

<b>DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875</b>	<b>CIRCULAR N° 68.-</b> <b>68-2015 I.D.</b> <b>17-2015 S.N.</b>
<b>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</b>	<b>FECHA: 23 de julio de 2015.-</b>
<b>MATERIA:</b> Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre las normas para la armonización de dichos regímenes y nuevas obligaciones de informar al Servicio que tendrán las empresas.	<b>REFERENCIA:</b>  <b>N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:</b>  <b>REF. LEGAL:</b> Artículos 2, 14, 17 N° 7, 21, 33 N°s 2 y 5, 38 bis, 39, 54, 56, 58, 60, 62, 63, 65 y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974; y la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

## I.- INTRODUCCIÓN.

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

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

Al respecto, se incorporan dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), que reemplazan el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre la base de retiros o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del Fondo de Utilidades Tributables. De esta forma, a partir del año comercial 2017, los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán sujetarse a uno de los siguientes regímenes generales<sup>1</sup>:

**1.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) a los impuestos finales,** que denominaremos también alternativamente como “régimen de renta atribuida” o “régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR”. Sobre dicha materia, este Servicio impartió sus instrucciones mediante la Circular N° 66 de 2015.

**2.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales,** el que denominaremos también como “régimen de imputación parcial de créditos” o “régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR”. Sobre dicho régimen, este Servicio impartió sus instrucciones mediante la Circular N° 67 de 2015.

Ahora bien, la presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones relativas a las modificaciones incorporadas por la Ley al artículo 14 de la LIR y demás normas complementarias, relacionadas con la tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas que determinan su renta efectiva sin contabilidad completa o sujetas al régimen de renta presunta, de acuerdo a la letra C), del artículo 14 de la LIR, los efectos tributarios que se producen con motivo del cambio de régimen de tributación que pueden efectuar los contribuyentes, así como en los procesos de reorganización empresarial en que pueden verse involucrados. También se instruye respecto de

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

las nuevas obligaciones de informar incluidas en el artículo 14 de la LIR sobre ciertas inversiones que mantengan tanto en Chile como en el exterior.

## **II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.**

### **A) TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LOS PROPIETARIOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS DE EMPRESAS QUE DETERMINAN SU RENTA EFECTIVA SIN CONTABILIDAD COMPLETA O SUJETAS AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA<sup>2</sup>.**

#### **1) Empresas que declaran su renta efectiva, pero no la determinan en base a contabilidad completa.**

##### **a) Tributación de las empresas frente al Impuesto de Primera Categoría (IDPC).**

Los contribuyentes que declaren su renta efectiva, que no estén obligados 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 de la LIR. Para tal efecto, tanto los ingresos, como los costos y/o gastos, deberán reajustarse por la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (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<sup>3</sup>.

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 a lo dispuesto en el 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, los retiros o dividendos afectos a Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) percibidos por las participaciones que tenga en empresas que determinen sus rentas efectivas con o sin contabilidad completa, o que se encuentren acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

Lo anterior, es sin perjuicio que tales rentas, deberán atribuirse en la forma indicada en la letra b) siguiente, a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, para afectarse con el IGC o IA, según corresponda, dependiendo de la naturaleza de dichas rentas.

##### **b) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas.**

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que declara sus rentas efectivas pero que no las determina sobre la base de contabilidad completa, se gravarán con los impuestos IGC o IA, según corresponda, sobre las siguientes cantidades:

- i)** Las rentas líquidas afectas al IDPC o exentas del referido tributo (pero gravadas con el IGC o IA), que han sido percibidas o devengadas por la empresa en el ejercicio comercial respectivo;
- ii)** Los retiros o dividendos gravados con el IGC o IA, percibidos por la empresa en el ejercicio comercial respectivo, provenientes de otras empresas en las que participa, sea que estas últimas determinen sus rentas efectivas o presuntas, con o sin contabilidad completa, o que se encuentren acogidas a lo dispuesto en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR;
- iii)** Las rentas o cantidades que le hayan sido atribuidas a la empresa por terceros, provenientes de otras empresas en las que participa;

---

<sup>2</sup> Según lo dispuesto en la letra C) del artículo 14 de la LIR.

<sup>3</sup> Según lo dispuesto en el N°4, del artículo 33 de la LIR.

- iv) Cualquier otro ingreso o beneficio percibido o devengado por la empresa que no haya estado afecto al IDPC, pero que deba gravarse con el IGC o IA.

Para efectos de la tributación sobre las referidas rentas o cantidades por parte de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa respectiva, la LIR establece que éstas deben atribuirse en la forma establecida en los N°s 2 y 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Tratándose de empresas con un único propietario o accionista, debe atribuirse el total de la renta respectiva al dueño de la empresa individual, al titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL), a la persona natural sin domicilio ni residencia en Chile o a la sociedad o persona jurídica constituida fuera del país, según corresponda, en el caso del contribuyente del artículo 58 N° 1, y al único accionista propietario del 100% de las acciones de una Sociedad por Acciones (SpA), según corresponda. En el caso de sociedades o comunidades, la atribución se efectuará de la manera acordada para el reparto de las utilidades de la empresa, debiendo para ello cumplirse las formalidades que ordena la ley, y a falta de este acuerdo o en caso que no se cumplan las formalidades exigidas, la atribución se efectuará en la misma proporción en que ha sido suscrito y pagado o enterado el capital de la empresa o sociedad y en el caso de comunidades en proporción a las respectivas cuotas sobre el bien común. Las instrucciones de este Servicio sobre la forma en que debe atribuirse la renta conforme a lo dispuesto en las normas señaladas, se encuentran contenidas en la Circular 66 de 2015.

De la misma forma, y junto con la renta atribuida deberá asignarse también el crédito por IDPC a que tengan derecho los contribuyentes de los impuestos finales conforme al párrafo 1°, del N° 3, del artículo 56 y los párrafos 1° y 2°, del artículo 63, ambos de la LIR, por las rentas indicadas en los numerales i) al iv) anteriores. Se hace presente, respecto de las rentas señaladas en el numeral ii), que el contribuyente de IGC o IA, según corresponda, 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 el beneficiario sea un contribuyente de IA a quién le resulten aplicables las normas contenidas en un convenio para evitar la doble tributación que Chile haya suscrito y se encuentre vigente con el país en el cual éste reside, en el que se haya acordado la aplicación del IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto, cuando los retiros o dividendos provengan de una empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y el crédito por IDPC se encuentre sujeto a dicha obligación.

Tratándose de los ingresos no constitutivos de renta, de rentas exentas de IGC o de rentas que han cumplido totalmente su tributación, percibidos por la empresa respectiva, también deberán ser atribuidos a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, manteniendo respecto de estos últimos la misma calidad de ingreso no constitutivo de renta, de rentas exentas de IGC o de rentas que han cumplido totalmente su tributación, según corresponda, 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 de la LIR. Lo anterior, por cuanto este tipo de contribuyentes no mantienen un registro o control de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, debiendo atribuir los ingresos percibidos o devengados, incluyendo las rentas que se le atribuyan o perciba desde otras sociedades.

## **2) Empresas que determinan sus rentas sujetas al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR.**

### **a) 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 determinen en base a las presunciones que establece el artículo 34 de la LIR, dependiendo de la actividad que desarrollen<sup>4</sup>.

Se hace presente que solamente quedan 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, determinada mediante contabilidad completa o simplificada, o acogidos al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, según corresponda, en tanto cumplan los requisitos que la ley establece para cada caso.

<sup>4</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015.

Al respecto, es preciso señalar que cuando un contribuyente de la primera categoría que desarrolle una actividad amparada en el régimen de renta presunta y otra en base a renta efectiva (ya sea determinada mediante contabilidad completa o no), es procedente rebajar las pérdidas tributarias obtenidas de la actividad sujeta a renta efectiva de las rentas presuntas determinadas por las actividades acogidas a esta última modalidad de tributación.

Lo anterior se debe a que el IDPC es un solo tributo, que por regla general debe determinarse y aplicarse sobre el conjunto de rentas que obtenga el contribuyente por el desarrollo de las actividades a que se refieren los N°s 1 al 5 del artículo 20 de la LIR, aun cuando respecto de alguna de ellas la determinación se efectúe en base a renta presunta, que es un sustituto de la renta efectiva, en cuyo caso, para la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI) de primera categoría debe considerarse la suma de ambas. Por consiguiente, respecto de cada contribuyente, individualmente considerado, conforme a lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 65 de la LIR, debe haber una sola declaración de IDPC por el conjunto de rentas provenientes de las distintas actividades afectas al mencionado tributo, y del mismo modo, un sólo cálculo de la base imponible y del monto del citado tributo de categoría.

En consecuencia, por las razones antes expuestas, los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita, ya sea, que determinen la renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada, deberán computar como base imponible del IDPC, el saldo de la renta presunta no absorbida por la pérdida tributaria obtenida de la actividad sujeta a renta efectiva. Por el contrario, si dicha renta presunta fue absorbida en su totalidad, para los fines de lo dispuesto en el N° 3 del artículo 31 de la LIR, deberá considerarse como pérdida tributaria a rebajar en los ejercicios siguientes el saldo que quede de la pérdida tributaria de la actividad sujeta a renta efectiva, después de haber sido absorbida la renta presunta.

