro RAP y hasta el monto de aquellas o bien en los casos de una disminución formal de capital, siempre que las referidas entidades no registren saldos en sus registros RAI y DDAN al término del ejercicio anterior a dicha devolución<sup>117</sup>.

Cada vez que se practique la retención del IA sobre los retiros, remesas o distribuciones se deducirá de dicha retención, en virtud del párrafo segundo del N° 4 del artículo 74, un crédito por IDPC que tendrá el carácter de provisorio, monto que se determinará conforme al N° 5 de la letra A) del artículo 14 y en el artículo 63.

El crédito por IDPC otorgado en forma provisorio se encontrará sujeto a la obligación de restitución a que se refiere el artículo 63 y, por tanto, al momento de efectuar la retención del IA la empresa respectiva deberá determinar el monto del débito fiscal equivalente al 35% del referido crédito, el que se enterará como un mayor IA retenido sobre el retiro, remesa o dividendo, según corresponda.

<sup>115</sup> Esto es, el crédito por IDPC originado por rentas obtenidas hasta el 31 de diciembre de 2019.

<sup>116</sup> Artículo décimo y undécimo transitorio de la Ley.

<sup>117</sup> Mayores instrucciones en la Circular N° 56 de 2020.

No será aplicable la obligación de restitución al momento de realizar la retención que contempla el artículo 74 N° 4 para las empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14.

Tampoco se deberá practicar una mayor retención por concepto de la obligación de restitución si el contribuyente afecto a IA es residente en un país con el que Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, que se encuentre vigente y sea beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que en dicho convenio se haya acordado que el IDPC será deducible del IA que sea aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.

Del mismo modo, no se deberá practicar una mayor retención por concepto de la obligación de restitución, según se contempla en el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899, el artículo cuarto de la Ley N° 21.047 y el artículo cuadragésimo cuarto transitorio de la Ley, hasta el 31 de diciembre de 2026, para los contribuyentes afectos al IA residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2020 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aunque no se encuentre vigente<sup>118</sup>, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho impuesto o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

Por otra parte, al momento de determinar la retención de IA las empresas podrán deducir de dicha retención un crédito por IPE del artículo 41 A que también tendrá el carácter de provisorio y se otorgará en virtud del N° 5 de la letra A) del artículo 14. Para que proceda este crédito provisorio debe cumplirse con alguna de las siguientes condiciones:

- a. Mantener un saldo de este tipo de créditos en el registro SAC al término del ejercicio inmediatamente anterior,
- b. Que en el ejercicio en que se realice la retención de IA, la empresa haya percibido retiros o dividendos que den derecho a este tipo créditos.

Debe destacarse que este crédito provisorio, de acuerdo con la ley, procederá siempre que, al momento de la retención, se verifique alguna de las situaciones mencionadas. Esto es, se mantenga un remanente del ejercicio anterior o se hayan percibido retiros o dividendos provenientes del extranjero que den derecho al mismo.

Por tanto, el crédito provisorio nace cuando el contribuyente tenga un derecho cierto que invocar al término del ejercicio. Lo anterior excluye el crédito provisorio cuando exista una mera expectativa del contribuyente, como podría ser el caso de que se espere percibir utilidades provenientes del extranjero en una fecha posterior a la remesa de las cantidades afectas a IA que la empresa constituida en Chile realizará a sus propietarios.

Como se señaló precedentemente, el crédito provisorio por este concepto se otorgará de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14, pero el monto que corresponda no podrá exceder de las sumas indicadas en las letras a. y b. anteriores.

## ii. Determinación de la base imponible sobre la cual se calcula la retención de IA

La base imponible sobre la cual la empresa debe practicar la retención de IA estará conformada por el monto de los retiros, remesas o distribuciones, más el incremento del crédito por IDPC otorgado en forma provisorio y, en los casos que proceda, el crédito por IPE que también se otorga en forma provisorio.

## iii. 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 con lo señalado anteriormente, se efectuará con la tasa vigente del referido tributo, que corresponde a un 35%.

<sup>118</sup> Se encuentran en esta situación los Convenios con Estados Unidos y con Emiratos Árabes Unidos.



En caso que el propietario a quién se efectúa la remesa, retiro o distribución se encuentre acogido a la invariabilidad tributaria del artículo 7° del Decreto Ley N° 600 de 1974<sup>119</sup>, 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 esos contribuyentes<sup>120</sup>. En todo caso, cuando el inversionista extranjero haya renunciado a la invariabilidad tributaria pactada o se 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 la retención general de IA de 35%.

A continuación, se presenta un ejemplo sobre la retención de IA donde se otorga el crédito por IDPC en carácter de provisorio, considerando como supuesto que la empresa está sujeta a régimen de la letra A) del artículo 14 y que el propietario no tiene domicilio en un país con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación:

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         |                                         |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-----------------------------------------|------------|
| I. <u>Antecedentes:</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |         |                                         |            |
| RAI al 01.01.2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 230.000 | Factor de crédito (27/73)               | 0,369863   |
| SAC crédito por IDPC con restitución al 01.01.2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 22.000  | Monto de la remesa                      | 50.000     |
| SAC crédito IPE al 01.01.2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 0       | Fecha de la remesa                      | 15-05-2020 |
| I. <u>Desarrollo:</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |         |                                         |            |
| a) <i>Cálculos previos</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |         | b) <i>Determinación de la retención</i> |            |
| Monto del retiro                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 50.000  | Base bruta de retención                 | 68.493     |
| CIDPC provisorio (50.000 x 0,369863)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 18.493  | Retención (art. 74 N° 4) 35%            | 23.973     |
| Base bruta de retención                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 68.493  | Restitución del crédito por IDPC        | 6.473      |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         | (-) CIDPC provisorio                    | -18.493    |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         | Retención neta a pagar                  | 11.953     |
| (1) Al momento de retener se otorga crédito provisorio por IDPC, sin considerar la existencia de remanente en el SAC al término del ejercicio anterior. Dicho crédito en las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR tiene la obligación de restitución, salvo que el contribuyente del IA tenga residencia en un país con convenio. |         |                                         |            |
| (2) El crédito provisorio por IPE para su otorgamiento es condición que exista saldo en el SAC al término del ejercicio anterior o se haya recibido previo a la remesa, a través de la percepción de retiros o dividendos desde el exterior.                                                                                                          |         |                                         |            |

A continuación, se presenta un ejemplo de retención considerando un crédito provisorio por IDPC y un crédito provisorio por crédito por IPE:

<sup>119</sup> Actualmente el Decreto Ley N° 600 de 1974 está derogado, no obstante de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.848, los inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes que mantengan vigente un contrato de inversión extranjera suscrito con el Estado de Chile conforme a lo dispuesto en el Decreto con Fuerza de Ley N° 523 de 1993, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto Ley N° 600 de 1974, conservarán íntegramente los derechos y obligaciones contemplados en dichos contratos, en la medida que éstos hayan sido suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2016.

<sup>120</sup> Es decir, la diferencia entre la tasa del IDPC y la tasa pactada en el contrato.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         |                                         |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-----------------------------------------|------------|
| I. <u>Antecedentes:</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |         |                                         |            |
| RAI al 01.01.2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 230.000 | Factor de crédito (27/73)               | 0,369863   |
| SAC crédito por IDPC con restitución al 01.01.2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 22.000  | Monto de la remesa                      | 50.000     |
| SAC crédito IPE al 01.01.2020                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 6.400   | Fecha de la remesa                      | 15-05-2020 |
| Supuesto: IPC = a cero                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |         |                                         |            |
| I. <u>Desarrollo:</u>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |         |                                         |            |
| a) <i>Cálculos previos</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |         | b) <i>Determinación de la retención</i> |            |
| Base bruta (50.000/(1-[0,27+0,08]))                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 76.923  | Base de retención (renta bruta)         | 76.923     |
| CIDPC provisorio (76.923 x 27%)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 20.769  | Retención (art. 74 N° 4) 35%            | 26.923     |
| CIPE provisorio (inferior al tope) (76.923 x 8%)                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 6.154   | Restitución del crédito por IDPC        | 7.269      |
| Retiro líquido (76.923 - 20.769 - 6.154)                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 50.000  | (-) CIDPC provisorio                    | -20.769    |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         | (-) CIPE provisorio                     | -6.154     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |         | Retención neta a pagar                  | 7.269      |
| (1) Al momento de retener se otorga crédito provisorio por IDPC, sin considerar la existencia de remanente en el SAC al término del ejercicio anterior. Dicho crédito en las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR tiene la obligación de restitución, salvo que el contribuyente del IA tenga residencia en un país con convenio. |         |                                         |            |
| (2) El crédito provisorio por IPE para su otorgamiento es condición que exista saldo en el SAC al término del ejercicio anterior o se haya recibido previo a la remesa, a través de la percepción de retiros o dividendos desde el exterior. El crédito IPE que forma parte del SAC del ejercicio anterior se debe reajustar a la fecha del reparto.  |         |                                         |            |

iv. Diferencia de IA que se debe pagar cuando la deducción del crédito por IDPC o el crédito por IPE resulta indebido, total o parcialmente<sup>121</sup>

En el evento que los créditos provisorios que contempla el artículo 74 N° 4 resulten indebidos, por haber sido otorgados en exceso del crédito por IDPC y crédito IPE que corresponda determinado al cierre del ejercicio, ya sea total o parcialmente, la empresa deberá declarar y pagar al Fisco, por cuenta de sus propietarios, la diferencia de dicho impuesto que se determine, sin perjuicio del derecho de la empresa de repetir en contra de los propietarios que corresponda. No se incluyen dentro de esta obligación, y por tanto se liberan de la misma, los EP<sup>122</sup> atendido que el mismo contribuyente se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, declarando el IA definitivo que le corresponda pagar.

El crédito por IDPC y el crédito por IPE otorgados en forma provisorio se entienden aplicados en forma indebida – esto es, en exceso, total o parcialmente, según corresponda – cuando la retención de IA que se haya practicado sobre las remesas, retiros o distribuciones resulte menor al IA 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 imputados a rentas o cantidades gravadas con el IA, pero sin derecho al crédito por IDPC o bien con derecho a deducirlo parcialmente o con una tasa menor a la aplicada al momento de practicar la retención<sup>123</sup>.

Por último, se reitera que, si al término del ejercicio, los retiros, remesas o distribuciones se califican como afectos a IA y no tienen derecho a crédito por IDPC porque no se mantiene un saldo en el registro SAC, la empresa fuente de los repartos podrá optar por pagar anticipadamente y en forma voluntaria el crédito por IDPC, el que podrá compensarse con el crédito otorgado en forma excesiva al momento de la retención, según se instruye en el apartado 2.2.4.4. N° 4 letra (b) N° 2.

<sup>121</sup> Párrafo tercero del N° 4 del artículo 74.  
<sup>122</sup> Establecimientos permanentes según el N° 12 del artículo 2°.  
<sup>123</sup> Mayores instrucciones al respecto en la Circular N° 56 de 2020, referida a las modificaciones introducidas por la Ley al N° 4 del artículo 74.

### 2.2.7. Normas para compensar rentas y créditos improcedentes

#### a) Créditos excesivos informados

Conforme al N° 7 de la letra A) del artículo 14, cuando la empresa hubiere informado a este Servicio créditos por IDPC en exceso de las sumas correspondientes deberá pagar a título de impuesto las diferencias respectivas de acuerdo con los artículos 65, 69 y 72. Esto es, en la declaración anual de impuestos a la renta, en el mes de abril y reajustado. Al respecto, basta que la empresa “informe créditos por IDPC en exceso” en beneficio de sus propietarios para que nazca su obligación de pagar tal exceso. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando la empresa asignó a los retiros, remesas o distribuciones un crédito con tasa del 27% debiendo ser con tasa del 25%, o se otorgó crédito por un monto superior al saldo disponible en el registro SAC. Para estos fines, se entenderá que las empresas han informado al Servicio cuando han presentado las declaraciones juradas que se encuentran vinculadas con las rentas a las cuales se asocian los créditos referidos y sin tener en consideración si los propietarios de las mismas los han utilizado o no.

En el caso descrito, no procederá la rectificación de las declaraciones de impuestos que hubieren presentado los respectivos propietarios, sea que se trate de contribuyentes de la primera categoría o de IF. Es decir, los créditos informados en exceso por las empresas pueden ser utilizados por los propietarios, atendido que las empresas informantes deben cumplir con su entero en arcas fiscales.

El monto del crédito excesivo se considerará como una partida del inciso segundo del artículo 21. Es decir, no se afectará con el impuesto único que dispone el inciso primero ni con el tratamiento del inciso tercero de dicha norma y deberá ser agregado al registro SAC en la medida que tal cantidad se haya rebajado de este registro con el propósito de reponer la deducción excesiva<sup>124</sup>.

Finalmente, el crédito informado en exceso tendrá la naturaleza del crédito que se haya rebajado del SAC de la empresa que informa el crédito excesivo<sup>125</sup>. En caso que no se haya hecho una deducción del crédito en el registro SAC (sea por no mantener un saldo o por cualquier causa) y la empresa esté acogida al régimen de la letra A) del artículo 14, este crédito tendrá la obligación de restituir. Por su parte, si la empresa no realizó la deducción del crédito del registro SAC (sea por no mantener un saldo o cualquier otra causa) y se encuentra sujeta al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, el crédito informado en forma excesiva no tendrá la obligación de restituir.

#### b) Menor crédito informado

Los propietarios tampoco deben rectificar cuando se hubiere asignado un crédito menor al que corresponde de acuerdo con el N° 5 de la letra A) del artículo 14.

Sin perjuicio de lo anterior, procederá optativamente la rectificación cuando así lo solicite el o los propietarios interesados, a través de una petición administrativa presentada para tal efecto (F2117 o el que lo reemplace). En tal caso, la empresa deberá ajustar su registro SAC del ejercicio y de los ejercicios siguientes, cuando corresponda.

A continuación, se presenta cuadro demostrativo:

<sup>124</sup> Por ejemplo: si se asignó y rebajó del registro SAC un crédito por IDPC por la suma de \$100, correspondiendo asignar la suma de \$80, los \$20 de crédito excesivo pagado por la empresa se deberán reponer en el registro SAC para compensar la mayor deducción.

<sup>125</sup> Por ejemplo, si la imputación que se efectuó al SAC se realiza a créditos acumulados al 31.12.2016, el crédito excesivo mantendrá el tratamiento tributario que caracteriza a dicho crédito.

Registro de rentas empresariales

| Detalle     | RAI     | SAC                |                    | Observaciones                     |
|-------------|---------|--------------------|--------------------|-----------------------------------|
|             |         | Sin<br>restitución | Con<br>restitución |                                   |
| Subtotal    | 14.000  | 2.000              | 2.500              |                                   |
| Situación A | -10.000 | -2.000             | -1.699             | Asignación de créditos correcta   |
| Situación B | -10.000 | 0                  | 0                  | Asignación de créditos incorrecta |
| Situación C | -16.000 | -5.918             | 0                  | Asignación de créditos incorrecta |

Información al SII

| Situación | Retiros<br>afectos | Crédito<br>Sin<br>restitución | Crédito<br>Con<br>restitución | Tratamiento tributario<br>del exceso |                    | Análisis                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------|--------------------|-------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           |                    |                               |                               | Sin<br>restitución                   | Con<br>restitución |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| A 1       | 10.000             | 2.000                         | 2.199                         | 0                                    | 500                | El crédito no se imputó al SAC. El exceso asume la naturaleza del régimen. No procede rectificación (de registros ni DJ) y el socio debe declarar o registrar créditos de \$2.000 sin restitución y \$2.199 con restitución (rectificando si corresponde)                                                                                                                              |
| A 2       | 10.000             | 2.199                         | 2.000                         | 0                                    | 500                | El crédito no se imputó al SAC. El exceso asume la naturaleza del régimen. No procede rectificación (de registros ni DJ) y el socio debe declarar o registrar créditos de \$2.000 sin restitución y \$2.199 con restitución (rectificando si corresponde)                                                                                                                              |
| A 3       | 10.000             | 3.699                         | 0                             | 0                                    | 0                  | No hay crédito en exceso. Se debe rectificar (registro y DJ) el tipo de crédito, y el socio debe declarar o registrar créditos de \$2.000 sin restitución y \$1.699 con restitución (rectificando si corresponde).                                                                                                                                                                     |
| B 1       | 10.000             | 0                             | 3.699                         | 0                                    | 0                  | No hay crédito en exceso. Se debe rectificar (registro, DJ) el tipo de crédito, y el socio debe declarar o registrar crédito de \$2.000 sin restitución y \$1.699 con restitución (rectificando si corresponde).                                                                                                                                                                       |
| B 2       | 10.000             | 4.652                         | 0                             | 0                                    | 953                | El crédito no se imputó al SAC. El exceso asume la naturaleza del régimen y no procede rectificación en la empresa fuente (de registros ni DJ). El socio de una empresa bajo el régimen 14 A debe declarar o registrar créditos de \$2.000 sin restitución, \$1.699 con restitución y \$953 con restitución (rectificando si corresponde)                                              |
| B 3       | 10.000             | 0                             | 0                             | 0                                    | 0                  | Hay un menor crédito asignado. Se puede rectificar si los propietarios lo solicitan. En tal caso la empresa fuente debe rectificar sus registros y DJ y el socio debe declarar o registrar créditos de \$2.000 sin restitución y \$1.699 con restitución (rectificando si corresponde).                                                                                                |
| C 1       | 16.000             | 5.918                         | 0                             | 0                                    | 1.418              | El crédito excesivo se imputó al SAC más allá de su saldo. El exceso asume la naturaleza del régimen. La empresa fuente debe rectificar su registro incorporando el mayor crédito rebajado (\$1.418), quedando ahora el SAC en cero. El socio debe declarar o registro créditos de \$2.000 sin restitución y \$3.918 (\$2.500 +\$1.418) con restitución (rectificando si corresponde). |

Nota: En todos los casos anteriores, en los cuales se determine la existencia de un crédito informado en exceso, corresponderá a la empresa pagar a título de impuesto estas diferencias, de acuerdo con el N° 7 de la letra A) del artículo 14.

c) Mayor o menor renta informada

Las reglas señaladas en las letras a) y b) anteriores, también podrán aplicarse a las diferencias que se determinen sobre los retiros, remesas o distribuciones sobre las cuales se aplican los créditos e IF.



d) Diferencias con motivo de reorganizaciones de empresas

No obstante lo señalado anteriormente, de acuerdo al párrafo final del N° 7 de la letra A) del artículo 14, el propietario o la empresa deberá rectificar sus declaraciones cuando se trate de diferencias originadas en procesos de reorganización empresariales tales como la conversión, fusión o división de empresas, respecto de los valores inicialmente registrados o los declarados en procesos de fiscalización del Servicio y que generen cambios impositivos en las declaraciones de los propietarios, sea que estos últimos correspondan a contribuyentes de IDPC o IF.

2.2.8. Facultad especial de revisión del Servicio

a) Tributación sobre el reparto de utilidades otorgadas en forma desproporcionada

En virtud del N° 9 de la letra A) del artículo 14 se faculta a este Servicio para revisar a las empresas cuyo reparto anual de utilidades se efectúe en forma desproporcionada en relación a la participación que sus propietarios tienen sobre el capital, en la medida que dicho reparto carezca de razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas, como, por ejemplo, que constituya la retribución de funciones efectivamente realizadas en la empresa. Para la aplicación de esta norma se deberá considerar solo el capital efectivamente pagado a la empresa<sup>126</sup> y siempre que exista relación, en los términos explicados más abajo, entre los propietarios directos o indirectos de la empresa.

Se hace presente que la norma en comento no distingue el tipo de utilidad que se reparte, por lo tanto, puede corresponder a cualquier tipo de renta o cantidad que sea retirada o distribuida por la empresa, se encuentre contenida o no en el registro tributario de rentas empresariales. Sin embargo, se excluye de la aplicación general de esta norma aquellas cantidades que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley y que se analiza en la letra b) siguiente, se afecten con el impuesto único de tasa 25%.

Esta nueva facultad requiere como condición que los propietarios directos o indirectos de la empresa sean contribuyentes del IGC y que, además, se encuentren relacionados entre ellos. Esto es, para que proceda esta facultad basta que existan dos propietarios, que participen, directa o indirectamente (esto es, a través de otras empresas) en la empresa, afectos al IGC y que se encuentren relacionados. En cuanto a la relación, la norma dispone que, para estos efectos, solo se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.<sup>127</sup>

A requerimiento de este Servicio, tratándose de una empresa que se encuentre en la situación descrita, se deberán proporcionar los antecedentes que dan cuenta de las razones de carácter comercial, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas que justifican la desproporción en el reparto de sus utilidades.

Si este Servicio, tras la revisión efectuada y considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios, determina fundadamente que el reparto de utilidades en forma desproporcionada carece de justificación conforme a los parámetros señalados, y previa citación del contribuyente conforme al artículo 63 del Código Tributario<sup>128</sup>, la empresa que realiza la distribución o desde la cual se efectúan los retiros deberá pagar el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, que grava la parte de la distribución o del retiro que excede a la participación que les corresponde a sus propietarios en el capital de la empresa. En consecuencia, esta parte de la distribución tendrá el mismo tratamiento tributario que afecta a cualquier otra partida del inciso primero del artículo 21 de la LIR.

<sup>126</sup> En el caso del usufructuario se considerará como capital pagado el que haya enterado en nudo propietario correspondiente (artículo 14 letra H) letra b)).

<sup>127</sup> Debido a que se requiere que se configure un caso de relación entre los propietarios de la empresa para la procedencia de la facultad especial de revisión, quedan excluidos de estas disposiciones el empresario individual y la empresa individual de responsabilidad limitada, quienes solo poseen un propietario. También quedarían fuera las sociedades por acciones con un solo accionista.

<sup>128</sup> La citación es una actuación de fiscalización cuyo objeto es requerir antecedentes o solicitar la declaración, rectificación, aclaración, ampliación o confirmación de la anterior. Por lo tanto, el contribuyente en esta instancia puede presentar los antecedentes respectivos que podrían justificar la desproporcionalidad de la distribución de sus utilidades.

Por otra parte, el párrafo tercero del N° 9 de la letra A) del artículo 14 agrega que el impuesto citado podrá ser declarado por la propia empresa en su declaración anual de impuestos, de acuerdo a los artículos 65, 69 y 72. Es decir, sin expresión de causa, la empresa podrá pagar dicho impuesto sobre los retiros o distribuciones que se encuentren desproporcionados en relación a la participación que tienen los propietarios respecto de su capital.

Tras la declaración y pago del impuesto señalado se entenderá cumplida totalmente la tributación que afecta a dichas cantidades, verificándose los siguientes efectos:

- Si el propietario directo de la empresa que recibe la distribución es un contribuyente del IDPC sujeto a las disposiciones de la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14, las rentas gravadas se anotarán en el registro REX y serán consideradas como rentas con tributación cumplida, las que podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece la LIR que estén vigentes a la fecha del retiro, remesa o distribución.

En este caso, la empresa fuente de los retiros o distribuciones en la parte calificada como desproporcionados deberá reincorporar al registro SAC los créditos asociados a estas partidas en el mismo año en que ocurrió el reparto que se afectó con el impuesto único. Por lo tanto, este impuesto se pagará sin deducción alguna.

- Si el propietario directo de la empresa que recibe la distribución es un contribuyente del IGC que hubiere pagado dicho tributo por las utilidades percibidas, tendrá derecho a la devolución del mismo mediante la rectificación de su declaración respectiva, siempre que se acredite el pago del impuesto único liquidado. Para estos fines, se realizará una redeterminación del impuesto pagado por el propietario, excluyendo los retiros o distribuciones correspondientes a la parte desproporcionada, así como los créditos que se hubiere asignado dicha parte.

Los créditos que se excluyan de la declaración del propietario de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior deberán ser devueltos a la empresa fuente de los retiros o distribuciones, que los anotará en el registro SAC de la misma en el año en que ocurrió el reparto de utilidades. Esta regla de devolver a la empresa los créditos asociados a los retiros o distribuciones en la parte calificada como desproporcionados no implica que los mismos puedan ser utilizados por la empresa para deducir pago del impuesto único que grava a dichas cantidades.

- Por último, se hace presente que lo dispuesto en el N° 9 de la letra A) del artículo 14 (tributación sobre los repartos de utilidades desproporcionados) no se encuentra limitado solo a una sociedad, sino que también tiene aplicación en las empresas receptoras de las rentas gravadas con base a esta norma legal, y así sucesivamente.

