

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 69.- 67-2015 I.D. 16-2015 S.N.
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 23 de julio de 2015.-
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, 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 relativas a la tributación de las devoluciones de capital y de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de la empresa, así como también respecto de las modificaciones introducidas a otros cuerpos legales, con el objeto de adecuar su texto a las nuevas normas que regulan los regímenes generales de tributación.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: <u>REF. LEGAL:</u> 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 Decreto Ley N° 824 de 1974; artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978; artículo 2° de la Ley N° 19.149; artículo 2° de la Ley N° 18.392; Artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977; artículo 2° de la Ley N° 19.709; artículo 1° de la Ley N° 19.420; y la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014.

I.- INTRODUCCIÓN.

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

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

Al respecto, se incorporan dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), que reemplazan el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del Fondo de Utilidades Tributables. De esta forma, a partir del año comercial 2017, los contribuyentes que deban declarar sus rentas efectivas determinadas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, deberán sujetarse a uno de los siguientes regímenes generales¹:

1.- Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) a los impuestos finales, al que denominaremos también alternativamente como “régimen de renta atribuida” o “régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR”. 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 a 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 las instrucciones relativas a las modificaciones incorporadas por la Ley a los artículos 17 N° 7 y 38 bis, ambos de la LIR y sus normas relacionadas, sobre la tributación que afecta a las devoluciones de capital y a las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de la empresa. También se instruye sobre las modificaciones

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

introducidas por el artículo 17 de la Ley a diversos cuerpos legales, con el objeto de adecuar el texto de estos últimos a las nuevas normas que regulan los regímenes generales de tributación.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA DEVOLUCIÓN DE CAPITAL.

De acuerdo a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR², no constituyen renta las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos, efectuados en conformidad con la LIR o con leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de la LIR.

Se trata de devoluciones que se efectúen de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, es decir, cumpliendo con las formalidades propias del tipo social³ de que se trate, y con autorización previa de este Servicio de la correspondiente disminución de capital mediante la presentación del Formulario N° 3239.

Ahora bien, considerando que en una devolución de capital pueden incluirse rentas o cantidades que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, la disposición legal comentada establece un procedimiento, consistente en que para determinar la aplicación del IDPC, IGC o IA, según corresponda, deberá considerarse el mismo orden de imputación establecido en el artículo 14 de la LIR, según el régimen de tributación al que se encuentre sujeta la empresa o el propietario, socio o accionista, en su caso, debiendo imputarse en último término el capital social y sus reajustes.

Para efectos del análisis, se distinguirá a continuación según el régimen de tributación al que se encuentra sujeta la empresa que efectúa la referida devolución de capital.

1) Devoluciones de capital efectuadas por empresa sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Para determinar la situación tributaria de las cantidades que se entreguen al propietario, socio o accionista a título de devolución de capital efectuada por la empresa sujeta al régimen de renta atribuida, deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde las empresas sujetas a este régimen.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación, las mencionadas devoluciones de capital y sus reajustes, quedarán sujetas al régimen de tributación que se indica para cada caso respecto de sus beneficiarios.

El orden de imputación y régimen de tributación conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, en relación con el N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la misma ley, es el siguiente:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación en la devolución de capital
1°	Registro de Rentas Atribuidas Propias (RAP) ⁴ .	Cantidades que conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, ya han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA.

² Cuyo texto ha sido reemplazado por la letra d), del N° 8, del artículo 1° de la Ley, y que rige a contar del 1° de enero de 2017, según lo dispuesto en el inciso 1° del artículo primero de las disposiciones transitoria de la misma ley.

³ Incluyendo por cierto el caso de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada.

⁴ Determinadas de acuerdo a la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

2°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX) ⁵ .	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA.
3°	Fondo de Utilidades Tributables (FUT) ⁶ .	Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito por IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA.
4°	Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) ⁷ .	a) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
5°	Registro de cantidades afectas a IGC o IA (RAI) ⁸ .	Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar a la cantidad mayor entre el capital propio tributario o patrimonio neto financiero, según corresponda, de acuerdo con lo instruido en la Circular N° 66 de 2015 ⁹ .	Afectas a IGC o IA. Con derecho a crédito por IDPC, en la medida que existan Saldos Acumulados de Créditos (SAC).
6°	Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) ¹⁰ .	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA.
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		c) Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el Impuesto de Primera	No afectas a IGC o IA.

⁵ Según se establece en la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁶ Cabe señalar, que en la medida que la empresa registre saldos acumulados en el FUT y FUNT (acumulados sólo hasta el 31 de diciembre de 2016), éstos se incorporan en el 3° y 4° orden de imputación respectivamente, después de las utilidades anotadas en el registro RAP y REX, y antes de las rentas o cantidades anotadas en el registro RAI. Lo anterior, de acuerdo al orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones establecido en el artículo tercero transitorio de la Ley, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en la Circular N° 66 de 2015.

⁷ Ver nota anterior.

⁸ Determinadas conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

⁹ Si la empresa mantiene saldos acumulados en los registros FUT, FUNT y FUR, o registra saldos de retiros en exceso no imputados, dichas partidas deberán deducirse o agregarse, según corresponda, al patrimonio (CPT o PNF, el que sea mayor) para determinar el saldo del registro RAI.

¹⁰ Cabe señalar, que la imputación de la devolución de capital que se efectúe a las cantidades anotadas en este registro FUR, sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión, con los efectos que han sido analizados en la Circular N° 66 de 2015.

		Categoría en carácter de único.	
7°	Capital social y sus reajustes:	Correspondiente al monto aportado por el propietario, socio o accionista perceptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán 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 de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	No afectas a IGC o IA.
8°	Otras cantidades.	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con el IDPC, e IGC o IA.	Afectas a IDPC e IGC o IA.

En el caso de las otras cantidades a que se refiere el orden de imputación N° 8, se trata de incrementos de patrimonio clasificados en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, gravados con el IDPC, y el IGC o IA, según corresponda. En contra de los impuestos finales, procede la imputación del crédito por IDPC que haya afectado las citadas rentas, de acuerdo al régimen de tributación que corresponda.

La imputación de la devolución de capital y sus reajustes, a las cantidades que correspondan de acuerdo a lo señalado, se efectuará considerando el remanente de dichas sumas al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la devolución de capital, reajustado a la fecha de la devolución, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado previamente a dicha devolución.

Se hace presente, que cuando el propietario, socio o accionista que percibe la devolución de capital sea un contribuyente de la primera categoría que determina sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, sujeto a las disposiciones de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, por las sumas que se encuentren afectas a IGC o IA, deberá incorporarlas en la determinación de su propia RLI, para gravarlas con el IDPC, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la misma ley, con derecho al crédito por IDPC que corresponda, en caso que exista un saldo de dicho crédito en el registro SAC respectivo.

Si la devolución resulta imputada al registro FUR, independientemente de la tributación que afecte a éste según se ha señalado, o al capital efectivamente aportado a la empresa o a sus reajustes, el monto imputado a tales partidas, respecto del propietario, socio o accionista beneficiario, constituirá una deducción al costo de adquisición de los derechos o acciones, según corresponda, que en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad se traducirá en la disminución del valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, puesto que se traduce en el cambio en la composición de sus activos (cambia la inversión en derechos o acciones por los bienes en que se haya materializado la devolución). Esto implica además, que la parte de la devolución imputada al capital social y sus reajustes no debe afectarse con impuesto alguno, y tampoco debe quedar anotadas en el registro REX de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para los efectos señalados, la devolución que se impute efectivamente al capital social, correspondiente al propietario, socio o accionista perceptor, corresponderá al monto inicial efectivamente aportado, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital, que hayan efectuado con posterioridad al aporte inicial, todos reajustados en el porcentaje de variación del IPC entre el mes que antecede a aquel en que ocurrió el aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la devolución, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR.

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

2) **Devoluciones de capital efectuadas por empresa sujetas a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR.**

En este caso, para determinar la situación tributaria de las cantidades que se entreguen al propietario, socio o accionista a título de devolución de capital efectuada por la empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, deberá aplicarse lo dispuesto en el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, que establece el orden de imputación para los retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde las empresas sujetas a este régimen.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación, las mencionadas devoluciones de capital y sus reajustes, quedarán sujetas al régimen de tributación que se indica para cada caso respecto de sus beneficiarios.