**b) Tributación que afecta a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de estas empresas.**

Por su parte los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa acogida al régimen de renta presunta, se gravarán con el IGC o IA, según corresponda, sobre las rentas presuntas determinadas en el mismo ejercicio por la empresa.

Para la aplicación de los referidos tributos, de acuerdo a lo previsto en el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, las rentas que determinen, deben ser atribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, en la forma establecida en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Tratándose de empresas con un único propietario o accionista, debe atribuirse el total de la renta respectiva al dueño de la empresa individual, al titular de la EIRL, o a la persona natural sin domicilio ni residencia en Chile, según corresponda, y al único accionista propietario del 100% de las acciones de una Sociedad por Acciones (SpA), según corresponda. En el caso de sociedades o comunidades, la atribución se efectuará de la manera acordada para el reparto de las utilidades de la empresa, debiendo para ello cumplirse las formalidades que ordena la ley, y a falta de este acuerdo o en caso que no se cumplan las formalidades exigidas, la atribución se efectuará en la misma proporción en que ha sido suscrito y pagado o enterado el capital de la empresa o sociedad y en el caso de comunidades en proporción a las respectivas cuotas sobre el bien común. Las instrucciones de este Servicio sobre la forma en que debe atribuirse la renta conforme a lo dispuesto en la norma señalada, se encuentran contenidas en la Circular 66 de 2015.

Para la aplicación del IGC o IA, respecto de las rentas obtenidas por la empresa, comunidad o sociedad, 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 sujeto el contribuyente para la determinación de tales rentas. De esta forma, si el contribuyente determina dichas rentas en base a contabilidad completa, deberá aplicar lo señalado en las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR<sup>5</sup>. En caso que las rentas efectivas no las determine en base a contabilidad completa, se aplicará lo instruido en el N° 1) de esta letra A), o las instrucciones de este

---

<sup>5</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en las Circulares N°s 66 y 67, de 2015, respectivamente.

Servicio relativas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR<sup>6</sup>, según corresponda.

## **B) NORMAS SOBRE ARMONIZACIÓN DE LOS NUEVOS RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN.**

Los nuevos regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, se basan en principios diferentes para definir la oportunidad en que deben gravarse con el IGC o IA, según corresponda, las rentas o cantidades obtenidas por la empresa.

De esta manera, en el régimen de renta atribuida, la tributación con el IGC o IA, por regla general, se produce en el mismo ejercicio comercial en que las rentas han sido percibidas o devengadas por la empresa, o le han sido atribuidas a ésta, independientemente del ejercicio en que tales rentas sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas. En ciertos casos, las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, en tanto sean afectas al IGC o IA, se gravan con dichos tributos. Bajo este régimen, procede la imputación del crédito por IDPC que corresponda conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, sin que nazca ninguna obligación adicional producto de dicha imputación.

Por su parte, en el régimen de imputación parcial de créditos, como regla general, para que nazca el hecho gravado con el IGC o IA, se requiere que las rentas percibidas o devengadas por la empresa, sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma, postergándose la tributación con los referidos impuestos finales hasta el ejercicio en que tales circunstancias se verifiquen. Bajo este último régimen, los propietarios, comuneros, socios o accionistas se gravarán en el mismo ejercicio, sobre la renta que sea a su vez atribuida a la empresa por terceros en que tenga participación. Sobre el IGC o IA que deban declarar respecto de los retiros, remesas o distribuciones que perciban procedería en principio el 100% del crédito por IDPC que se determine conforme a los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, pero como regla general, dicho crédito se encuentra sujeto a la obligación de restitución del 35% del mismo, el que para todos los efectos se considera mayor IGC o IA, según corresponda.

Conforme a lo anterior y con el objeto de regular la situación tributaria de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, en el caso en que opte por cambiarse al régimen alternativo, o bien, en los procesos de reorganización empresarial en que las empresas involucradas se encuentren sujetas a regímenes diferentes, el legislador ha establecido normas que buscan armonizar dichos cambios o interacciones, regulando en la letra D), del artículo 14 de la LIR, los efectos que se producen tanto en el cambio de régimen de tributación, como a raíz de un proceso de reorganización de empresas, situaciones que se analizan en los números siguientes.

### **1) Efectos del cambio de régimen de tributación<sup>7</sup>.**

Se hace presente que, para que se verifique el cambio de régimen de tributación, éste debe ser informado al Servicio en la oportunidad y bajo el cumplimiento de las formalidades que exige la ley<sup>8</sup>.

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

---

<sup>6</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre el régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 2015.

<sup>7</sup> Según lo establecido en el N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

<sup>8</sup> De acuerdo a lo analizado en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015.

## **Formalidades que deberán cumplir<sup>9</sup>.**

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

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

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

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

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

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa respectiva, a partir de la fecha del cambio de régimen, quedarán sujetos a las normas del nuevo régimen, contenidas en la letra B), del artículo 14 de la LIR, y demás normas relacionadas.

Dicho cambio de régimen no generará mayores efectos tributarios para la empresa, salvo aquellos que se analizan a continuación:

#### **a) Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas que se mantenían en los registros que establece el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR<sup>10</sup>.**

Los contribuyentes que se cambian desde el régimen de renta atribuida al régimen de imputación parcial de créditos, deberán mantener a partir del primer día en que se encuentren sujetos al nuevo régimen (en este caso, el de la letra B), del artículo 14 de la LIR), el registro y control de las rentas o cantidades que se mantenían acumuladas en los registros establecidos en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según sus saldos al término del año comercial inmediatamente anterior a aquel en que comiencen a tributar sujetos a las normas del nuevo régimen.

Para tal efecto, las rentas o cantidades acumuladas deberán reclasificarse dependiendo de su naturaleza, en los registros que, conforme a lo dispuesto en los N°s 2 y 3, de la letra B), del artículo

<sup>9</sup> De acuerdo al inciso 6°, del artículo 14 de la LIR.

<sup>10</sup> De acuerdo a la letra a), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

14 de la LIR, deberá llevar la empresa a partir de la fecha que esté sujeto al régimen de la referida letra B).

En consecuencia, los saldos iniciales de los registros regulados en la norma precitada, estarán conformados por las siguientes cantidades:

**i) Registro de Rentas o cantidades Afectas a IGC o IA (RAI) a que se refiere el inciso 8°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

Se deberá anotar en este registro RAI, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades que se encontraban anotadas en el registro de cantidades afectas al IGC o IA (también denominado RAI), determinado conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

**ii) Registro de Rentas Exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX), establecido en la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

Se deberá anotar en este registro REX, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades que se encontraban anotadas en el registro de rentas atribuidas propias (RAP) a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en el registro de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (también denominado REX), regulado en la letra c), del referido N° 4, del mismo artículo, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida.

Dependiendo de la naturaleza de las rentas acumuladas en los citados registros, el contribuyente deberá controlar en el registro REX, en forma separada, las rentas exentas de IGC, los ingresos no constitutivos de renta, y respecto de estos últimos, también deberá separar las cantidades cuyo origen sean utilidades que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR. Forman parte de esta última clase de rentas, las cantidades que se encontraban acumuladas en el registro de rentas atribuidas propias RAP.

Se hace presente que, del saldo de las cantidades acumuladas en el registro RAP de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y que pasan a formar parte del registro REX que deberá llevar el contribuyente conforme a las reglas del nuevo régimen, deberán deducirse aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que han formado parte de la RLI del último ejercicio sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, siempre que el pago se haya efectuado a partir del primer ejercicio comercial en que el contribuyente esté sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, como ocurre por ejemplo, con el IDPC. Lo anterior, porque tales partidas constituyen una disminución patrimonial, cuyo efecto debe reflejarse como una deducción de las rentas de las que formaron parte. Tal ajuste se efectuará al término del ejercicio comercial en que ocurrió el pago de tales partidas, debiendo reajustarse previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo y el mes anterior a la fecha en que deba determinarse el balance.

**iii) Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC), establecido en la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

Se deberá anotar en este registro SAC, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, los remanentes del registro de saldo acumulado de crédito (también denominado SAC), establecido en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que el contribuyente mantenga al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de renta atribuida. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial del registro SAC que establece el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, clasificándose como créditos por IDPC no sujetos a la obligación de restitución dispuesta en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR.