A continuación, se expone un ejemplo sobre la materia, considerando que se ha determinado que los retiros realizados son en forma desproporcionada en relación con la participación que sus propietarios tienen sobre el capital, carecen de razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas:

EJEMPLO: Retiros desproporcionados Art. 14 letra A) N° 9 de la LIR

I. Participación en el capital:

Socio A (Padre)70%

Socio B (Hijo)30%

II. Retiros del ejercicio (actualizados):

03.05; Socio A520.00040,0%

10.09; Socio B780.00060,0%

1.300.000

III. Registro tributario de rentas empresariales

| Detalle                                                              | Control   | RAI       | DDAN | REX   | SAC      |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|------|-------|----------|
|                                                                      |           |           |      | ISFUT |          |
| Remanentes al término del ejercicio y antes de imputación de retiros | 2.000.000 | 2.000.000 |      | 0     | 665.753  |
| Menos: Retiros del ejercicio                                         |           |           |      |       |          |
| 03.05; Socio A                                                       | -520.000  | -520.000  |      |       | -192.329 |
| 10.09; Socio B                                                       | -780.000  | -780.000  |      |       | -288.493 |
| Remanente final ejercicio siguiente                                  | 700.000   | 700.000   | 0    | 0     | 184.931  |

IV. Determinación desproporcionalidad afecta al Impuesto Único del inciso 1° del artículo 21

| Detalle socios | Total retiros del ejercicio | Participación en el capital aportado % | Retiros que corresponden según participación social | Retiros efectuados por cada socio | Desproporción retirada del en relación a la participación social |
|----------------|-----------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------------------------------|
|                |                             |                                        | (1)                                                 | (2)                               | (1) - (2) = (3)                                                  |
| 03.05; Socio A | 1.300.000                   | 70%                                    | 910.000                                             | 520.000                           | 390.000 (*)                                                      |
| 10.09; Socio B | 1.300.000                   | 30%                                    | 390.000                                             | 780.000                           | -390.000 (**)                                                    |
| Totales        |                             | 100%                                   | 1.300.000                                           | 1.300.000                         | 0                                                                |

V. Determinación del Impuesto Único a pagar

|                                                                                                  |         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Retiro desproporcionado.....                                                                     | 390.000 |
| Impuesto de cargo de la empresa (\$390.000 x 40%).....                                           | 156.000 |
| Crédito por IDPC a reincorporar al registro SAC de la empresa fuente (\$390.000 x 0,369863)..... | 144.247 |

(\*) Se aclara que no tiene efecto la norma respecto de los retiros realizados por el socio A, quien retiró debajo de su participación en el capital.

(\*\*) Si el socio B) es contribuyente del IGC y dicho tributo se encuentra pagado, podrá rectificar su declaración de impuestos solicitando su devolución, siempre que acredite que el impuesto único de cargo de la empresa está pagado.

(\*\*) Si el socio B) es contribuyente del artículo 14 letra A) o D) N° 3, deberá reclasificar el retiro incorporándolo en el REX como una renta con tributación cumplida.

VI. Registro tributario de rentas empresariales - Empresa fuente de los retiros (AJUSTADO)

| Detalle                                                              | Control   | RAI       | DDAN | REX   | SAC      |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|------|-------|----------|
|                                                                      |           |           |      | ISFUT |          |
| Remanentes al término del ejercicio y antes de imputación de retiros | 2.000.000 | 2.000.000 |      | 0     | 665.753  |
| Menos: Retiros del ejercicio                                         |           |           |      |       |          |
| 03.05; Socio A                                                       | -520.000  | -520.000  |      |       | -192.329 |
| 10.09; Socio B                                                       | -780.000  | -780.000  |      |       | -288.493 |
| Más:                                                                 |           |           |      |       |          |
| Reincorporación de crédito por retiros desproporcionados.            |           |           |      |       | 144.247  |
| Remanente final ejercicio siguiente                                  | 700.000   | 700.000   | 0    | 0     | 329.178  |

b) Tributación sobre el reparto de utilidades imputadas en forma desproporcionadas a rentas gravadas con el impuesto sustitutivo al FUT establecido en las Leyes N° 20.780 y N° 20.899

En términos muy similares a lo señalado en la letra a) anterior, el artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley faculta a este Servicio, a contar del 3 de julio de 2019, para revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas que tuvieron en cuenta las empresas para que el reparto anual de utilidades a sus propietarios sea desproporcionado en relación con su participación en el capital.

Al igual como lo dispone la norma permanente en el N° 9 de la letra A) del artículo 14, para que proceda esta facultad, los propietarios directos o indirectos de la empresa deben ser contribuyentes del IGC que se encuentren relacionados entre sí. Las reglas de relación de esta norma transitoria son las mismas prescritas en la norma permanente y que fueron señaladas en la letra a) anterior.

Sin embargo, esta norma transitoria grava los repartos de utilidades que se determine fundadamente por el Servicio, previa citación del contribuyente, que carecen de las razones señaladas para ser desproporcionados, imputados a las rentas gravadas con el impuesto sustitutivo de los IF (ISFUT) que se encuentran acumuladas en el registro REX que fueron gravadas con dicho tributo de acuerdo con la Ley N° 20.780 y N° 20.899.

Este tipo de rentas pueden ser retiradas o distribuidas en la oportunidad que los propietarios lo estimen conveniente, pero si son repartidas en una proporción distinta a la participación en el capital y se determina por este Servicio, fundadamente, que dicha distribución no está justificada conforme a los parámetros señalados, se afectarán con el tratamiento que dispone esta norma transitoria.

El tratamiento de la parte del retiro que se determine como no justificado en los términos indicados, es distinto según el tipo de propietario que lo recibe:

- Si la distribución se realiza a un contribuyente de IGC se aplicará a la empresa que realiza la distribución un impuesto único de tasa 25% sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación del propietario en el capital, previa citación del artículo 63 del Código Tributario.

Cabe señalar que el cumplimiento del impuesto es anual y su base imponible corresponde a la parte de los repartos imputados a las rentas gravadas con el ISFUT contenidas en el registro REX que exceden a la participación en el capital que corresponde a los propietarios del IGC que se encuentren relacionados.

- Si la distribución se realiza a un contribuyente de IDPC (esto es, a través del cual indirectamente participan los contribuyentes de IGC relacionados) sujetos a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14, se aplicará a la empresa que realiza la distribución un impuesto único de tasa 25% y tales cantidades se mantendrán controladas en el registro REX, pero dichas utilidades quedarán, al momento de su retiro, remesa o distribución, sujetas a las reglas generales de imputación establecidas en el N° 4 de la letra A) del artículo 14.
- El tratamiento tributario de este desembolso corresponde al de un gasto no necesario para producir la renta, por lo tanto, no podrá ser deducido en la determinación de la RLI. Sin embargo, como tales cantidades tienen relación directa con las rentas gravadas, se deberán deducir del registro REX, particularmente desde las rentas afectadas al ISFUT. Si producto de esta deducción se determina un saldo negativo, este deberá compensarse con futuras utilidades de la misma naturaleza hasta su total extinción.
- A continuación, se expone un ejemplo, considerando que se ha determinado que los retiros realizados son en forma desproporcionada en relación a la participación que sus propietarios tienen sobre el capital, y carecen de razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas:

EJEMPLO: Retiros desproporcionados (artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210)

|                                 |     |                                           |         |         |
|---------------------------------|-----|-------------------------------------------|---------|---------|
| I. Participación en el capital: |     | II. Retiros del ejercicio (actualizados): |         |         |
| Socio A (Padre)                 | 70% | 03.05; Socio A                            | 490.000 | 70,0%   |
| Socio B (Hijo)                  | 30% | 10.09; Socio B                            | 210.000 | 30,0%   |
|                                 |     |                                           |         | 700.000 |

III. Registro tributario de rentas empresariales

| Detalle                                                              | Control   | RAI      | DDAN | REX                             | SAC |        |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|----------|------|---------------------------------|-----|--------|
|                                                                      |           |          |      | ISFUT<br>Ley N°<br>20.780/20899 |     |        |
| Remanentes al término del ejercicio y antes de imputación de retiros | 1.300.000 | 300.000  |      | 1.000.000                       |     |        |
| Menos: Retiros del ejercicio                                         |           |          |      |                                 |     |        |
| 03.05; Socio A                                                       | -490.000  | -300.000 |      | -190.000                        |     | 47,50% |
| 10.09; Socio B                                                       | -210.000  |          |      | -210.000                        |     | 52,50% |
| Remanente final ejercicio siguiente                                  | 600.000   | 0        | 0    | 600.000                         | 0   |        |

IV. Determinación desproporcionalidad afecta al artículo 39 transitorio de la Ley N° 21.210

| Detalle socios | ISFUT retirado | Proporción del ISFUT retirado que corresponde a cada socio en % | Proporción del ISFUT retirado que corresponde a cada socio en pesos | Retiros imputados al ISFUT | Desproporción retirada del ISFUT afecta a IU tasa 25% (solo diferencia positiva) |      |
|----------------|----------------|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|------|
|                |                |                                                                 | (1)                                                                 | (2)                        | (1) - (2) = (3)                                                                  |      |
| 03.05; Socio A | 400.000        | 70%                                                             | 280.000                                                             | 190.000                    | 90.000                                                                           | (*)  |
| 10.09; Socio B | 400.000        | 30%                                                             | 120.000                                                             | 210.000                    | -90.000                                                                          | (**) |
| Totales        |                | 100%                                                            | 400.000                                                             | 400.000                    | 0                                                                                |      |

V. Determinación del Impuesto Único a pagar

|                                                       |              |
|-------------------------------------------------------|--------------|
| Retiro desproporcionado.....                          | 90.000       |
| Impuesto de cargo de la empresa (\$90.000 x 25%)..... | 22.500 (***) |

(\*) Se aclara que no tiene efecto la norma respecto de los retiros realizados por el socio A, quien retiró debajo de su participación en el capital.  
(\*\*) Si el socio B) es contribuyente del artículo 14 letra A) o D) N° 3, deberá reclasificar el retiro incorporándolo en el REX como una renta con tributación cumplida, la cual se sujetará al orden general de imputación.  
(\*\*\*) Gasto aceptado en virtud del N° 2 del artículo 31.

VI. Registro tributario de rentas empresariales - Empresa receptora de los retiros (AJUSTADO)

| Detalle                                                                                                                                       | Control | RAI     | DDAN | REX                                                  |                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|------|------------------------------------------------------|---------------------------|
|                                                                                                                                               |         |         |      | Rentas con tributación cumplida                      |                           |
|                                                                                                                                               |         |         |      | Retiros desproporcionados (Art. 39 T, Ley N° 21.210) | ISFUT Ley N° 20.780/20899 |
| Subtotal.....                                                                                                                                 | 890.000 | 800.000 |      |                                                      | 90.000                    |
| Reclasificación de renta por concepto de retiro percibo, gravado con IU del artículo 39 Transitorio de la Ley N° 21.210, en la sociedad xxxx. |         |         |      | 90.000                                               | -90.000                   |
| Subtotal.....                                                                                                                                 | 890.000 | 800.000 | 0    | 90.000                                               | 0                         |

Finalmente, en caso que el gravamen sea aplicado por acción de este Servicio en virtud de las letras a) y b) anteriores, se deberá rectificar la declaración anual de impuesto de la empresa y se exigirá la recertificación de los repartos afectados con la finalidad que los propietarios del IDPC acogidos al régimen de la letra A) o del N° 3 de la letra D) del artículo 14 ajusten su registro tributario de rentas empresariales. Junto a la nueva certificación, la empresa afectada deberá rectificar las declaraciones juradas de sus repartos con el objeto que este Servicio valide las declaraciones de sus propietarios.



### 2.2.9. Deber de informar y certificar

De acuerdo con lo establecido en el N° 8 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, las empresas sujetas a este régimen deberán proporcionar anualmente la siguiente información, en la forma y plazo que determine este Servicio mediante una resolución que se emitirá al efecto. También estarán obligados a proporcionar esta información las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14:

#### a) Información al Servicio

- Por cada propietario se deberá informar detalladamente el monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas realizadas durante el año comercial respectivo, con indicación de la fecha en que éstos se efectuaron y si se trata de rentas o cantidades afectas a IF, rentas exentas, INR o rentas con tributación cumplida;
- El monto de la renta que se asigne a los propietarios en virtud de lo señalado en el N° 8 de la letra D) del artículo 14.
- El monto del crédito por IDPC y por IPE que se haya determinado para el ejercicio de acuerdo con los artículos 41A, 56 N° 3, y 63, con indicación de si corresponde a un crédito sujeto o no a la obligación de restitución y, en ambos casos, si el excedente que se determine luego de su imputación puede ser objeto de devolución o no a contribuyentes del IGC;
- El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros RAI, DDAN, REX y SAC, según resulte aplicable.
- El detalle de la determinación del saldo anual del registro RAI que mantenga la empresa, identificando los valores que han servido para determinar el CPT y el capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del ejercicio.
- El monto del patrimonio financiero determinado al término del ejercicio.
- El monto de las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa a que se refiere el registro DDAN, determinadas bien por bien, según corresponda.

Quedan liberados de entregar la información referida a los registros RAI, DDAN y REX, las empresas eximidas de llevar tales registros en virtud del N° 3 de la letra A) del artículo 14. Por lo tanto, tales empresas solo deberán proporcionar la información del registro SAC.

- El saldo final que se determine al término del año comercial respectivo, en los siguientes registros:

STUT;

FUR;

Registro de retiros en exceso.

- Las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, así como cualquier otra información adicional que este Servicio requiera de la misma. Esta declaración deberá ser presentada hasta el 30 de junio de cada año.

Cuando estas inversiones se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios calificados como regímenes fiscales preferenciales de tributación conforme al artículo 41 H, en forma adicional deberán informar anualmente, en el plazo señalado, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera este Servicio respecto de las referidas inversiones.

b) Certificar a los propietarios<sup>129</sup>

- El monto de cada uno de los retiros, remesas o dividendos efectuados durante el año por la empresa a favor de sus propietarios, indicando la fecha en que se realizó y si se trata de rentas o cantidades afectas a los IF, rentas exentas, INR o rentas con tributación cumplida, así como el crédito por IDPC o IPE que establecen los artículos 41A, 56 N° 3 y 63 y el incremento señalado en los artículos 54, 58 y 62, identificando si se trata de un crédito con o sin derecho a devolución, y si tiene la obligación de restitución.

El Servicio regulará a través de una resolución la forma y plazo en que se deberá cumplir con esta obligación<sup>130</sup>.

**3. TRIBUTACIÓN SOBRE LAS RENTAS O CANTIDADES ACUMULADAS AL TÉRMINO DE GIRO DE LA EMPRESA A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2020**

La Ley sustituyó el artículo 38 bis<sup>131</sup> a contar del 1° de enero de 2020. Tal norma dice relación con la tributación que afecta a las empresas sujetas a las reglas de la primera categoría que ponen término a su giro a partir de la fecha señalada o cuando el Servicio, por aplicación del inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

La sustitución de esta norma responde a la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación contenidos en la letra A) y en el N° 3 de la letra D) del artículo 14<sup>132</sup>.

El objetivo central de esta norma es determinar todas aquellas rentas retenidas o acumuladas que, al momento del cese de actividades de las empresas, se encuentren pendientes de tributación, sea con IDPC o sólo con los IF. Para ello se mantiene la estructura de este artículo distinguiendo entre los distintos regímenes de tributación, porque dependiendo de ello será la forma de determinar las rentas o cantidades que se someterán a la tributación o asignación que establece el artículo 38 bis.

Estas nuevas disposiciones se aplican a las empresas que, por término de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, dejen de estar afectos a impuestos a contar del 1° de enero de 2020.

**3.1. Término de giro de empresas sujetas a la letra A) del artículo 14**

Las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 pueden mantener rentas y otras cantidades originadas en el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 como, asimismo, originadas en los regímenes vigentes en el período comprendido a contar del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019. Entre estas partidas se encuentran créditos por IDPC con y sin obligación de restitución y créditos por IPE acumulados en el registro SAC.

Además, podrían mantenerse retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014 y reinversiones de utilidades controladas en el registro FUR. El tratamiento tributario de estas partidas se encuentra en el artículo décimo noveno transitorio de la Ley.

Por lo tanto, al momento de determinar las obligaciones tributarias que afectan a las empresas al momento de su término de giro, deberán considerarse esas situaciones reguladas en la referida norma transitoria.

**3.2. Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 1 del artículo 38 bis**

Para establecer la base imponible que se afectará con la tributación que dispone el N° 1 del artículo 38 bis las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas en ellas al término de giro, considerando el valor positivo del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo con el N° 10 del artículo 2°.

<sup>129</sup> En conformidad al artículo 33 bis del Código Tributario, para el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre otros deberes, las empresas están obligadas a entregar información respecto de los montos de las rentas que distribuyan.

<sup>130</sup> A la fecha se han emitido las Resoluciones Ex. N° 97, N° 98 y N° 99 del presente año.

<sup>131</sup> N° 18 del artículo 2° de la Ley.

<sup>132</sup> El término de giro de las empresas sujetas al N° 8 de la letra D) del artículo 14 se instruye en la circular relativa a dicho régimen.

Para estos efectos, las empresas deberán rebajar del CPT todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con los IF o que tengan un tratamiento tributario especial, con el objeto de determinar mediante dicha diferencia las rentas pendientes de tributación que se mantienen a la fecha de término de giro. Lo anterior es sin perjuicio de efectuar todos los ajustes que sean pertinentes conforme al artículo décimo noveno transitorio de la Ley.

También deberá formar parte de esta base imponible el 100% del crédito por IDPC y por IPE que forman parte del registro SAC, el cual podrá ser utilizado para cubrir el impuesto que devenga esta renta o ser asignado a las sumas que deban entenderse retiradas, remesadas o distribuidas, según se indica en el número 3.2.1 siguiente.

De acuerdo con el N° 1 del artículo 38 bis, dicha base imponible se entenderá retirada, remesada o distribuida a los propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa.

Por lo tanto, la base imponible de estos contribuyentes se determinará de acuerdo con el siguiente esquema:

| Concepto                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Monto \$ |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| CPT positivo o negativo determinado a la fecha de término de giro, según lo dispuesto en el N° 10, del artículo 2°.                                                                                                                                                                                                                           | (+/-)    |
| Más:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |          |
| a) El saldo negativo del registro REX (considerado su valor absoluto, esto es, sin el signo negativo).                                                                                                                                                                                                                                        | (+)      |
| Subtotal (si el resultado de la suma es negativo se debe considerar un valor igual a cero) .....                                                                                                                                                                                                                                              | (=)      |
| Más:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |          |
| a) Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, que se mantengan pendientes de imputación <sup>133</sup> , reajustados según la variación del IPC hasta la fecha de término de giro.                                                                                                                                                         | (+)      |
| Menos:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |          |
| a) El saldo positivo del registro REX.                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | (-)      |
| b) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente a la empresa, más sus aumentos y descontadas las disminuciones posteriores se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados según la variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. |          |
| Se incluye en este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones de utilidades, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR <sup>134</sup> .                                                                   | (-)      |
| Rentas o cantidad acumuladas en la empresa a la fecha de término de giro.....                                                                                                                                                                                                                                                                 | (=)      |
| Más:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |          |
| 100% del crédito por IDPC y del crédito por IPE del artículo 41 A incorporados en el registro SAC determinado a la fecha de término de giro, incluyendo aquellos créditos por igual concepto; acumulados al 31 de diciembre de 2019 <sup>135</sup> .                                                                                          | (+)      |
| Base imponible de término de giro.....                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | (=)      |

<sup>133</sup> De acuerdo con el artículo décimo noveno transitorio de la Ley, los retiros en exceso deben agregarse en la determinación de la base imponible de término de giro.

<sup>134</sup> Corresponde a las utilidades reinvertidas a que se refiere el numeral ii) de la letra a) del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y que, de acuerdo con el artículo décimo noveno transitorio de la Ley, sólo para estos efectos, se entenderán que forma parte del capital aportado.

<sup>135</sup> Artículo décimo noveno transitorio de la Ley.

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

Las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 que pongan término a su giro, considerarán retiradas, remesadas o distribuidas las rentas que determinen a esa fecha, en favor de sus propietarios, en la proporción que participan en las utilidades de la empresa, y tributarán con un impuesto del 35% sobre la base imponible determinada conforme al cuadro anterior, pero sólo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios afectos a los IF o no obligados a llevar contabilidad completa. Lo anterior, sin perjuicio de la opción que contempla el N° 3 del artículo 38 bis, que se desarrolla más adelante en el apartado 3.2.4.2

Se podrá deducir del impuesto de 35% recién señalado la proporción que corresponda del saldo del crédito por IDPC y por IPE que esté formando parte de la base imponible. No obstante, cuando se trate del IDPC con la obligación de restitución, conforme a las normas vigentes al 31 de diciembre 2019<sup>136</sup>, o a contar del 1° de enero de 2020, su imputación se aplicará solo hasta un 65% de su monto.

Si producto de la imputación señalada se determina un exceso de créditos, éste no podrá ser imputado a ninguna otra obligación tributaria ni dará derecho a devolución.

Ejemplo.

Antecedentes:

1) Sociedad de responsabilidad limintada, sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14.

2) Socios: - Participación social del socio a), sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14

- Participación social del socio b), contribuyente del IGC

40%

60%

|      | Detalle                                                                                          | \$         |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| (+)  | Capital propio tributario determinado al 31.10.2020.....                                         | 8.000.000  |
| (+)  | Saldo negativo registro REX.....                                                                 | 0          |
| (=)  | Subtotal (si de la suma resulta un valor negativo se debe considerar un valor igual a cero)..... | 8.000.000  |
| (+)  | Retiros en exceso, reajustados.....                                                              | 0          |
| (- ) | Saldo positivo registro REX.....                                                                 | 0          |
| (- ) | Capital aportado (incluye FUR), reajustado.....                                                  | -7.000.000 |
| (=)  | Subtotal.....                                                                                    | 1.000.000  |
| (+)  | Saldo registro SAC; crédito por IDPC con restitución.....                                        | 300.000    |
| (=)  | Base imponible de término de giro.....                                                           | 1.300.000  |

Desarrollo:

|                                                          |           |     |         |
|----------------------------------------------------------|-----------|-----|---------|
| Renta que se entiende retiradas, socio a).....           | 1.000.000 | 40% | 400.000 |
| Crédito por IDPC con restitución asignado al retiro..... | 300.000   | 40% | 120.000 |
| Impuesto de término de giro según tasa, socio b) ..      | 1.300.000 | 60% | 780.000 |
| Crédito por IDPC con restitución.....                    | 300.000   | 60% | 180.000 |
| Impuesto de término de giro neto a pago.....             |           |     | 156.000 |

El impuesto de \$156.000, a declarar y pagar por la empresa, es sin perjuicio de la reliquidación del IGC a la que pueden optar los propietarios domiciliados o residentes en Chile en los términos establecidos en el N° 3 del artículo 38 bis según se explica más adelante en el apartado 3.2.4.2.

<sup>136</sup> Artículo decimonoveno transitorio de la Ley.

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

De la suma a pagar por los impuestos señalados se podrán rebajar los PPM efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente reajustados, de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95. De los excedentes que se produzcan de esta imputación podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso cuarto del artículo 97.

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

Por otra parte, las rentas que no fueron gravadas con el impuesto de término de giro, por corresponder a propietarios sujetos a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14, que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas en favor de ellos, según la naturaleza de dichas rentas, (esto es, incluyendo la proporción que corresponda al registro REX), deberán ser certificadas a dichos propietarios con sus respectivos créditos, cuando corresponda, quienes deberán controlar tales sumas en columnas separadas en el registro tributario de rentas empresariales. Si se encuentran liberados de llevar el mencionado registro, de todas formas, deberán efectuar este control de retiros. Es importante precisar que no corresponde pagar el impuesto de término de giro cuando los propietarios sean otras empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, aun cuando aquellas hayan optado por llevar contabilidad simplificada.

Este control separado en el registro tributario de rentas empresariales se mantendrá mientras la empresa receptora no reconozca en su CPT (y por esta vía en el RAI o REX según corresponda) los activos representativos de las cantidades que se consideraron retiradas, remesadas o distribuidas desde la empresa que hizo su término de giro; esto es, mientras no ocurra la adjudicación de los bienes respectivos a sus propietarios. En tal evento, el registro separado se cancelará y los créditos se incorporarán al registro SAC para su asignación, cuando corresponda. Si, antes de lo indicado, la empresa en cuestión hace término de giro, las rentas y créditos controlados en forma separada formarán parte de la base y créditos que afectarán a la empresa en dicha ocasión o bien serán traspasados a los propietarios de éstas, según corresponda, aplicándose las mismas instrucciones indicadas precedentemente.

A continuación, se presenta el registro que deben realizar los propietarios sujetos al régimen de la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14, que sean socios o accionistas de aquellas que efectúan su término de giro, de acuerdo con las reglas establecidas en el N° 1 del artículo 38 bis.

| Detalle                                                                                                                       | RAI | DDAN | REX | SAC | Control de rentas retiradas de acuerdo al artículo 38 bis de empresas donde se participa |         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|------|-----|-----|------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
|                                                                                                                               |     |      |     |     | Rentas afectas                                                                           | SAC (*) |
| Rentas que se entienden retiradas de acuerdo al N° 1 del artículo 38 bis, de la sociedad XXX, Ltda, pendiente de liquidación. |     |      |     |     | 400.000                                                                                  | 120.000 |
| Remanente                                                                                                                     | 0   | 0    | 0   | 0   | 400.000                                                                                  | 120.000 |

(\*) Debe detallarse las características de los créditos que correspondan.



### 3.2.2. Tributación sobre los bienes adjudicados

De conformidad a los incisos segundo y tercero del N° 5 del artículo 38 bis, cuando el valor de los bienes adjudicados por propietarios que sean empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14, sea mayor o menor al valor de la inversión total, es decir, del capital aportado o al valor de adquisición de la participación en la empresa que efectúa su término de giro; la diferencia se deberá reconocer como un ingreso o un gasto del ejercicio en la empresa adjudicataria, según corresponda.