El orden de imputación y régimen de tributación conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 17 de la LIR, en relación con el N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la misma ley, es el siguiente:

Orden de imputación	Rentas o cantidades imputadas		Régimen de tributación en la devolución de capital
1°	Cantidades afectas a IGC o IA, anotadas en el registro RAI ¹¹ .	Estas cantidades corresponden al saldo positivo que resulte al cierre de cada ejercicio comercial respectivo, de los agregados y deducciones que se deben efectuar a la cantidad mayor entre el capital propio tributario o patrimonio neto financiero, según corresponda, de acuerdo con lo instruido en la Circular N° 67 de 2015 ¹² .	Afectas a IGC o IA. Con derecho a crédito por IDPC, en la medida que existan Saldos Acumulados de Créditos (SAC). Estos créditos pueden estar sujetos a la obligación de restitución.
2°	Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta (REX) ¹³ .	a) Rentas exentas de IGC anotadas en este registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas que han completado totalmente su tributación con los impuestos de la LIR.	No afectas a IGC o IA.
3°	Fondo de Utilidades Tributables (FUT) ¹⁴ .	Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito IDPC,	Afectas a IGC o IA.

¹¹ Determinadas conforme a lo dispuesto en el inciso 8°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹² Si la empresa, comunidad o sociedad, mantiene saldos acumulados en los Registros FUT, FUNT y FUR, o registra saldos de retiros en exceso no imputados, dichas partidas deberán deducirse o agregarse, según corresponda, al patrimonio (CPT o PNF, el que sea mayor) para determinar el saldo del Registro RAI. Lo anterior, de acuerdo al orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones establecido en el artículo tercero transitorio de la Ley, cuyas instrucciones se encuentran contenidas en la Circular N° 67 de 2015.

¹³ Determinado conforme a lo establecido en la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

¹⁴ Cabe señalar que en la medida que la empresa registre saldos acumulados en el FUT y FUNT (acumulados sólo hasta el 31 de diciembre de 2016), éstos se incorporan en el 3° y 4° orden de imputación respectivamente, después de las utilidades anotadas en el registro RAI y REX.

		cuando corresponda.	
4°	Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) ¹⁵ .	a) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas IA.
		b) Ingresos no constitutivos de renta.	No afectas a IGC o IA.
		c) Rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
5°	Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) ¹⁶ .	a) Comenzando por las rentas afectas a IGC o IA, más antiguas anotadas en el citado registro, y con derecho al crédito IDPC, cuando corresponda.	Afectas a IGC o IA.
		b) Rentas exentas del IGC anotadas en el citado registro.	Exentas de IGC, pero afectas a IA.
		c) Ingresos no constitutivos de renta y rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.	No afectas a IGC o IA.
6°	Capital social y sus reajustes.	Correspondiente al monto aportado por el propietario, socio o accionista receptor de esta devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que aquellos hayan efectuado, cantidades que se reajustarán 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 de la devolución de capital (descontando de dichas sumas, los valores que hayan sido financiados mediante reinversiones y que se encuentren anotadas en el FUR).	No afectas a IGC o IA.
7°	Otras cantidades.	El retiro, remesa, distribución o devolución de otras cantidades que excedan de los conceptos señalados anteriormente, se gravarán con el IDPC, e IGC o IA.	Afectas a IDPC e IGC o IA.

En el caso de las otras cantidades a que se refiere el orden de imputación N° 7, se trata de incrementos de patrimonio clasificados en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, gravados con el IDPC, y el IGC o IA, según corresponda. En contra de los impuestos finales, procede la imputación del crédito por IDPC que haya afectado las citadas rentas, de acuerdo al régimen de tributación que corresponda.

La imputación de la devolución de capital y sus reajustes, a las cantidades que correspondan de acuerdo a lo señalado, se efectuará considerando el remanente de dichas sumas al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la devolución de capital, reajustado a la fecha de la devolución, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado previamente a dicha devolución.

¹⁵ Ver nota anterior.

¹⁶ Cabe señalar, que la imputación de la devolución de capital que se efectúe a las cantidades anotadas en este Registro FUR, sólo afectarán al socio o accionista titular de la reinversión, con los efectos que han sido analizados en la Circular N° 67 de 2015.

Se hace presente, que en el caso de que el propietario, socio o accionista que percibe la devolución de capital sea un contribuyente de la primera categoría que determina sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, sujeto a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, por las sumas que se encuentren afectas a IGC o IA, deberá incorporarlas en la determinación de su propia RLI, para afectarse con el IDPC respectivo, conforme a lo dispuesto en el N° 5, del artículo 33 de la LIR, con derecho al crédito correspondiente, el que se imputará en su totalidad, o por una suma equivalente al 65% del crédito total en caso de que se trate del crédito sujeto a la obligación de restitución. Si dicho contribuyente se encuentra sujeto a las disposiciones de la letra B), del citado artículo 14, sólo deberá anotar al término del ejercicio comercial respectivo en el registro SAC, el crédito por IDPC que corresponda a las cantidades afectas a IGC o IA, percibidas a título de devolución de capital, debiendo distinguir en dicho registro, si se trata de créditos con o sin la obligación de restitución, y si dicho crédito tiene derecho a devolución o no.

Si la devolución resulta imputada al registro FUR, independientemente de la tributación que la afecte, o al capital efectivamente aportado a la empresa o a sus reajustes, el monto imputado a tales partidas, respecto del socio o accionista beneficiario, constituirá una deducción al costo de adquisición de los derechos o acciones, según corresponda, y en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, dichas cantidades deberán ser registradas disminuyendo el valor de la inversión realizada en la sociedad fuente, puesto que se traduce en el cambio en la composición de sus activos (cambia la inversión en derechos o acciones por los bienes en que se haya materializado la devolución). Esto implica además, que la parte de la devolución imputada al capital social y sus reajustes no deben afectarse con impuesto alguno, y tampoco deben quedar anotadas en el registro REX de la empresa que recibe la devolución de capital.

Para los efectos señalados, la devolución que se impute efectivamente al capital social, correspondiente al propietario, socio o accionista perceptor, corresponderá al monto inicial efectivamente aportado, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital, que hayan efectuado con posterioridad al aporte inicial, todos debidamente reajustados en el porcentaje de variación del IPC entre el mes que antecede a aquel en que ocurrió el aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la devolución, sin incluir dentro de estas sumas, aquellas reinversiones anotadas en el FUR.

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

B) TRIBUTACIÓN SOBRE LAS RENTAS O CANTIDADES ACUMULADAS AL TÉRMINO DE GIRO DE LA EMPRESA.

1) Reglas aplicables para el término de giro que se efectúe a contar del 1° de enero de 2017.

La Ley, a través del N° 21 de su artículo 1°, sustituyó el artículo 38 bis de la LIR a contar del 1° de enero de 2017¹⁷. Tal norma, dice relación con la tributación que afecta a los contribuyentes sujetos a las reglas de la primera categoría, que dan término a su giro a partir de la fecha señalada, o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario¹⁸, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

La sustitución de esta norma responde a la entrada en vigencia de los nuevos regímenes generales de tributación contenidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, y del régimen de tributación simplificado establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR¹⁹, todos vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Se mantiene en esencia el objeto de esta norma, consistente en gravar todas aquellas rentas retenidas o acumuladas, que al momento del cese de actividades de las empresas, se encuentren pendientes de tributación, sea con la totalidad de los impuestos o sólo los impuestos personales IGC

¹⁷ Vigencia establecida en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

¹⁸ Las instrucciones de este Servicio sobre la facultad establecida en el inciso 5°, del artículo 69 del Código Tributario se encuentran contenidas en la Circular N° 58 de 2015.

¹⁹ Las instrucciones de este Servicio sobre las normas contenidas en el N° 4, del artículo 38 bis de la LIR, sobre término de giro de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 2015.

o IA. Para ello, se modifica la estructura de este artículo distinguiendo entre los distintos regímenes de tributación, dado que dependiendo de ello será la forma de determinar las rentas o cantidades que se someterán a la tributación que establece el artículo 38 bis de la LIR.

Se hace presente que las nuevas normas contenidas en el artículo 38 bis de la LIR, resultan aplicables a los contribuyentes que, por término de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecto a impuestos a contar del 1° de enero de 2017.

2) Término de giro de empresas sujetas al régimen de renta atribuida.

Los N°s 1, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra a), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, regulan la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas que tributan en la primera categoría con renta efectiva determinada según contabilidad completa sujetas al régimen de renta atribuida, que ponen término a su giro dando el aviso conforme al artículo 69 del Código Tributario, o que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5° de tal norma, este Servicio pueda liquidar o girar los impuestos respectivos cuando ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo.

Ahora bien, considerando que estos contribuyentes pueden mantener rentas o cantidades originadas en el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, como también retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, cuyo tratamiento tributario se encuentra regulado en las normas transitorias de la Ley N° 20.780²⁰, el análisis de esta norma legal, se efectuará distinguiendo entre aquellos contribuyentes que no mantienen saldos de este tipo de rentas o cantidades, de aquellos que si los mantienen.

a) Término de giro de empresas que no mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

En estos casos, serán aplicables las normas contenidas en los N°s 1, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR.

i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el artículo 38 bis de la LIR.