**SALDO REGIMEN A) al 31 de diciembre de 2021:**

DETALLE	CONTROL	(aa1)	(aa2)	(aa3)	(aa4)	(aa5)	(aa6)
		Rentas atribuidas propias	Rentas exentas impuestos personales		Rentas afectas impuestos personales	Saldos Acumulados de Crédito	
			Rentas Exentas	Ingresos no renta		Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución
RAP	REX	REX	RAI	SAC	SAC		
Saldo al 31 de diciembre de 2021.....	\$ 1.000	\$ 500	\$ 50	\$ 100	\$ 350	\$ 50	\$ 10

**Apertura al REGIMEN B) al 1° de enero de 2022:**

DETALLE	CONTROL	(bb1)	(bb2)	(bb3)	(bb4)	(bb5)	(bb6)	(bb7)	(bb8)
		Rentas afectas impuestos personales	Rentas exentas impuestos personales			Saldos Acumulados de Crédito			
			Rentas Exentas	Ingresos no renta	Rentas que ya cumplieron su tributación	Con Restitucion		Sin Restitucion	
						Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución	Con Derecho a Devolución	Sin Derecho a Devolución
RAI	REX	REX	REX	SAC	SAC	SAC	SAC		
Remanente al 01 de Enero de 2022.....	\$ 1.000	\$ 350	\$ 50	\$ 100	\$ 500			\$ 50	\$ 10

**A mayor abundamiento:**

Columna del REGIMEN B)

Proviene desde

Columna del REGIMEN A)

(bb1)	(bb2)	(bb3)	(bb4)	(bb5)	(bb6)	(bb7)	(bb8)
(aa4)	(aa2)	(aa3)	(aa1)	No aplica	No aplica	(aa5)	(aa6)

**iv) Registro de utilidades acumuladas o de retiros en exceso, provenientes de ejercicios anteriores al año comercial 2017<sup>11</sup>.**

Según lo instruido en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, sujetos a la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, están obligados a mantener el registro y control de las rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, según corresponda, y de los remanentes de excesos de retiros pendientes de imputación que mantengan. Esta obligación, es totalmente independiente del régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente, y por lo tanto, con posterioridad a cualquier cambio de régimen de tributación, el contribuyente deberá seguir manteniendo el registro y control de tales partidas, debiendo aplicar el orden de imputación que se establece para cada caso, y en particular para los contribuyentes sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, conforme a lo dispuesto en la letra c), del N° 1, del numeral I.-, de las disposiciones transitorias de la Ley.

**b) Situación tributaria de las cantidades pendientes de deducción de la RLI, provenientes del pago voluntario del IDPC establecido en los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

Los efectos tributarios para la empresa que paga voluntariamente a título de IDPC, la cantidad que se determine en la forma establecida en la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones gravadas con el IGC o IA que al término del ejercicio comercial respectivo no han tenido derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma ley, dependerán del régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente.

Conforme a lo anterior, si el contribuyente que paga dicho impuesto está sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tiene posteriormente derecho a deducir en la determinación de la RLI de los ejercicios siguientes a aquel en que se haya determinado el impuesto, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó el referido tributo<sup>12</sup>. En cambio, si el contribuyente que paga el impuesto está sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, el

<sup>11</sup> Según lo dispuesto en el N°1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

<sup>12</sup> Los efectos tributarios que se generan para la empresa del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que paga este impuesto y para sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, han sido analizados en la Circular N° 66 de 2015.



referido tributo posteriormente podrá ser imputado como crédito contra el IDPC que se determine sobre la RLI de los ejercicios siguientes<sup>13</sup>.

En consecuencia, cuando el contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que en virtud del pago voluntario del impuesto, mantenga a la fecha del cambio de régimen saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, atendido que en el régimen de imputación parcial de créditos, el pago del referido impuesto otorga el derecho a un crédito contra el IDPC y en ningún caso una deducción a la RLI, el remanente de las cantidades sobre las cuales se aplicó dicho tributo no deducido de la RLI a la fecha del cambio de régimen, deberá convertirse en un monto equivalente al crédito por IDPC que correspondería imputar en el nuevo régimen, el cual se determinará aplicando sobre el saldo pendiente de deducción, la tasa del IDPC con la que se gravaron las cantidades sometidas al pago voluntario del referido impuesto. El monto así calculado, constituirá el crédito imputable contra el IDPC que se determine sobre la RLI de los ejercicios siguientes, debiendo en lo sucesivo aplicar para tal efecto las reglas que establecen los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

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

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

A diferencia de lo que ocurre con el cambio de régimen analizado en el N° 1.1) anterior, en este caso el cambio al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, además de la reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que deberá llevar el contribuyente a partir del cambio, conforme al N° 4, de la citada letra A), la ley ha establecido una tributación especial respecto de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa que no han sido gravadas o sólo han sido gravadas con el IDPC, pero que en cualquier caso mantienen su situación tributaria pendiente a nivel de los impuestos finales, IGC o IA, según corresponda, por cuanto no han sido retiradas, remesadas o distribuidas a esa fecha.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa respectiva, a partir de la fecha del cambio de régimen, quedarán sujetos a las normas del nuevo régimen, contenidas en la letra A), del artículo 14 de la LIR, y demás normas relacionadas.

A continuación se analizan los efectos que se originan para la empresa producto del cambio de régimen:

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

De acuerdo con lo establecido en la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del mismo artículo, que opten por tributar en el régimen de renta atribuida, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

En este caso, la empresa se afectará con el impuesto de 35% establecido en la referida disposición, como si hubiera dado aviso de término de giro a la fecha del cambio de régimen, el que se aplicará sobre las rentas o cantidades que se determinen conforme a tal norma.

De acuerdo a lo establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con el numeral ii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, las cantidades que se afectarán con el tributo señalado corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el capital propio tributario del contribuyente, según su valor a la fecha de cambio de régimen, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41 de la LIR, y el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX a que se refiere la letra a), del N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la misma ley; y 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 IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término del ejercicio anterior al cambio de régimen.

---

<sup>13</sup> Los efectos tributarios que se generan para la empresa del régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que paga este impuesto y para sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, han sido analizados en la Circular N° 67 de 2015.

Para determinar dicha suma, de acuerdo a la norma transitoria referida, deberá descontarse del saldo de rentas o cantidades que se determine, el monto de aquellas rentas o cantidades que se mantengan registradas en el FUT, FUR y FUNT, y deberá sumarse los retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación, pues dichas sumas se sujetarán a la tributación que corresponda al contribuyente de acuerdo al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al que se incorpora, debiendo mantener el registro y control de tales sumas.

La tributación señalada no implica que ésta sea definitiva respecto de tales rentas o cantidades, puesto que éstas de todas formas se afectarán con el IGC o IA cuando posteriormente sean retiradas, remesadas o distribuidas desde la empresa, sin perjuicio que el impuesto pagado por la empresa con motivo del cambio de régimen, podrá darse de crédito en contra de los impuestos finales en la forma establecida en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

La base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto de 35% establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, se determinará al término del ejercicio anterior a aquel en el que se cambia de régimen, de la siguiente forma:

Capital Propio Tributario (CPT), determinado al término del año comercial respectivo, de acuerdo al N° 1, del artículo 41 de la LIR.	(+)
Saldo determinado al término del último año comercial sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR y para el ejercicio siguiente, de las cantidades anotadas en el registro REX <sup>14</sup> (una vez que se ha efectuado la imputación de los retiros, remesas o distribuciones).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior del aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término del año comercial respectivo).  No se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, en tanto se encuentren incluidas dentro del saldo de FUT o FUR.	(-)
Saldo de retiros en exceso pendientes de imputación y tributación determinados al término del año comercial respectivo, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término del año comercial respectivo.	(+)
Saldo de FUT determinado al término del año comercial respectivo (después de la imputación de retiros, remesas o distribuciones que procedan a esa fecha).	(-)
Saldo al FUR determinado al término del año comercial respectivo (sólo debe considerarse cuando no ha sido incluido dentro del valor del capital aportado a la empresa).	(-)
Saldo de FUNT determinado al término del año comercial respectivo (después de la imputación de retiros, remesas o distribuciones que procedan a esa fecha).	(-)
<b>Base imponible afecta al impuesto establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.</b>	<b>(=)</b>

Del impuesto que se determine sobre la base imponible indicada, podrá deducirse el crédito por IDPC que el contribuyente mantenga a esa fecha en el registro SAC a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. En tal caso, sólo podrá deducirse una cantidad equivalente al 65% del monto de los créditos por IDPC sujetos a la obligación de restitución, incorporados en el registro SAC a que se refiere el numeral i), de la referida letra b). Los créditos incorporados en el registro SAC del numeral ii), de dicha letra b), podrán imputarse en un 100%.

<sup>14</sup> Registro establecido en la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

El total del impuesto de 35% pagado producto del cambio de régimen, se incorporará al registro SAC<sup>15</sup> que deberá llevar el contribuyente a partir del primer ejercicio comercial sujeto a las disposiciones del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y se otorgará como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la citada letra A), sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución.

Se hace presente que, en este caso no resulta aplicable lo dispuesto en el inciso final, del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, que establece que el impuesto aplicado al término de giro sobre la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, se incorpora a los registros de créditos que deban llevar estos contribuyentes, según sea el régimen al que se encuentran sujetos. Lo anterior, atendido que la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, dispone que el impuesto aplicado por el cambio de régimen, deberá incorporarse como saldo inicial del registro SAC de la propia empresa a partir del primer ejercicio sujeto al nuevo régimen de renta atribuida.