Sin embargo, de esta diferencia se deberá descontar, además, aquellos activos que son representativos de rentas que formaban parte del registro REX y que se mantenían controladas en el registro especial mencionado en el numeral 3.2.1 anterior (columna adicional al registro tributario de rentas empresariales).

La diferencia neta así determinada (el ingreso o el gasto) deberá agregarse o deducirse, según corresponda, en la determinación de la respectiva renta líquida imponible o base imponible del IDPC.

En términos generales, los bienes adjudicados al valor registrado en la empresa o sociedad que hizo su término de giro, conforme a lo establecido en el artículo 38 bis (el valor del activo que formó parte del CPT), se descompondrá de la siguiente manera:

- a) Los activos adjudicados hasta el valor del capital aportado o valor de adquisición de la participación revertirán el valor de la inversión en acciones o derechos.
- b) Los activos adjudicados hasta el valor de las rentas acumuladas en el REX que correspondía a este propietario (las registradas en el control especial mencionado en el numeral 3.2.1 anterior), se incorporan al REX y se salda el registro especial.
- c) Los activos adjudicados que excedan las sumas indicadas en las letras a) y b) anteriores, como se mencionó anteriormente, constituirán un ingreso tributable o un gasto del ejercicio en que ocurre la adjudicación, y en consecuencia, deberá ajustarse en la determinación de la renta líquida o base imponible según corresponda.

### 3.2.3. Otras consideraciones

Respecto del beneficio que contempla la letra E) del artículo 14 que permite una rebaja en la determinación de la RLI respecto de utilidades que se mantengan invertidas, dicha franquicia no será aplicable a empresas que pongan término a su giro respecto de la RLI que determinen en el ejercicio en que dicho término de giro se produce, toda vez que las rentas acumuladas se entienden retiradas, remesadas o distribuidas y por tanto, no se mantendrán invertidas, lo que incumple la condición que establece la norma señalada.

### 3.2.4. Tributación sobre las rentas acumuladas en el registro FUR

El artículo décimo sexto transitorio de la Ley dispone que las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas o mediante la adquisición de acciones de pago en sociedades anónimas, que son controladas en un registro separado denominado FUR, se gravarán con los IF cuando se determine el término de giro de la empresa, considerándose que el propietario que realizó tales reinversiones ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida. Por lo tanto, el FUR no deberá formar parte de la base imponible de término de giro.

En consecuencia, los socios o accionistas que se encuentren en esta situación deberán considerar tales cantidades en la base imponible de sus IF<sup>137</sup>, dependiendo si las reinversiones fueron

<sup>137</sup> Las sumas reinvertidas que se consideran retiradas deberán ser declaradas por los socios o accionistas correspondientes en el mes de abril del año siguiente, junto con los demás retiros o distribuciones afectos a los impuestos finales que hayan percibido durante el año del término de giro de la empresa.

financiadas con rentas afectas a impuestos, rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta, según el caso.

Si las cantidades que deben considerarse como retiradas corresponden a rentas afectas a IF que se gravaron en su oportunidad también con el IDPC, tal tributo podrá imputarse como crédito en contra de los citados tributos en los términos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2016.

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

Finalmente, cabe señalar que las rentas reinvertidas no pueden sujetarse a la opción de reliquidación que establece el N° 3 del artículo 38 bis, puesto que el artículo decimosexto transitorio de la Ley regula de manera expresa la tributación que les afecta y no contempla esa posibilidad.

### 3.2.5. Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC

De conformidad al N° 3 del artículo 38 bis los propietarios contribuyentes del IGC de empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 que ponga término a su giro podrán optar por declarar las rentas o cantidades cuyo retiro, remesa o distribución les corresponda, conforme al N° 1 del artículo 38 bis, como afectas al IGC. Tienen derecho a esta opción quienes participan directamente en la propiedad de la empresa objeto del término de giro.

#### 3.2.5.1. Período en que se entiende devengada la renta de término de giro

La renta que le corresponda al propietario al término de giro de su empresa se entenderá devengada por parcialidades durante el período de años comerciales en que ha sido propietario, excluyendo el año del término de giro, hasta un máximo de diez años, y aun cuando en dichos años no hubiere obtenido rentas afectas al IGC o estuviesen exentas del mismo. Para tal efecto, las fracciones de un año se considerarán como un año comercial completo.

#### 3.2.5.2. Reliquidación del IGC

Para efectos de reliquidar el IGC se deben seguir las siguientes reglas:

- El monto por reliquidar cada año se obtendrá de dividir el total de la renta que le corresponde al contribuyente por el número de años comerciales en que ha sido propietario de la empresa que efectuó su término de giro, hasta un máximo de 10 años y excluyendo el año del término de giro.
- La fracción correspondiente a cada año se convertirá en UTM según el valor de esta unidad en el mes del término de giro y se ubicará en los años en que se devengó con el objeto de liquidar el IGC de acuerdo con las normas vigentes y según el valor de la citada unidad en el mes de diciembre para cada año respectivo.
- Las diferencias de impuestos o reintegros de devoluciones que se determinen por aplicación de las reglas anteriores se expresarán en UTM del año respectivo y se solucionarán en el equivalente de dicha unidad del mes en que ocurre el término de giro.
- Aquella porción del impuesto reliquidado, contra el cual se imputen créditos del registro SAC que hayan sido cubiertos con el crédito por impuesto territorial pagado o se originen en el crédito establecido en el artículo 41 A, no podrá ser objeto de devolución. En el caso que el crédito por IDPC tenga la obligación de restitución, el propietario deberá pagar el débito fiscal equivalente al 35% del respectivo crédito.
- La reliquidación del IGC en ningún caso implicará modificar las declaraciones de impuesto a la renta correspondientes a los años comerciales que se tomen en consideración para efectos del cálculo de dicho impuesto.

- La reliquidación será en reemplazo del impuesto de término de giro que afecta a la empresa. Por lo tanto, la reliquidación deberá efectuarse en conjunto con el término de giro de la empresa<sup>138</sup>, mediante la declaración y pago del IGC que corresponda, sin considerar para estos efectos el año en que se efectúa la reliquidación.
- Si solo algunos propietarios ejercen la opción de reliquidar, la empresa deberá pagar el impuesto de tasa 35%, cuando corresponda, únicamente respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a aquellos propietarios que no ejerzan la opción. No obstante, en caso que el propietario no ejerciera la opción de reliquidar en conjunto con el término de giro de la empresa y, en consecuencia, esta última haya pagado el impuesto de 35% sobre la renta que corresponde al propietario, este último podrá ejercer la opción de reliquidar en su declaración anual de impuesto a la renta que corresponda al ejercicio del término de giro, en los mismos términos señalados, pudiendo, en caso que proceda, solicitar la devolución del impuesto pagado por la empresa, en exceso del impuesto reliquidado que le corresponda pagar.

Lo contemplado en las dos viñetas anteriores, no aplicará para aquellos casos en que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, el Servicio pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

### **3.3. Valor de adquisición para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los propietarios de las empresas que terminan su giro<sup>139</sup>**

#### **3.3.1. Ingreso no renta**

De acuerdo con lo dispuesto en la letra g) del párrafo primero del N° 8 del artículo 17, constituye un INR aquel obtenido en la adjudicación de bienes con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad que termina su giro de acuerdo al artículo 38 bis, pero sólo respecto de los adjudicatarios y hasta el tope en ella señalado. De este modo, el referido INR no se declarará ni se afectará con ningún impuesto de la LIR.

Cabe hacer presente que el artículo 38 bis, vigente a partir del 1° de enero de 2020, dice relación con la tributación que afecta a las empresas al término de su giro sujetas al régimen de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, ya sea que el referido término de giro se haya declarado por éstos o que el Servicio haya liquidado o girado los impuestos correspondientes por aplicación de lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario.

La Ley no distingue el tipo de bien que se adjudica, de modo que puede tratarse de bienes corporales o incorporeales, ya sean muebles o inmuebles, siempre que los mismos formen parte del activo de la empresa o sociedad que termina su giro.

#### **3.3.2. Adjudicatarios beneficiados**

El INR beneficia a los propietarios de las empresas que se liquidan o disuelven. Ahora bien, teniendo presente que este INR tiene su fundamento en que los bienes adjudicados tienen su origen en el capital aportado a la empresa, el valor de adquisición de la participación o la tributación de las utilidades acumuladas al momento del término de giro, es necesario hacer presente que el contribuyente involucrado, a requerimiento de este Servicio, deberá acreditar su capital aportado, el valor de adquisición de la participación o el cumplimiento de la tributación de las rentas respectivas, según corresponda.

No gozarán de la calificación de INR conforme a la letra g) del párrafo primero del N° 8 del artículo 17, aquella parte de la renta que corresponda al monto de los bienes adjudicados que favorezcan a los propietarios que no sean contribuyentes de los IF o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa, por cuanto las rentas que les correspondían al momento de su término de giro no resultaron gravadas con tributación alguna.

Esto es, para las personas naturales o jurídicas y otras entidades sin personalidad jurídica que sean contribuyentes del IDPC y que además determinen su renta sujetos a los regímenes de la letra A)

<sup>138</sup> Es decir, la reliquidación deberá efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha de término de su giro de la empresa en virtud del artículo 69 del Código Tributario.

<sup>139</sup> De acuerdo con el N° 5 del artículo 38 bis.

o N° 3 de la letra D) del artículo 14 no constituirá un INR conforme a la letra g) del párrafo primero del N° 8 del artículo 17, porque en tales casos las rentas acumuladas al término de giro que les correspondía en las empresas donde participaban, no se afectaron con el impuesto de tasa 35% que prescribe el N° 1 del artículo 38 bis.

### 3.3.3. Tope del INR

La suma de los valores tributarios del total de bienes adjudicados al propietario respectivo no debe exceder del monto que resulte de la suma del capital aportado por éste a la empresa determinado en conformidad al N° 7 del artículo 17, lo que incluye el valor de adquisición de la participación y de las rentas o cantidades que le correspondan en la misma a la fecha del término de giro cuando éstas se encuentren tributadas, todos debidamente reajustados a la fecha de la adjudicación.

Respecto al referido tope cabe hacer presente que el valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios de la empresa que termina su giro, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de aquellas, corresponderá al valor al que las empresas hayan registrado tales bienes en la determinación de su CPT a la fecha de término de giro, conforme al N° 5 del artículo 38 bis y el N° 10 del artículo 2°<sup>140</sup>.

Así, tratándose de empresas acogidas al régimen del N° 8 la letra D) del artículo 14, el valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios corresponderá al valor al que éstas hayan registrado tales bienes en el inventario final que deben practicar al término de giro.

### 3.3.4. Monto que exceda el tope de INR

Teniendo presente el concepto amplio de renta establecido en el N° 1 del artículo 2°, cuando un propietario se adjudique uno o más bienes en un valor que exceda el tope referido en el apartado 3.3.3. precedente, dicho exceso constituirá renta para aquellos, la que se entenderá percibida o devengada a la fecha de la adjudicación y deberá sujetarse a la tributación dispuesta en la letra m) del N° 8 del artículo 17, esto es, afecta a IF.

### 3.3.5. Fecha del término de giro

El término de giro efectuado conforme al artículo 38 bis y en artículo 69 del Código Tributario, ha de tener lugar a partir del 1° de enero de 2020.

### 3.3.6. Costo tributario de los bienes adjudicados en caso de futuras enajenaciones de los mismos

El costo tributario de los bienes adjudicados a los propietarios corresponderá a aquel indicado en el numeral 3.3.3. precedente, debidamente reajustado.

El referido costo será aplicable para fines tributarios aun cuando el valor asignado en la adjudicación resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente. Por ejemplo, si los accionistas acuerdan que la adjudicación de bienes en la liquidación de la sociedad anónima se efectúe a valor de mercado determinado en la oportunidad que corresponda, ello no obsta a que tales bienes tengan como costo tributario, el mismo valor al que dicha sociedad anónima los registró al efectuar término de giro de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38 bis.

En consecuencia, para que una empresa aplique respecto de los bienes que se le adjudican, por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41, de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis o bien para determinar el costo tributario deducible al momento de la enajenación posterior del activo de que se trate, solo deberá considerarse el valor de costo tributario considerado por la empresa en el cálculo del inventario según lo referido anteriormente. Asimismo, la persona natural o empresa a la que se le adjudique el bien deberá considerar el valor utilizado por la empresa adjudicataria para el cálculo del inventario al término de giro, para deducirlo como valor de adquisición al momento de una futura enajenación del bien. Este valor de costo para los bienes adjudicados, debe ser certificado al adjudicatario respectivo por la empresa, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución.

<sup>140</sup> Tratándose de empresas acogidas al N° 8 de la letra D) del artículo 14, su tratamiento se instruyó en la Circular N° 62 de 2020 sobre el régimen Pro Pyme, contemplado en la letra D) del artículo 14.



En dicha adjudicación no corresponde aplicar la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario.

#### **4. TRIBUTACIÓN DE PROPIETARIOS DE EMPRESAS QUE DETERMINAN SU RENTA EFECTIVA SIN CONTABILIDAD COMPLETA O SUJETAS AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA**

##### **4.1. Empresas que declaran su renta efectiva no determinada en base a contabilidad completa, y que no se encuentran acogidas al régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14**

###### **4.1.1 Tributación de las empresas frente al IDPC**

Las empresas que declaren su renta efectiva que no estén obligadas a llevar contabilidad completa para la determinación de la base imponible afecta a IDPC o estando obligados a ello hayan sido liberados de tal obligación, aplicarán lo dispuesto en el Título II de la LIR, considerando todos los ingresos percibidos o devengados durante el año comercial respectivo, deduciendo de éstos los costos y/o gastos necesarios para producir dichas rentas, siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 31.

Para tal efecto, tanto los ingresos, como los costos y/o gastos, deberán reajustarse según la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se percibió o devengó el ingreso o que se incurrió en el costo o gasto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del año comercial respectivo.

Las rentas líquidas determinadas, deberán acreditarse con los respectivos contratos, documentos u otros medios de prueba que establezca la ley, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el contribuyente, conforme al artículo 21 del Código Tributario. En los casos en que se haya autorizado un sistema de contabilidad simplificada, adicionalmente se exigirá el respectivo libro o planilla de entradas y gastos u otros libros auxiliares, en cuanto sean obligatorios para el contribuyente.

Cabe destacar que no formarán parte de la renta afecta al IDPC de la empresa, los retiros o dividendos afectos a los IF que perciba por su participación en otras empresas que determinen sus rentas efectivas con o sin contabilidad completa, por tanto, tales retiros o dividendos tampoco deberán compensarse con la pérdida tributaria que determine la empresa receptora de ellos. Lo anterior, ya que tales rentas se gravarán respecto de los propietarios con los IF, en el mismo ejercicio en el que la empresa los perciba.

###### **4.1.2 Tributación que afecta a los propietarios**

Los propietarios de la empresa que declaran sus rentas efectivas pero que no las determina sobre la base de contabilidad completa se gravarán con los IF sobre las siguientes cantidades:

- a) Las rentas líquidas afectas al IDPC o exentas del referido tributo (pero gravadas con los IF), que han sido percibidas o devengadas por la empresa en el ejercicio comercial respectivo;
- b) Los retiros o dividendos gravados con los IF, percibidos por la empresa en el ejercicio comercial respectivo, provenientes de otras empresas en las que participa;
- c) Cualquier otro ingreso o beneficio percibido o devengado por la empresa que no haya estado afecto al IDPC, pero que deba gravarse con los IF.

La LIR establece que, para efectos de la tributación sobre las referidas rentas o cantidades por parte de los propietarios, dichas rentas o cantidades se entenderán retiradas o distribuidas, por aquellos en proporción a su participación en las utilidades, y si se trata de una comunidad, las rentas se asignarán en proporción a sus respectivas cuotas en la comunidad.

Junto con estas rentas deberá asignarse también el crédito por IDPC a que tengan derecho los contribuyentes de los IF conforme al N° 3 del artículo 56 y 63, por las rentas indicadas en las letras a), b) y c) anteriores. Se hace presente, respecto de las rentas señaladas en la letra (b), que el



propietario, deberá restituir a título de débito fiscal, una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que se encuentre sujeto a esta obligación, salvo que dicho crédito no tenga tal obligación, según se comenta en el numeral i. de la letra d) del apartado 2.2.2. que trata sobre el registro SAC<sup>141</sup>, o bien, el beneficiario este afecto al IA y sea residente en un país con el que Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente<sup>142</sup> y sea beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que en dicho convenio se haya acordado que el IDPC será deducible del IA que sea aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto o cuando los retiros o dividendos provengan de una empresa sujeta al régimen de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14 y el crédito por IDPC se encuentre sujeto a dicha obligación.

Tratándose de los INR, de rentas exentas de IGC o de rentas con tributación cumplida, percibidos por la empresa respectiva, mantendrán respecto de sus propietarios la misma calificación tributaria, sin perjuicio de considerar en la determinación de la renta bruta del IGC, los retiros o dividendos que se encuentren exentos de este tributo para el solo efecto de aplicar la escala progresiva del impuesto con derecho al crédito proporcional correspondiente a estas rentas, según lo dispuesto en el N° 3 del artículo 54.

## **4.2. Empresas que determinan sus rentas sujetas al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34**

### **4.2.1. Tributación de las empresas frente al IDPC**

Las empresas sujetas al régimen de renta presunta se afectarán con el IDPC sobre la renta que se determine en base a las presunciones que establece el artículo 34, dependiendo de la actividad que desarrollen.

Solo están amparadas bajo el régimen de presunción referido las rentas que provengan exclusivamente de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, de modo que las rentas provenientes de cualquier otra actividad desarrollada por un contribuyente acogido al régimen de renta presunta deben ser determinadas en base a renta efectiva, mediante contabilidad completa o simplificada, como por ejemplo, acogidos al régimen del N° 3 o N° 8 de la letra D) del artículo 14, según corresponda, en tanto cumplan los requisitos que la ley establece para cada caso.

Asimismo, solo podrán acogerse al régimen de presunción las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento por personas naturales.

### **4.2.2. Tributación que afecta a los propietarios**

Los propietarios de la empresa acogida al régimen de renta presunta se gravarán con los IF sobre las rentas presuntas determinadas en el mismo ejercicio por la empresa.

Para la aplicación de los referidos tributos, de acuerdo con lo previsto en el N° 2 de la letra B) del artículo 14, las rentas se entenderán retiradas o distribuidas por los propietarios en proporción a su participación en las utilidades y, si se trata de una comunidad, las rentas se asignarán en proporción a sus respectivas cuotas en la comunidad.

Respecto de las rentas obtenidas por la empresa que provengan de actividades distintas a las amparadas en el régimen de renta presunta, se deberán aplicar las reglas generales de acuerdo al régimen de renta efectiva al que se encuentre sujeta la empresa para la determinación de tales rentas. De esta forma, si la empresa determina dichas rentas en base a contabilidad completa, deberá aplicar lo señalado en las letras A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14. En caso que las rentas efectivas no las determine en base a contabilidad completa, se aplicará lo instruido en el N°

<sup>141</sup>Por ejemplo, cuando a la empresa le sean distribuidas utilidades con crédito sin la obligación de restituir asociado y no tenga tal obligación porque corresponde a un crédito sin restitución generado con anterioridad al 1° de enero de 2020 o tratándose del crédito conforme al artículo 41 A.

<sup>142</sup>Tampoco aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes afectos al IA, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2020 un convenio para evitar la doble tributación internacional, aun cuando no se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho impuesto o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

4.1. anterior, o las instrucciones de este Servicio relativas al régimen simplificado del N° 8 de la letra D) del artículo 14, según corresponda.

**4.3. Efectos en empresas obligadas a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, acogidas al artículo 14 letra A), al momento de optar por sujetarse al artículo 14 letra B) número 1 o el artículo 34**

Conforme al N° 3 de la letra C) del artículo 14, las empresas obligadas a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 letra A) y que opten por declarar renta efectiva no determinada sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, conforme a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) N°1 o por tributar en base a una presunción de renta según lo dispuesto en el artículo 34, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al que comiencen a tributar conforme al nuevo régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios:

**4.3.1. Rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas**

Atendido que la empresa se incorporará a un régimen en el cual no se encontrará obligada a controlar sus utilidades retenidas pendientes de distribución, la ley establece que dichas sumas deberán entenderse retiradas, remesadas o distribuidas en el ejercicio del cambio de régimen, con el objeto de cumplir con la tributación que les corresponda. El tratamiento tributario será el siguiente:

**4.3.1.1. Rentas contenidas en el registro RAI**

El saldo de estas rentas se entenderá retirado, remesado o distribuido a sus propietarios al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa. De este modo, se afectarán con los IF en dicho período, debidamente incrementado en una cantidad equivalente al crédito por IDPC y el crédito por IPE establecido en el artículo 41 A, ambos incorporados en el registro SAC.

La asignación de las utilidades de la empresa se efectuará en proporción al capital enterado o pagado o, en su defecto, al capital suscrito o aportado. En el caso de comunidades se estará a las cuotas de dominio según conste en un instrumento público.

Por último, el monto que resulte gravado con los IF conforme a esta letra tendrá derecho a la proporción que corresponda de los créditos controlados en el registro SAC, siendo aplicable la obligación de restitución del IDPC a que se refiere el artículo 56 N° 3 y 63, cuando corresponda. Si de la rebaja al impuesto calculado resulta una diferencia de impuesto a pagar esta se deberá enterar en arcas fiscales de acuerdo con los artículos 65, 69 y 72. Por el contrario, si de la imputación anterior se origina un remanente de crédito, con derecho a devolución, a favor del propietario, podrá ser solicitado en la declaración anual correspondiente.

**4.3.1.2. Rentas contenidas en el registro REX**

En los mismos términos y en la misma proporción que en el caso del registro RAI, el saldo de rentas que forman parte del registro REX, se entenderá retirado, remesado o distribuido a los propietarios.

**4.3.2. Efectos tributarios para las empresas al incorporarse a las normas del N° 1 de la letra B) del artículo 14.**

Si la empresa opta por acogerse a este régimen, deberá también aplicar el siguiente tratamiento a las partidas que se indica a continuación:

- a) Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial en que la empresa quede sujeta al nuevo régimen tributario.
- b) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial en que la empresa quede sujeta al nuevo régimen tributario.

- c) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial en que la empresa quede sujeta al nuevo régimen tributario.
- d) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio inmediatamente anterior al ingreso al nuevo régimen no deberán ser reconocidos por la empresa al momento de su percepción o pago, según corresponda; porque dichas cantidades fueron oportunamente reconocidas en la determinación de la RLI del año en que haya correspondido.

## **5. EFECTOS TRIBUTARIOS DE LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES PARA FINES DE REGISTROS Y ASIGNACIÓN DE CPT**

Los N° 1 y 2 de la letra C) del artículo 14 regulan ciertos efectos derivados de los procesos de reorganización empresarial en que pueden verse involucradas las empresas sujetas al régimen de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14.

A continuación, se comentan solo los aspectos relativos a la LIR y, particularmente, los relacionados con el régimen de tributación al que quedarán sujetas las empresas involucradas y el tratamiento tributario de las rentas o cantidades acumuladas en dichas entidades al momento de su conversión, fusión y división, sin considerar los demás efectos tributarios que puedan producirse en estos procesos.

En primer lugar, se analizan aquellas reorganizaciones empresariales en las cuales, como resultado de la operación, las empresas que se crean o subsisten, según el proceso de que se trate, se encuentran obligadas a declarar el IDPC con base en renta efectiva determinada según contabilidad completa de acuerdo con la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14.

### **5.1. División de sociedades**

#### **5.1.1. Asignación de rentas, créditos y capital aportado**

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

En este sentido, de acuerdo con la letra a) del N° 1 de la letra C) del artículo 14, en una división deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide, cuyos saldos, salvo el registro DDAN, se asignarán a cada una de las empresas que surgen de la división en proporción al CPT que les asigne. En cambio, el saldo del registro DDAN debe ser asignado en conjunto con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

Para estos efectos, la empresa o sociedad que se divide deberá determinar a esa fecha, los saldos de los referidos registros como si se tratara del cierre del ejercicio, incluyendo su reajuste, salvo la aplicación de dicho reajuste para empresas sujetas al N° 3 de la letra D) del artículo 14. Además, se deberán efectuar todas las imputaciones a los registros que correspondan y que sean procedentes a la misma fecha.

Se deberá determinar también, el resultado tributario del período comprendido entre el 1° de enero del año de la división y la fecha en que materialmente ocurra ésta, aplicando las normas contenidas en los artículos 29 al 33 o N° 3 de la letra D) del artículo 14, relativas a la determinación de la RLI o base imponible. Cabe señalar, que este resultado tendrá el carácter de provisorio, ya que sólo tiene por objeto distribuir proporcionalmente, entre la empresa o sociedad que se divide y las que se constituyen, el resultado tributario que forma parte del patrimonio dividido a esa fecha, el que solo será reconocido por las entidades involucradas, de manera definitiva, al término del año comercial respectivo, sumando al resultado determinado a la fecha de la división aquellos que se generen luego de dicha fecha. Si al determinar el resultado tributario provisorio a la fecha de la división se obtiene un valor negativo, es decir, una pérdida tributaria provisorio, ésta se radicará únicamente

en la empresa o sociedad que se divide, sin que pueda ser distribuida proporcionalmente a las empresas o sociedades que se constituyen producto de la división.