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de renta atribuida deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando el valor del Capital Propio Tributario (CPT) determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para los fines de determinar tales rentas o cantidades, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine al término de giro, de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
El saldo positivo que se determine al término de giro, de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)

²⁰ Las instrucciones de este Servicio sobre esta materia están contenidas en Circular N°10 de 2015, aplicable para los años comerciales 2015 y 2016. Respecto del tratamiento tributario de los saldos FUT, FUNT o FUR, y de los retiros en exceso que se mantengan en las empresas o sociedades a partir del año comercial 2017, se deberá aplicar lo instruido en la Circular N° 66 de 2015.

Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

Como se puede apreciar de la determinación anteriormente indicada, lo que se excluye del valor del CPT al término de giro, son las cantidades que conforme a la LIR no deben pagar impuestos. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación, corresponderá necesariamente a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Las rentas o cantidades así determinadas, en atención al régimen al cual se encuentra sujeta la empresa, deben ser atribuidas a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas, para efectos de ser gravadas con la tributación correspondiente. Dicha atribución se efectuará en la forma señalada en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según el caso. En términos generales, dicha atribución se deberá efectuar en la forma en que los propietarios, socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo en el contrato social, los estatutos o escritura pública, según corresponda, y se haya informado de ello previamente a este Servicio, o bien, en caso que no se dé cumplimiento a lo anterior, en la proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado efectivamente el capital, y en caso de no estar enterado, en la proporción del capital suscrito, o bien tratándose de comunidades en la proporción a la cuota o parte en el bien de que se trate, todo ello, de acuerdo a las instrucciones de este Servicio sobre la materia, contenidas en la Circular N° 66 de 2015.

Se hace presente además, que la empresa que pone término a su giro deberá atribuir también las rentas o cantidades determinadas durante el año comercial correspondiente a aquel en que ocurre el término de giro, conforme a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre la renta que corresponda, y los propietarios, socios, comuneros o accionistas, por la parte de la renta que le sea atribuida, tanto aquella determinada por la empresa como por aquella que le sea atribuida a ésta, se gravarán con el IGC o IA, según proceda, con derecho al crédito por IDPC que hubiere gravado previamente tales rentas, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

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

Cuando las rentas o cantidades determinadas conforme a las reglas del N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, analizadas en el numeral i) anterior, sean atribuidas a los propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas de la empresa, éstos se gravarán con el IGC o IA sobre dichas cantidades, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en la empresa, en el registro SAC, ello conforme a la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Para los efectos de declarar dicha renta atribuida en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, de conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes deberán reajustarlas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de los artículos 54 N° 3, inciso final y 62 inciso 1°, ambos de la LIR.

Para determinar la parte del crédito por IDPC que corresponde a la renta que se atribuye al término de giro, se aplicará sobre esta última, la tasa que resulte de dividir la tasa del IDPC vigente al término del ejercicio anterior, por la diferencia entre cien menos la tasa del citado tributo, todo ello expresado en porcentaje, lo que se traduce en el siguiente factor:

25% / (100% - 25%) = 0,333333 (factor)

En el evento que la cantidad que resulte de la aplicación del factor anterior sobre la renta o cantidad que se atribuye sea mayor al crédito por IDPC acumulado en el respectivo registro SAC, el contribuyente que cesa en sus actividades deberá informar como crédito por IDPC asociado a estas rentas o cantidades sólo hasta el saldo acumulado, en la misma proporción que se haya atribuido la renta.

Por otra parte, la empresa que pone término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberá declarar y pagar el IDPC, y el impuesto único de 40% por las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

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

iii) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que son atribuidas a propietarios, socios, comuneros o accionistas de la primera categoría.

Las rentas o cantidades que son atribuidas, por regla general, deben ser reconocidas en las bases imponibles de los impuestos personales en el año tributario correspondiente, sin perjuicio de la posibilidad que entrega la LIR de reliquidar el IGC en los términos del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.

Sin embargo, en el evento que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que cesa en sus actividades, sean a su vez contribuyentes de la primera categoría, que estén sujetos a las reglas establecidas en las letras A), B) o C), del artículo 14 de la LIR, vale decir, que se trate de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida, al régimen de imputación parcial de créditos, al régimen de renta efectiva sin contabilidad completa o al régimen de rentas presuntas, según corresponda, deberán atribuir a su vez, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas las rentas que les han sido atribuidas por la respectiva empresa que termina su giro, y así sucesivamente, hasta que tales rentas o cantidades sean atribuidas a los contribuyentes de los impuestos finales IGC o IA, según corresponda.

Al respecto, se aplicarán las instrucciones generales sobre atribución de rentas propias y de terceros, contenidas en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015 de este Servicio.

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

b) Término de giro de empresas que mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.

La letra a), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, regula la forma en que las empresas sujetas al régimen de renta atribuida que cesen en sus actividades a contar del 1° de enero de 2017 y que mantengan rentas acumuladas en cualquiera de los registros FUT, FUR y FUNT, o bien, mantengan retiros en exceso, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas pendientes de tributación a la fecha de término de giro.

i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el artículo 38 bis de la LIR.

En estos casos, las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el artículo 38 bis de la LIR, de una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, corresponderá a la cantidad mayor que se determine entre:

i.- El saldo acumulado de las utilidades contenidas en el FUT, o

ii.- La diferencia positiva que resulte de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando en este último caso el valor del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para los fines de determinar tales rentas o cantidades acumuladas, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
Saldo de retiros en exceso pendientes de imputación y tributación determinados al término de giro, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine al término de giro, de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
El saldo positivo que se determine al término de giro, de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término de giro). 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, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR, al ser consideradas como retiradas por el socio o accionista que efectuó la reinversión, de conformidad al párrafo final, de la letra a), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley.	\$ (-)
Saldo de FUNT determinado al término de giro.	\$ (-)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

En todo lo demás, resultan aplicables las mismas instrucciones contenidas en el numeral i), de la letra a) anterior.

ii) **Tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas a la fecha de término de giro de la empresa.**

Cuando las rentas o cantidades determinadas conforme a las reglas del N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra a), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, analizadas en el numeral i) anterior, sean atribuidas a los propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas de la empresa, éstos se gravarán con el IGC o IA sobre las cantidades señaladas, según corresponda, con derecho al crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se encuentre acumulado en la empresa, en el registro SAC.

Para los efectos de declarar la renta atribuida en la base imponible del IGC o IA de conformidad a los artículos 65 N° 3 y 4, y 69 de la LIR, los contribuyentes deberán reajustarlas en el porcentaje de variación experimentada por el IPC entre el mes anterior al del balance de término de giro y el mes de noviembre del año respectivo, en virtud de los artículos 54 N° 3, inciso final y 62 inciso 1°, ambos de la LIR.

El crédito por IDPC señalado, es aquel existente a la fecha de término de giro y que se controla en el registro SAC a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Además del crédito por IDPC indicado, el contribuyente tendrá derecho al crédito por IDPC y el crédito total disponible contra los impuestos finales del artículo 41 A de la LIR, acumulados en el registro FUT, el cual se asignará conforme a los artículos 41 A, 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Así por ejemplo, si tenemos que:

El saldo FUT determinado al término de giro es:	\$ 100.000
El saldo crédito por IDPC registrado en el FUT, tasa 20% es:	\$ 25.000
Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación son:	\$ 120.000
El SAC de crédito por IDPC acumulado a contar del 1° de enero 2017 ²¹ es:	\$ 30.000

- Renta que se atribuye:

En este caso, la renta o cantidad que se atribuye por el término de giro es la mayor entre el saldo de FUT y las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación, suma que asciende a \$120.000.

- Determinación del crédito por IDPC:

Según lo indicado anteriormente, el contribuyente tiene derecho al crédito por IDPC acumulado en el registro FUT, como también aquel contenido en el registro SAC a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Cada uno de esos créditos deberá ser determinado conforme a sus propias reglas, esto es, conforme a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 en el primer caso, y a partir del 1° de enero de 2017 en el segundo. Sin embargo, puede ocurrir que el crédito así calculado, sea menor al efectivamente acumulado en ambos registros, circunstancia frente a la cual el contribuyente podrá elegir cuál de ellos utilizará, en razón a que la ley no establece un orden de imputación a dichos créditos. Esta opción tiene especial relevancia cuando el contribuyente en uno u otro registro mantiene créditos por IDPC con o sin derecho a devolución, incluso solamente imputables a rentas de fuente extranjera en ciertos casos

A continuación, y a manera de ejemplo, se determinará el crédito por IDPC a que tendría derecho el contribuyente considerando la información proporcionada precedentemente y bajo el supuesto que ha optado por utilizar en primer lugar el crédito acumulado en el registro SAC a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y posteriormente, aquel anotado en el registro FUT.