Asimismo, tampoco procede aplicar en estos casos la opción que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, de reliquidar las cantidades que se afectaron con el citado impuesto de 35%, gravándolas con el IGC según el promedio de tasas marginales más altas del referido tributo que afectaron al contribuyente de este último impuesto en los últimos 6 ejercicios anteriores e imputando como crédito en contra del IGC que se determine el impuesto pagado por la empresa. Esto, por cuanto tales normas no resultan aplicables a la tributación que debe aplicarse en el cambio de régimen de tributación, por así disponerlo expresamente la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, atendido que no se trata de un término de giro efectivo de la empresa, sino que dicho artículo 14 sólo se remite a tal norma para efectos de establecer una tributación especial por el cambio de régimen.

Cabe señalar además, que la tributación aplicable con el impuesto de 35% por el cambio al régimen de renta atribuida, es totalmente independiente de la tributación que corresponda aplicar a la empresa sobre las bases imponibles de los demás impuestos que se determinen, y sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuadas en el último ejercicio sujeto a las disposiciones del régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las que se efectuarán conforme a las reglas generales establecidas en esta norma.

Finalmente, cabe señalar que la declaración y pago del referido impuesto de 35%, deberá efectuarse en la declaración anual de impuestos a la renta que deba presentar la empresa respectiva en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se determinó el impuesto, conforme a lo establecido en los artículos 69 y 72 de la LIR.

**b) Reclasificación de las rentas o cantidades acumuladas que se mantenían en los registros que establecen los N°s 2 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

Sin perjuicio de la tributación que afectará a las cantidades que se determinen producto del cambio de régimen, según lo analizado en la letra a) anterior, la empresa que cambia desde el régimen de imputación parcial de créditos al régimen de renta atribuida, deberá mantener a partir del primer día en que se encuentre sujeta al nuevo régimen, el registro y control de las rentas o cantidades que se mantenían acumuladas en la empresa y anotadas en los registros que establecen los N°s 2 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según sus saldos al término del año comercial inmediatamente anterior a aquel en que comiencen a tributar sujeta a las normas del nuevo régimen.

Para tal efecto, las rentas o cantidades acumuladas deberán reclasificarse dependiendo de su naturaleza, en los registros que, conforme a lo dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá llevar la empresa a partir de la fecha que esté sujeta al régimen de renta atribuida.

En consecuencia, los saldos iniciales de los registros regulados en la norma precitada, estarán conformados por las siguientes cantidades:

**i) Registro REX, establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

Se deberá anotar en este registro REX, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el remanente de rentas o cantidades que se encontraban anotadas en el registro REX, a que se refiere

<sup>15</sup> Registro establecido en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

Dependiendo de la naturaleza de las rentas acumuladas en los citados registros, el contribuyente deberá controlar en el registro REX, en forma separada, las rentas exentas de IGC, los ingresos no constitutivos de renta, y respecto de estos últimos, también deberá separar las cantidades cuyo origen sean utilidades que ya cumplieron totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.

Se hace presente que del saldo de las cantidades acumuladas en el registro RAP de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que deberá llevar el contribuyente conforme a las reglas del nuevo régimen, no deberán deducirse aquellas partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, que han formado parte de la RLI del último ejercicio sujeto al régimen de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, siempre que el pago se efectúe a contar del primer ejercicio comercial en que el contribuyente esté sujeto al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, como ocurre por ejemplo, con el IDPC. Lo anterior, porque tales partidas constituyen una disminución patrimonial, cuyo efecto debe reflejarse como una deducción de las rentas de las que formaron parte.

**ii) Registro RAI, establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

El contribuyente deberá anotar en este registro RAI, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el saldo de rentas o cantidades gravadas con el impuesto de 35% establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR por el cambio de régimen, determinado conforme a lo instruido en la letra a) anterior, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

**iii) Registro del Saldo Acumulado de Créditos (SAC), establecido en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

Se deberá anotar en este registro SAC, como saldo proveniente del ejercicio anterior del mismo, el impuesto de 35% que la empresa haya pagado sobre las rentas o cantidades señaladas en el numeral ii) precedente, determinado conforme a lo instruido en la letra a) anterior, al término del último ejercicio comercial sujeto al régimen de imputación parcial de créditos. Tales créditos, se otorgarán como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución que se establece en la letra B), del mismo artículo.

**iv) Registro de utilidades acumuladas o de retiros en exceso, provenientes de ejercicios anteriores al año comercial 2017<sup>16</sup>.**

Según lo instruido en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, sujetos a la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, están obligados a mantener el registro y control de las rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, según corresponda, y los remanentes de excesos de retiros pendientes de imputación que mantengan. Esta obligación, es totalmente independiente del régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente, y por lo tanto, con posterioridad a cualquier cambio de régimen de tributación, deberá seguir manteniendo el registro y control de tales partidas, debiendo aplicar el orden de imputación que se establece para cada caso, y en particular para los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, conforme a lo dispuesto en la letra c), del N° 1, del numeral I.-, de las disposiciones transitorias de la Ley.

**c) Situación tributaria del crédito pendiente de imputación en contra del IDPC, proveniente del pago voluntario del IDPC establecido en los incisos 9° y 10°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

Los efectos tributarios para la empresa que paga voluntariamente a título de IDPC, la cantidad que se determine en la forma establecida en la LIR, sobre los retiros, remesas o distribuciones gravadas con el IGC o IA que al término del ejercicio comercial respectivo no han tenido derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la misma ley, dependerán del régimen de tributación al que se encuentre sujeto el contribuyente.

---

<sup>16</sup> Según lo dispuesto en el N°1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Conforme a lo anterior, si el contribuyente que paga dicho impuesto está sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, tiene posteriormente derecho a un crédito, equivalente a la cantidad que pagó de manera voluntaria, imputable al IDPC que deba pagar en los ejercicios siguientes<sup>17</sup>. En cambio, si el contribuyente que paga el impuesto está sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tiene posteriormente derecho a deducir en la determinación de la RLI de los ejercicios siguientes a aquel en que se haya determinado el impuesto, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó el referido tributo<sup>18</sup>.

En consecuencia, cuando un contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que en virtud del pago voluntario del impuesto, mantenga a la fecha del cambio de régimen saldos de crédito pendientes de imputación en contra del IDPC, atendido que en el régimen de renta atribuida, el pago del impuesto otorga el derecho a deducir de la RLI de los ejercicios siguientes una cantidad equivalente a la base imponible que se afectó con el referido IDPC pagado voluntariamente, el crédito en contra del IDPC no imputado a esa fecha, deberá convertirse en una cantidad equivalente a la que correspondería deducir de la RLI en el nuevo régimen, la que resultará de dividir el monto del crédito pendiente de imputación, por la tasa de IDPC con la que se gravaron las cantidades sometidas al pago voluntario del referido impuesto, pudiendo deducirse de la RLI que se determine a partir del primer ejercicio sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, debiendo en lo sucesivo aplicar para tal efecto las reglas que establecen los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del citado artículo.

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

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

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

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

Los contribuyentes que opten por tributar en el régimen simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresen al nuevo régimen, deberán aplicar lo dispuesto en el N° 2, de la citada norma legal, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 2015 de este Servicio.

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

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

Las cantidades afectas a IGC o IA acumuladas en la empresa a que se refiere el párrafo anterior, corresponderá al monto que se determine a esa fecha, según lo dispuesto en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a lo establecido en el inciso 8°, del N° 3, de la letra

---

<sup>17</sup> Los efectos tributarios que se generan para la empresa del régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que paga este impuesto y para sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, han sido analizados en la Circular N° 66 de 2015.

<sup>18</sup> Los efectos tributarios que se generan para la empresa del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que paga este impuesto y para sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, han sido analizados en la Circular N° 67 de 2015.

B), del mismo artículo, según corresponda, en concordancia con lo establecido en el numeral ii), de la letra b), del N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley. Sin embargo, en estos casos, solamente deberá considerarse el monto del capital propio tributario determinado al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente haya estado obligado a determinar sus rentas efectivas según contabilidad completa, aun cuando éste sea inferior al patrimonio neto financiero determinado a esa fecha.

Los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, tendrán derecho al crédito por IDPC acumulado en los registros a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), o de la letra b), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14, dependiendo del régimen al que estaba sujeto, considerando los saldos –después de todas las imputaciones que procedan- al término del último ejercicio comercial en que el contribuyente estuvo sujeto a la obligación de llevar contabilidad completa. Para la determinación del crédito a que se tendrá derecho, deberá aplicarse lo establecido en el N° 5, de la letra A) o en el N° 3 de la letra B), ambas del referido artículo 14, según corresponda, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. Se hace presente que, tratándose del crédito proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral i), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, procederá la obligación de restituir una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que corresponda, con las salvedades que la norma contempla.