En relación con la determinación del saldo del registro RAI, tal como si se tratara del cierre del ejercicio, se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine a la fecha de la división, considerando los valores del CPT, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes que se hayan determinado en el registro REX, según sus valores a la fecha de división.

Los saldos y cantidades determinadas conforme a las reglas anteriores serán los que la empresa o sociedad dividida deberá asignar a cada una de las empresas o sociedades que se constituyen, en la proporción del capital propio tributario dividido o el patrimonio financiero cuando corresponda de acuerdo con el apartado 5.1.2. siguiente, rebajando dichas cantidades de los registros que la misma debe mantener.

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

Por último, el capital efectivamente aportado se asignará en cada una de las empresas en la misma proporción en que se asignaron los saldos del registro tributario de rentas empresariales, es decir, con base a la distribución del CPT entre las distintas empresas. Para efectos tributarios, se considerará como capital efectivamente aportado el monto utilizado en la determinación del registro RAI a la fecha de la división.

#### 5.1.2. Solicitud de asignación con base al patrimonio financiero

Las empresas podrán solicitar a este Servicio autorización para efectos de realizar las asignaciones correspondientes con base al patrimonio financiero. Esta solicitud deberá efectuarse con antelación a la división en la Dirección Regional o Unidad correspondiente a la jurisdicción de la empresa que se divide, acompañando todos los antecedentes necesarios para validar los efectos tributarios que se derivarán de este tipo asignación, tales como el registro tributario de rentas empresariales, balance de división, detalle del capital aportado, entre otros.

La presentación tardía de esta solicitud, esto es, luego de efectuada la división, deja sin efectos las pretensiones del contribuyente y la división se efectuará con base al CPT.

El Servicio resolverá fundadamente la petición del contribuyente en el plazo de 15 días desde que la empresa pone a su disposición todos los antecedentes necesarios para resolver su presentación. Para estos efectos, se tomará como consideración principal para resolver el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ejemplo, se deberá evaluar que la asignación de rentas, créditos y capital no provoque en desequilibrio significativo entre las rentas que fueron asignadas a una o más empresas en relación con los activos tributarios que las respaldan, o que se origine de dicha asignación un perjuicio al interés fiscal.

#### 5.1.3. Reinversión de utilidades y retiros en exceso

Si las empresas que entran en un proceso de división a contar del 1° de enero de 2020, mantienen a dicha fecha una reinversión de utilidades en el registro FUR, a que se refiere el artículo decimosexto transitorio de la Ley, deberán, de acuerdo con el mencionado artículo, asignar tales cantidades en la misma proporción señalada en los apartados 5.1.1. y 5.1.2. anteriores. Es decir, en misma proporción en que se asigne el CPT o el patrimonio financiero, según corresponda. De este modo, cada una de las empresas involucradas deberá mantener el control de estas utilidades.

En términos similares, las empresas que a la fecha de su división mantengan un saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 pendientes de imputación, de acuerdo con el artículo decimoséptimo transitorio de la Ley, se mantendrán pendientes de tributación y se deberán asignar en la misma proporción señalada en los apartados 5.1.1. y 5.1.2. anteriores. Es decir, en misma proporción en que se asigne el CPT o el patrimonio financiero, según corresponda. De este modo, cada una de las empresas involucradas, deberá mantener el control de estas cantidades,



con sus reajustes correspondientes, incluso cuando se encuentren sujetas al régimen del N° 3 de la letra D), del artículo 14.

#### 5.1.4. Saldos de créditos por IDPC pendientes de imputación por el pago anticipado (voluntario) del IDPC

En el evento que la empresa o sociedad dividida mantenga a la fecha de división saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago anticipado y voluntario de IDPC a que se refiere el N° 6 de la letra A) del artículo 14, este beneficio será transmitido a las nuevas empresas o sociedades resultantes de la división, en la misma proporción en la que se asigna el CPT.

### 5.2. **Conversión o fusión de empresas**

#### 5.2.1. Incorporación de los saldos del registro tributario de rentas empresariales

De acuerdo con la letra b) del N° 1 de la letra C) del artículo 14, en estos procesos de reorganización, la empresa continuadora deberá mantener, a contar de esa fecha, el control de los saldos del registro tributario de rentas empresariales (RAI, DDAN, REX y SAC) de la empresa convertida o absorbida.

Los saldos del registro señalado se entenderán incorporados a la empresa continuadora en la fecha en que se materialice la conversión o fusión, y posteriormente, se reajustarán según la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la fecha de conversión o fusión y el último día del mes anterior al término del ejercicio.

Cuando las empresas absorbentes o continuadoras deban determinar el registro RAI al término del ejercicio, para estos efectos deberán considerar como un aumento efectivo de capital el monto que se haya utilizado como tal en el cálculo del registro RAI efectuado por la empresa absorbida o convertida a la fecha de la fusión o conversión. Dicho capital se reajustará según la variación del IPC en los mismos términos señalados en el párrafo anterior.

Finalmente, si la empresa continuadora y las absorbidas no se encuentren obligadas a llevar el registro tributario de rentas empresariales, conforme al número 3 de la letra A) del artículo 14, la empresa continuadora mantendrá dicha liberación.

#### 5.2.2. Tributación que afecta a las empresas que se convierten o son absorbidas

Las empresas que se convierten o fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro. Es decir, la empresa que cesa en sus actividades deberá aplicar las normas generales de la LIR en lo que respecta a la determinación de la RLI, los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio. Sin embargo, no será aplicable lo dispuesto en el N° 1 del artículo 38 bis<sup>143</sup>, ya que, si bien la fusión implica el término de giro de la empresa, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha son traspasadas a la empresa continuadora.

Por último, en el evento que la empresa disuelta mantenga a la fecha de la conversión o fusión saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario del IDPC a que se refiere el N° 6 de la letra A) del artículo 14, este beneficio será transferido a la empresa continuadora.

#### 5.2.3. Reinversión de utilidades y retiros en exceso

De acuerdo con el artículo decimosexto transitorio de la Ley, en el caso de la fusión de una empresa, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, que mantenga a dicha fecha el control del registro FUR por las utilidades reinvertidas al 31 de diciembre de 2016, aquellas

<sup>143</sup> Tampoco aplicará el resto de los numerales del artículo 38 bis porque no son propias al caso de una fusión, sino que para un cese de actividades, salvo lo dispuesto en su N° 4, que se refiere al pago de los impuestos que también lo ordena esta letra b) de N° 1 de la letra C) del artículo 14.



se entenderán incorporadas en la sociedad subsistente. Por lo tanto, esta última entidad deberá mantener este registro para los fines de controlar la oportunidad en dichas utilidades deban ser gravadas con IF, de acuerdo con la norma transitoria recién citada.

Finalmente, si la empresa que se convierte o la o las empresas absorbidas mantienen un saldo de retiros en exceso a la fecha de la conversión o fusión, determinados al 31 de diciembre de 2014 pendientes de imputación, de acuerdo al artículo decimoséptimo transitorio de la Ley, tales retiros se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que se crea o subsiste, quedando obligados a la tributación que corresponda quienes hubieren efectuados los retiros en exceso, o su cesionario, si fuera aplicable. Agrega la mencionada norma transitoria que en caso que la continuadora resulte ser una sociedad anónima o una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas, dicha sociedad deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 en el o los ejercicios en que corresponda, por los retiros en exceso que existan al momento de la conversión o fusión respectiva.

### **5.3. Fusión de empresas que determinan su renta efectiva según contabilidad completa, con otras empresas no obligadas a determinar su renta de esa forma**

#### **5.3.1. Empresa absorbente sujeta a la letra A) del artículo 14 y una o más de las empresas absorbidas sujetas al N° 1 de la letra B) o N° 8 de la letra D) del mismo artículo**

En primer lugar, se hace presente que las empresas que declaren renta efectiva y no las determinen según contabilidad completa, de acuerdo con el N° 1 de la letra B) del artículo 14 y aquellas acogidas al régimen Pro Pyme de transparencia tributaria del N° 8 de la letra D)<sup>144</sup> del mismo artículo, respecto del ejercicio en que se lleva a cabo la fusión, deberán determinar la base afecta y pagar al IDPC que corresponda.

Además, en el caso de las empresas del N° 1 de la letra B) del artículo 14, para la aplicación de los IF se deberán considerar retiradas o distribuidas tales rentas a los propietarios en proporción a su participación en las utilidades. En el caso de comunidades, las rentas se asignarán en proporción a las respectivas cuotas en la comunidad. Todo de acuerdo con lo dispuesto en el N° 2, de la letra B), del artículo 14. Finalmente, en el caso, las empresas sujetas al régimen Pro Pyme del N° 8 de la letra D) del artículo 14, la tributación de sus propietarios sobre la base imponible se efectuará de acuerdo con el número (i) de la letra (a) y al párrafo segundo de la letra (b), todos del N° 8 de la letra D) del citado artículo.

Efectuada la tributación de las empresas y de sus propietarios en los términos indicados, todas las utilidades acumuladas se encontrarán con su tributación cumplida. Por lo tanto, los distintos activos representativos del capital y sus utilidades quedan libres de todo tributo establecido en la LIR.

Según se establece en la letra a) del N° 2 de la letra C) del artículo 14, estas empresas que cesan en sus actividades producto de una fusión deberán determinar a la fecha de fusión o absorción, un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, considerando una depreciación normal y la corrección monetaria dispuesta en el artículo 41. Una vez determinado el inventario inicial, las empresas deberán determinar un CPT al momento de la fusión, el cual se entenderá que, para efectos tributarios, corresponde a un aumento efectivo de capital aportado por los nuevos propietarios a la empresa absorbente.

Por su parte, la empresa absorbente a contar del término del ejercicio del año de la fusión podrá considerar el capital aportado, en los términos indicados en el párrafo anterior, en la determinación de las rentas afectas a impuestos que se deben anotar y controlar en el registro RAI, con el objeto de definir la calificación tributaria de los repartos de utilidades efectuados a sus propietarios. Asimismo, dicho capital aportado será el que deberá considerarse para los efectos de una futura devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7 y como valor de adquisición de los títulos en una eventual enajenación por parte de los propietarios.

#### **5.3.2. Empresas absorbidas sujetas al régimen de renta presunta del artículo 34**

La empresa que tributa en el régimen de renta presunta, respecto del ejercicio de la fusión, deberá aplicar la presunción de renta y pagar el IDPC correspondiente, en proporción a los meses del año

<sup>144</sup> Los contribuyentes del régimen Pro Pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14, ejerzan o no la opción por contabilidad simplificada, se encuentran regulados en N° 1 de la letra C) del artículo 14.

en que estuvo sujeta al referido régimen. Además, para la aplicación de los IF deberán considerar retiradas o distribuidas tales rentas a sus propietarios en proporción a su participación en las utilidades. En el caso de comunidades, las rentas se asignarán en proporción a las respectivas cuotas en la comunidad. Todo de acuerdo con lo dispuesto en el N° 2 de la letra B) del artículo 14.

La empresa que tributa en el régimen de renta presunta y que cesa en sus actividades producto de una fusión, además de lo indicado en el párrafo anterior, deberá determinar a la fecha de fusión o absorción, un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el N° 5 del artículo 34<sup>145</sup>. Una vez determinado el inventario inicial, estas empresas deberán determinar un CPT al momento de la fusión, el cual se entenderá, para efectos tributarios, que corresponde a un aumento efectivo de capital aportado por los nuevos propietarios a la empresa absorbente.

Por su parte, la empresa absorbente a contar del término del ejercicio del año de la fusión podrá considerar el capital aportado, en los términos indicados en el párrafo anterior, en la determinación de las rentas afectas a impuestos que se deben anotar y controlar en el registro RAI, con el objeto de definir la calificación tributaria de los repartos de utilidades efectuados a sus propietarios.

Al igual que en el caso señalado en la letra a) anterior, el capital así aportado será el que deberá considerarse como valor de adquisición de los títulos en una eventual enajenación por parte de los propietarios.

### 5.3.3. Empresa absorbente sujeta al N° 1 de la letra B) o N°8 de la D) del artículo 14, o al artículo 34, y una o más empresas absorbidas sujetas a la letra A) del artículo 14

La empresa absorbente deberá abandonar el régimen especial en el que se encontraba e incorporarse al régimen de la letra A) del artículo 14<sup>146</sup>. Dicha incorporación se efectuará, a contar del inicio del año comercial en que se efectúa la fusión o absorción, es decir, si la fusión ocurre con fecha 22 de octubre de 2021, la empresa absorbente se incorporará al régimen de renta efectiva según de contabilidad completa a contar del 1° de enero de 2021.

Con motivo del cambio de régimen producto de la fusión, la empresa absorbente aplicará, en todo lo pertinente, las reglas establecidas en los apartados 5.3.1. y 5.3.2 anteriores.

Finalmente, la empresa absorbente quedará obligada a mantener y controlar el registro tributario de rentas empresariales de la empresa o empresas absorbidas, sujetándose en todo a la letra A) del artículo 14.

## III VIGENCIA

Las normas legales de que trata la presente Circular, de acuerdo con el artículo octavo transitorio de la Ley, rigen a contar del 1° de enero de 2020, salvo lo instruido sobre tributación de los repartos de utilidades imputadas en forma desproporcionada a rentas gravadas con el ISFUT establecido en las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, que según lo dispuesto en el artículo trigésimo noveno de la Ley rige a contar del 3 de julio de 2019.

Fernando  
Javier  
Barraza  
Luengo

Firmado  
digitalmente por  
Fernando Javier  
Barraza Luengo  
Fecha: 2020.12.22  
22:28:10 -03'00'

**DIRECTOR**

Simon  
Ramírez  
Guerra

Firmado digitalmente  
por Simon Ramirez  
Guerra  
Fecha: 2020.12.22  
22:01:15 -03'00'

### SRG/CFS/LGS DISTRIBUCIÓN:

- A internet
- Al Diario Oficial en extracto
- Oficina de Gestión Normativa

<sup>145</sup> Letra b) del N° 2 de la letra C) del artículo 14.

<sup>146</sup> Letra c) del N° 2 de la letra C) del artículo 14.

ANEXO N° 1 (CASO PRÁCTICOS)

ANTECEDENTES

- I. La sociedad Los Alerces del Sur Ltda, con inicio de actividades con fecha 03.04.2010, y sujeta al régimen de imputación parcial de créditos a que se refiere la letra B) del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2019; proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios.
- 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 de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte y el mes anterior al del término del año comercial:

|                                                                                                                               |     | Valores supuestos |               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-------------------|---------------|
|                                                                                                                               |     | Al 31.12.2019     | Al 31.12.2020 |
| Socio 1: PN contribuyente del IGC.....                                                                                        | 90% | 90.000.000        | 91.868.050    |
| Socio 2: PJ contribuyente del IDPC sujeta al régimen Pro pyme general, del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR..... | 10% | 10.000.000        | 10.207.561    |
| Total capital aportado.....                                                                                                   |     | 100.000.000       | 102.075.611   |

- III. De acuerdo al artículo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, la empresa quedó sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, a contar del 01.01.2020.

- IV. El registro tributario de renta empresarial al 31.12.2019 acusa los siguientes saldos:

| Detalle   | RAI       | DDAN   | REX           |                   |        |                                         | SAC                                  |                         |                                  |                   | STUT    |
|-----------|-----------|--------|---------------|-------------------|--------|-----------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------|----------------------------------|-------------------|---------|
|           |           |        | Renta exentas | Ingresos no renta | RAP    | ISFUT<br>Ley N° 20.780<br>Ley N° 20.899 | Acumulado a contar del<br>01.01.2017 |                         | Acumulado hasta el<br>31.12.2016 |                   |         |
|           |           |        |               |                   |        |                                         | Crédito por IDPC                     |                         | Crédito por IDPC                 |                   |         |
|           |           |        |               |                   |        |                                         | Factor                               | 0,369863                | Factor                           | 0,186541          |         |
|           |           |        |               |                   |        |                                         | No sujeto a<br>Restitución           | Sujeto a<br>Restitución | Sin<br>devolución                | Con<br>devolución |         |
|           |           |        |               |                   |        |                                         | Con<br>devolución                    | Con<br>devolución       |                                  |                   |         |
| Remanente | 1.000.000 | 80.000 | 50.000        | 120.000           | 40.000 | 30.000                                  | 35.980                               | 140.000                 | 0                                | 40.000            | 214.430 |

- V. Capital propio tributario determinado al 31.12.2019, de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR, según su texto vigente a dicha fecha..... 101.240.000

- VI. Determinación de la renta líquida imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| Resultado según balance.....                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 25.000.000                |
| <b>Agregados:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                           |
| 21.03; Multas fiscales, pagadas y reajustadas.....                                                                                                                                                                                                                                                                  | 243.427 1,027 250.000     |
| 30.04; Impuesto renta AT. 2020, pagado y reajustado (cubierto con PPM).....                                                                                                                                                                                                                                         | 2.517.107 1,023 2.575.000 |
| <b>Deducciones:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                           |
| Corrección monetaria (ajuste neto).....                                                                                                                                                                                                                                                                             | -825.000                  |
| Dividendos percibidos afectos a IF, con derecho a crédito por IDPC con derecho a devolución y No sujeto a restitución proveniente de la sociedad Eliseo S.A., sujeta al régimen Pro pyme general del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Certificado N° 254 de fecha 12.03.2021. Valor sin reajuste..... | -1.000.000                |
| (monto del crédito por IDPC..... 333.333 )                                                                                                                                                                                                                                                                          |                           |
| <b>Renta líquida imponible determinada al 31.12.2020.....</b>                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>26.000.000</b>         |
| IDPC (RLI x 27%).....                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 7.020.000                 |

Nota: En este ejercicio el dividendo percibido de la empresa sujeta el régimen Pro pyme fue desarrollado con la tasa del IDPC permanente de 25%. Sin embargo, se hace presente que durante los años comerciales 2020, 2021 y 2022, la tasa será transitoriamente de un 10%, de acuerdo a la Ley N° 21.256.

- VII. Durante el ejercicio 2020 se materializaron los siguientes retiros efectivos de parte de los socios, los cuales se encuentran reajustados:

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| 20.03, Retiros socio 1..... | 15.000.000 |
| 13.04, Retiros socio 2..... | 40.000.000 |

- VIII. La empresa al 31.12.2020 informa el monto de su capital propio tributario, determinado de acuerdo al N° 10 del artículo 2° de la LIR.

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| Capital propio tributario..... | 73.249.720 |
|--------------------------------|------------|

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

|                        |      |
|------------------------|------|
| Marzo - diciembre..... | 2,7% |
| Abril - diciembre..... | 2,3% |
| Anual.....             | 2,8% |

DESARROLLO

I. Determinación de las rentas afectas a impuestos a considerar como RAI al 01.01.2020, según lo dispuesto en el N° 1 del artículo undécimo transitorio de la Ley N° 21.210:

|                                                  |                          |
|--------------------------------------------------|--------------------------|
| (+) Capital propio tributario al 31.12.2019..... | 101.240.000              |
| (+) Saldo negativo del registro REX.....         | 0                        |
| (=) Subtotal.....                                | 101.240.000              |
| (-) Saldo positivo del registro REX.....         | 240.000                  |
| (-) Capital aportado reajustado.....             | 100.000.000 -100.240.000 |
| (=) RAI inicial al 01.01.2020.....               | 1.000.000                |

II. Registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2020

| Detalle                                                                 | Control           | RAI                                  | DDAN    | REX     |                                         |                  |                      | SAC                                  |                         |                                  |                   | STUT     |
|-------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------------------|---------|---------|-----------------------------------------|------------------|----------------------|--------------------------------------|-------------------------|----------------------------------|-------------------|----------|
|                                                                         |                   |                                      |         | RAP     | ISFUT<br>Ley N° 20.780<br>Ley N° 20.899 | Renta<br>exentas | Ingresos<br>no renta | Acumulado a contar del<br>01.01.2017 |                         | Acumulado hasta el<br>31.12.2016 |                   |          |
|                                                                         |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      | Crédito por IDPC                     |                         | Crédito por IDPC                 |                   |          |
|                                                                         |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      | Factor                               | 0,369863                | Factor                           | 0,186541          |          |
|                                                                         |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      | No sujeto a<br>Restitución           | Sujeto a<br>Restitución | Sin<br>devolución                | Con<br>devolución |          |
| Con<br>devolución                                                       | Con<br>devolución |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| Remanente anterior .....                                                | 1.320.000         | 1.000.000                            | 80.000  | 40.000  | 30.000                                  | 50.000           | 120.000              | 35.980                               | 140.000                 | 0                                | 40.000            | 214.430  |
| Reajuste anual 2,8% .....                                               | 36.960            | 28.000                               | 2.240   | 1.120   | 840                                     | 1.400            | 3.360                | 1.007                                | 3.920                   | 0                                | 1.120             | 6.004    |
| Remanente reajustado.....                                               | 1.356.960         | 1.028.000                            | 82.240  | 41.120  | 30.840                                  | 51.400           | 123.360              | 36.987                               | 143.920                 | 0                                | 41.120            | 220.434  |
| Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....                          | -1.028.000        | -1.028.000                           |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| (+) Capital propio tributario..... 73.249.720                           |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| (+) Retiros del ejercicio, reaj..... 55.000.000                         |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| (+) Saldo REX negativo..... 0                                           |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| (-) Saldo REX positivo..... -246.720                                    |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| (-) Capital aportado..... -102.075.611                                  |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| (=) Rentas afectas del ejercicio..... 25.927.389                        | 25.927.389        | 25.927.389                           |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| Crédito por IDPC sobre RLI.....                                         |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      | 7.020.000               |                                  |                   |          |
| Crédito por IDPC sobre dividendo percibido.....                         |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      | 333.333                 |                                  |                   |          |
| Subtotal antes de imputaciones.....                                     | 26.256.349        | 25.927.389                           | 82.240  | 41.120  | 30.840                                  | 51.400           | 123.360              | 36.987                               | 7.497.253               | 0                                | 41.120            | 220.434  |
| Menos:                                                                  |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| 20.03, Retiros socio 1..... 15.000.000                                  | -15.000.000       |                                      |         | -41.120 | -27.756                                 |                  |                      | -36.987                              |                         |                                  |                   |          |
|                                                                         |                   | -100.002<br>-14.831.122              |         |         |                                         |                  |                      |                                      | -5.485.483              |                                  |                   |          |
| 13.04, Retiros socio 2..... 40.000.000                                  | -11.256.349       |                                      |         |         | -3.084                                  |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
|                                                                         |                   | -5.439.230<br>-220.434<br>-5.336.601 | -82.240 |         |                                         | -51.400          | -123.360             |                                      | -2.011.770              |                                  | -41.120           | -220.434 |
| Retiros sin imputación                                                  |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| 13.04, Retiros socio 2..... 28.743.651                                  |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| Ajuste al SAC:                                                          |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      |                         |                                  |                   |          |
| 21.03; Multas fiscales, pagadas y reajustadas....<br>250.000 x 0,369863 |                   |                                      |         |         |                                         |                  |                      |                                      | -92.466                 |                                  |                   |          |
| Remanentes ejercicio siguiente.....                                     | 0                 | 0                                    | 0       | 0       | 0                                       | 0                | 0                    | 0                                    | -92.466                 | 0                                | 0                 | 0        |

- Notas:
- La imputación de retiros es cronológica.
  - Los retiros en primer lugar se imputan al registro RAP.
  - Los retiros imputados al ISFUT de las leyes N° 20.780 y N° 20.899 se realizan en proporción a la participación social. (artículo trigésimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210)
  - Los créditos del dividendo percibido de la sociedad Pro pyme se registran con restitución.
  - Por los retiros afectos sin crédito, referidos al socio N° 2, se puede pagar el crédito por IDPC voluntario (5.336.601 + 82.240 + 28.743.651 = 34.162.492)

III. Situación tributaria de los retiros y créditos del ejercicio:

|                                                               |            |
|---------------------------------------------------------------|------------|
| a) Rentas                                                     |            |
| Retiros afectos socio N° 1.....                               | 14.931.124 |
| - Retiros afectos con crédito.....                            | 14.931.124 |
| - Retiros afectos sin crédito.....                            | 0          |
| Retiros calificados como rentas con tributación cumplida..... | 68.876     |
| - Imputados al RAP.....                                       | 41.120     |
| - Imputados al ISFUT.....                                     | 27.756     |
| Retiros exentos.....                                          | 0          |
| Retiros INR.....                                              | 0          |
| Total retiros socio N° 1 reajustados.....                     | 15.000.000 |
| b) Créditos                                                   |            |
| Crédito por IDPC no sujeto a restitución con devolución.....  | 36.987     |
| Crédito por IDPC sujeto a restitución con devolución.....     | 5.485.483  |
| Total créditos por IDPC socio N° 1 reajustados.....           | 5.522.470  |

|                                                               |            |
|---------------------------------------------------------------|------------|
| a) Rentas                                                     |            |
| Retiros afectos socio N° 2.....                               | 39.822.156 |
| - Retiros afectos con crédito.....                            | 5.659.664  |
| - Retiros afectos sin crédito.....                            | 34.162.492 |
| Retiros calificados como rentas con tributación cumplida..... | 3.084      |
| - Imputados al RAP.....                                       | 0          |
| - Imputados al ISFUT.....                                     | 3.084      |
| Retiros exentos.....                                          | 51.400     |
| Retiros INR.....                                              | 123.360    |
| Total retiros socio N° 2 reajustados.....                     | 40.000.000 |
| b) Créditos                                                   |            |
| Crédito por IDPC sujeto a restitución con devolución.....     | 2.011.770  |
| Crédito por IDPC con devolución tasa TEF.....                 | 41.120     |
| Total créditos por IDPC socio N° 2 reajustados.....           | 2.052.890  |

ANTECEDENTES

- I. La sociedad de Transportes Aguas Claras Ltda, con inicio de actividades con fecha 16.04.2017, y sujeta al régimen de imputación parcial de créditos a que se refiere la letra B) del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2019; proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios.
- 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 reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, y el mes anterior al término del año comercial:

|                                        |                     | Valores supuestos |               |
|----------------------------------------|---------------------|-------------------|---------------|
|                                        |                     | Al 31.12.2019     | Al 31.12.2020 |
| Socio 1: PN contribuyente del IGC..... | 70%                 | 70.000.000        | 71.452.920    |
| Socio 2: PN contribuyente del IGC..... | 30%                 | 30.000.000        | 30.622.680    |
| Total capital aportado.....            |                     | 100.000.000       | 102.075.600   |
| Devolución de capital.....             | 20.000.000    1,009 |                   | -20.180.000   |
| Saldo capital aportado.....            |                     |                   | 81.895.600    |

- III. De acuerdo al artículo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, la empresa quedó sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, a contar del 01.01.2020.