En primer lugar, se expresará el crédito de \$30.000 en su equivalente a la base imponible a través de la siguiente operación:

$$\$30.000 / 0,333333 = \$90.000$$

De acuerdo al cálculo anterior, de los \$120.000 que se entienden atribuidos, \$90.000 tienen derecho al crédito por IDPC acumulado en el SAC a contar del 1° de enero de 2017, y los \$30.000 restantes (\$120.000 - \$90.000) tendrán derecho al crédito por IDPC acumulado en el FUT.

Por lo tanto, el total de crédito por IDPC a utilizar por el contribuyente sería igual a:

$$\text{Total crédito por IDPC} = (\$90.000 \times 0,333333) + (\$30.000 \times 0,25^{22}) = (\$30.000 + \$7.500) = \$37.500$$

²¹ Acumulado en el registro a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

En el caso que el contribuyente optara por utilizar en primer término el crédito por IDPC acumulado en el registro FUT, la operatoria sería la siguiente:

$$\text{Total crédito por IDPC} = (\$100.000 \times 0,25) + (\$20.000 \times 0,333333) = (\$25.000 + \$6.667) = \$31.667$$

En el evento que la cantidad que resulte de la aplicación de los factores anteriores sobre la renta o cantidad que se atribuye sea mayor al crédito por IDPC acumulado en el respectivo registro SAC o FUT según corresponda, el contribuyente que cesa en sus actividades deberá informar como crédito por IDPC asociado a estas rentas o cantidades sólo hasta el saldo acumulado en el SAC y FUT, en la misma proporción que se haya atribuido la renta.

Por otra parte, cabe señalar que la empresa que pone término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberá declarar y pagar el IDPC, y el impuesto único de 40% por las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

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

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

iii) Tributación sobre las rentas acumuladas en el FUR.

El párrafo final, de la letra a), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece que las empresas sujetas al régimen de renta atribuida que pongan término a su giro, deberán considerar como retiradas²³ las rentas o cantidades acumuladas en el registro FUR, correspondientes a retiros que fueron reinvertidos en dicha entidad con motivo de la adquisición de acciones de pago o aportes a la sociedad respectiva, según hubiere correspondido. Por lo tanto, los socios o accionistas que hayan efectuado tales inversiones, deberán considerar dichas cantidades como retiradas en la determinación de la base imponible de los impuestos IGC o IA, según corresponda, dependiendo de si tales inversiones fueron financiadas con rentas afectas a dichos impuestos, rentas exentas de IGC, ingresos no constitutivos de renta, o rentas afectas al IDPC en carácter de único, según el caso.

Si las cantidades que deben considerarse como retiradas corresponden a rentas afectas a IGC o IA, que se gravaron en su oportunidad también con el IDPC, tal tributo podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos personales en los términos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según el texto vigente de esas normas al 31 de diciembre de 2016.

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

Finalmente, cabe señalar que a estas rentas o cantidades no les resulta aplicable la opción de reliquidación que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, puesto que la norma transitoria analizada anteriormente, regula de manera expresa la tributación que les afecta.

²² Corresponde al factor de incremento por crédito del IDPC con tasa del 20% (20%/80%).

²³ De acuerdo a la tributación establecida en el N° 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

iv) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que son atribuidas a propietarios, socios, comuneros o accionistas sujetos al IDPC.

Al respecto, resultan aplicables las mismas instrucciones señaladas en el numeral iii), de la letra a) anterior.

c) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC considerando sobre ellas una tasa promedio de dicho tributo.

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, el empresario, comunero, socio o accionista de la empresa que ponga término a su giro, podrá optar por gravar las rentas determinadas a esa fecha, en la proporción que le corresponde, con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios comerciales anteriores al cese de actividades de la empresa.

Los contribuyentes que tienen derecho a esta opción, son aquellos que tienen la propiedad o participan directamente en la propiedad de empresas o sociedades sujetas al régimen de renta atribuida, por las rentas o cantidades que se entienden atribuidas a éstos al término de giro, conforme a las reglas del N° 1, del artículo 38 bis de la LIR.

i) Determinación de la tasa promedio que pueden optar por aplicar.

Para efectos de determinar la tasa promedio del IGC que corresponde aplicar sobre las rentas o cantidades señaladas, los empresarios, comuneros, socios o accionistas, deberán considerar los ejercicios de existencia de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, en los siguientes términos:

i.- Si la empresa que pone término de giro tuviera una existencia de seis o más ejercicios comerciales consecutivos, las rentas o cantidades que correspondan al empresario, comunero, socio o accionista con ocasión del cese de las actividades, se afectarán con una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas marginales más altas de la escala de dicho tributo que haya afectado a las personas antes indicadas en los seis años tributarios consecutivos anteriores al término de giro, de acuerdo con las normas generales que regulaban a dicho tributo en los períodos indicados.

ii.- Si la citada empresa a la que se pone término de giro, tuviera una existencia inferior a seis ejercicios comerciales consecutivos, la tasa promedio antes indicada se determinará considerando los años de existencia efectiva de la empresa que cesa sus actividades.

Se hace presente que en los dos casos anteriores, sólo deberán considerarse en el promedio, aquellos ejercicios en que los contribuyentes se hubieren encontrado afectos al IGC y exista alguna tasa marginal aplicada, no así cuando éstos se hayan encontrado exentos o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo, y por tanto, no ha habido aplicación de alguna tasa marginal.

iii.- Ahora bien, si la empresa que termina el giro de sus actividades, hubiese existido sólo en el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, las rentas o cantidades que corresponda al comunero, socio o accionista se afectarán con el IGC como ingresos de ese ejercicio, de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, es decir, deberá efectuarse una sola declaración incluyendo todas las rentas de cualquier origen que haya obtenido.

Igual procedimiento se aplicará cuando la tasa promedio señalada, no sea posible determinarla, ya sea porque el comunero, socio o accionista en esos períodos tributarios no estuvo obligado a declarar IGC o quedó exento o no gravado respecto del citado tributo personal.

Finalmente, cabe señalar que el promedio de las tasas marginales más altas de la escala del IGC que afectaron al empresario individual, comunero, socio o accionista, en los términos antes descritos, se determinará expresando dicha alícuota en cifras enteras, eliminando las fracciones inferiores a cinco décimos y elevando al entero superior las de cinco décimos o más.

ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.

De conformidad al N° 1, del artículo 38 bis de la LIR, las empresas o sociedades sujetas al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, entenderán atribuidas a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, las rentas o cantidades acumuladas a la fecha de término de giro, las cuales podrían o no tener derecho a crédito por IDPC.

Éstos se gravarán con el IGC, con derecho al crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3 de la LIR, que se encuentre acumulado en la empresa, en el registro SAC, sea que tenga o no derecho a devolución. El crédito por IDPC a que se refiere la norma antes señalada, es aquel existente a la fecha de término de giro y que se controla en el registro SAC a que se refiere la letra f), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Además del crédito por IDPC indicado, el contribuyente tendrá derecho al crédito por IDPC y el crédito total disponible contra los impuestos finales del artículo 41 A de la LIR, acumulados en el registro FUT, el cual se asignará conforme a los artículos 41 A y 56 N° 3 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en los mismos términos analizados en el numeral ii), de la letra b) anterior.

Para la determinación de las rentas atribuidas que deben considerar los contribuyentes, así como los créditos por IDPC a que tienen derecho, se considerarán las reglas señaladas en las letras a) y b) anteriores, según corresponda.

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

3) Término de giro de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

Los N°s 2, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra b), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, regulan la tributación de las rentas o cantidades acumuladas o retenidas en las empresas que tributan en la primera categoría con renta efectiva, determinada según contabilidad completa sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, que ponen término a su giro dando el aviso conforme al artículo 69 del Código Tributario, o que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso 5° de tal norma, este Servicio pueda liquidar o girar los impuestos respectivos cuando ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo.