También deberán atribuirse en la misma oportunidad señalada en el primer párrafo, conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, las utilidades que se mantenían acumuladas en el registro FUT y FUNT al término del último ejercicio en que el contribuyente estuvo sujeto a la obligación de llevar contabilidad completa, con derecho al crédito por IDPC que corresponda a estas rentas. Los créditos por IDPC a que se tenga derecho se asignarán a los propietarios, comuneros, socios o accionistas en la misma proporción en que se atribuyan las respectivas rentas. Por su parte, el saldo de FUR que se determine, tributará cuando corresponda, de acuerdo a lo establecido en el N° 2, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, esto es, al momento de la enajenación de las acciones o derechos respectivos o con ocasión de una devolución de capital conforme al N° 7, del artículo 17 de la LIR, lo que ocurra en primer término, o bien, al término de giro de la empresa, según corresponda, todo ello, de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio en las Circulares 10, 66 y 67 de 2015.

Para la aplicación de lo señalado anteriormente, resultarán aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio en la presente Circular, y en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, dependiendo de si el contribuyente se encontraba sujeto a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.

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

Considerando que el contribuyente dejará de estar obligado a llevar contabilidad completa a partir del año comercial en que se incorpore al régimen de renta presunta, las rentas efectivas acumuladas hasta el último ejercicio comercial en que estuvo sujeto a la obligación de llevar contabilidad completa, deberán atribuirse conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, y en consecuencia, se aplicarán las mismas instrucciones señaladas en la letra a) precedente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como consecuencia de la continuidad del régimen al que se encontraba sujeto el empresario individual que se convierte, la EIRL o sociedad que se constituye al efecto, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAP, REX, RAI, y SAC<sup>19</sup> que mantenga el empresario individual, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del año comercial en que cesó sus actividades producto de la conversión. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la respectiva EIRL o sociedad, según corresponda, a partir de la fecha de la conversión.

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

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

---

<sup>19</sup> Regulados en las letras a), c), d) y f), respectivamente, todas del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

será aplicable la tributación dispuesta en el N° 1, del artículo 38 bis de la LIR<sup>20</sup>, ya que si bien se trata del término de giro de la empresa, las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha serán traspasadas a la EIRL o sociedad que se constituye producto de la conversión, gravándose en la oportunidad en que sean atribuidas por ésta, o al momento de su retiro, remesa o distribución, según corresponda de acuerdo a las reglas generales.

En el evento que el empresario individual que termina su giro mantenga, una vez efectuado dicho término de giro, saldos pendientes de deducción de la RLI, provenientes del pago voluntario del IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva EIRL o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia al empresario que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

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

Para determinar los efectos señalados que se producen en la fusión de empresas o sociedades<sup>21</sup>, en que la sociedad o empresa que se crea o la que subsiste, según el caso, está sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se debe distinguir el tipo de fusión de que se trate.

### **b.1) Fusión por creación<sup>22</sup>.**

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

En este tipo de fusión, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por el régimen al que quedará sujeta a partir de la fecha de fusión, independientemente del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades que se disuelven. Para tal efecto, la nueva empresa o sociedad deberá cumplir los requisitos y formalidades establecidos en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR, ya analizados en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, según se trate de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos.

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

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

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

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

En estos casos, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAP, REX, RAI, y SAC<sup>23</sup>, que provengan de la empresa o sociedad disuelta, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al

<sup>20</sup> Según lo dispuesto en el 3° párrafo, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

<sup>21</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 99 de la Ley N° 18.046, la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

<sup>22</sup> El inciso 2° del citado artículo 99 señala que: “Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye.”

<sup>23</sup> Regulados en las letras a), c), d) y f), respectivamente, todas del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.



término del ejercicio comercial en que esta última cesó sus actividades producto de la fusión en sus propios registros.

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

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

Finalmente, en el evento que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión, una vez efectuado el término de giro, saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

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

En este caso se producirán los siguientes efectos:

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

De acuerdo con lo establecido en el párrafo final, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, en la fusión por creación, respecto de las empresas o sociedades disueltas que hayan estado sujetas a las disposiciones de la letra B) del mismo artículo, cuando la empresa o sociedad que se constituye, se sujeta a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, se deberá aplicar lo dispuesto en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, gravándose las rentas o cantidades que se determinen conforme a lo dispuesto en esta norma con el impuesto de 35% que establece.

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

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

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

No obstante la tributación indicada en el numeral (i) anterior, que afectará a las rentas o cantidades que se determinen producto del término de giro, con ocasión de la fusión y disolución de la empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, la empresa o sociedad que se constituye deberá mantener el registro y control de las rentas o cantidades acumuladas en la primera, las cuales se encontraban anotadas en los registros que establecen los N°s 2 y 3, de la referida letra B), del artículo 14 de la LIR.

De esta forma, los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa o sociedad que se disuelve a la fecha de fusión, luego de todas las imputaciones que procedan en la misma oportunidad, se entienden traspasados a la nueva empresa o sociedad, quien deberá reclasificar dichas rentas o cantidades dependiendo de su naturaleza, en los registros que conforme a lo

dispuesto en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, deberá llevar esta última empresa o sociedad a partir del ejercicio comercial en que ha ocurrido la fusión.

En consecuencia, el remanente de utilidades anotadas en el registro RAI establecido en el inciso 8°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR que mantenía la sociedad disuelta, formarán parte del saldo inicial del registro RAI establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que deberá controlar la nueva sociedad. De la misma forma, las rentas o cantidades acumuladas en el registro REX establecido en la letra a), del N° 2, de la referida letra B), formará parte del saldo inicial del registro REX establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Finalmente, el impuesto de 35% pagado por la empresa o sociedad que termina su giro producto de la fusión, deberá incorporarse como parte del SAC que debe llevar la continuadora conforme a lo dispuesto en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

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

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

**b.2) Fusión por incorporación<sup>24</sup> y disolución por la reunión del total de los derechos o acciones de una empresa o sociedad en manos de una misma persona<sup>25</sup>.**

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>24</sup> El inciso 3° del artículo 99 de la Ley N° 18.046 señala que: “Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.”

<sup>25</sup> De acuerdo con lo establecido en el 1° párrafo, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, se considera fusión de sociedades a la disolución de una sociedad que se produce por esta causa.

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

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

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

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

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

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

Atendido que la división de una empresa o sociedad consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más empresas o sociedades que se constituyen al efecto<sup>26</sup>, como consecuencia de este proceso se deben asignar proporcionalmente a las entidades involucradas, todos los componentes del patrimonio escindido, dentro de los cuales se encuentran las rentas o cantidades acumuladas en la empresa o sociedad que se divide.

En este sentido, el párrafo 2°, del N° 2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), del mismo artículo, la respectiva empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades anotadas en los registros RAP, REX y RAI<sup>27</sup>, que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

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

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

En relación a la determinación del saldo del registro RAI, es preciso señalar que se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior que no haya sido agotado a la fecha de división, dado

<sup>26</sup> Según lo establece el artículo 94 de la Ley N° 18.046.

<sup>27</sup> A que se refieren respectivamente las letras a), c) y d) respectivamente, del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

que éste será reemplazado por el saldo que se determine en esa oportunidad, considerando los valores del patrimonio neto financiero o del capital propio tributario, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes después de imputaciones que se hayan determinado en los registros RAP y REX, todos según sus valores a la fecha de división<sup>28</sup>, siendo aplicables en lo que resulte pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 de 2015. No obstante en este caso, para calcular el saldo del citado registro, también deberá deducirse el monto positivo del resultado provisorio determinado conforme a lo indicado en el párrafo anterior.

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

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

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

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

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

En el evento que la empresa o sociedad dividida mantenga a la fecha de división saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transmitido a las nuevas empresas o sociedades resultantes de la división, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga, quién mantendrá tal derecho.

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

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

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

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

A continuación se analizan aquellas reorganizaciones empresariales, en las cuales como resultado de la operación, las empresas o sociedades que se crean o subsisten, según el proceso de que se

---

<sup>28</sup> Se hace presente, que si existen también remanentes en los registros FUT, FUNT, FUR o bien, retiros en exceso no imputados, éstos deberán ser considerados en la determinación del saldo de dicho registro.

trate, estarán sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, de acuerdo a lo que establece el N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

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

Si el empresario individual que se convierte se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, la EIRL o sociedad que se constituye quedará también sujeta al mismo régimen de tributación, debiendo mantenerse en él, a lo menos, hasta completar el plazo de 5 años comerciales consecutivos que establece el inciso 5°, del artículo 14 de la LIR, período después del cual podrá optar por cambiar de régimen de tributación al de renta atribuida, produciéndose en tal caso los efectos ya analizados en el N° 1.2) anterior.

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

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

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

Como consecuencia de la continuidad del régimen al que se encontraba sujeto el empresario individual que se convierte, la EIRL o sociedad que se constituye al efecto, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, REX y SAC<sup>29</sup> que mantenga el empresario individual, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del año comercial en que cesó sus actividades producto de la conversión. Dichas cantidades constituirán el saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la respectiva EIRL o sociedad, según corresponda, a partir de la fecha de la conversión.