- IV. El registro tributario de renta empresarial al 31.12.2019 acusa los siguientes saldos:

| Detalle   | RAI       | REX           |                   | SAC                               |                      |
|-----------|-----------|---------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------|
|           |           | Renta exentas | Ingresos no renta | Acumulado a contar del 01.01.2017 |                      |
|           |           |               |                   | Crédito por IDPC                  |                      |
|           |           |               |                   | Factor                            | 0,369863             |
|           |           |               |                   | No sujeto a Restitución           | Sujeto a Restitución |
|           |           |               |                   | Con devolución                    | Con devolución       |
| Remanente | 8.000.000 | 100.000       | 150.000           | 200.000                           | 3.300.000            |

- V. Capital propio tributario determinado al 31.12.2019, de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR, según su texto vigente a dicha fecha..... 108.250.000
- VI. Con fecha 25.10.2020, la sociedad efectúa una devolución de capital que se distribuye en relación a la participación en el capital que tienen los socios de la compañía. Monto de la devolución de capital..... 20.000.000
- VII. El patrimonio contable de la sociedad al 31.12.2020 está compuesto por el siguiente detalle (no hay utilidades capitalizadas):
- |                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| Capital social.....            | 80.000.000  |
| Utilidades acumuladas.....     | 9.000.000   |
| Utilidades del ejercicio.....  | 15.000.000  |
| Total patrimonio contable..... | 104.000.000 |

- VIII. Determinación de la renta líquida imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR.

|                                                                             |           |       |            |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|------------|
| Resultado según balance.....                                                |           |       | 15.000.000 |
| <u>Agregados:</u>                                                           |           |       |            |
| 10.03; Multas fiscales, pagadas y reajustadas.....                          | 194.742   | 1,027 | 200.000    |
| 30.04; Impuesto renta AT. 2020, pagado y reajustado (cubierto con PPM)..... | 1.955.034 | 1,023 | 2.000.000  |
| <u>Deducciones:</u>                                                         |           |       |            |
| Corrección monetaria (ajuste neto).....                                     |           |       | -600.000   |
| Renta líquida imponible determinada al 31.12.2020.....                      |           |       | 16.600.000 |
| IDPC (RLI x 27%).....                                                       |           |       | 4.482.000  |

- IX. Durante el ejercicio 2020 se materializaron los siguientes retiros efectivos de parte de los socios, los cuales se encuentran sin reajuste:

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| 12.03, Retiros socio 1..... | 14.000.000 |
| 30.04, Retiros socio 2..... | 8.000.000  |

- X. La empresa al 31.12.2020 informa el monto de su capital propio tributario, determinado de acuerdo al N° 10 del artículo 2° de la LIR.

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| Capital propio tributario..... | 82.939.000 |
|--------------------------------|------------|

- XI. El IPC del ejercicio fue el siguiente (supuesto)

|                          |      |
|--------------------------|------|
| Marzo - diciembre.....   | 2,7% |
| Abril - diciembre.....   | 2,3% |
| Octubre - diciembre..... | 0,9% |
| Anual.....               | 2,8% |



DESARROLLO

I. Determinación de las rentas afectas a impuestos a considerar como RAI al 01.01.2020, según lo dispuesto en el N° 1 del artículo undécimo transitorio de la Ley N° 21.210:

|                                                  |                          |
|--------------------------------------------------|--------------------------|
| (+) Capital propio tributario al 31.12.2019..... | 108.250.000              |
| (+) Saldo negativo del registro REX.....         | 0                        |
| (=) Subtotal.....                                | 108.250.000              |
| (-) Saldo positivo del registro REX.....         | 250.000                  |
| (-) Capital aportado reajustado.....             | 100.000.000 -100.250.000 |
| (=) RAI inicial al 01.01.2020.....               | 8.000.000                |

II. Registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2020

| Detalle                                                                            | Control     | RAI         | REX           |                   | SAC                               |                      |
|------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|---------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------|
|                                                                                    |             |             | Renta exentas | Ingresos no renta | Acumulado a contar del 01.01.2017 |                      |
|                                                                                    |             |             |               |                   | Crédito por IDPC                  |                      |
|                                                                                    |             |             |               |                   | Factor                            | 0,369863             |
|                                                                                    |             |             |               |                   | No sujeto a Restitución           | Sujeto a Restitución |
|                                                                                    |             |             |               |                   | Con devolución                    | Con devolución       |
| Remanente anterior.....                                                            | 8.250.000   | 8.000.000   | 100.000       | 150.000           | 200.000                           | 3.300.000            |
| Reajuste anual..... 2,8%                                                           | 231.000     | 224.000     | 2.800         | 4.200             | 5.600                             | 92.400               |
| Remanente reajustado.....                                                          | 8.481.000   | 8.224.000   | 102.800       | 154.200           | 205.600                           | 3.392.400            |
| Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....                                     | -8.224.000  | -8.224.000  |               |                   |                                   |                      |
| (+) Capital propio tributario..... 82.939.000                                      |             |             |               |                   |                                   |                      |
| (+) Retiros del ejercicio, reaj..... 22.562.000                                    |             |             |               |                   |                                   |                      |
| (+) Saldo REX negativo..... 0                                                      |             |             |               |                   |                                   |                      |
| (-) Saldo REX positivo..... -257.000                                               |             |             |               |                   |                                   |                      |
| (-) Capital aportado..... (*) -81.895.600                                          |             |             |               |                   |                                   |                      |
| (=) Rentas afectas del ejercicio..... 23.348.400                                   | 23.348.400  | 23.348.400  |               |                   |                                   |                      |
| Crédito por IDPC sobre RUI.....                                                    |             |             |               |                   |                                   | 4.482.000            |
| Subtotal antes de imputaciones.....                                                | 23.605.400  | 23.348.400  | 102.800       | 154.200           | 205.600                           | 7.874.400            |
| Menos:                                                                             |             |             |               |                   |                                   |                      |
| 12.03, Retiros socio 1.....                                                        | -14.378.000 | -555.882    |               |                   | -205.600                          | -5.112.290           |
|                                                                                    |             | -13.822.118 |               |                   |                                   |                      |
| 30.04, Retiros socio 2.....                                                        | -8.184.000  | -7.467.927  |               |                   |                                   | -2.762.110           |
|                                                                                    |             | -716.073    |               |                   |                                   |                      |
| Subtotal antes de devolución de capital.....                                       | 1.043.400   | 786.400     | 102.800       | 154.200           | 0                                 | 0                    |
| Utilidades de balance..... 24.000.000                                              |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Retiros del ejercicio, sin reajuste..... -22.000.000                               |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Rentas acumuladas en el registro antes de la devolución de capital..... -1.043.400 |             |             |               |                   |                                   |                      |
| UBET..... 956.600                                                                  |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Menos: Devolución de capital                                                       |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Socio 1..... 20.180.000 70% 14.126.000                                             | -669.620    | -730.380    | -550.480      | -71.960           | -107.940                          |                      |
| Socio 2..... 20.180.000 30% 6.054.000                                              | -286.980    | -313.020    | -235.920      | -30.840           | -46.260                           |                      |
| 20.180.000                                                                         | 0           | 0           | 0             | 0                 | 0                                 | 0                    |
| Devolución de capital INR                                                          |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Socio 1..... 12.726.000                                                            |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Socio 2..... 5.454.000                                                             |             |             |               |                   |                                   |                      |
| 18.180.000                                                                         |             |             |               |                   |                                   |                      |
| Ajuste al SAC:                                                                     |             |             |               |                   |                                   |                      |
| 10.03; Multas fiscales, pagadas y reajustadas..... 200.000 x 0,369863              |             |             |               |                   |                                   | -73.973              |
| Remanentes ejercicio siguiente.....                                                | 0           | 0           | 0             | 0                 | 0                                 | -73.973              |

III. Situación tributaria de los retiros y créditos del ejercicio:

|                                                               |            |
|---------------------------------------------------------------|------------|
| Retiros afectos socio 1.....                                  | 14.378.000 |
| Crédito por IDPC, no sujeto a restitución con devolución..... | 205.600    |
| Crédito por IDPC, sujeto a restitución con devolución.....    | 5.112.290  |
| Retiros afectos socio 2.....                                  | 8.184.000  |
| Crédito por IDPC, no sujeto a restitución con devolución..... | 0          |
| Crédito por IDPC, sujeto a restitución con devolución.....    | 2.762.110  |

IV. Situación tributaria de la devolución de capital:

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| Retiros afectos socio 1.....   | 1.220.100  |
| Retiros exentos socio 1.....   | 71.960     |
| Retiros INR socio 1.....       | 107.940    |
| Devolución de capital INR..... | 12.726.000 |
| Totales.....                   | 14.126.000 |
| Retiros afectos socio 2.....   | 522.900    |
| Retiros exentos socio 2.....   | 30.840     |
| Retiros INR socio 2.....       | 46.260     |
| Devolución de capital INR..... | 5.454.000  |
| Totales.....                   | 6.054.000  |

V. Resumen Calificación Tributaria de las rentas

|                                                                 | Socio 1    | Socio 2    |
|-----------------------------------------------------------------|------------|------------|
| Retiros afectos con créditos .....                              | 14.378.000 | 8.184.000  |
| Retiros afectos sin créditos .....                              | 1.220.100  | 522.900    |
| Retiros afectos socios (a) .....                                | 15.598.100 | 8.706.900  |
| Retiros exentos.....                                            | 71.960     | 30.840     |
| Retiros INR.....                                                | 107.940    | 46.260     |
| Retiros calificados como rentas con tributación cumplida (b) .. | 179.900    | 77.100     |
| Total rentas calificadas como retiros (a + b).....              | 15.778.000 | 8.784.000  |
| Rentas consideradas como devolución de capital.....             | 12.726.000 | 5.454.000  |
| Suma igual retiros mas devolución de capital.....               | 28.504.000 | 14.238.000 |

(\*) Cabe hacer notar que de la devolución de capital de \$20.180.000, son calificados como retiros la suma de \$2.000.000, los cuales, en esa misma calidad, deben agregarse al CPT con el objeto de determinar el RAI del ejercicio. En consecuencia, el cálculo final del RAI sería el siguiente:

|                                                               |             |
|---------------------------------------------------------------|-------------|
| (+) Capital propio tributario.....                            | 82.939.000  |
| (+) Retiros del ejercicio, reaj.....                          | 22.562.000  |
| (+) Retiros del ejercicio, reaj. (devolución de capital)..... | 2.000.000   |
| (+) Saldo REX negativo.....                                   | 0           |
| (-) Saldo REX positivo.....                                   | -257.000    |
| (-) Capital aportado.....                                     | 102.075.600 |
| (-) Capital aportado.....                                     | 18.180.000  |
| (-) Capital aportado.....                                     | -83.895.600 |
| (=) Rentas afectas del ejercicio.....                         | 23.348.400  |

Finalmente, como al momento de calcular el RAI no es posible determinar que parte de la devolución de capital será definitivamente con cargo a dicho concepto, se deberá descontar del capital aportado la totalidad de la devolución de capital (\$81.895.600 = \$102.075.600 - \$20.180.000), porque las sumas devueltas no se encuentran dentro de los activos que conforman el CPT al término del ejercicio, y este procedimiento no altera la determinación de las rentas afectas, como se acaba de demostrar. Sin embargo, a partir del 1° de enero del año siguiente, el capital aportado para futuras devoluciones y para el cálculo del RAI, corresponderá al total del capital aportado menos las sumas pagadas que efectivamente correspondieron a una devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7. Es decir, el capital para el ejercicio siguiente será de \$83.895.600 (\$102.075.600 - \$18.180.000).

ANTECEDENTES

I. La sociedad Los Castaños del Sur Ltda, con inicio de actividades con fecha 03.04.2010, y sujeta al régimen de imputación parcial de créditos a que se refiere la letra B) del artículo 14 de la LIR, al 31.12.2019; proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios.

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 reajustado al 31.12.2019:

|                                        |     |             |
|----------------------------------------|-----|-------------|
| Socio 1: PN contribuyente del IGC..... | 90% | 90.000.000  |
| Socio 1: PN contribuyente del IGC..... | 10% | 10.000.000  |
| Total capital aportado.....            |     | 100.000.000 |

III. De acuerdo al artículo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, la empresa quedó sujeta al régimen Pro pyme general del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, a contar del 01.01.2020. Además la empresa informa que no optó por determinar su renta efectiva según contabilidad simplificada.

IV. El registro tributario de renta empresarial al 31.12.2019 acusa los siguientes saldos:

| Detalle                               | RAI       | DDAN   | REX           |                   |        |                                         | SAC                                  |                         |                                  |                   | STUT    |
|---------------------------------------|-----------|--------|---------------|-------------------|--------|-----------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------|----------------------------------|-------------------|---------|
|                                       |           |        | Renta exentas | Ingresos no renta | RAP    | ISFUT<br>Ley N° 20.780<br>Ley N° 20.899 | Acumulado a contar del<br>01.01.2017 |                         | Acumulado hasta el<br>31.12.2016 |                   |         |
|                                       |           |        |               |                   |        |                                         | Crédito por IDPC                     |                         | Crédito por IDPC                 |                   |         |
|                                       |           |        |               |                   |        |                                         | Factor                               | 0,369863                | TEF                              | 0,186541          |         |
|                                       |           |        |               |                   |        |                                         | No sujeto a<br>Restitución           | Sujeto a<br>Restitución | Sin<br>devolución                | Con<br>devolución |         |
|                                       |           |        |               |                   |        |                                         | Con<br>devolución                    | Con<br>devolución       |                                  |                   |         |
| Remanente                             | 1.000.000 | 80.000 | 50.000        | 120.000           | 40.000 | 30.000                                  | 35.980                               | 140.000                 | 0                                | 40.000            | 214.429 |
| Total registro REX al 31.12.2019..... |           |        |               |                   |        | 240.000                                 |                                      |                         |                                  |                   |         |

V. Capital propio tributario determinado al 31.12.2019, de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR, según su texto vigente a dicha fecha..... 101.240.000

VI. Determinación de la base imponible de acuerdo al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

|                                                       |             |
|-------------------------------------------------------|-------------|
| (+) Ingresos del giro percibidos en el ejercicio..... | 58.000.000  |
| (-) Gastos o egresos pagados en el ejercicio.....     | -32.000.000 |
| (=) Base imponible.....                               | 26.000.000  |
| IDPC (RIU x 25%).....                                 | 6.500.000   |

Nota: El ejemplo fue desarrollado con la tasa del IDPC permanente (25%), sin embargo se hace presente que durante los años comerciales 2020 al 2022 la tasa se encuentra reducida transitoriamente a un 10%, de acuerdo a la Ley N° 21.256.

Otros antecedentes:

|                                                                                                                                                              |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| - Con fecha 03.09 se percibió un dividendo afecto a IF, proveniente de la sociedad El Alce S.A., sujeta al régimen Pro pyme general. Valor sin reajuste..... | 1.000.000 |
| - El dividendo tiene crédito por IDPC sujeto a restitución y con devolución, por la suma de.....                                                             | 333.333   |
| - Con fecha 21.03 se pagaron multas fiscales, por la suma de.....                                                                                            | 483.427   |
| - Con fecha 30.04 se pagó el IDPC correspondiente al año tributario 2020, cubierto totalmente con PPM, por la suma de.....                                   | 2.516.573 |

VII. Durante el ejercicio 2020 se materializaron los siguientes retiros efectivos de parte de los socios, los cuales se presentan sin reajuste:

|                             |            |
|-----------------------------|------------|
| 20.03, Retiros socio 1..... | 15.000.000 |
| 13.04, Retiros socio 2..... | 40.000.000 |

VIII. La empresa al 31.12.2020 informa el monto de su capital propio tributario, determinado de acuerdo a la letra (j) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

|                                                                                                                               |             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| (+) Capital propio tributario inicial (incluye capital aportado, utilidades acumuladas y reajustes del régimen anterior)..... | 101.240.000 |
| (+) Base imponible del ejercicio.....                                                                                         | 26.000.000  |
| (+) Dividendos percibidos.....                                                                                                | 1.000.000   |
| (-) Gastos rechazados no afectos al artículo 21 (multa e IDPC at. 2020).....                                                  | -3.000.000  |
| (-) Retiros del ejercicio.....                                                                                                | -55.000.000 |
| (=) Capital propio tributario final determinado al 31.12.2020.....                                                            | 70.240.000  |

DESARROLLO

I. Registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2020

| Detalle                                          | Control     | RAI                                                | DDAN    | REX     |                                         |                  |                      | SAC                                           |                                              |                                  |                   | STUT     |
|--------------------------------------------------|-------------|----------------------------------------------------|---------|---------|-----------------------------------------|------------------|----------------------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------|----------------------------------|-------------------|----------|
|                                                  |             |                                                    |         | RAP     | ISFUT<br>Ley N° 20.780<br>Ley N° 20.899 | Renta<br>exentas | Ingresos<br>no renta | Acumulado a contar del<br>01.01.2017          |                                              | Acumulado hasta el<br>31.12.2016 |                   |          |
|                                                  |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      | Crédito por IDPC                              |                                              | Crédito por IDPC                 |                   |          |
|                                                  |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      | Factor                                        | 0,333333                                     | Factor                           | 0,186541          |          |
|                                                  |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      | No sujeto<br>Restitución<br>Con<br>devolución | Sujeto a<br>Restitución<br>Con<br>devolución | Sin<br>devolución                | Con<br>devolución |          |
| Remanente anterior.....                          | 1.320.000   | 1.000.000                                          | 80.000  | 40.000  | 30.000                                  | 50.000           | 120.000              | 35.980                                        | 140.000                                      | 0                                | 40.000            | 214.429  |
| Reverso DDAN por cambio régimen.....             | -80.000     |                                                    | -80.000 |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....   | -1.000.000  | -1.000.000                                         |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| (+) Capital propio tributario..... 70.240.000    |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| (+) Retiros del ejercicio..... 55.000.000        |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| (+) Saldo REX negativo..... 0                    |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| (- ) Saldo REX positivo..... -240.000            |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| (- ) Capital aportado..... -100.000.000          |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| (=) Rentas afectas del ejercicio..... 25.000.000 | 25.000.000  | 25.000.000                                         |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| Crédito por IDPC sobre RUI.....                  |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      | 6.500.000                                     |                                              |                                  |                   |          |
| Crédito por IDPC sobre dividendo percibido.....  |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               | 333.333                                      |                                  |                   |          |
| Subtotal antes de imputaciones.....              | 25.240.000  | 25.000.000                                         | 0       | 40.000  | 30.000                                  | 50.000           | 120.000              | 6.535.980                                     | 473.333                                      | 0                                | 40.000            | 214.429  |
| Menos:                                           |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| 20.03, Retiros socio 1..... 15.000.000           | -15.000.000 | -14.933.000                                        |         | -40.000 | -27.000                                 |                  |                      | -4.977.662                                    |                                              |                                  |                   |          |
| 13.04, Retiros socio 2..... 40.000.000           | -10.240.000 | -4.674.959<br>-1.420.000<br>-214.429<br>-3.757.612 |         |         | -3.000                                  |                  |                      | -1.558.318                                    | -473.333                                     |                                  | -40.000           | -214.429 |
| Retiros sin imputación                           |             |                                                    |         |         |                                         | -50.000          | -120.000             |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| 13.04, Retiros socio 2..... 29.760.000           |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| Ajuste al SAC:                                   |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      |                                               |                                              |                                  |                   |          |
| Multas fiscales..... 483.427 x 0,333333          |             |                                                    |         |         |                                         |                  |                      | -161.142                                      |                                              |                                  |                   |          |
| Remanentes ejercicio siguiente.....              | 0           | 0                                                  | 0       | 0       | 0                                       | 0                | 0                    | -161.142                                      | 0                                            | 0                                | 0                 | 0        |

- Notas:
- Las rentas e imputaciones se efectúan sin reajuste.
  - La imputación de retiros es cronológica.
  - Los retiros en primer lugar se imputan al registro RAP.
  - Los retiros imputados al ISFUT de las leyes N° 20.780 y N° 20.899 se realizan en proporción a la participación social.
  - Los créditos del dividendo percibido de la sociedad Pro pyme se registran de acuerdo a su certificación, en este caso con restitución.
  - Por los retiros afectos sin crédito se puede pagar el crédito por IDPC voluntario (3.757.612 + 29.760.000 = 33.517.612).
  - El ajuste al SAC por los gastos rechazados no afectos, del inciso 2° del artículo 21 (multa fiscal), se realiza del crédito No sujeto a restitución.

II. Situación tributaria de los retiros y créditos del ejercicio:

|                                                               |            |  |                                                               |            |  |
|---------------------------------------------------------------|------------|--|---------------------------------------------------------------|------------|--|
| <b>a) Rentas</b>                                              |            |  | <b>a) Rentas</b>                                              |            |  |
| Retiros afectos socio 1.....                                  | 14.933.000 |  | Retiros afectos socio 2.....                                  | 39.827.000 |  |
| - Retiros afectos con créditos.....                           | 14.933.000 |  | - Retiros afectos con créditos.....                           | 6.309.388  |  |
| - Retiros afectos sin créditos.....                           | 0          |  | - Retiros afectos sin créditos.....                           | 33.517.612 |  |
| Retiros calificados como rentas con tributación cumplida..... | 67.000     |  | Retiros calificados como rentas con tributación cumplida..... | 3.000      |  |
| - Imputado a RAP.....                                         | 40.000     |  | - Imputado a RAP.....                                         | 0          |  |
| - Imputado a ISFUT.....                                       | 27.000     |  | - Imputado a ISFUT.....                                       | 3.000      |  |
| Retiros exentos.....                                          | 0          |  | Retiros exentos.....                                          | 50.000     |  |
| Retiros INR.....                                              | 0          |  | Retiros INR.....                                              | 120.000    |  |
| Total retiros socio 1.....                                    | 15.000.000 |  | Total retiros socio 2.....                                    | 40.000.000 |  |
| <b>b) Créditos</b>                                            |            |  | <b>b) Créditos</b>                                            |            |  |
| Crédito por IDPC no sujeto a restitución con devolución.....  | 4.977.662  |  | Crédito por IDPC no sujeto a restitución con devolución.....  | 1.558.318  |  |
| Crédito por IDPC sujeto a restitución con devolución.....     | 0          |  | Crédito por IDPC sujeto a restitución con devolución.....     | 473.333    |  |
| Crédito por IDPC con devolución tasa TEF.....                 | 0          |  | Crédito por IDPC con devolución tasa TEF.....                 | 40.000     |  |
| Total créditos socio 1.....                                   | 4.977.662  |  | Total créditos socio 2.....                                   | 2.071.651  |  |

Nota: Para efectos de declarar estas rentas en los impuestos finales, se deberán reajustar de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro y el mes anterior al del término del año comercial.

## **ANEXO N° 2 (NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS)**

- 1. Tras las modificaciones introducidas por los numerales 7, 9 letra c), 18, 37 letras a) y b), 43 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, el texto actualizado de los artículos 14, 17 N° 7, 38 bis, 56 párrafo primero N° 3) y N° 4 y 63 de la LIR, quedaron en el siguiente tenor**

### **Artículo 14**

Para aplicar los impuestos finales sobre las rentas o cantidades retiradas, repartidas, remesadas, o distribuidas por las empresas sujetas al impuesto de primera categoría, determinadas según el Título II, se aplicarán las siguientes reglas:

A) Rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa.

1 Régimen tributario de los propietarios de las empresas, afectos a los impuestos finales.

Los propietarios de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7° del artículo 17.