Al igual que en el caso de las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 de la LIR, considerando que los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos pueden mantener rentas o cantidades originadas en el régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, como también retiros en exceso determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, cuyo tratamiento tributario se encuentra regulado en las normas transitorias de la Ley²⁴, el análisis de esta norma legal, se efectuará distinguiendo entre aquellos contribuyentes que no mantienen saldos de este tipo de rentas o cantidades, de aquellos que si los mantienen.

a) Término de giro de empresas que no mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

En estos casos, serán aplicables las normas contenidas en los N°s 2, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR.

i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

Para establecer las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, la empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos deberá determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando el

²⁴ Las instrucciones sobre esta materia están contenidas en Circular N°10 de 2015, aplicable para los años comerciales 2015 y 2016. Respecto del tratamiento tributario de los saldos FUT, FUNT o FUR, y de los retiros en exceso que se mantengan en las empresas o sociedades a partir del año comercial 2017, se deberá aplicar lo instruido en la Circular N° 67 de 2015.

valor del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine al término de giro, 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 LIR.	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte o aumento de capital o disminución del mismo, y el mes anterior al término de giro).	\$ (-)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

Como se puede apreciar de la determinación anteriormente indicada, lo que se excluye del valor del CPT al término de giro, son las cantidades que conforme a la LIR no deben pagar impuestos. De este modo, la diferencia positiva que arroje esta determinación, corresponderá necesariamente a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Las rentas o cantidades así determinadas, en atención al régimen al cual se encuentra sujeta la empresa, se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas, y se gravarán con el impuesto de 35% que establece la disposición analizada. Dichos retiros, remesas o distribuciones se considerarán efectuados por cada uno de los propietarios, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, comuneros, socios o accionistas, de acuerdo al porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, conforme al respectivo contrato social o estatuto, y en el caso de comunidades en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Se hace presente además, que la empresa que pone término a su giro deberá pagar los impuestos que correspondan por el año comercial de término de giro, atribuir también las rentas o cantidades que le han sido atribuidas por terceros durante el año comercial correspondiente a aquel en que ocurre el término de giro, conforme a las reglas generales aplicables a los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con el IDPC sobre la renta que corresponda, y los propietarios, socios, comuneros o accionistas, por la parte de la renta de terceros que le sea atribuida, así como también sobre los retiros, remesas o distribuciones afectas a IGC o IA, se gravarán con el tributo que corresponda, con derecho al crédito por IDPC que hubiere gravado previamente tales rentas, según lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

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

Las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, tributarán sobre las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas, determinadas conforme a la indicado en el numeral i) anterior, con un impuesto del 35%, el cual tendrá el carácter de impuesto único de la LIR, respecto de la empresa, empresario, comunero, socio

o accionista, lo que significa que las mencionadas rentas o cantidades no se gravarán con ningún otro tributo de dicha ley. Por lo tanto, los empresarios individuales, socios o accionistas, cuando deban declarar el IGC por otras rentas o ingresos, no tendrán la obligación de incluir en la base imponible del mencionado impuesto personal, para los fines indicados en el N° 3, del artículo 54 de la LIR, las rentas o cantidades que les correspondan por el término de giro; ello de acuerdo a lo dispuesto expresamente por el inciso 2°, del numeral ii), del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR. Lo anterior, sin perjuicio de la posibilidad que contempla el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, según se analiza en la letra c) siguiente.

Tales empresas, podrán deducir del impuesto único de 35% señalado, el crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC, establecido en la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Sin embargo, el crédito por IDPC sujeto a restitución registrado en el numeral i), de la referida letra b), se aplicará en este caso sólo hasta un monto equivalente al 65% de tal cantidad.

Así por ejemplo, si tenemos que:

Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación son : \$1.000.000
El crédito por IDPC acumulado en el SAC con obligación de restitución es²⁵ : \$ 300.000

Impuesto a pagar al término de giro:

Base Imponible	: \$1.000.000
Tasa	: 35%
Impuesto	: \$350.000
Crédito por IDPC	: (\$195.000) = (\$300.000 x 65%)
Saldo a pagar	: \$ 155.000

Cabe hacer presente que el impuesto pagado por la suma de \$350.000, es sin perjuicio que los propietarios de la empresa, sociedad o comunidad, domiciliados o residentes en Chile, puedan reliquidar dicho tributo con el IGC, en los términos establecidos en el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR. En tal caso, el impuesto de 35% pagado, constituirá crédito en contra del impuesto personal antes señalado, con o sin derecho a devolución, según corresponda, de acuerdo a la forma en que el referido impuesto único haya sido financiado con créditos por IDPC acumulados en la empresa que tenían o no derecho a devolución.

El impuesto de 35%, afecta a la empresa que pone término de giro, y ella como sujeto pasivo del citado impuesto, deberá declararlo y pagarlo dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario. En el mismo plazo indicado, deberán declarar y pagar también el IDPC y el impuesto único con tasa 40% sobre las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

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

iii) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas a propietarios, socios, comuneros o accionistas contribuyentes de la primera categoría.

Las rentas o cantidades pendientes de tributación determinadas al término de giro, por regla general, son rentas que no deben ser incluidas en las bases imponibles de los impuestos finales IGC o IA, ya

²⁵ Saldo del crédito acumulado en el registro a que se refiere el numeral i), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, a la fecha de término de giro.

que dicha tributación se satisface con el pago del impuesto de 35% que efectúa la empresa. No obstante lo anterior, según se ha señalado, el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, permite la posibilidad de reliquidar la determinación del impuesto definitivo tratándose de propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del IGC, según se analizará en la letra c) siguiente.

Sin embargo, de conformidad al inciso 4°, del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, en el evento que los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa que cesa en sus actividades, sean a su vez contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos, deberán incorporar como crédito por IDPC al SAC de crédito que establecen las letras f), del N° 4, de letra A), y el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, según sea el régimen de tributación de que se trate, una cantidad equivalente a la proporción que resulte de aplicar el porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades de la empresa o sociedad que cesa sus actividades, de acuerdo al respectivo contrato social o estatuto, y en el caso de comunidades en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate, al monto del impuesto de 35% que haya declarado y pagado la empresa o sociedad sobre las rentas o cantidades pendientes de tributación al término de giro. Dicho crédito por IDPC deberá ser incorporado a tales registros al término del ejercicio respectivo, sin aplicar reajuste alguno, para ser asignado a los retiros, remesas o distribuciones afectos a IGC o IA, según corresponda, según las normas e instrucciones que se aplican para cada caso.

Es importante destacar, que si el impuesto de 35% fue pagado total o parcialmente con créditos por IDPC sin derecho a devolución, en esa misma calidad deberán ser incorporados a los registros mencionados, debido que la forma en que se paga el impuesto no cambia su calidad de crédito por IDPC.

Continuando con el ejemplo expuesto en el numeral ii) anterior, la sociedad posee dos socios, cada uno con participación en las utilidades equivalente al 50%. Además, uno de ellos es contribuyente de la primera categoría sujeto a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y por lo tanto, este último deberá incorporar en el registro a que se refiere el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de dicha norma legal, la siguiente cantidad:

Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación	: \$1.000.000
50% participación del socio de la primera categoría	: \$500.000
Crédito por IDPC a incorporar al registro SAC (\$500.000 x 35%)	: \$175.000

Este impuesto declarado y pagado por la empresa que termina su giro, constituirá el crédito por IDPC sin obligación de restitución.

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

b) Término de giro de empresas que mantienen rentas acumuladas en los registros FUT, FUNT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.

La letra b), del N° 9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, regula la forma en que las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que cesen en sus actividades a contar del 1° de enero de 2017 y que mantengan rentas acumuladas en cualquiera de los registros FUT, FUR y FUNT, o bien, mantengan retiros en exceso, deberán determinar las rentas o cantidades acumuladas pendientes de tributación a la fecha de término de giro.

i) Rentas o cantidades sujetas a la tributación que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

En estos casos, las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, de una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, corresponderá a la cantidad mayor que se determine entre:

- i.- El saldo acumulado de las utilidades contenidas en el FUT, o
- ii.- La diferencia positiva que resulte de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro, considerando en este último caso el valor del CPT determinado a esa fecha, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la referida ley.

Para los fines de determinar tales rentas o cantidades, los contribuyentes deberán rebajar del CPT, todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban afectarse con el IGC o IA, según corresponda, o que tengan un tratamiento tributario especial, de acuerdo al siguiente procedimiento:

Concepto	Monto
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
Saldo de retiros en exceso pendientes de imputación y tributación determinados al término de giro, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine al término de giro, 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 LIR.	\$ (-)
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 de giro). 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, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR, al ser consideradas como retiradas por el socio o accionista que efectuó la reinversión, de conformidad al párrafo final, de la letra b), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley.	\$ (-)
Saldo de FUNT determinado al término de giro.	\$ (-)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

En todo lo demás, resultan aplicables las mismas instrucciones contenidas en el numeral i), de la letra a) anterior.

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

Las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, tributarán sobre las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas, determinadas conforme a lo indicado en el numeral i) anterior, con un impuesto del 35%, en la forma, y con derecho a imputar en contra del referido tributo los créditos por IDPC correspondientes, de acuerdo a lo señalado en el numeral ii), de la letra a) anterior.

No obstante aquello, además del crédito por IDPC existente en el registro SAC a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, la empresa podrá imputar en contra del impuesto de 35% que determine, el crédito por IDPC y el crédito total disponible contra los impuestos finales del artículo 41 A de la LIR, acumulados en el registro FUT, el cual se asignará conforme a los artículos 41 A, 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Así por ejemplo, tenemos que:

El saldo FUT determinado al término de giro es	: \$ 900.000
El saldo de crédito por IDPC registrado en el FUT, tasa 20%, es	: \$ 225.000

Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación son : \$1.000.000
El SAC por IDPC acumulado a contar del 01.01.2017 con obligación de restituir es²⁶ : \$ 300.000

- Renta que se entiende retirada, remesada o distribuida:

En este caso, la renta o cantidad que se entiende retirada, remesada o distribuida al término de giro es la mayor entre el saldo de FUT y las rentas o cantidades acumuladas al término de giro pendientes de tributación, suma que asciende a \$1.000.000.