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

El empresario individual que se convierte, en el año comercial en que cesa en sus actividades, deberá aplicar las normas generales de la LIR, en lo que respecta a la determinación de la RLI, la atribución de rentas de terceros que debe efectuar, y la información y certificación sobre los retiros, remesas o distribuciones de ese ejercicio y demás situaciones relacionadas. Sin embargo, no será aplicable la tributación dispuesta en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR<sup>30</sup>, ya que si bien se trata del término de giro de la empresa, las rentas acumuladas a esa fecha serán traspasadas a la EIRL o

<sup>29</sup> Regulados en el inciso 8° del N° 3, y las letras a) y b) del N°2, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

<sup>30</sup> Según lo dispuesto en el 3° párrafo, del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

sociedad que se constituye producto de la conversión y mantiene su régimen de tributación, gravándose al momento de su retiro, remesa o distribución, según corresponda de acuerdo a las reglas generales.

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

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

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

### **b.1) Fusión por creación.**

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

En este tipo de fusión, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por el régimen al que quedará sujeta a partir de la fecha de fusión, independientemente del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades que se disuelven. Para tal efecto, la nueva empresa o sociedad deberá cumplir los requisitos y formalidades establecidos en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR, ya analizados en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, según se trata de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos.

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

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

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

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

En este caso se producirán los siguientes efectos:

**(i)** Traspaso y reclasificación de rentas o cantidades acumuladas a los registros que establecen el inciso 8° del N° 3 y las letras a) y b) del N° 2, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

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

De esta forma, los saldos de rentas o cantidades acumuladas que determine la empresa o sociedad que se disuelve a la fecha de fusión, luego de todas las imputaciones que procedan en la misma oportunidad, se entienden traspasados a la nueva empresa o sociedad, quien deberá reclasificar dichas rentas o cantidades dependiendo de su naturaleza, en los registros que conforme a lo dispuesto en el inciso 8° del N° 3 y las letras a) y b) del N° 2, ambos de la letra B), del artículo 14 de

la LIR, deberá llevar esta última empresa o sociedad a partir del ejercicio comercial en que ha ocurrido la fusión.

En consecuencia, los remanentes de utilidades anotadas en el registro RAP y en el registro REX, establecidos respectivamente en las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que mantenía la empresa o sociedad disuelta, formarán parte del saldo inicial del registro REX, establecido en la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que deberá controlar la nueva empresa o sociedad. De la misma forma, las rentas o cantidades acumuladas en el registro RAI, establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, formará parte del saldo inicial del registro RAI establecido en el inciso 8°, del N° 3, de la letra B), del mismo artículo. Finalmente, el remanente del registro SAC, establecido en la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión, se reclasificará en la empresa o sociedad que se constituye, en el registro SAC por créditos que no están sujetos a la obligación de restitución de aquellos a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra B), de la citada disposición legal.

**(ii) Situación del saldo de cantidades pendientes de deducir de la RLI, provenientes del pago voluntario de IDPC efectuado conforme a lo dispuesto en los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

En el evento que la empresa o sociedad disuelta mantenga a la fecha de fusión saldos pendientes de deducción de la RLI de los ejercicios comerciales siguientes, provenientes del pago voluntario de IDPC a que se refieren los incisos 9° y 10°, del N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, este beneficio no podrá ser transferido a la nueva empresa o sociedad que se constituye, atendido que su otorgamiento sólo beneficia a la empresa o sociedad que se encontraba en la situación que la ley contempla, teniendo en consecuencia un carácter personal y especialísimo, por lo que sólo puede ser utilizado por el titular a favor de quién se otorga hasta la fecha del término de giro.

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

En estos casos, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, REX y SAC<sup>31</sup>, que provengan de la empresa o sociedad disuelta, según sus remanentes después de las imputaciones que corresponda efectuar al término del ejercicio comercial en que esta última cesó sus actividades producto de la fusión. Dichas cantidades en conjunto con las rentas o cantidades de similar naturaleza provenientes de las demás empresas o sociedades fusionadas, formarán parte del saldo inicial de cada uno de los referidos registros que deberá llevar la nueva empresa o sociedad, a partir de la fecha de la fusión.

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

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

---

<sup>31</sup> Regulados en el inciso 8° del N°3) y las letras a) y b) del N° 2, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



En este sentido, el párrafo 2°, del N° 3, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, establece que en la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B) del mismo artículo, la respectiva empresa o sociedad deberá asignar a cada una de las entidades resultantes de la división, y en la misma proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario que se divide, la parte de las rentas o cantidades anotadas en los registros RAI y REX<sup>32</sup>, que se mantengan acumuladas a la fecha de división.

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

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

En relación a la determinación del saldo del registro RAI, es preciso señalar que se deberá reversar el remanente proveniente del ejercicio anterior que no haya sido agotado a la fecha de división, dado que éste será reemplazado por el saldo que se determine en esa oportunidad, considerando los valores del patrimonio neto financiero o del capital propio tributario, según corresponda, del capital aportado y de los remanentes después de imputaciones que se hayan determinado en el registro REX, según sus valores a la fecha de división<sup>33</sup> siendo aplicables en lo que resulte pertinente, las instrucciones contenidas en la Circular N° 67 de 2015.

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

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

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

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

---

<sup>32</sup> A que se refieren respectivamente, el inciso 8° del N°3 y la letra a) del N° 2, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

<sup>33</sup> Se hace presente, que si existen también remanentes en los registros FUT, FUNT, FUR o bien, retiros en exceso no imputados, éstos deberán ser considerados en la determinación del saldo de dicho registro.

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

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

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

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

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

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

Para analizar los efectos que conforme a lo establecido en el N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, se producirían en las fusiones o absorciones entre empresas o sociedades sujetas al régimen de renta efectiva con contabilidad completa, con sociedades sujetas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, o al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la misma ley, según corresponda, se ha estimado conveniente clasificar por tipo de fusión, distinguiendo los efectos dependiendo del régimen al que hayan estado sujetas las empresas o sociedades fusionadas.

**a) Fusión por creación.**

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

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

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

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

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

La empresa o sociedad que cesa en sus actividades producto de la fusión, según lo establecido en la letra a), del N° 4, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, deberá determinar a la fecha de fusión, un inventario de los bienes del activo realizable a su valor de costo de reposición y del activo fijo físico a su valor actualizado a esa fecha, según las normas del N° 2, del artículo 41 de la LIR, considerando

la depreciación que habría sido aplicable con una vida útil normal, conforme a las normas del artículo 31 N° 5 de la LIR, todo ello, conforme a las normas que establece la letra c), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

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

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

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

Finalmente, cabe señalar que para efectos de la determinación de lo señalado en las letras c) y d), del N° 6, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se aplicarán las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia, contenidas en la Circular N° 48 de 2015.

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

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

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

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

Según lo establecido en la letra h), del N° 1, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, la diferencia positiva que resulte de restar a los activos, el total del pasivo determinado a la fecha de fusión, constituirá capital para todos los efectos legales. Al respecto, cabe tener presente que el monto de capital así determinado no necesariamente será coincidente con el capital efectivamente aportado a la sociedad y que consta en el respectivo contrato social. Esto, necesariamente tendrá incidencia por ejemplo, en la determinación del saldo del registro RAI, establecidos en la letra d), del N° 4, de la letra A) y en el inciso 8°, del N° 3, de la letra B), según corresponda, ambas del artículo 14 de la LIR, o para determinar el monto que no constituye renta en una eventual devolución de capital, según lo dispuesto en el N° 7, del artículo 17 de la misma ley.

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

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

Finalmente, cabe señalar que para efectos de la determinación de lo señalado precedentemente, se aplicarán las instrucciones impartidas por este Servicio sobre el régimen de renta presunta, contenidas en la Circular N° 37 de 2015.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La empresa o sociedad que se constituye, deberá llevar los registros establecidos en el N° 2 y en el inciso 8°, del N° 3, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR, en los cuales deberá anotar las rentas o cantidades acumuladas traspasadas desde las empresas o sociedades disueltas, cuando corresponda, clasificándolas según la naturaleza de éstas.

Las rentas o cantidades que reciba desde las empresas o sociedades disueltas que se encontraban sujetas al régimen simplificado de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, tal como se indicó en el numeral i) anterior, formarán parte junto a las demás rentas o cantidades de similar naturaleza que

reciba, del saldo inicial del registro REX, a que se refiere la letra a), del N° 2, de la letra B), del citado artículo 14 de la LIR, que deberá llevar a partir de la fecha de fusión.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Si la empresa o sociedad absorbida se encontraba sujeta al régimen de renta presunta, la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos de dicha empresa o sociedad, constituirá un aumento de capital en la empresa o sociedad absorbente. Tratándose de la reunión del total de derechos o acciones de la empresa o sociedad acogida a renta presunta en manos de la empresa o

sociedad sujeta a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, tal diferencia constituirá el monto de capital propio tributario a considerar para determinar el menor o mayor valor conforme a lo dispuesto en los artículos 15 o 31 N°9, ambos de la LIR, según corresponda.