2 Registros tributarios de las rentas empresariales.

Las empresas sujetas a las disposiciones de esta letra deberán confeccionar al término de cada ejercicio los siguientes registros tributarios, donde deberán efectuar y mantener el control de las siguientes cantidades:

a) Registro RAI o de rentas afectas a los impuestos finales. Deberán registrar las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva, entre:

i) El valor positivo del capital propio tributario, y

ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.

Para estos efectos, si el capital propio fuese negativo, se considerará como valor cero.

Para el cálculo de estas rentas, se sumarán al capital propio tributario que se determine los retiros, remesas o dividendos efectuados durante el ejercicio, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial, y el saldo negativo del registro REX.

b) Registro DDAN o de diferencias entre la depreciación normal y las aceleradas que establecen los números 5 y 5 bis, del inciso cuarto del artículo 31.

Las empresas anotarán en este registro la diferencia positiva que se determine entre la depreciación acelerada y la normal de los bienes que se someten a depreciación acelerada. Asimismo, se anotarán los ajustes que correspondan por cualquier causa que impida continuar depreciando el bien, tales como su enajenación o que se haya terminado de depreciar aceleradamente.

Al confeccionar el registro, en primer término, se adicionará el remanente que provenga del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.



c) Registro REX o de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta. Deberán registrarse las rentas exentas de los impuestos finales, los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por la empresa, y las rentas con tributación cumplida, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

Al confeccionar el registro, en primer término, se adicionarán o deducirán, según corresponda, los remanentes de cada tipo de renta o cantidad que provengan del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

De estas cantidades se rebajarán, previo a su incorporación en este registro, los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos netos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e) del número 1 del artículo 33, de manera que se registrarán cantidades netas o líquidas disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas. Si producto de esta rebaja se determina un saldo negativo, este deberá imputarse a los remanentes de ejercicios anteriores o a las rentas o cantidades que se determinen en el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

d) Registro SAC o de saldo acumulado de créditos. Deberá mantenerse el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A, a que tendrán derecho los propietarios de estas empresas, sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales, cuando corresponda conforme al número 5 siguiente. Deberá controlarse de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente de acuerdo a la ley, en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del impuesto global complementario que corresponda pagar al propietario. Del mismo modo, se controlará en forma separada el crédito contra impuestos finales a que se refiere el artículo 41 A. El saldo acumulado de créditos estará compuesto por: (i) el impuesto de primera categoría que haya afectado a la empresa sobre la renta líquida imponible del año comercial respectivo; (ii) el monto del impuesto de primera categoría que corresponda a los retiros, dividendos o remesas afectos a los impuestos finales, que perciba de otras empresas sujetas a las disposiciones de esta letra o del número 3 de la letra D) de este artículo, y (iii) los créditos por impuestos pagados en el extranjero de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 A, todos estos conceptos sumados al remanente de los mismos que provengan del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo. Salvo lo señalado en el número (iii) anterior u otros casos que contempla la ley, los créditos que ingresen al registro SAC que establece esta letra d), incluyendo los señalados en el número (i) y (ii) precedentes, tendrán la obligación de restitución contemplada en los artículos 56 número 3 y 63.

Del saldo así determinado al término del ejercicio deberán rebajarse aquellos créditos que sean asignados a los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio y a las partidas del inciso segundo, del artículo 21, en la forma establecida en los números 4 y 5 siguientes. En el caso de las partidas del inciso segundo del artículo 21, salvo el caso del impuesto de primera categoría, deberá rebajarse a todo evento y como última imputación del año comercial, el monto del crédito correspondiente al impuesto de primera categoría que corresponda sobre dichas partidas. Asimismo, en este registro se agregará o deducirá, según corresponda, el crédito asignado con motivo de reorganización de empresas, en los términos de la letra C), de este artículo. El Servicio determinará mediante resolución la forma en que deberán llevarse los registros con las cantidades que establece este número.

3 Liberación de llevar ciertos registros. Con todo, quedan liberadas de llevar los registros RAI, DDAN y REX, las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, razón por la cual todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán gravados con los impuestos finales, con derecho al crédito acumulado en el SAC, en los términos dispuestos en los números 4 y 5 siguientes, salvo que consistan en devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7° del artículo 17.

Sin embargo, en el caso que se efectúen retiros, remesas o distribuciones con cargo al capital aportado por los propietarios, en los términos del numeral v), del número 4 de esta letra, las

empresas deberán reconstituir los registros antes señalados para el ejercicio correspondiente, para efectos de beneficiarse con el tratamiento tributario que se indica en dicho numeral.

#### 4 Orden de imputación y sus efectos tributarios.

Para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio se imputarán al término del ejercicio respectivo, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial, en el orden cronológico en que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen, hasta agotar el saldo positivo de los registros RAI, DDAN y REX del número 2 anterior, en el orden y con los efectos que se indican a continuación:

(i) En primer lugar, a las rentas o cantidades anotadas en el registro RAI, afectándose con el impuesto final que corresponda.

(ii) En segundo lugar, a las rentas o cantidades anotadas en el registro DDAN afectándose con el impuesto final que corresponda.

(iii) En tercer lugar, a los ingresos con tributación cumplida, luego a las rentas exentas y posteriormente a los ingresos no constitutivos de renta, anotadas en el registro REX, las que no se afectarán con impuesto alguno, considerándose en todo caso aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del impuesto global complementario para efectos de la progresividad que establece el artículo 54. En el caso que las rentas sólo estén exentas del impuesto global complementario, y no del impuesto adicional, corresponderá la tributación con este último.

(iv) Agotadas las cantidades señaladas con anterioridad, la imputación se efectuará a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, conforme se refleje en el balance de la empresa al término del ejercicio comercial, afectándose con el impuesto final que corresponda.

(v) Posteriormente, agotadas las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, la imputación se efectuará al capital y sus reajustes, hasta la concurrencia de la participación que le corresponda al propietario en el capital. Para estos efectos, se reajustará el capital según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del año comercial. Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados al capital y sus reajustes, no se afectarán con impuesto alguno, conforme al artículo 17 número 7°, en la medida que los retiros, remesas o distribuciones imputadas al capital sean formalizados como disminuciones de capital conforme al tipo de empresa que se trate. Para tal efecto, la disminución de capital deberá formalizarse a más tardar en el mes de febrero del año siguiente al del retiro, remesa o distribución. Tratándose del empresario individual, para hacer uso de esta imputación, la disminución de capital deberá informarse al Servicio dentro del mismo plazo.

(vi) Finalmente, cualquier retiro, remesa, o distribución que exceda de las cantidades señaladas precedentemente, se afectará con el impuesto final que corresponda.

El orden de imputación señalado precedentemente es sin perjuicio de las preferencias especiales de imputación establecidas en esta u otras leyes.

#### 5 Determinación del crédito aplicable a los propietarios de la empresa.

En todos aquellos casos en que, en conformidad al número anterior, los retiros, remesas o distribuciones de la empresa resulten afectos a los impuestos finales, los propietarios tendrán derecho al crédito a que se refieren los artículos 41 A, 56, número 3), y 63, con tope del saldo acumulado de crédito que se mantenga en el registro SAC al cierre del ejercicio.

El monto del crédito corresponderá al que resulte de aplicar a los retiros, dividendos y demás cantidades gravadas un factor resultante de dividir la tasa de impuesto de primera categoría vigente según el régimen en que se encuentre la empresa al cierre del año del retiro, remesa o distribución, por cien menos dicha tasa, todo ello expresado en porcentaje.

Las empresas liberadas de la obligación de llevar registros RAI, DDAN y REX, aplicarán esta misma regla para determinar el crédito que resulte aplicable.

El factor así determinado, se aplicará sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales y se imputará al SAC determinado al término del ejercicio, comenzando por la asignación de los créditos sin derecho a devolución, y una vez agotados estos, se asignarán los créditos con derecho a devolución.

El crédito a que se refiere el artículo 41 A, se asignará conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades afectos a impuestos finales, o asignado a las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, según corresponda. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa de impuesto de primera categoría, según el régimen al que esté sujeta la empresa en el año del retiro, remesa o distribución y una tasa de 35%, sobre una cantidad tal que, al deducir dicha cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63. En todo caso, el crédito asignado no podrá ser superior al saldo de crédito contra impuestos finales que se mantenga registrado en el registro SAC.

En estos casos, cuando las rentas retiradas, remesadas o distribuidas tengan derecho al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, o cuando deba rebajarse el crédito correspondiente a las partidas del inciso segundo del artículo 21, este se calculará sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establece el artículo 41 A.

El remanente de crédito que se mantenga luego de las imputaciones referidas constituirá el saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente.

6 Opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría.

En caso que los retiros, remesas o distribuciones resulten afectos a los impuestos finales y no se les asigne crédito, atendido que no existe un saldo acumulado de créditos al cierre del ejercicio o el total de éste haya sido asignado a una parte de dichos retiros, remesas o distribuciones, y quienes perciban tales cantidades sean contribuyentes que se encuentran gravados con dichos tributos, la empresa podrá optar voluntariamente por pagar a título de impuesto de primera categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución. Este impuesto deberá ser declarado y pagado según lo establecido en los artículos 65, 69 y 72, y podrá ser imputado por los propietarios en contra de los impuestos finales que graven a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio conforme al artículo 56, número 3) y 63.

Efectuado el pago del impuesto señalado, la empresa podrá deducir en la determinación de la renta líquida imponible correspondiente al año comercial en que se haya pagado el impuesto, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría de acuerdo al párrafo anterior. Si de la deducción referida, se determinare un excedente, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente podrá deducirse en el ejercicio siguiente y en los subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho excedente se reajustará según el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Del pago voluntario de este impuesto no podrá deducirse ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el impuesto de primera categoría.

7 Normas para compensar rentas y créditos improcedentes.

Cuando la empresa hubiere informado al Servicio créditos de primera categoría en exceso de las sumas correspondientes, deberá pagar a título de impuesto las diferencias respectivas de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 65, 69 y 72, en cuyo caso no procederá la rectificación de las declaraciones que hubieren sido presentadas por los respectivos propietarios, sea que se trate de contribuyentes de la primera categoría o de impuestos finales. El monto

restituido corresponderá a una partida del inciso segundo del artículo 21 y deberá ser agregado al SAC en la medida que tal cantidad se haya rebajado de este registro.

Tampoco procederán dichas rectificaciones por los respectivos propietarios cuando se hubiere asignado un crédito menor respecto del ejercicio en que se constate la menor asignación del crédito por la empresa, lo que deberá informar al Servicio en la declaración anual de renta que corresponda. No obstante lo anterior, procederá la rectificación cuando así lo solicite el o los propietarios interesados, sin perjuicio que se ajusten los saldos del ejercicio y de los ejercicios siguientes, de las cantidades referidas en este artículo, cuando corresponda.

Lo dispuesto en los incisos anteriores también podrá aplicarse a las diferencias que se determinen sobre las utilidades o cantidades sobre las cuales se aplican los créditos e impuestos finales.

Con todo, procederá que el propietario o la empresa rectifique cuando se trate de diferencias que se originen en procesos de reorganización, respecto de los valores inicialmente registrados o declarados en procesos de fiscalización del Servicio, y que generen cambios impositivos en las declaraciones de los propietarios.

#### 8 Información anual al Servicio.

Las empresas sujetas a las disposiciones de esta letra A), deberán informar anualmente al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución, las siguientes materias:

a) El monto de los retiros, remesas o distribuciones que se realicen en el año comercial respectivo, y la renta que se asigne a los propietarios en virtud de lo señalado en el número 8 de la letra D) de este artículo, con indicación de los propietarios que las reciben, la fecha en que se hayan efectuado y si se trata de rentas o cantidades afectas a los impuestos finales, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. También deberán informar el monto del crédito que hayan determinado para el ejercicio, de acuerdo a los artículos 41 A, 56 número 3), y 63, con indicación si el excedente que se determine luego de su imputación puede o no ser objeto de devolución.

b) El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros RAI, DDAN, REX y SAC, según resulte aplicable.

c) El detalle de la determinación del saldo anual del registro RAI, identificando los valores que han servido para determinar el capital propio tributario y el capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del ejercicio. Asimismo, las empresas deberán informar su patrimonio financiero determinado al término del ejercicio.

d) El monto de las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa a que se refiere el registro DDAN, determinadas para cada bien, según corresponda.

Con todo, quedarán liberados de entregar la información señalada en las letras b) y d) anteriores, las empresas que se encuentren eximidas de llevar los registros conforme a lo señalado en el número 3 de esta letra A, a excepción del registro SAC, respecto del cual se deberá informar lo señalado en la letra b) anterior.

e) Las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, en el caso de tratarse de acciones, cuotas o derechos, el porcentaje de participación en el capital de la sociedad o entidad constituida en el extranjero, el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información adicional que el Servicio de Impuestos de Internos requiera respecto de tales inversiones. Esta información deberá presentarse hasta el 30 de junio de cada año. El retardo u omisión en la presentación de la información, o la presentación de declaraciones incompletas o con antecedentes erróneos, será sancionada con una multa de diez unidades tributarias anuales, incrementada con una unidad tributaria anual adicional por cada mes de retraso, con tope de 50



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

Cuando las inversiones a que se refiere esta letra se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios que se consideren como un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial de tributación conforme al artículo 41 H, en forma adicional, deberán informar anualmente, en el plazo señalado, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera el Servicio de Impuestos Internos respecto de las referidas inversiones. El retardo u omisión en la presentación de la información, o la presentación de declaraciones incompletas o con antecedentes erróneos, será sancionada en los mismos términos establecidos en el inciso anterior.

Lo señalado en los incisos precedentes aplicará sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del número (i) del inciso tercero del artículo 21, en cuyo caso el Servicio de Impuestos Internos deberá citar previamente al contribuyente conforme al artículo 63 del Código Tributario.

#### 9 Facultad especial de revisión del Servicio de Impuestos Internos.

Tratándose de una empresa que tenga, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de impuesto global complementario y que sus propietarios, directos o indirectos, sean contribuyentes relacionados, el Servicio de Impuestos Internos podrá revisar, conforme con este número 9, las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que los retiros o la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

Si de la revisión efectuada el Servicio fundadamente determina que, considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios los retiros o, las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas en el inciso anterior, previa citación del artículo 63 del Código Tributario, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, o desde la cual se efectúan los retiros, lo establecido en el inciso primero del artículo 21 sobre la parte de la distribución o del retiro que corresponde al exceso sobre la participación en el capital del propietario.

El impuesto único podrá también ser declarado por la propia empresa de acuerdo al artículo 65, 69 y 72.

Producto de la declaración y pago del impuesto establecido en este número 9, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que el contribuyente del impuesto de primera categoría, receptor de las mismas, las anotará en el registro REX señalado en la letra c) del número 2 de la letra A) de este artículo, como un ingreso no constitutivo de renta y podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece esta ley que estén vigentes a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Si un propietario hubiere pagado impuesto global complementario por las utilidades percibidas, como consecuencia de la liquidación del Servicio de Impuestos Internos del impuesto que corresponda por aplicación de lo establecido en este número 9, se les devolverá el impuesto global complementario pagado en el mismo procedimiento administrativo, mediante una rectificación de su declaración y la acreditación del pago del impuesto único liquidado. Para estos efectos, se efectuará una redeterminación del impuesto aplicable al propietario, excluyendo los retiros o distribuciones, así como los créditos que se hubieren asignado a los mismos, los que se anotarán en el registro SAC de la empresa.

Para estos efectos, se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.”.

B) Rentas provenientes de empresas que declaren el impuesto de primera categoría determinado sin contabilidad completa.

1 En el caso de empresas afectas al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad



completa, las rentas establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa por participaciones en otras entidades, se gravarán respecto de los propietarios con los impuestos finales, en el mismo ejercicio al que correspondan.

2 Las rentas presuntas se afectarán con los impuestos de primera categoría e impuestos finales, en el mismo ejercicio al que correspondan.

En los casos señalados en los números 1 y 2 anteriores, las rentas se entenderán retiradas o distribuidas por los propietarios en proporción a su participación en las utilidades. Si se tratare de una comunidad, las rentas se asignarán en proporción a sus respectivas cuotas en la comunidad.

C) Efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales para fines de registros y asignación de capital propio tributario.

1 Efectos de la división, conversión y fusión de empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa.

a) En caso de división, deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide. El saldo de la totalidad de las cantidades que deban anotarse en los registros RAI, REX y SAC de la empresa, según el caso, a esa fecha, se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo; y el saldo de las cantidades que deban anotarse en el registro DDAN, debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

En estos casos, el capital efectivamente aportado se asignará en cada una de las empresas en la misma proporción antes señalada, considerando como capital efectivamente aportado el monto considerado en la determinación del registro RAI a la fecha de la división.

No obstante, las empresas podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos autorización para efectos de realizar las asignaciones correspondientes en base al patrimonio financiero. Dicha solicitud deberá efectuarse con antelación a la división. En caso que no se realice la solicitud, se deberá informar la misma al Servicio, debiendo, para efectos tributarios, realizar las asignaciones en base a lo señalado en los párrafos precedentes. El Servicio deberá resolver fundadamente la petición en el plazo de 15 días desde que la empresa pone a disposición del Servicio todos los antecedentes necesarios para resolver su presentación, tomando como consideración principal para efectos de su decisión, el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

b) En el caso de la conversión o de la fusión, la empresa continuadora deberá llevar o mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa convertida o absorbida determinadas a esa fecha. Estas cantidades se entenderán incorporadas a la empresa continuadora en la fecha en que se materialice la conversión o fusión, las que posteriormente se reajustarán al término del ejercicio. En estos casos, las empresas que se convierten o fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, sin que corresponda aplicar el impuesto a que se refiere el N° 1 del artículo 38 bis. En el caso que la empresa continuadora y las absorbidas no se encuentren obligadas a llevar los registros conforme a lo dispuesto en el número 3 de la letra A) de este artículo, la empresa continuadora mantendrá dicha liberación. Para efectos de continuar determinando el RAI, las empresas absorbentes o continuadoras deberán considerar como un aumento efectivo de capital el monto que se haya utilizado como tal en el cálculo del registro RAI efectuado por la empresa absorbida o convertida a la fecha de la fusión o conversión.

2 Efectos de la fusión o absorción de empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa, con empresas sujetas a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1, 14 letra D), y 34.

a) En la fusión o absorción de empresas, en que la absorbente se encuentre sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas absorbidas o fusionadas se encuentren sujetas a lo dispuesto en el número 1 de la letra B) o en la letra D) del mismo artículo, estas últimas deberán determinar, a la fecha de fusión o absorción, un inventario

inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, considerando una depreciación normal y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41° para determinar un capital propio tributario al momento de la fusión. Para efectos tributarios, el capital propio tributario así determinado se entenderá que corresponde a un aumento efectivo de capital aportado por los nuevos propietarios a la empresa absorbente.

b) En la fusión o absorción de empresas, en que la absorbente se encuentre sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas absorbidas o fusionadas se encuentren sujetas a lo dispuesto en el artículo 34, estas últimas deberán determinar a la fecha de fusión o absorción, un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 34 y determinar un capital propio tributario al momento de la fusión. Para efectos tributarios, el capital propio tributario así determinado, se entenderá que corresponde a un aumento efectivo de capital aportado por los nuevos propietarios a la empresa absorbente.

c) En caso que una empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 letra B) número 1, a la letra D) de este artículo, o al artículo 34, absorba o se fusione con otra sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, la empresa absorbente deberá incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa de la letra A) de este artículo 14, a contar del inicio del año comercial en que se efectúa la fusión o absorción; para estos efectos, a las empresas absorbentes les serán aplicables, en todo lo pertinente, las reglas establecidas en las letras a) y b) anteriores de este número 2. Posteriormente, se aplicarán las disposiciones de la letra b) del número 1 de esta letra C).

3 Efectos en empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa, acogidas al artículo 14 letra A), al momento de optar por sujetarse a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1 o 34.

Las empresas obligadas a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa, acogidas al artículo 14 letra A), que opten por sujetarse a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1 o 34, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al que comiencen a tributar conforme al nuevo régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios:

a) El saldo de rentas acumuladas en el registro RAI se entenderá retirado, remesado o distribuido al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, a sus propietarios en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con los impuestos finales en dicho período, incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría y el crédito por impuestos finales establecido en el artículo 41 A, incorporados en el registro SAC.

El monto que resulte gravado con los impuestos finales conforme a esta letra, tendrá derecho a la proporción que corresponda del saldo de créditos registrados en el registro SAC. Para efectos de asignar la participación en las utilidades de la empresa se estará al capital enterado o pagado, o en su defecto, al capital suscrito o aportado. En el caso de comunidades, se estará a las cuotas de dominio según conste en un instrumento público.

b) En los mismos términos de la letra anterior, se entenderá retirado, remesado o distribuido el saldo de rentas acumuladas en el registro REX.

c) Si la empresa opta por acogerse al artículo 14 letra B) número 1, se deberá también aplicar lo siguiente:

i) Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

ii) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

iii) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

iv) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio inmediatamente anterior al ingreso al nuevo régimen, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda.

#### 4 Información de antecedentes sobre reorganizaciones empresariales:

Las empresas que se hayan sometido a algún proceso de reorganización empresarial, deberán comunicarlo al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que establece el inciso sexto del artículo 68 del Código Tributario. Para esos efectos, el Servicio mediante resolución, establecerá la información que deberán proporcionar las empresas según cada tipo de reorganización de que se trate.

##### D) Régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes)

(Esta norma será reproducida en la circular particular que trata la materia)

E) Incentivo al ahorro para empresas con ingresos brutos anuales inferiores a 100.000 unidades de fomento.

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) y D) del presente artículo, salvo aquellos acogidos al número 8 de la referida letra D), cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de las 100.000 unidades de fomento en los tres años comerciales anteriores, podrán optar anualmente por efectuar una deducción de la renta líquida imponible afecta al impuesto de primera categoría hasta por un monto equivalente al 50% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida en la empresa.

La referida deducción no podrá exceder del equivalente a 5.000 unidades de fomento, según el valor de ésta el último día del año comercial respectivo.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerará que la renta líquida imponible que se mantiene invertida en la empresa corresponde a la determinada de acuerdo al Título II de esta ley, descontados los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 que forma parte de ella y las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas en el mismo año comercial, sea que éstas deban gravarse o no con los impuestos de esta ley. Las empresas sujetas a la letra A) de ese artículo deberán reajustar dichas cantidades de acuerdo al inciso final del número 1 del artículo 41.

Para el cálculo del límite de ingresos brutos que establece el párrafo primero de esta letra, las empresas sujetas a la letra A) de este artículo expresarán los ingresos del ejercicio en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del respectivo ejercicio y la empresa deberá sumar a sus ingresos los obtenidos por sus empresas relacionadas en los términos establecidos en el número 17 del artículo 8 del Código Tributario, de la misma forma señalada en la letra D) de este artículo. Por su parte, las empresas acogidas a la letra D) de este artículo, aplicarán lo señalado en la letra (b) del número 1 de dicha letra.

Los contribuyentes deberán ejercer la opción a que se refiere esta letra, dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta respectiva, debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezca el Servicio mediante resolución.

No podrán invocar el incentivo que establece esta letra las empresas cuyos ingresos provenientes de instrumentos de renta fija y de la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación, excedan del 20% del total de sus ingresos brutos del ejercicio determinados según lo señalado en el inciso cuarto anterior.

##### F) Exención de impuesto adicional por ciertos pagos al extranjero.

Los pagos realizados por empresas sujetas a lo establecido en el artículo 14 letra A) o D) cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 unidades de fomento en los tres años comerciales anteriores a aquel en que se realiza el pago respectivo, por la prestación de

servicios de publicidad en el extranjero y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet, a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, estarán exentos del impuesto adicional establecido en el número 2 del artículo 59.

Para efectos de determinar los ingresos de su giro, las empresas sujetas a la letra D) de este artículo aplicarán lo establecido en su letra (b) número 1. Por su parte, las empresas sujetas a la letra A) de este artículo convertirán sus ingresos del ejercicio según el valor de la unidad de fomento al último día del cierre del año respectivo y deberán aplicar las normas para la letra (b) del número 1 de la letra D) de este artículo para sumar los resultados de sus empresas o entidades relacionadas.

No obstante, si el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile que presta el servicio se encuentran en la circunstancia indicada en la parte final del inciso primero del artículo 59, que se acredite y declare en la forma señalada en dicho inciso, no será procedente la exención y en su reemplazo aplicará una tasa de impuesto adicional de 20%.

#### G) Contribuyentes no sujetos al artículo 14.

Las disposiciones de este artículo no resultan aplicables a aquellos contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al impuesto de primera categoría, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios y que resulten gravados con los impuestos finales, tales como las fundaciones y corporaciones reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, y de las empresas en que el Estado tenga la totalidad de su propiedad. No obstante, las cooperativas, y todo contribuyente, podrán aplicar este artículo debiendo en ese caso cumplir con todas sus disposiciones.

#### H) Definiciones.

Para los efectos de este artículo y de las normas relacionadas con él, se entenderá por:

a) Empresa: la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda.

b) Propietarios: el titular de la empresa individual o empresa individual de responsabilidad limitada, el contribuyente del artículo 58 número 1), el socio, accionista o comunero. También se considerará propietarios a los usufructuarios de dichos derechos o acciones, cuando corresponda.

c) Renta con tributación cumplida: rentas o cantidades que fueron gravadas con los impuestos a la renta contenidos en esta u otras leyes, sin que tengan pendiente tributación con impuestos finales.”.