- Determinación del crédito por IDPC:

Según lo indicado anteriormente, el contribuyente tiene derecho al crédito por IDPC acumulado en el registro FUT, como también a aquel contenido en el registro SAC a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Cada uno de esos créditos deberá ser determinado conforme a sus propias reglas, esto es, conforme a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 en el primer caso, y a partir del 1° de enero de 2017 en el segundo. Sin embargo, puede ocurrir que el crédito así calculado, sea menor al efectivamente acumulado en ambos registros, circunstancia frente a la cual el contribuyente podrá elegir cuál de ellos utilizará, en razón a que la ley no establece un orden de imputación a dichos créditos. Esta opción tiene especial relevancia cuando el contribuyente en uno u otro registro mantiene créditos por IDPC con o sin derecho a devolución, incluso solamente imputables a rentas de fuente extranjera en ciertos casos

A continuación, y a manera de ejemplo, se determinará el crédito por IDPC a que tendría derecho el contribuyente considerando la información proporcionada precedentemente y bajo el supuesto que ha optado por utilizar en primer lugar el crédito acumulado en el registro SAC a que se refiere la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y posteriormente, aquel anotado en el registro FUT.

En primer lugar, se expresará el crédito de \$300.000 en su equivalente a la base imponible a través de la siguiente operación:

$$\$300.000 / 0,369863 = \$811.111$$

$$[27\% / (100\% - 27\%)] = (27\% / 73\%) = 0,3669863.$$

De acuerdo al cálculo anterior, del \$1.000.000 que se entienden retirados, remesados o distribuidos, \$811.111, tienen derecho al crédito por IDPC acumulado en el SAC a contar del 1° de enero de 2017, y los \$188.889 restantes (\$1.000.000 - \$811.111) tendrán derecho al crédito por IDPC acumulado en el FUT.

Por lo tanto, el total de crédito por IDPC a utilizar por el contribuyente sería igual a:

$$\text{Total crédito por IDPC} = (\$811.111 \times 0,369863) + (\$188.889 \times 0,25^{27}) = ((\$300.000 \times 65\%) + \$47.222) = (\$195.000 + 47.222) = \$242.222$$

En el caso que el contribuyente optara por utilizar en primer término el crédito por IDPC acumulado en el registro FUT, la operatoria sería la siguiente:

$$\text{Total crédito por IDPC} = (\$900.000 \times 0,25) + (\$100.000 \times 0,369863) = (\$225.000 + (\$36.986 \times 65\%)) = (\$225.000 + \$24.041) = \$249.041$$

En el evento que la cantidad que resulte de la aplicación de los factores anteriores sobre la renta o cantidad que se entiende retirada, remesada o distribuida sea mayor al crédito por IDPC acumulado en el respectivo registro SAC o FUT según corresponda, el contribuyente que cesa en sus actividades podrá imputar como crédito por IDPC contra el impuesto de 35% sólo hasta el saldo acumulado en el SAC y FUT.

²⁶ Saldo del crédito acumulado en el registro a que se refiere el numeral i), de la letra b), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

²⁷ Corresponde al factor de incremento por crédito del IDPC con tasa del 20% (20%/80%).

Impuesto a pagar al término de giro:

Base Imponible	: \$1.000.000
Tasa	: 35%
Impuesto	: \$350.000
<u>Menos:</u>	
Crédito acumulado en el registro FUT.	: <u>\$(225.000)</u>
Saldo crédito IDPC en SAC con obligación de restituir (\$36.986 x 65%)	: \$(24.041)
Saldo a pagar	: \$100.959

Según lo indicado anteriormente, el contribuyente tiene derecho al crédito acumulado en el registro FUT, como también aquel contenido en el registro SAC. Sin embargo, puede ocurrir que la suma de ambos créditos sea mayor al impuesto determinado, circunstancia frente a la cual el contribuyente podrá elegir cuál de ellos utilizará en primer término, en razón a que la Ley no establece un orden de imputación de dichos créditos.

En el caso de que luego de imputar los créditos por IDPC en contra del impuesto único de término de giro, se produzca un exceso de dicho crédito, sea que provenga del FUT o del SAC, tal cantidad no podrá ser imputada a ninguna otra obligación tributaria, y tampoco dará derecho a su devolución.

Por otra parte, cabe señalar que la empresa que pone término a su giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del Código Tributario, deberá declarar y pagar el IDPC, y el impuesto único de 40% por las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que cesen las actividades. De la suma a pagar por los impuestos señalados anteriormente, se podrán rebajar los pagos provisionales mensuales efectuados durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente actualizados e imputados a dichas obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de los artículos 93, 94 y 95 de la LIR. Los excedentes que se produzcan de los mencionados pagos, producto de la imputación señalada, podrá solicitarse su devolución en la forma prevista en el inciso 4°, del artículo 97 de la LIR.

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

iii) Tributación sobre las rentas acumuladas en el FUR.

El párrafo final, de la letra b), del N° 9, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece que las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, deberán considerar como retiradas²⁸ las rentas o cantidades acumuladas en el registro FUR, correspondientes a retiros que fueron reinvertidos en dicha entidad con motivo de la adquisición de acciones de pago o aportes a la sociedad respectiva, según hubiere correspondido. Por lo tanto, los socios o accionistas que hayan efectuado tales inversiones, deberán considerar dichas cantidades como retiradas en la determinación de la base imponible de los impuestos IGC o IA, según corresponda, dependiendo de si tales inversiones fueron financiadas con rentas afectas a dichos impuestos, rentas exentas de IGC, ingresos no constitutivos de renta, o rentas afectas al IDPC en carácter de único, según el caso.

Si las cantidades que deben considerarse como retiradas corresponden a rentas afectas a IGC o IA, que se gravaron en su oportunidad también con el IDPC, tal tributo podrá imputarse como crédito en contra de los impuestos personales en los términos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según el texto vigente de esas normas al 31 de diciembre de 2016.

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

²⁸ De acuerdo a la tributación establecida en el N° 2, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Finalmente, cabe señalar que a estas rentas o cantidades no les resulta aplicable la opción de reliquidación que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, puesto que la norma transitoria analizada anteriormente, regula de manera expresa la tributación que les afecta.

iv) Rentas o cantidades determinadas al término de giro que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas a propietarios, socios, comuneros o accionistas contribuyentes de la primera categoría.

Al respecto, resultan aplicables las mismas instrucciones señaladas en el numeral iii), de la letra a) anterior.

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

c) Opción por declarar las rentas o cantidades acumuladas en las empresas al término de giro como afectas al IGC considerando sobre ellas una tasa promedio de dicho tributo.

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, el empresario, comunero, socio o accionista de la empresa que ponga término a su giro, podrán optar por gravar las rentas determinadas a esa fecha, en la proporción que le corresponde, con una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que los hayan afectado en los seis ejercicios comerciales anteriores al cese de actividades de la empresa.

Los contribuyentes que tienen derecho a esta opción, son aquellos que tienen la propiedad o participan directamente en la propiedad de empresas o sociedades sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, por las rentas o cantidades que se entienden retiradas o distribuidas al término de giro, conforme a las reglas del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

i) Determinación de la tasa promedio que pueden optar por aplicar.

Al respecto, resultan aplicables las mismas instrucciones señaladas con anterioridad, contenidas en el numeral i), de la letra c), del N° 2) anterior.

ii) Créditos imputables al IGC determinado en virtud del N° 3, del artículo 38 bis de la LIR.

De conformidad al N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos, podrán imputar en contra del IGC que resulte de la reliquidación efectuada conforme a esta letra c), el crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N° 3, de la LIR, el cual se otorgará con tasa de 35% bajo la condición de que tales rentas o cantidades hayan sido afectadas a nivel de la empresa o sociedad que cesó sus actividades, con el impuesto que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR.

El crédito por IDPC señalado en el párrafo anterior, deberá incrementar las rentas declaradas, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso final, del N° 1, del artículo 54 de la LIR. Para el cálculo del referido crédito, los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán dividir el monto neto de las rentas señaladas por el factor 0,65, obteniendo así directamente el valor de las rentas incrementadas en el monto del mencionado crédito, con tasa de 35% (Factor = 0,53846).