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

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

La opción por el régimen se efectuará de acuerdo con las reglas establecidas en los incisos 2° al 6° del artículo 14 de la LIR, según el tipo de sociedad de que se trate, para lo cual se aplicarán las instrucciones de este Servicio contenidas en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015. Sin embargo, el plazo para ejercer dicha opción correrá desde la fecha de fusión hasta el cierre del ejercicio en que ésta se haya verificado.

Si la empresa o sociedad respectiva no hubiere ejercido la opción en el plazo señalado o habiéndola ejercido, no cumpla con las formalidades exigidas en el inciso 6° del artículo 14 de la LIR, quedará sujeta al régimen que por defecto le corresponde según lo dispuesto en el inciso 2°, del citado artículo, considerando para tal efecto la organización jurídica de la empresa al término de ese ejercicio.

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

Para tal efecto, se aplicarán las instrucciones de este Servicio sobre tales materias, según proceda, contenidas en las Circulares N° 48 y 37 de 2015, respectivamente.

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

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

La reglas sobre el tratamiento tributario de las rentas y/o cantidades anotadas en los registros FUT, FUNT o FUR que mantengan las empresas o sociedades involucradas en los procesos de reorganización empresarial señalados, así como también, respecto de los retiros en exceso pendientes de imputación que puedan existir en dichas entidades, se encuentran contenidas en los N°s 3 y 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Cabe señalar, que tales normas se aplican de igual manera a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR.

A continuación se examinarán los efectos que se derivan en cada caso, según el proceso de reorganización de que se trate:

- a) **Conversión de un empresario individual en una EIRL o sociedad.**
- i) **Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT y FUNT del empresario individual que se convierte<sup>34</sup>.**

En la conversión de un empresario individual en una EIRL o sociedad de cualquier clase, efectuada a contar del año comercial 2017, las rentas o cantidades que el empresario individual mantenga acumuladas en los registros FUT y FUNT a la fecha de conversión, se entienden incorporadas a la EIRL o sociedad que se constituye, la que estará obligada a mantener el registro y control de dichas cantidades, siendo susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde esta última, en el orden de imputación que corresponda, según el régimen de tributación al que se encuentre sujeta la EIRL o sociedad, debiendo aplicarse para tal efecto, las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 de 2015, según corresponda, si la EIRL o sociedad estará sujeta al régimen de renta atribuida, o bien, las instrucciones contenidas en la Circular N° 67 de 2015, en caso que la EIRL o sociedad estará sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.

Respecto de las reinversiones recibidas por la empresa individual, éstas no deben controlarse separadamente a través del registro FUR<sup>35</sup>, por lo que se encontrarían incorporadas a los saldos de los registros FUT o FUNT, según corresponda, de acuerdo a la naturaleza de las rentas, y por lo tanto, se traspasan a la nueva EIRL o sociedad formando parte del remanente de dichos registros. Esto sin perjuicio, del ajuste al costo de adquisición que deberá efectuar el socio (ex empresario individual), conforme a lo dispuesto en los N°s 7 y 8, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, cuando posteriormente decida enajenar su participación en la EIRL o sociedad, por aquella parte financiada con reinversiones.

- ii) **Situación tributaria de los retiros en exceso efectuados por el empresario individual que se convierte, pendientes de imputación a la fecha de conversión<sup>36</sup>.**

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

Las instrucciones sobre dicha materia se encuentran contenidas en la Circular N° 66 de 2015, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la Circular N° 67 de 2015, si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

- b) **Fusión de empresas o sociedades.**
- i) **Situación tributaria de rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR de la empresa o sociedad que se fusiona<sup>37</sup>.**

Las utilidades acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR de las empresas o sociedades que se disuelven producto de una fusión, se entienden incorporadas a la empresa o sociedad que se crea o que subsiste, según corresponda, la que deberá mantener el registro y control de dichas cantidades, siendo susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas desde esta última, en el orden de imputación que corresponda, según el régimen de tributación al que se encuentre sujeta dicha empresa o sociedad, debiendo aplicarse para tal efecto, las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 de 2015, según corresponda, si la EIRL o sociedad estará sujeta al régimen de renta atribuida, o bien, las instrucciones contenidas en la Circular N° 67 de 2015, en caso que la EIRL o sociedad estará sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.

---

<sup>34</sup> De acuerdo a lo establecido en el N° 3, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

<sup>35</sup> Las instrucciones sobre la materia, se encuentran contenidas en la Circular N°10 de 2015.

<sup>36</sup> Según lo dispuesto en el párrafo 5°, del N°4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

<sup>37</sup> Conforme a lo dispuesto en el N°3, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

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

De forma similar a lo que ocurre con los retiros en exceso en la conversión del empresario individual, en la fusión de empresas o sociedades, la empresa o sociedad que se crea o la absorbente, está obligada a mantener el registro y control de los retiros en exceso efectuados desde las empresas o sociedades disueltas y que se encontraban pendientes de imputación a la fecha de fusión los que deberán imputarse a las utilidades tributables que se generen en empresa o sociedad continuadora, en la forma indicada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, siendo el titular o socio respectivo el responsable por la tributación pendiente de dichos retiros en exceso, quién a partir de la fusión se incorpora en la empresa o sociedad continuadora como socio o accionista de la misma.

Las instrucciones sobre dicha materia se encuentran contenidas en la Circular N° 66 de 2015, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la Circular N° 67 de 2015, si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

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

La tributación que afecta a los retiros en exceso que mantenía una sociedad de personas que antes del 1° de enero de 2017 se transforma en sociedad anónima se encuentra regulada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley. De acuerdo a ello, dichos retiros en exceso se gravan con el impuesto de 40% que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, cuando resulten imputados a rentas o cantidades afectas a IGC o IA, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 de 2015, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la Circular N° 67 de 2015, si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

Si dicha sociedad anónima resulta absorbida en un proceso de fusión, la sociedad continuadora está obligada a mantener el registro y control de los retiros en exceso efectuados desde la sociedad disuelta y que se encontraban pendientes de imputación a la fecha de fusión los que deberán imputarse a las utilidades tributables que se generen en empresa o sociedad continuadora, en la forma indicada en el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, siendo la propia sociedad la responsable por dicha tributación, aplicando también el impuesto de 40% que establece el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, cuando resulten imputados a rentas o cantidades afectas a IGC o IA, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 66 de 2015, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la Circular N° 67 de 2015, si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

**c) División de sociedades.**

**i) Situación tributaria de las rentas y cantidades acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR de la empresa o sociedad que se divide<sup>38</sup>.**

Dichas cantidades se entienden incorporadas en la o las empresas o sociedades que se crean producto de la división, en la proporción que corresponda al patrimonio de la empresa o sociedad dividida que se asigna a esas sociedades. De acuerdo con dicha norma legal, la asignación de tales rentas debe efectuarse en proporción al capital propio tributario de la empresa o sociedad que se divide, determinado a la fecha de división.

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

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

En relación a esta materia, el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece que si la empresa o sociedad que se divide mantiene retiros en

---

<sup>38</sup> Conforme a lo dispuesto en el N°3, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.



exceso a la fecha de división, éstos deberán ser asignados a las empresas o sociedades que se constituyen, en la proporción que les corresponda sobre el capital propio tributario de la empresa o sociedad que se divide. De esta forma, los retiros en exceso correspondientes a las nuevas empresas o sociedades, se mantendrán pendientes de tributación hasta que se generen utilidades tributables en la respectiva sociedad, debiendo imputarse en la forma indicada en la Circular N° 66 de 2015, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la Circular N° 67 de 2015, si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

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

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

**d) Transformación de sociedades.**

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

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

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

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

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

Al respecto, la norma legal citada establece que tales retiros en exceso se afectarán con el impuesto de 40% establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables debiendo imputarse en la forma indicada en la Circular N° 66 de 2015, tratándose de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, y en la Circular N° 67 de 2015, si el contribuyente está sujeto al régimen de imputación parcial de créditos. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

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

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

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

Se hace presente que las obligaciones establecidas en la letra E), del artículo 14 de la LIR, son independientes de las obligaciones de información o inscripción en registros especiales establecidas en otras disposiciones legales o reglamentarias, como por ejemplo, aquellas establecidas en los

artículos 41 B, 41 F o 41 G de la LIR, razón por la cual, los contribuyentes deberán dar cumplimiento a éstas y aquellas en la forma y oportunidad que corresponda.

**1) Inversiones en el extranjero.**

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

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

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

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

Cuando las inversiones a que se refiere la letra a) anterior, se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios incluidos en la lista que establece el N° 2, del artículo 41 D de la LIR<sup>39</sup>, o que califiquen como de nula o baja tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H<sup>40</sup> de la misma ley, además de la información señalada en la referida letra a) deberán informar:

- i)** El estado de dichas inversiones;
- ii)** Los aumentos o disminuciones de tales inversiones;
- iii)** El destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos;
- iv)** Cualquier otra información que requiera este Servicio sobre tales inversiones, mediante resolución.