### **Artículo 17 N° 7**

Las devoluciones de capital, hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación, y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta por el artículo 14.”.

### **Artículo 38 bis**

Al término de giro de las empresas acogidas a las reglas de la primera categoría, sea que se haya declarado por la empresa o en caso que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, se aplicarán las siguientes normas:

1 Las empresas que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, deberán considerar retiradas,



remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, indicadas en el inciso siguiente, incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y al crédito por impuestos finales establecido en el artículo 41 A, incorporados en el registro SAC, por parte de sus propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con la tributación que a continuación se indica.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario de la empresa, a la fecha de término de giro incrementado en el saldo negativo del registro REX, asignándole valor cero si resultare negativo y las siguientes cantidades:

i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX; y

ii) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

Estas empresas tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, sólo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa. Contra este impuesto, podrá deducirse la proporción que corresponda del saldo de créditos registrados en el registro SAC, aplicando cuando corresponda, la obligación de restitución conforme a los artículos 56 N° 3 y 63.

El exceso de créditos que se produzca, luego de imputar los créditos señalados al impuesto del 35% por término de giro, no podrá ser imputado a ninguna otra obligación tributaria, ni dará derecho a devolución.

Respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios que consistan en empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3, del artículo 14, ésta deberá considerarse retirada o distribuida a dichos propietarios a la fecha del término de giro, con el crédito que les corresponda proporcionalmente.

2 Las empresas acogidas al N° 3 de la letra D) del artículo 14, cuyos propietarios tributan en base a retiros, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, indicadas en el número 1 precedente y tributar según las reglas señaladas en el mismo numeral. Para este efecto, deberán considerar como capital propio tributario de la empresa el determinado considerando el siguiente valor de los activos:

i) Aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.

ii) Los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término de giro, conforme al artículo 31 número 5 y artículo 41, aplicando la depreciación normal.

iii) Los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41.

Las empresas acogidas al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, al término de giro deberán practicar un inventario final en el que registrarán los bienes conforme con las mismas reglas señaladas en los números (i), (ii) y (iii) precedentes. En estos casos, la diferencia de valor que se determine entre la suma de las partidas señaladas en dichos números y el monto de las pérdidas determinadas conforme a esta ley al término de giro, se gravará con el impuesto final que corresponde entendiéndose percibida por los propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa. También se gravará al término de giro el ingreso diferido pendiente de tributación, al que se refiere la letra (d) del número 8 de la letra D) del artículo 14.

3 Los propietarios de las empresas señaladas en el número 1 y 2 precedentes, que sean contribuyentes del impuesto global complementario, podrán optar por declarar, las rentas o cantidades que les correspondan, conforme a la determinación señalada en dichos números 1 y 2, como afectas al impuesto global complementario de acuerdo con las siguientes reglas:



La renta o cantidad que le corresponda se entenderá devengada durante el período de años comerciales en que ha sido propietario, excluyendo el año del término de giro, hasta un máximo de diez años, y aun cuando en dichos años no hubiere obtenido rentas afectas al señalado impuesto o las obtenidas hubieren quedado exentas del mismo. Para tal efecto, las fracciones de años se considerarán como un año completo.

La cantidad correspondiente a cada año se obtendrá de dividir el total de la renta o cantidad, reajustado en la forma indicada en el párrafo siguiente, por el número de años determinado conforme al párrafo anterior.

Las cantidades reajustadas correspondientes a cada año se convertirán a unidades tributarias mensuales, según el valor de esta unidad en el mes del término de giro, y se ubicarán en los años en que se devengaron, con el objeto de liquidar el impuesto global complementario de acuerdo con las normas vigentes y según el valor de la citada unidad en el mes de diciembre para cada año respectivo.

Las diferencias de impuestos o reintegros de devoluciones que se determinen por aplicación de las reglas anteriores, según corresponda, se expresarán en unidades tributarias mensuales del año respectivo y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades en el término de giro.

Aquella porción del impuesto de que trata este artículo, contra el cual se imputen créditos del registro SAC que hayan sido cubiertos con el crédito por impuesto territorial pagado o se originen en el crédito establecido en el artículo 41 A, no podrán ser objeto de devolución.

Esta reliquidación del impuesto global complementario conforme con los párrafos anteriores en ningún caso implicará modificar las declaraciones de impuesto a la renta correspondientes a los años comerciales que se tomen en consideración para efectos del cálculo de dicho impuesto.

La reliquidación de que trata este número, será efectuada en reemplazo del impuesto establecido en el N° 1 anterior. Con dicha finalidad, la reliquidación deberá efectuarse en conjunto con el término de giro de la empresa, mediante la declaración y pago del impuesto global complementario que corresponda, sin considerar para estos efectos el año en que se efectúa la reliquidación. Si solo algunos propietarios ejercen la opción de reliquidar, la empresa deberá pagar el impuesto establecido en el N° 1 únicamente respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a aquellos propietarios que no ejerzan la opción. No obstante, en caso que el propietario no ejerciera la opción de reliquidar en conjunto con el término de giro de la empresa, y en consecuencia, esta última haya pagado el impuesto establecido en el N° 1 anterior, el propietario podrá ejercer la opción de reliquidar en su declaración anual de impuesto a la renta que corresponda al ejercicio del término de giro, en los mismos términos señalados, pudiendo solicitar la devolución del impuesto establecido en el N° 1 pagado por la empresa, en exceso del impuesto reliquidado que le corresponda pagar.

Lo contemplado en el párrafo anterior no aplicará para aquellos casos en que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, el Servicio pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

4 En los casos señalados en los números 1 y 2 anteriores, la empresa que termina su giro deberá pagar los impuestos respectivos que se determinen a esa fecha.

En caso que la empresa haya optado voluntariamente por anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría, conforme al N° 6 de la letra A) del artículo 14 de esta ley, podrá deducir de la renta líquida imponible del ejercicio de término de giro, hasta el monto positivo que resulte de ésta, la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría, que no haya sido ajustada previamente. En caso que se produzca un excedente este se extinguirá.

5 El valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los propietarios de las empresas de que trata este artículo, en la disolución o liquidación de las mismas, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley, a la fecha del término de giro, considerando el valor determinado conforme al número 2 precedente

para las empresas que resulte aplicable. La empresa certificará el valor de adquisición de los bienes al adjudicatario respectivo en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución. En esta adjudicación no corresponderá aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario.

En caso que el valor de los bienes, determinado según el inciso anterior, que corresponde adjudicar a las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14, exceda del valor de la inversión total realizada por dichas empresas en la empresa que realiza el término de giro, la diferencia que se produzca deberá reconocerse como un ingreso del ejercicio de la empresa adjudicataria. Por su parte, en caso que el valor de los bienes, determinado según el inciso anterior, que corresponda adjudicar a las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14, sea menor al valor de la inversión total realizada por dichas empresas en la empresa que realiza el término de giro, la diferencia que se produzca deberá deducirse como un gasto del ejercicio de la empresa adjudicataria.

El valor de la inversión total realizada para determinar la diferencia a que se refiere el inciso anterior deberá reajustarse según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de adquisición de dicha inversión y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce el término de giro.

### **Artículo 56 N° 3)**

La cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito por impuesto de primera categoría y el crédito contra impuestos finales que establece el artículo 41 A, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el N°5, de la letra A), del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tal disposición, por la parte de dichas cantidades que integren la renta bruta global de las personas aludidas, sea que al momento de generarse dichos créditos la entidad respectiva tenga o no propietarios contribuyentes de impuestos finales. Asimismo, tendrán derecho a crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas. También procederá el crédito que corresponda por aplicación de los números 3 y 4 de la letra D) del artículo 14 y de las letras (a) y (d) del número 8 de la referida letra D). En los demás casos, procederá el crédito por el impuesto de primera categoría que hubiere gravado las demás rentas o cantidades incluidas en la renta bruta global.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en el inciso anterior, el impuesto establecido en el artículo 20 determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes que utilicen el crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al artículo 14, sea que éste se impute contra los impuestos que deba declarar anualmente el contribuyente o que el contribuyente solicite una devolución del excedente que se determine, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto global complementario determinado. En todo caso, esta obligación de restitución no será aplicable en caso que el crédito sea utilizado por cooperados cuya renta imponible no exceda de 50 unidades tributarias anuales.”.

### **Artículo 56 N° 4)**

La cantidad que resulte de aplicar una tasa del 5%, sobre aquella parte de la suma total de retiros o dividendos afectos a impuesto global complementario percibidos en el ejercicio y que tengan derecho al crédito establecido en el número 3 anterior sujeto a la obligación de restitución, que exceda de trescientas diez unidades tributarias anuales, según el valor de ésta al término del ejercicio. Para estos efectos, los referidos retiros o dividendos se incrementarán en el monto del crédito señalado en el número 3 anterior y en el monto del crédito contra impuestos finales que corresponda conforme a la letra A) del artículo 41 A.”.

### **Artículo 63**

A los contribuyentes del impuesto adicional, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero, se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar las normas señaladas en el inciso siguiente.

El crédito corresponderá a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la base imponible, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito por impuesto de primera categoría y el crédito contra impuestos finales que establece el artículo 41 A, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el número 5 de la letra A) del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tal disposición, por la parte de dichas cantidades que integren la base imponible de las personas aludidas, sea que al momento de generarse dichos créditos la entidad respectiva tenga o no propietarios contribuyentes de impuestos finales. Asimismo, tendrán derecho a crédito los contribuyentes de impuesto adicional que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la base imponible de las personas aludidas. También procederá el crédito que corresponda por aplicación de los números 3 y 4 de la letra D) del artículo 14 y de las letras (a) y (d) del número 8 de la referida letra D). En los demás casos, procederá el crédito por el impuesto de primera categoría que hubiere gravado las demás rentas o cantidades incluidas en la base imponible de este impuesto.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en los incisos anteriores el impuesto establecido en el artículo 20 determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Los créditos o deducciones que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en esta ley y que dan derecho a devolución del excedente se aplicarán a continuación de aquéllos no susceptibles de reembolso.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes que imputen el crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. En todo caso, esta obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y que sean beneficiarios de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas; siempre que en el referido convenio se haya acordado que el impuesto de primera categoría será deducible del impuesto adicional que sea aplicable conforme al convenio o, que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

## **2. Disposiciones transitorias**

**Artículo noveno transitorio.** Los contribuyentes que, al 31 de diciembre de 2019, se encuentren acogidos a los regímenes generales de las letras A o B del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente en la señalada fecha, se entenderán acogidos de pleno derecho al nuevo régimen general de la letra A del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020, salvo aquellos que cumplen los requisitos del Régimen Pro Pyme contenido en la letra D) del referido artículo 14 que se acogerán de pleno derecho a dicho régimen.

Sin perjuicio de lo anterior, y sujeto a que se cumplan los requisitos que corresponda en cada caso, los contribuyentes podrán optar por acogerse al número 8 de la letra D) del artículo 14 o al artículo 34, ambos de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, dando aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial 2020.

**Artículo décimo transitorio.** Los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, que al 1 de enero de 2020 se incorporen al régimen de la letra A) del señalado artículo, vigente a contar de dicha fecha, a partir de esta última fecha mantendrán el registro y control de las cantidades anotadas en sus registros tributarios al 31 de diciembre de 2019 conformándose sus saldos iniciales al 1 de enero de 2020 de la siguiente forma:

1. Las cantidades anotadas en los registros establecidos en las letras a) y c), del número 4, de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019, se anotarán como parte del saldo inicial del registro REX del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, debiendo identificarse aquellas cantidades de la letra a) como rentas con tributación cumplida, mientras que las cantidades correspondientes a la letra c) mantendrán la misma calificación de acuerdo a su calidad o naturaleza tributaria. Las cantidades provenientes del registro establecido en la letra a) del número 4, de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019, deberán ser imputadas en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre impuesto a la renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

2. Las cantidades anotadas en el registro establecido en la letra b), del número 4 de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019, se considerará formando parte del saldo inicial del registro DDAN del artículo 14 de dicha ley, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

3. El saldo inicial de las cantidades afectas a los impuestos finales que se contienen en el registro RAI del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, corresponderá a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial 2019 entre:

a) El valor positivo que resulte de sumar al capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, el valor del saldo negativo del registro establecido en la letra c), del número 4, de la letra A), del artículo 14 de la ley señalada, vigente a esa fecha, el que se considerará en su valor positivo para efectos de sumarlo. Si el resultado de esta suma fuere negativo, se considerará un valor equivalente a cero; y

b) El saldo positivo de las sumas anotadas en los registros establecidos en las letras a) y c), del número 4 de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, debidamente reajustados. Sólo para estos efectos, se entenderá que forma parte del capital aportado, el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, cuyo control a contar del 1 de enero de 2017 se estableció en el numeral i), de la letra b), del número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

4. Finalmente, el saldo inicial acumulado de créditos a que se refiere el registro SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, se compondrá de la siguiente forma:

a) Respecto de los créditos sin derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra el impuesto global complementario.

El saldo inicial estará compuesto por la suma de las siguientes cantidades registradas al 31 de diciembre de 2019, conforme a la norma vigente a esa fecha, debiendo mantenerse su control en forma separada a contar del 1 de enero de 2020:

i. Saldo del crédito por impuesto de primera categoría sin derecho a devolución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016, el cual en ningún caso tendrá la obligación de restitución, y aquel generado a partir del 1° de enero de 2017 que figuren en el registro de la letra d), del N° 4, de la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha.

ii. Saldo de crédito total disponible contra impuestos finales a que se refieren los artículos 41 A y 41 C de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016, que figuren en el registro de la letra d), del N° 4, de la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha.



b) Respecto de los créditos con derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra el impuesto global complementario.

El saldo inicial estará compuesto por la suma de las cantidades registradas al 31 de diciembre de 2019, conforme a la norma vigente a esa fecha, que correspondan al saldo del crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016, cual en ningún caso tendrá la obligación de restitución, y aquel generado a partir del 1 de enero de 2017, que figuren en el registro de la letra d), del N° 4, de la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha.

5. Formarán parte del saldo inicial de créditos, con o sin derecho a devolución, según corresponda de acuerdo a la ley, aquellos créditos establecidos por la ley de impuesto a la renta u otras leyes, que sean imputables a impuestos finales.

La imputación al registro SAC determinado conforme a los numerales 4 y 5 de este artículo transitorio, deberá sujetarse a las instrucciones contenidas en el número 5, letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 1 de enero de 2020.

**Artículo undécimo transitorio.** Los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, que al 1 de enero de 2020 deban incorporarse al régimen de la nueva letra A) del señalado artículo, vigente a contar de dicha fecha, mantendrán el registro y control de las cantidades anotadas en sus registros tributarios al 31 de diciembre de 2019, conformándose sus saldos iniciales al 1 de enero de 2020 de la siguiente forma:

1. El saldo inicial del registro RAI del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, corresponderá a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial 2019 entre:

a. El valor positivo que resulte de sumar al capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, el valor del saldo negativo del registro establecido en la letra c), del número 2, de la letra B), del artículo 14 de la ley señalada, vigente a esa fecha, el que se considerará en su valor positivo para efectos de sumarlo. Si el resultado de esta suma fuere negativo, se considerará un valor equivalente a cero; y

b. El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro señalado en la letra c), del número 2 de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, debidamente reajustados. Sólo para estos efectos, se entenderá que forma parte del capital aportado, el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, cuyo control a contar del 1 de enero de 2017 se estableció en el numeral i), de la letra b), del número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

2. Las cantidades anotadas en el registro establecido en la letra b), del número 2 de la letra B) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, se considerará formando parte del saldo inicial del registro DDAN del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

3. Las cantidades anotadas en el registro establecido en la letra c), del número 2, de la letra B) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, se considerarán formando parte del saldo inicial del registro REX del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, manteniéndose la misma calificación de las rentas de acuerdo a la calidad o naturaleza tributaria de las mismas.

4. Los créditos sin derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra el impuesto global complementario, se deberán incorporar en el registro SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020.



Para estos efectos, su saldo inicial estará compuesto por la suma de las siguientes cantidades registradas al 31 de diciembre de 2019, conforme a la norma vigente a esa fecha, debiendo mantenerse su control separado a contar del 1 de enero de 2020:

a) El saldo del crédito por impuesto de primera categoría sin derecho a devolución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016, que figure en el registro de la letra d), del N° 2, de la letra B) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha. Este crédito en ningún caso tendrá la obligación de restitución.

b) El saldo del crédito por impuesto de primera categoría sin derecho a devolución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, sujetos o no a la obligación de restitución, acumulado a partir del 1 de enero de 2017, que figure en el registro de la letra d), del N° 2, de la letra B) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha.

c) El saldo de crédito total disponible contra impuestos finales a que se refieren los artículos 41 A y 41 C de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016 y aquel generado a partir del 1 de enero de 2017, que figuren en el registro de la letra d), del N° 2, de la letra B) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a esa fecha.

5. Los créditos con derecho a devolución en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra el impuesto global complementario, se incorporarán al registro SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, conforme con las siguientes reglas:

El saldo inicial estará compuesto por la suma de las siguientes cantidades registradas al 31 de diciembre de 2019, conforme a la norma vigente a esa fecha:

a) El saldo del crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016, que figure en el registro de la letra d), del N° 2, de la letra B) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha. Este crédito en ningún caso tendrá la obligación de restitución.

b) El saldo del crédito por impuesto de primera categoría con derecho a devolución a que se refieren los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, acumulado a partir del 1 de enero de 2017, sujetos o no a la obligación de restitución, conforme con la norma vigente a esa fecha, que figuren en el registro de la letra d), del N° 2, de la letra B) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a esa fecha.

6. Sin perjuicio de lo señalado en los números 4 y 5 anteriores de este artículo transitorio, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2019 cuenten con saldos de créditos por impuesto de primera categoría con la obligación de restitución, establecida en los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la Renta, con vigencia a dicha fecha, ya sea con o sin derecho a devolución, en caso de resultar un excedente al momento de su imputación contra el impuesto global complementario, mantendrán dicha calidad y su correspondiente tratamiento al momento de su asignación e imputación conforme a las normas vigentes a contar del 1 de enero de 2020, incluido el deber de restitución establecido en las señaladas normas, con las mismas reglas vigentes al 31 de diciembre de 2019.

Con tal propósito, se deberá mantener un control separado de dichos créditos en el registro SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020, para efectos de controlar la restitución en los casos que proceda. En ningún caso la obligación de restitución aplicará a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios, conforme con lo establecido en dichos convenios, respecto de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, en el que se haya acordado la aplicación de impuesto adicional siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho impuesto, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto. Asimismo, no aplicará la obligación de restitución señalada, conforme lo establecido en el artículo cuarto transitorio de la ley número 20.899, de 2016.

7. Cuando un contribuyente mantenga en su registro SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a partir del 1 de enero de 2020, un saldo acumulado de crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución, su imputación de acuerdo al número 5, de la letra A), del artículo señalado, se hará a continuación de aquel que no está sujeto a dicha obligación, y sólo una vez que este último se agote.

8. Formarán parte del saldo inicial de créditos, con o sin derecho a devolución, según corresponda, aquellos créditos establecidos por la ley sobre impuesto a la renta u otras leyes, que sean imputables a impuestos finales.

9. Cuando los retiros, remesas o distribuciones se encuentren afectos a impuestos finales, según lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta vigente a contar del 1° de enero de 2020, tendrán derecho al crédito que se establece en los artículos 56 número 3) y 63 de la referida ley, que se mantengan en el registro SAC establecido en la letra d) del número 2 de la letra A) del referido artículo 14, como asimismo derecho al crédito que se establece en el ya referido artículo 56 en su número 4). En estos casos, se asignará en primer término, hasta agotarlo, el saldo de crédito que se genere sobre rentas gravadas a contar del 1° de enero de 2017, en la forma señalada en el número 5 de la letra A) del referido artículo 14, y luego el saldo de este crédito que se mantenga acumulado al 31 de diciembre de 2016, conforme a lo indicado en el inciso segundo del numeral i) de la letra a), y el numeral iii) de la letra b) ambas letras del N° 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780.

El crédito acumulado al 31 de diciembre de 2016, conforme a lo señalado en el inciso anterior, se asignará utilizando un factor determinado como porcentaje aplicado al producto de multiplicar por cien, el resultado de dividir el saldo total del crédito por impuesto de primera categoría acumulado al término del ejercicio, por el saldo total de las utilidades tributables que se mantengan en esa fecha en el Fondo de Utilidades Tributables establecido en el numeral i) de la letra b) del número 1 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, en relación con el numeral i) de la letra a) del número 1 del numeral I del mismo artículo tercero transitorio. En todo caso, la tasa de crédito que se asigne no podrá exceder de la que se determine conforme al número 5 de la letra A) del señalado artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta. El crédito determinado en la forma señalada, se rebajará del saldo acumulado de este crédito que se mantenga anotado separadamente en el registro SAC establecido en la letra d) del número 2 de la letra A) del referido artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, hasta agotarlo, comenzando por el crédito cuyo excedente no da derecho a devolución y luego, por aquel que otorga tal derecho. Por su parte, se rebajará del saldo de utilidades tributables del referido Fondo de Utilidades Tributables una cantidad equivalente al monto del retiro, remesa o distribución sobre el cual se hubiese otorgado el crédito.

Las cantidades que provengan del referido Fondo de Utilidades Tributables recibidas como retiros o dividendos de otras empresas o producto de reorganizaciones empresariales, se considerará para recalcular el factor para la asignación del crédito a que se refiere el párrafo segundo anterior, en el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

El crédito contra impuestos finales a que se refiere el artículo 41 A de la ley sobre Impuesto a la Renta, que hubiera correspondido sobre las utilidades tributables acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016 en el referido Fondo de Utilidades Tributables, se asignará en conjunto con las distribuciones, remesas o retiros de utilidades afectas a impuestos finales. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa de impuesto de primera categoría según el régimen al que esté sujeta la empresa al cierre del ejercicio, y una tasa de 35%, sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa o distribución, previamente incrementado en el monto del crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta, determinado de la forma señalada en el párrafo segundo anterior. En todo caso, el crédito no podrá exceder del saldo de crédito contra impuestos finales a que se refiere el señalado artículo 41 A, que se mantenga registrado separadamente en el ya referido registro SAC.

En aquellos casos en que, conforme a los párrafos anteriores, corresponda aplicar el crédito establecido en los artículos 56, número 3), 41 A y 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta, acumulados al 31 de diciembre de 2016, tratándose de las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas, se agregará en la base imponible de los impuestos finales un monto equivalente a dicho crédito para determinar la renta del ejercicio. En estos casos, cuando las cantidades retiradas,

remesadas o distribuidas tengan derecho al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los referidos artículos 56 número 3) y 63, éste se calculará, en la forma señalada en los párrafos anteriores, sobre el monto de los retiros, remesas o distribuciones, incrementados por el crédito contra los impuestos finales de que trata este numeral. De la misma forma se procederá en caso que deba practicarse una retención, declaración y pago de impuesto adicional sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con dicho impuesto, conforme al número 4 del artículo 74 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

**Artículo duodécimo transitorio.** Desde la entrada en vigencia de la modificación efectuada por el artículo 2° número 7, toda referencia que las leyes hagan a la letra B) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, se entenderán efectuadas a la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

**Artículo decimocuarto transitorio.** Respecto de las empresas acogidas a las disposiciones del artículo 14 ter letra A de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019:

1) Las empresas acogidas al régimen establecido en el artículo 14 ter letra A de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, que cumplan con las condiciones para acogerse al número 8 de la letra D) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020, se entenderán, a partir de dicha fecha, acogidas de pleno derecho al régimen que establece dicho artículo 14 letra D) número 8.

En este caso las empresas deberán mantener sus registros y tributar en la forma que establece el número 8 de la letra D) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020, en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

2) Las empresas indicadas en el número 1) anterior podrán optar por acogerse, al 1 de enero de 2020, al régimen establecido en el número 3 de la letra D) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020. Dicha opción se deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma que determine mediante resolución, hasta el 30 de abril del año 2020.

En este caso, la empresa deberá practicar un inventario inicial de todos sus activos y pasivos a valor tributario y determinar un capital propio tributario conforme a las normas de la letra D) del referido artículo 14. Para estos efectos, los activos fijos depreciables y las existencias del activo realizable, que hayan sido considerados como un egreso bajo el régimen del derogado artículo 14 ter letra A y que formen parte del inventario al 31 de diciembre de 2019, deberán considerarse a un valor de un peso y deberá permanecer en los registros contables hasta su venta, castigo, retiro u otra causa que los haga perder la calidad de activos para la empresa.

La diferencia que resulte de restar al capital propio tributario que se determine, el monto del capital efectivamente aportado, más sus aumentos y descontadas sus disminuciones posteriores, todos ellos reajustados, deberá registrarse en el registro REX, comprendiéndose como rentas con tributación cumplida, las que se imputarán en primer lugar para efectos de su retiro, remesa o distribución, sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre impuesto a la renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Los ingresos devengados y no percibidos, así como los gastos adeudados y no pagados, ambos al 31 de diciembre de 2019, y que en tal condición, no formaron parte del resultado tributario conforme al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta vigente 31 de diciembre de 2019, se considerarán conforme con las reglas del artículo 14 letra D) de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020.