Si de la imputación del crédito por IDPC referido en contra del IGC que se determine en la reliquidación antes señalada quedare un remanente, éste podrá ser rebajado de otros impuestos que el contribuyente declare en ese mismo ejercicio, y si aún permaneciera un excedente, podrá solicitarse su devolución de acuerdo a la modalidad dispuesta por el artículo 97 de la LIR, en la medida que las características del crédito imputado así lo permitan. Lo anterior, por cuanto el impuesto de 35% pagado por la empresa, constituirá crédito por IDPC en contra del impuesto personal, con o sin derecho a devolución, según corresponda, de acuerdo a la forma en que el referido impuesto de 35% haya sido financiado con créditos por IDPC acumulados en la empresa que tenía o no derecho a devolución.

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

4) Valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro²⁹.

La Ley incorporó en el N° 6, del artículo 38 bis de la LIR, una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los dueños, comuneros, socios o accionistas de una empresa, comunidad o sociedad, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.

De esta manera, el valor de costo tributario que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, sea que ésta se encuentre acogida al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de la misma, corresponderá al valor para efectos tributarios considerado por tales empresas en la determinación de su CPT al término de giro.

Lo anterior, resulta aplicable aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente. Es decir, por ejemplo, si conforme a los acuerdos entre los socios o lo establecido en los estatutos, éstos deberán recibir activos de la empresa en calidad de distribuciones de utilidades, dividendos, devoluciones de capital o con motivo de la adjudicación de bienes en la liquidación respectiva, todos ellos de acuerdo a su valor de mercado determinado en la oportunidad que corresponda, ello no obsta a que de acuerdo a la LIR tales activos tendrán como valor de adquisición o costo para fines tributarios, el mismo valor que tenían en la entidad que puso término de giro. Lo anterior se explica porque es precisamente hasta dicho monto, es decir, hasta el monto del capital propio tributario de esa entidad, que se aplica la tributación al término de giro.

En consecuencia, para los efectos de aplicar por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41 de la LIR, las de depreciación del artículo 31 N° 5 y 5 bis de la misma ley, o bien, para determinar el costo tributario deducible al momento de la enajenación posterior del bien de que se trate, los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro deberán considerar el valor tributario de tales bienes utilizado para el cálculo del CPT de la empresa, comunidad o sociedad que cesa en sus actividades.

C) MODIFICACIONES A OTROS CUERPOS LEGALES, CON EL OBJETO DE ADECUARLOS A LOS NUEVOS RÉGIMENES GENERALES DE TRIBUTACIÓN, EFECTUADAS POR EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY N° 20.780.

El artículo 17 de la Ley, realizó una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales, principalmente con el objeto de adecuar tales normas a la incorporación de los nuevos regímenes generales de tributación en la LIR.

Al respecto, cabe tener presente que:

- El N° 1, del artículo 17 de la Ley, sustituyó los artículos 81, 82 y 86 de la Ley N° 20.712, que regula la administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales, también conocida como Ley Única de Fondos. Por su parte, el N° 9 del mismo artículo 17, modificó el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.190 sobre normas para los fondos de inversión de capital de riesgo. Finalmente, al artículo 1°, N° 51 de la Ley, modificó el artículo 108 de la LIR, sobre la tributación del mayor valor obtenido en el rescate o enajenación de cuotas de fondos mutuos.

Todas estas modificaciones rigen a contar del 1° de enero de 2017, y las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto y que incluirá la totalidad de las instrucciones sobre el régimen de tributación que contempla la Ley N° 20.712, así como aquellas referidas a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 a esta última, al artículo primero transitorio de la Ley N° 20.190 y al artículo 108 de la LIR.

- El N° 3, del artículo 17 de la Ley, modificó el artículo 48 del Código del Trabajo, modificación que ya fue instruida por este Servicio en la Circular N° 62 de 2014.

- Por su parte, el N° 10 del artículo 17 de la Ley, modificó la Ley N° 19.882, adecuando la referencia legal relacionada con el régimen de explotación de bienes raíces agrícolas bajo la renta presunta que

²⁹ De acuerdo al N° 6, del artículo 38 bis de la LIR.

contenía, para que ciertos contribuyentes que cumplan con los requisitos para acogerse a este régimen de acuerdo al artículo 34 de la LIR, puedan optar por tributar bajo el sistema de contabilidad agrícola simplificada establecido a través del Decreto Supremo N° 344, del Ministerio de Hacienda. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015

- El N° 11, del artículo 17 de la Ley, deroga algunos artículos transitorios de la Ley N° 18.985, en relación con los artículos 20 N° 1 y 34 de la LIR, modificación que ha sido instruida en Circular N° 37 de 2015, sobre régimen de renta presunta.

- El N° 12, del artículo 17 de la Ley, sustituyó el N° 11, del artículo 17, del Decreto Ley N° 824 de 1974, en relación con las Cooperativas. Dicha modificación fue instruida por este Servicio en la Circular N° 62 de 2014.

- Por último, el N° 13, del artículo 17 de la Ley, derogó el artículo 13 de la Ley N° 18.768, que permitía otorgar el carácter de pago provisional al IA establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR, pagado por asesorías técnicas prestadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, modificación que ya fue instruida por este Servicio en la Circular N° 1 de 2015

En consecuencia, a continuación se instruye respecto de las modificaciones introducidas por los N°s 2, 4, 5, 6, 7 y 8, del artículo 17 de la Ley.

1) Modificaciones introducidas al artículo 2°, del Decreto Ley N° 2.398 de 1978.

Mediante el N° 2, del artículo 17 de la Ley, se modificó el inciso 1°, del artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, que establece normas complementarias de administración financiera y de incidencia presupuestaria, en lo que se refiere particularmente a la tributación de las empresas del Estado o aquellas empresas en que tengan participación las instituciones a que se refiere el N° 1, del artículo 40 de la LIR, que no estén constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones.

La modificación consistió en intercalar a continuación de las expresiones “*participaciones y otros ingresos que obtengan*”, las siguientes: “*así como las rentas o cantidades que se le atribuyan a*”.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 2° del Decreto Ley N° 2.398 de 1978, estas empresas quedan afectas a un impuesto del 40%, que para todos los efectos legales se considera un impuesto de la LIR. La base imponible de dicho impuesto, está compuesta por la participación en las utilidades que le corresponda al Estado y a las citadas instituciones, en la RLI de primera categoría determinada de acuerdo al Decreto Ley referido, más las participaciones y otros ingresos que obtengan las referidas empresas.

Al respecto, la modificación en análisis establece que la referida base imponible incluirá, a partir del 1° de enero de 2017, las rentas o cantidades que se le atribuyan a las empresas sujetas a este Decreto Ley. Se trata de las rentas o cantidades que se le atribuyan conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter, 17 N° 7, 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR.

De esta manera, las rentas atribuidas a las Empresas del Estado o a aquellas empresas en que tengan participación las instituciones a que se refiere el N° 1, del artículo 40 de la LIR, que no estén constituidas como sociedades anónimas o en comandita por acciones, pasan a formar parte de la base imponible del impuesto del 40% establecido en el Decreto Ley N° 2.398 de 1978.

2) Modificaciones introducidas al artículo 2°, de la Ley N° 19.149 de 1992.

El N° 4, del artículo 17 de la Ley, modificó el inciso 3°, del artículo 2°, de la Ley N° 19.149 de 1992, que establece un régimen preferencial aduanero y tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, y modifica el Decreto Supremo N° 341 de 1977 del Ministerio de Hacienda, y otros cuerpos legales.

La modificación analizada consistió en agregar, a continuación de las expresiones “*impuesto global complementario o del adicional*”, las siguientes: “*por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la Ley*

sobre *Impuesto a la Renta*” y en reemplazar la expresión “*Ley sobre Impuesto a la Renta*”, por las palabras “*misma ley*”.

Ahora bien, la Ley N° 19.149, establece en su artículo 2° una exención del IDPC de la LIR, sobre las utilidades devengadas o percibidas por las empresas que cumplan los requisitos y las características determinadas en el artículo 1° de la misma Ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 36 de 1992, las cuales resultan aplicables en lo pertinente, considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas indicadas, igualmente tienen derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63 de la misma ley, sobre las rentas que retiren, les remesen, distribuyan, o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17 N° 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el referido IDPC.

La aplicación del referido crédito por IDPC procederá en consecuencia sobre las rentas que deban afectarse con el IGC o IA, considerando el régimen de tributación al cual esté sujeta la empresa respectiva, ya sea que tribute bajo el régimen de renta atribuida o en el régimen de imputación parcial de créditos, aplicándose las instrucciones de este Servicio sobre la determinación del crédito por IDPC contenidas en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, en la parte que resulte pertinente.

Dicho crédito por IDPC se aplicará con la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean retiradas, remesadas, distribuidas desde la empresa o atribuidas por ésta, según el caso, aplicando el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR (salvo en el caso de la renta atribuida), y sin que el eventual excedente de dicho crédito que resulte tenga derecho a devolución.