**c) Presunción simplemente legal, en caso de no presentarse la declaración o información señaladas.**

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

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

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

En todo caso, no se aplicará la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, cuando el contribuyente acredite que las inversiones en el exterior, cualquiera sea el país o territorio en que se hayan efectuado, fueron realizadas con sumas que corresponden a su capital o a ingresos no constitutivos de renta. Para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que cuando el

---

<sup>39</sup> Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

<sup>40</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre los criterios para calificar a un país o territorio como de nula o baja tributación conforme al artículo 41 H de la LIR están contenidas en la Circular N° 12 de 2015.

capital propio tributario del contribuyente excede de la suma de su capital y de los referidos ingresos no constitutivos de renta, tales inversiones se han efectuado, en dicho exceso, con cantidades que no han cumplido totalmente con los impuestos de la LIR, y por tanto, procede la aplicación, sobre dicho exceso, de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR ya señalada.

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

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

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

Las instrucciones de este Servicio sobre los criterios para establecer qué tipo de rentas son consideradas pasivas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 30 de 2015.

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

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

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

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

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

Se hace presente que las inversiones a que se refiere este número son en principio perfectamente legítimas y no son objeto de sanción o reproche alguno por parte de la disposición legal analizada. Excepcionalmente, cuando este Servicio determine en el ejercicio de sus facultades de fiscalización que tales inversiones realizadas a través de las entidades señaladas constituyan formas de abuso de las formas jurídicas o de simulación para diferir o disminuir la tributación de sus propietarios, socios o

accionistas, conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes, 100 bis y 160 bis, todos del Código Tributario, se aplicará la tributación que fija el citado artículo 21 de la LIR y las sanciones que correspondan, sin perjuicio del derecho del contribuyente a reclamar de tal calificación de abuso o simulación y de los impuestos y multas conforme a lo garantizan las disposiciones legales comentadas. Las instrucciones de este Servicio sobre los artículos 4 bis y siguientes, 100 bis y 160 bis, todos del Código Tributario, se contienen en la Circular N° 65 de 2015.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

iv) Si existen clases o tipos distintos de beneficiarios.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**4) Sanciones.**

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

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

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

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

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

Saluda a Ud.,

**JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI  
DIRECTOR (S)**

**PCR/HGM/CFS/LGS/PCT/LRP**

**DISTRIBUCIÓN:**

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

## ANEXO: EJEMPLOS.

**EJEMPLO N° 1: Cantidades pendientes de deducción de la RLI, provenientes del pago voluntario del IDPC establecido en los incisos 9° y 10°, del N°5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.**

**I.- Contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida (tasa IDPC 25%).**

**AÑO COMERCIAL 2020.**

**a) Antecedentes:**

Pérdida tributaria (Art. 29 al 33 de la LIR).....	-\$ 1.000.000
Saldo registro SAC.....	\$ -
Retiros del ejercicio.....	\$ 200.000

**b) Determinación del IDPC a pagar voluntariamente:**

Base Imponible IDPC a pagar voluntariamente (\$200.000 x 1,333333).....	\$ 266.667
IDPC pagado voluntariamente (\$266.667 x 25%).....	\$ 66.667

**AÑO COMERCIAL 2021.**

**Supuesto:** IPC anual 4,5%

**a) Antecedentes:**

Utilidad según balance.....	\$ 1.100.000
Pérdida tributaria de arrastre (reajustada).....	-\$ 1.045.000
Renta Líquida Imponible antes de deducción por pago voluntario del IDPC.....	\$ 55.000

**b) Ajustes a la RLI por pago voluntario del IDPC:**

Renta Líquida Imponible antes de deducción por pago voluntario del IDPC.....	\$ 55.000
<u>Menos:</u> Deducción por pago voluntario IDPC (tope RLI positiva):.....	-\$ 55.000
Renta Líquida Imponible definitiva.....	<u>\$ -</u>

**c) Determinación del excedente a deducir en la determinación de la RLI para el año siguiente por IDPC pagado voluntariamente:**

Base imponible sobre la cual se aplicó el IDPC, reajustada (\$266.667 x 1,045).....	\$ 278.667
<u>Menos:</u> Cantidad a deducir en el ejercicio.....	-\$ 55.000
Remanente a deducir en ejercicios siguiente.....	<u>\$ 223.667</u>

**II.- Contribuyente cambia a partir del 1° de enero de 2022, al régimen de imputación parcial de créditos.(1)**

**AÑO COMERCIAL 2022.**

**Supuesto:** IPC anual 5,2%

**a) Determinación del crédito por IDPC pagado voluntariamente:**

Remanente a deducir del ejercicio anterior.....	\$ 223.667
Reajuste anual (5,2%).....	\$ 11.631
Remanente a deducir del ejercicio anterior reajustado.....	<u>\$ 235.298</u>
Remanente convertido a crédito por IDPC pagado voluntariamente a deducir (\$235.298 x 25%).....	\$ 58.825

**b) Determinación obligación tributaria de la empresa (en régimen de imputación parcial de créditos):**

Renta Líquida Imponible.....	\$ 150.000
IDPC, según tasa..... 27%	\$ 40.500
<u>Menos:</u> Crédito por IDPC pagado voluntariamente, tope monto impto.....	-\$ 40.500
IDPC a pagar.....	<u>\$ -</u>

**c) Determinación del remanente del crédito por IDPC pagado voluntariamente:**

Remanente anterior convertido en crédito por IDPC pagado voluntariamente (\$235.298 x 25%).....	\$ 58.825
<u>Menos:</u> Crédito por IDPC pagado voluntariamente utilizado contra el IDPC.....	-\$ 40.500
Remanente crédito por IDPC pagado voluntariamente imputable al IDPC para el año siguiente.....	<u>\$ 18.325</u>

(1) La empresa cumple con todos los requisitos establecidos en el inciso 5to, del artículo 14 de la LIR, para el cambio de régimen alternativo.

**EJEMPLO N° 2: Crédito pendientes de imputación en contra del IDPC provenientes del pago voluntario del IDPC establecido en los incisos 9° y 10°, del N°3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

**I.- Contribuyente sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.**

**AÑO COMERCIAL 2020.**

**a) Antecedentes:**

Pérdida tributaria.....	-\$	1.000.000
Registro SAC.....	\$	-
Retiros efectuados.....	\$	200.000

**b) Determinación del IDPC a pagar voluntariamente:**

Base Imponible IDPC a pagar voluntariamente (\$200.000 x 1,369863).....	\$	273.973
IDPC pagado voluntariamente (\$273.973 x 27%).....	\$	73.973

**AÑO COMERCIAL 2021.**

**Supuesto:** IPC anual 4,5%

**a) Antecedentes:**

Utilidad según balance.....	\$	1.100.000
Pérdida tributaria de arrastre (reajustada).....	-\$	1.045.000
Renta Líquida Imponible .....	\$	55.000
IDPC determinado (\$55.000 x 27%).....	\$	14.850
Crédito por IDPC pagado voluntariamente imputado (Tope monto IDPC).....	-\$	14.850
IDPC a pagar.....	\$	-

**b) Determinación del remanente del crédito por IDPC pagado voluntariamente:**

Crédito por IDPC pagado voluntariamente, reajustado (\$ 73.973 x 1,045).....	\$	77.302
Cantidad imputada en el ejercicio como crédito por IDPC pagado voluntariamente.....	-\$	14.850
Remanente de crédito por IDPC pagado voluntariamente a imputar en los ejercicios siguientes.....	\$	62.452

**II.- Contribuyente cambia al régimen de renta atribuida. (1)**

**AÑO COMERCIAL 2022.**

**Supuesto:** IPC anual 5,2%

**a) Determinación del crédito por IDPC pagado voluntariamente:**

Remanente de crédito por IDPC pagado voluntariamente, del ejercicio anterior.....	\$	62.452
Reajuste anual (5,2%).....	\$	3.248
Remanente de crédito por IDPC pagado voluntariamente, del ejercicio anterior, reajustado.....	\$	65.700
Remanente de crédito por IDPC pagado voluntariamente, convertido a base imp. (\$65.700 / 0,27)....	\$	243.333

**b) Determinación obligación tributaria de la empresa (en régimen de renta atribuida):**

Renta Líquida Imponible antes de ajuste por pago voluntario.....	\$	150.000
Cantidad a deducir por pago voluntario de IDPC .....	-\$	150.000
Renta Líquida Imponible después de deducción por pago voluntario del IDPC.....	\$	-
Impuesto a pagar.....	\$	-

**c) Determinación del excedente a deducir en la determinación de la RLI para el año siguiente por IDPC pagado voluntariamente:**

Remanente de crédito por IDPC pagado voluntariamente, convertido a base imp. (\$65.700 / 0,27)..	\$	243.333
Menos: Cantidad a deducir en el ejercicio por IDPC pagado voluntariamente.....	-\$	150.000
Remanente a deducir en los ejercicios siguientes, por IDPC pagado voluntariamente .....	\$	93.333

(1) La empresa cumple con todos los requisitos establecidos en el inciso 5to, del artículo 14 de la LIR, para el cambio de régimen alternativo.