3) Las empresas indicadas en el número 1) anterior podrán optar por acogerse, al 1 de enero de 2020, al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020. Dicha opción se deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma que determine mediante resolución, hasta el 30 de abril del año 2020.

En este caso, la empresa deberá reconocer o deducir, al 1 de enero del año 2020 en que se incorpora al régimen, los ingresos devengados no percibidos y los gastos que se encontraban adeudados al 31 de diciembre del año 2019 y aplicarán lo establecido en la letra (e) del número 8 de la letra D) del artículo 14 vigente a partir del 1 de enero de 2020.

4) Para los casos del número 1) y 2) anteriores, en cuanto al ingreso diferido determinado conforme a las letras a) o b), del número 2, de la letra A, del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019, que se mantenga pendiente de imputación para los periodos siguientes, deberá ser considerado en los ingresos de los ejercicios comerciales que faltaran hasta completar su total imputación.

5) Si al 31 de diciembre de 2019, se determina una pérdida tributaria de acuerdo a las normas de la letra A, del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019, dicha pérdida podrá deducirse en los ejercicios siguientes de conformidad al número 3 del artículo 31 de la ley sobre impuesto a la renta.

6) Las empresas acogidas al régimen establecido en el artículo 14 ter letra A de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de 2019, que luego de dicha fecha realicen un término de giro, no aplicarán la norma de valoración establecida en el número 2 del artículo 38 bis de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 1 de enero de 2020, respecto de los bienes que se hayan considerado al valor de un peso al momento de pasar del régimen del derogado artículo 14 ter letra A a los regímenes del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente desde el 1 de enero de 2020.

**Artículo decimosexto transitorio.** Las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1 de enero de 2015; y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de su adquisición, 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 2019, manteniéndose así a tal fecha en un registro separado de acuerdo a lo establecido en el número 2, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, deberán mantenerse en esa misma condición y en los mismos términos que se establece en dicha norma, a contar del 1 de enero de 2020.

Por tanto, en el registro separado se deberá especificar el 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 impuesto de primera categoría que les corresponde. A su vez, dichas cantidades se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, cuando los contribuyentes enajenen las acciones o derechos por acto entre vivos, considerándose que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones o de los aportes a la sociedad de personas respectiva, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de la ley.

El contribuyente de impuestos finales podrá imputar el crédito por impuesto de primera categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la reinversión, en contra del impuesto final que resulte aplicable sobre el retiro aludido en el párrafo anterior, de conformidad a las normas de los artículos 56 número 3), y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. El mismo tratamiento previsto en este artículo transitorio tendrán las devoluciones totales o parciales de capital y el saldo de estas cantidades que se determine al término de giro del contribuyente o al momento de optar por un régimen de tributación en que no esté obligado a mantener los registros de las rentas pendientes de tributación, respecto de las acciones o derechos que se hayan adquirido con la reinversión. Para los efectos de la determinación del retiro y del crédito que corresponda, las sumas respectivas se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición de las acciones o de los aportes y el último día del mes anterior a la enajenación, disminución de capital, término de giro o abandono del régimen, según corresponda.

Los contribuyentes que cedan o enajenen los derechos sociales o las acciones respectivas, no podrán volver a reinvertir las cantidades que obtuvieron producto de la cesión o enajenación.



Para los efectos señalados, las devoluciones de capital que se efectúen a contar del 1 de enero de 2020, se sujetarán a lo dispuesto en el número 7, del artículo 17 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a contar de esa fecha, pero las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las cantidades que se mantengan anotadas como saldo en el registro señalado en este artículo transitorio, el que se reajustará de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el aporte o aumento de capital y el mes anterior a la devolución de capital, o al término del ejercicio respectivo, según corresponda.

Tratándose de la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, efectuada a partir del 1 de enero de 2020, se aplicará lo dispuesto en el número 1 de la letra C), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, de acuerdo a su texto vigente a esa fecha. Las cantidades y anotaciones a que se refieren este artículo transitorio, que se mantengan a la fecha de división o fusión, según corresponda, se entenderán incorporadas en la sociedad que se crea o subsiste, según el caso, siendo aplicable respecto de estas últimas lo dispuesto en este artículo. En las divisiones, para la asignación de tales cantidades, se estará a la proporción que se determine a la fecha de la misma conforme a la letra a), del número 1 de la letra C) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 1 de enero de 2020.

Mientras se mantenga un saldo en el registro de las cantidades que señala este artículo transitorio, éste se considerará como mayor capital aportado con el solo fin de determinar, al término de cada año comercial, las rentas o cantidades mantenidas en el registro RAI del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 1 de enero de 2020.

**Artículo decimoséptimo transitorio.** Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letras A) o B), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019, que a dicha fecha mantengan un control de retiros en exceso de acuerdo a lo establecido en el número 4, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, y que pasen a estar sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2020, deberán seguir manteniendo el registro y control de tales partidas, así como de los propietarios o socios que efectuaron tales retiros, o sus cesionarios en su caso.

Lo anterior, a fin de imputar al 31 de diciembre de cada año, los señalados retiros en exceso, a continuación de los retiros, remesas o distribuciones efectuados durante el ejercicio, a las rentas o cantidades que se mantengan en los registros RAI, DDAN y REX del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente desde el 1 de enero de 2020, en ese mismo orden. Cuando resulten imputados a las cantidades que se mantengan en los registros RAI y DDAN, se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, con derecho al crédito y con el incremento que establecen los artículos 54, 56 número 3), 62 y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2020. En caso que aún persista un exceso, éste se imputará en el ejercicio siguiente, o subsiguientes, y así sucesivamente, hasta agotar el saldo de dichos retiros en exceso. Para estos efectos, el referido saldo se reajustará según la variación que experimente el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se imputen conforme a este artículo.

Tratándose de sociedades, los socios tributarán con los impuestos finales, sobre los retiros en exceso que les correspondan, y que resulten imputados a rentas afectas a dichos impuestos, conforme al inciso anterior. En el caso que el socio hubiere enajenado el todo o parte de sus derechos, el retiro referido se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. Si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58, número 1, deberá pagar el impuesto a que se refiere el artículo 21, inciso primero, sobre el total del retiro que se le imputa. Si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades. Si alguno de éstos es una sociedad, se deberán aplicar nuevamente las normas anteriores, gravándose las utilidades que se le imputan con el impuesto del artículo 21, inciso primero, o bien, entendiéndose retiradas por sus socios y así sucesivamente, según corresponda. En el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 en el o en los ejercicios



en que se produzca la imputación de los retiros en exceso a los registros RAI o DDAN, según corresponda, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

En la conversión de un empresario individual o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución de una sociedad por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, efectuada a partir del 1 de enero de 2020, si la empresa que se convierte o la sociedad que se divide o fusiona, mantiene retiros en exceso, éstos se mantendrán pendientes de tributación en la empresa que se crea o subsiste, siendo responsable por los mismos quien hubiere efectuado los retiros en exceso, o su cesionario, de acuerdo a las reglas establecidas en este artículo. En caso que la continuadora o la que nace de la división resulte ser una sociedad anónima o una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas, dicha sociedad deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 en el o en los ejercicios en que corresponda de acuerdo a las reglas anteriores, por los retiros en exceso que existan al momento de la conversión, división o fusión respectiva. En las divisiones, la asignación de los retiros en exceso deberá sujetarse a la proporción que se determine a dicha fecha conforme a la letra a), del número 1 de la letra C) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 1 de enero de 2020.

**Artículo decimoctavo transitorio.** Tratándose de contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019, que desde el 1 de enero de 2020 deban sujetarse a las nuevas disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente a contar de dicha fecha, para los efectos de lo señalado en el inciso segundo, de la letra a), del artículo 84 de dicha ley, deberán recalcular el impuesto de primera categoría con la tasa de impuesto que rija en el año calendario 2020, para determinar el porcentaje que deben aplicar a los ingresos brutos por los meses de abril 2020 a marzo 2021.

**Artículo decimonoveno transitorio.** Tratándose de los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, que mantengan al 31 de diciembre de 2019 un saldo de rentas o cantidades de aquellas a que se refieren los numerales ii) y iv), de la letra a), del N° 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, o un saldo acumulado en el SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020, que corresponda a un crédito por impuesto de primera categoría con obligación de restitución, establecida en los artículos 56 número 3) y 63 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2019, que terminen su giro a contar del 1 de enero de 2020, sea que se haya declarado por la empresa o cuando el Servicio de Impuestos Internos por aplicación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, deberán aplicar las normas establecidas en el artículo 38 bis de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2020, considerando además las siguientes reglas especiales:

1. Deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el numeral siguiente, por parte de sus propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con la tributación que a continuación se indica.

2. Las cantidades indicadas en el número 1 anterior corresponderán a la diferencia positiva que se determine al descontar a la suma entre: (i) el valor del capital propio tributario de la empresa a la fecha de término de giro; (ii) el saldo negativo del registro REX del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, considerado en su valor positivo para efectos de sumarlo; y, (iii) los retiros en exceso a que se refiere el numeral iv), de la letra a), del N° 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, considerado también en su valor positivo para efectos de sumarlos, que se mantengan a esa fecha, asignándole al resultado de esta suma un valor equivalente a cero si resultase una cantidad negativa, las siguientes cantidades:

- a. El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta;

b. El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro. Sólo para estos efectos, se entenderá que forma parte del capital aportado, el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3 de la letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, cuyo control a contar del 1 de enero de 2017 quedó establecido en el numeral i), de la letra b) del número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades, previamente incrementadas en una cantidad equivalente al crédito establecido en los artículos 56, número 3) y 63, y el crédito contra impuestos finales del artículo 41 A, todos de la ley sobre impuesto a la renta, que están incorporados en el registro SAC del artículo 14 de dicha ley, con un impuesto del 35%, sólo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios, contribuyentes de impuestos finales que no declaren renta efectiva según contabilidad completa. Contra este impuesto podrá deducirse la proporción que corresponda del saldo de créditos del registro SAC que estén formando parte de la base imponible. No obstante, cuando corresponda al saldo acumulado de crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución, conforme a las normas vigentes al 31 de diciembre de 2019, su imputación se aplicará sólo hasta un 65% de su monto. Por su parte, aquella porción del impuesto de que trata este artículo transitorio, contra el cual se imputó créditos del registro SAC que fueron cubiertos o se originan del crédito establecido en el artículo 41 A de la ley sobre impuesto a la renta, no podrá ser objeto de devolución en caso de que se ejerza la opción del número 3, del artículo 38 bis de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 1 de enero de 2020 o sobre la base de cualquier otra disposición legal.

El exceso de créditos que se produzca, luego de imputar los créditos señalados al impuesto del 35% por término de giro, no podrá ser imputado a ninguna otra obligación tributaria, ni dará derecho a devolución.

Respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a socios o accionistas de la empresa que sean contribuyentes de primera categoría obligados a determinar renta efectiva según contabilidad completa, ésta deberá considerarse retirada o distribuida a dichos propietarios a la fecha del término de giro, con el crédito que les corresponda proporcionalmente, conforme con las reglas del artículo 14 vigente al 1 de enero de 2020.

Por su parte, la tributación del saldo de inversiones que se mantenga a la fecha del término de giro en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto al 31 de diciembre de 2016, cuyo control a contar del 1 de enero de 2017 quedó establecido en el numeral i), de la letra b), del número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, procederá en la forma señalada en el artículo vigesimoquinto transitorio de esta ley.

**Artículo vigésimo quinto transitorio.** Los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que al término del año comercial 2019 mantengan un saldo de utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme al numeral iii), letra b), N° 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, podrán optar por pagar a título de impuesto de la ley sobre impuesto a la renta, un tributo sustitutivo de los impuestos finales con tasa de 30%, sobre una parte o el total de dicho saldo. Para estos efectos, se deberán aplicar las siguientes normas:

1. La opción para acogerse al tratamiento tributario establecido en este artículo, se podrá ejercer hasta el último día hábil bancario de diciembre de 2020, 2021 o hasta el último día hábil de abril de 2022, respecto de los saldos que se determinen al 31 de diciembre de 2019, 2020 y 2021, respectivamente. Se entenderá que la opción se ejerce con la declaración y pago simultáneo a través del formulario que, para estos efectos, establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

2. Para determinar el saldo de utilidades que se puede acoger a esta opción, se deberá proceder como sigue:

a) Respecto del saldo de utilidades al 31 de diciembre de 2019:

En el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según texto vigente al 31 de diciembre de 2019, se deberá considerar el monto menor entre el saldo de utilidades tributables acumuladas y el saldo de las cantidades que se mantengan en el registro de la letra a) de su número 2.

En el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según texto vigente al 31 de diciembre de 2019, se deberá considerar el monto menor entre el saldo de utilidades tributables acumuladas y la diferencia positiva que se determine al término del año comercial 2019 entre:

i. El valor positivo del capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la ley sobre impuesto a la renta vigente al 31 de diciembre de dicho año, asignándole un valor equivalente a cero si resultase ser negativo, y

ii. El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en los registros de las letras a) y c) de su número 4, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial. Sólo para estos efectos, se entenderá que forma parte del capital aportado el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, cuyo control a partir del 1 de enero de 2017 quedó establecido en el numeral i), de la letra b), del número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780.

Al monto que se determine según la aplicación de las reglas anteriores para cada régimen, se le descontarán las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior y el día en que se ejerza la opción: retiros y dividendos soportados, movimientos por reorganizaciones empresariales, partidas del artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta, adeudadas al 31 de diciembre de 2016 y que se encuentren pagadas entre el 1 de enero y el día del ejercicio de la opción, del año en que se acoge a este régimen tributario; y los ajustes que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

En los casos que el contribuyente ejerza la opción en más de una ocasión, deberá rebajar las rentas previamente gravadas con este impuesto sustitutivo, para determinar el nuevo saldo de utilidades susceptible de acogerse al tratamiento tributario establecido en este artículo.

b) Respecto del saldo de utilidades al 31 de diciembre de 2020 o 2021, según corresponda:

En el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente desde el 1 de enero de 2020, para los fines de determinar el saldo total de utilidades tributables acumuladas susceptibles de acogerse al impuesto sustitutivo de que trata este artículo, se deberá proceder conforme a las siguientes instrucciones:

i. Considerar el monto menor entre el saldo de crédito por impuesto de primera categoría que figura en el registro SAC, y el saldo de crédito por el mismo concepto acumulado al 31 de diciembre de 2016, a que se refiere el inciso segundo del numeral i), letra a), número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, que mantenía controlado el contribuyente al 31 de diciembre de 2019, debidamente reajustado este último concepto al cierre del año comercial 2020 o 2021, según corresponda.

ii. Dividir el monto resultante por la tasa de asignación de crédito por impuesto de primera categoría acumulado al 31 de diciembre de 2016, vigente al 31 de diciembre de 2019, determinada de acuerdo a la letra c), número 1, del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

iii. Considerar el monto menor entre el valor resultante de la división anterior, siendo para estos fines las utilidades tributables acumuladas al 31 de diciembre de 2016, no retiradas, ni remesadas o distribuidas al 31 de diciembre de 2020 o 2021, según corresponda, y el saldo de las

cantidades que se mantengan en el registro RAI del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente desde el 1 de enero de 2020.

Sobre la cantidad que resulte del procedimiento descrito, corresponderá aplicar los mismos ajustes señalados en los dos últimos párrafos de la letra a) anterior.

3. Contra el impuesto sustitutivo que establece este artículo, procederá la deducción del crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) o 63 de la ley sobre impuesto a la renta, que se asigne al monto del saldo que se acoge al tratamiento tributario establecido en este artículo, conforme a lo siguiente:

a) Al 31 de diciembre de 2019, determinado según las reglas de la letra c), del número 1, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

b) Al 31 de diciembre de 2020, o 2021, según corresponda, determinado con la misma tasa de asignación de crédito que se utilizó en el numeral ii., de la letra b), del número 2 anterior.

La base imponible del impuesto deberá incrementarse en una cantidad equivalente al monto del crédito que se determine, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la ley sobre impuesto a la renta, según corresponda.

4. Cuando el crédito por impuesto de primera categoría sea imputado en los términos del párrafo precedente, se deberá deducir tal cantidad del registro SAC del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente desde el 1 de enero de 2020. De mantenerse un remanente en el saldo acumulado de crédito, éste se mantendrá en dicho registro, a efectos de su asignación en ejercicios posteriores.

Además, cuando sea procedente, el monto de las utilidades asociadas al crédito por impuesto de primera categoría se deberá deducir de las cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional que figuren en el registro RAI del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente desde el 1 de enero de 2020.

5. Sin perjuicio de lo señalado en los números 3 y 4 anteriores, si al imputar el crédito por impuesto de primera categoría en contra del impuesto sustitutivo de que trata este artículo, resulte un excedente, éste se extinguirá.

6. Todas las cantidades indicadas en los números anteriores deberán ser consideradas debidamente reajustadas de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al ejercicio de la opción, y el mes anterior a aquel en que se declare y pague el impuesto sustitutivo respectivo.

7. Las utilidades que se acojan a las disposiciones de este artículo conforme a las normas anteriores, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas por los contribuyentes de impuestos finales, según sea el caso.

8. No obstante, con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que a dicha fecha se deberán anotar como rentas con tal calificación tributaria en el registro REX del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

9. Las cantidades efectivamente gravadas de conformidad a éste artículo, una vez declarado y pagado el citado tributo, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre impuesto a la renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución. Los contribuyentes que paguen, remesen al exterior, abonen en cuenta o pongan a disposición estas cantidades, no deberán efectuar la retención de impuesto que establece el número 4, del artículo 74 de la ley sobre impuesto a la renta.

10. Si las cantidades afectadas con el impuesto sustitutivo fueren retiradas o distribuidas a un contribuyente de impuesto de primera categoría que tribute en base a renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, deberán ser incorporadas al registro correspondiente



al momento de su percepción, pudiendo ser retiradas o distribuidas a contar de tal fecha en cualquier momento, sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta o el tipo jurídico de la empresa de que se trate.

11. Cuando el contribuyente de impuestos finales así lo solicite, la empresa respectiva deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con este impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación de este régimen de impuesto sustitutivo.

12. El impuesto pagado de conformidad a este artículo, como así también los gastos financieros y otros incurridos para su aplicación, deberán deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho impuesto sustitutivo, no pudiendo deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría establecido en la ley sobre impuesto a la renta.

**Artículo trigésimo segundo transitorio.** Con el objeto de solucionar diferencias de impuestos cuyo origen corresponda a diferencias en el capital propio tributario informado al Servicio de Impuestos Internos, se podrán ejercer las opciones que se establecen en este artículo. Respecto de las diferencias que se solucionen conforme con este artículo no procederán multas, intereses ni el ejercicio de facultades de fiscalización posteriores.

Los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa que en el año tributario 2019 hayan informado al Servicio de Impuestos Internos un capital propio tributario mayor o menor al que correspondía de acuerdo a las normas dispuestas en el artículo 41 de la ley sobre impuesto a la renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, originada entre otros conceptos, por falta de reconocimiento de anticipos, aplicación incorrecta de corrección monetaria, errores de cómputo, procesos de reorganizaciones empresariales, podrán rectificar dicha diferencia en la declaración de renta del año tributario 2020 o 2021, según corresponda, de acuerdo a las siguientes normas:

a) Diferencias a nivel de la empresa fuente.

En caso que producto de la rectificación del capital propio tributario se generen diferencias de impuesto de primera categoría por un ajuste de la renta líquida imponible, para acogerse a este artículo, la empresa deberá haber presentado oportunamente sus declaraciones de impuesto.

La diferencia de impuesto que se determine se declarará y pagará en una sola oportunidad en la declaración anual de renta del año tributario 2020 o 2021, según corresponda, quedando, de esa forma, resuelta toda diferencia que se haya presentado en los años anteriores. Sin perjuicio de lo anterior, la empresa podrá a su elección corregir sus declaraciones anuales de cada año en que se haya mantenido la diferencia.

La empresa reconocerá el impuesto pagado, en la fecha del pago, como un agregado en el registro SAC a que se refiere el artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020.

En el caso que la diferencia que se rectifique tenga su origen en los años 2017 a 2019, y que la empresa haya estado sujeta en esos años al régimen de la letra B), del artículo 14, de la ley sobre impuesto a la renta, vigente al 31 de diciembre de 2019, el impuesto pagado que se agregará al registro SAC se controlará en forma separada por tratarse de un crédito sujeto a la restitución a que se refieren los artículos 56 N° 3 y 63 de dicha ley vigente en esos años según lo establecido en el artículo decimoprimer transitorio de esta ley.

Si producto de la rectificación del capital propio tributario resultase un menor impuesto a pagar por parte de la empresa, esta deberá mantener el crédito por impuesto de primera categoría originalmente anotado en el registro SAC, y la diferencia de impuesto de primera categoría pagado en exceso quedará sujeta al tratamiento tributario dispuesto en el N° 6 de la letra A), del artículo 14, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

b) Diferencias para los propietarios.



i. Los propietarios que correspondan a empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020, deberán agregar al registro REX, del referido artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, el monto de los retiros o distribuciones que se hayan imputado a utilidades afectas a impuesto finales de la empresa fuente de dichas distribuciones. Este agregado al registro REX se realizará al término del año en que se produzca la rectificación del capital propio tributario de la empresa fuente.

Tratándose de retiros o distribuciones realizados desde la empresa fuente que se hayan imputado a rentas exentas o no afectas a impuestos finales, debiendo corresponder a rentas afectas, la empresa receptora deberá efectuar una deducción del registro REX establecido en el artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta, vigente a partir del 1 de enero de 2020. En el caso que no se mantenga un saldo positivo en el registro REX, se efectuará una deducción del saldo acumulado en el registro SAC equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que habría correspondido deducir de dicho registro en caso de tratarse de un retiro, remesa o distribución por la cantidad respectiva.

ii. Propietarios que correspondan a contribuyentes de impuestos finales.

En caso que la rectificación genere un aumento en las rentas o cantidades que deben declarar los propietarios como afectas a impuestos finales, la empresa respectiva podrá solucionar y pagar dichas diferencias de acuerdo a los artículos 65, 69 y 72 de la ley sobre impuesto a la renta, sin que se deba realizar una rectificación de la declaración de impuestos de los propietarios, en la forma que señale el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. En estos casos, tales desembolsos se considerarán como partidas del inciso primero del artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta.

En caso que la rectificación de las diferencias genere una disminución de los retiros, remesas o distribuciones que se afecten con impuestos finales y, por tanto, se haya pagado un impuesto en exceso, los propietarios podrán solicitar una devolución conforme con el artículo 126 del Código Tributario, lo que se deberá declarar o rectificar en su declaración de impuesto correspondiente al año en que la empresa fuente ejerza la opción.

Este régimen de rectificación procederá, no obstante que se hayan producido modificaciones de los propietarios.

c) Tasa opcional en caso de la imposibilidad material de establecer el origen de las diferencias en la determinación del capital propio tributario.

En caso que la empresa no pueda determinar el origen de las diferencias en la determinación del capital propio tributario, podrá optar por declarar y pagar un impuesto único y sustitutivo de 20% que se aplicará sobre las diferencias detectadas.

La cantidad que resulte gravada con el impuesto único establecido en el inciso anterior se anotará en el registro REX establecido en el artículo 14 de la ley sobre impuesto a la renta vigente a partir del 1 de enero de 2020.

El impuesto a que se refiere esta letra se declarará y pagará en la forma señalada en el párrafo segundo de la letra a) de este artículo, y la cantidad pagada se rebajará del registro REX aludido en el párrafo precedente.

La diferencia de impuesto que se declare conforme con esta letra se entenderá devengada en el año en que el contribuyente optó por acogerse a este régimen.

d) Excepciones a la presente disposición.

Lo establecido en este artículo no aplicará si, durante los 3 años calendarios anteriores a la rectificación del capital propio tributario, el contribuyente o sus propietarios: han sido sancionados, mediante sentencia firme y ejecutoriada, en virtud del artículo 97 números 4, 5, 7, 16, 20, 21 y 23 del Código Tributario o, cuando hubieran cometido una infracción tributaria que pueda ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, y se persiga la aplicación de la multa respectiva y el cobro civil de los impuestos en virtud del inciso 3 del artículo 162 del Código Tributario o, tratándose de contribuyentes personas naturales, cuando hubieren sido formalizados o condenados por alguno de

los delitos señalados en el artículo 27 de la ley N° 19.913 o, para contribuyentes respecto de los cuales se haya declarado judicialmente, mediante sentencia firme y ejecutoriada, la existencia de abuso o simulación, conforme al artículo 160 bis del Código Tributario.

Tampoco aplicará el régimen de este artículo a una empresa o sus propietarios que a la fecha de publicación de esta ley se encuentren en un proceso de recopilación de antecedentes, salvo que se declare no procedente continuar con dicho procedimiento por el Servicio de Impuestos Internos.

e) Instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos mediante resolución establecerá la forma de acreditar los ajustes que motivan la rectificación a que se refiere este artículo, y las concordancias con los valores acogidos al régimen establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de esta ley, debiendo seguirse para estos efectos las reglas sobre determinación del capital propio tributario.