Al respecto, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N° 19.149, sino que vino a precisar que tratándose del crédito por IDPC, éste se otorga también por las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios, y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios.

3) Modificaciones introducidas al artículo 2°, de la Ley N° 18.392 de 1985.

El N° 5, del artículo 17 de la Ley, modificó el inciso 3°, del artículo 2° de la Ley N° 18.392 de 1985, que establece un régimen preferencial aduanero y tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena.

La modificación consistió en agregar, a continuación de las expresiones “*impuesto global complementario o del adicional*” las siguientes: “*por las rentas que retiren, les remesen, distribuyan o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta*” y en reemplazar la expresión “*ley sobre Impuesto a la Renta*”, por las palabras “*misma ley*”.

Al respecto, cabe señalar que la Ley N° 18.392 establece en su artículo 2° una exención del IDPC de la LIR, sobre las utilidades devengadas o percibidas por las empresas que cumplan los requisitos y las características determinadas en el artículo 1° de la misma Ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 48 de 1985, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas indicadas, igualmente tienen derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63 de la misma ley, sobre las rentas que retiren, les remesen, distribuyan, o se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17, N°7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, el crédito por IDPC establecido en el N°3 del artículo 56 o en el artículo 63, ambos de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el referido IDPC.

La aplicación del referido crédito por IDPC procederá en consecuencia sobre las rentas que deban afectarse con el IGC o IA, considerando el régimen de tributación al cual esté sujeta la empresa respectiva, ya sea que tribute bajo el régimen de renta atribuida o en el régimen de imputación parcial de créditos, aplicándose las instrucciones de este Servicio sobre la determinación del crédito por IDPC contenidas en las Circulares N°s 66 y 67 de 2015, en la parte que resulte pertinente.

Dicho crédito por IDPC se aplicará con la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean retiradas, remesadas, distribuidas desde la empresa o atribuidas por ésta, según el caso, aplicando el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR (salvo en el caso de la renta atribuida), y sin que el eventual excedente de dicho crédito que resulte tenga derecho a devolución.

Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N° 18.392, sino que vino a precisar que tratándose del crédito por IDPC, éste se otorga también por las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios, y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios.

4) Modificaciones efectuadas al artículo 23, del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977.

El N° 6, del artículo 17, modificó el inciso 2°, del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado se encuentra contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 2001, del Ministerio de Hacienda.

La modificación consistió en agregar, a continuación del punto aparte del inciso 2°, del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley citado, que pasa a ser punto seguido, lo siguiente: *“No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su impuesto global complementario o adicional por las rentas que se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el 50% del crédito establecido en el número 3 del artículo 56 o del 63 de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*

El inciso 2°, del artículo 23 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, establece una exención del IDPC de la LIR, sobre las utilidades devengadas o percibidas por las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 95 de 1978, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

Al respecto, se precisa que la modificación analizada no alteró la referida exención, sino que instituyó un beneficio adicional para los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas referidas acogidas a las disposiciones del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 que sean contribuyentes de impuestos finales, IGC o IA, ya que a pesar de continuar aplicándose la exención del IDPC, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas respectivas, tendrán derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63, ambos de la LIR, sobre las rentas propias que les atribuyan y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios, todo ello, en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17 N° 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el IDPC.

Dicho crédito por IDPC, corresponderá sólo al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las reglas señaladas en el párrafo anterior, aplicándose para tal efecto, la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean atribuidas, sin que sea aplicable el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR, y sin que el eventual excedente de dicho crédito por IDPC que resulte tenga derecho a devolución.

Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en el Decreto con Fuerza de Ley N° 341, sino que vino a establecer el derecho al crédito por IDPC, aun cuando se aplique la exención de dicho tributo sobre las rentas propias que la empresa atribuya

a sus propietarios, y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios. Dicho crédito es equivalente al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las normas señaladas.

5) Modificaciones efectuadas al artículo 2°, de la Ley N° 19.709 de 2001.

El N° 7, del artículo 17 de la Ley, sustituyó el inciso 2°, del artículo 2°, de la Ley N° 19.709 de 2001, que establece un régimen de zona franca industrial de insumos, partes y piezas para la minería en la comuna de Tocopilla en la II Región, por el siguiente: *“No obstante la referida exención, los contribuyentes propietarios tendrán derecho a usar en la determinación de su impuesto global complementario o adicional por las rentas que se les atribuyan en conformidad a los artículos 14; 17, número 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la ley sobre Impuesto a la Renta, el 50% del crédito establecido en el N°3 del artículo 56° o del 63° de la misma ley, considerándose para ese solo efecto que las referidas rentas han estado afectadas por el impuesto de primera categoría”*.

La Ley N° 19.709 establece en su artículo 2° una exención del IDPC de la LIR, sobre las rentas devengadas o percibidas por las empresas que cumplan los requisitos y las características determinadas en el artículo 1° de la misma ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en las Circulares N°s 48 de 2001 y 25 de 2002, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

Al respecto, se puede señalar que la Ley sustituyó el inciso 2°, del artículo 2° de la Ley N° 19.709, que impedía efectuar reinversiones en los términos de la letra c), del N° 1, de la letra A, del artículo 14 de la LIR³⁰ a los socios de las empresas acogidas a la referida ley. La modificación en análisis no significa que los propietarios de las empresas acogidas a la Ley N° 19.709, puedan a partir de la modificación, efectuar reinversiones, ya que la sustitución del referido inciso comienza a regir a contar del 1° de enero de 2017, fecha en que ya no existirá el mecanismo de reinversión establecido en el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, razón por la cual se elimina dicho concepto de la norma analizada.

Por otra parte, la norma sustituyente incorporó un beneficio adicional para los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas acogidas a la Ley N° 19.709 que sean contribuyentes de impuestos finales, IGC o IA, ya que a pesar de continuar aplicándose la exención del IDPC, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de las empresas respectivas, tendrán derecho a utilizar en la determinación del IGC o IA, según corresponda, el crédito por IDPC establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, o en el artículo 63, ambos de la LIR, sobre las rentas propias que les atribuyan y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios, todo ello, en conformidad a los artículos 14; 14 ter; 17 N° 7; 38 bis, 54, 58, 60 y 62 de la LIR, considerándose para este solo efecto que las rentas referidas han estado afectadas con el IDPC.

Dicho crédito por IDPC, corresponderá sólo al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las reglas señaladas en el párrafo anterior, aplicándose para tal efecto, la tasa del IDPC vigente en el ejercicio comercial en que las rentas sean atribuidas, sin que sea aplicable el incremento por el crédito por IDPC establecido en los incisos finales de los artículos 54 N°1, 58 N°2 y 62 de la LIR, y sin que el eventual excedente de dicho crédito por IDPC que resulte tenga derecho a devolución.

Finalmente, se precisa que la modificación analizada no alteró el régimen de franquicias ya existente en la Ley N° 19.709, sino que vino a establecer el derecho al crédito por IDPC, aun cuando se aplique la exención de dicho tributo sobre las rentas propias que la empresa atribuya a sus propietarios, y por las rentas atribuidas por terceros que gocen del mismo beneficio tributario, que sean atribuidas a la empresa y que ésta a su vez deba también atribuir a sus propietarios. Dicho crédito es equivalente al 50% del crédito por IDPC determinado conforme a las normas señaladas.

6) Modificaciones efectuadas al artículo 1°, de la Ley N° 19.420 de 1995.

El N° 8, del artículo 17 de la Ley, modificó el inciso 2°, del artículo 1°, de la Ley N° 19.420 de 1995, que establece incentivos para el desarrollo económico de las Provincias de Arica y Parinacota, cuyo

³⁰ De acuerdo a su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

texto refundido, coordinado y sistematizado se encuentra contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2001, del Ministerio de Hacienda.

La modificación analizada consistió en eliminar las expresiones *“excepcionados de lo dispuesto en la primera parte de la letra d), del número 3°, de la letra A) del artículo 14 y en el artículo 84, ambos de la ley sobre Impuesto a la Renta, de modo que podrá retirar, remesar o distribuir en cualquier ejercicio las rentas o utilidades que se determinen por dichos años comerciales, a la vez que estarán”*.

Al respecto, cabe señalar que la Ley N° 19.420 establece en su artículo 1° un beneficio tributario para los contribuyentes que declaren el IDPC de la LIR sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, consistente en un crédito por las inversiones que efectúen en las provincias de Arica y Parinacota destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas provincias, cumpliéndose los requisitos establecidos en la misma ley. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en las Circulares N°s 50 de 1995, 64 de 1996, 46 de 2000 y 48 de 2008, las cuales resultan aplicables en lo pertinente considerando las modificaciones posteriores a dicha norma y las que se analizan en la presente Circular.

De acuerdo con lo establecido en el inciso 2°, de la citada disposición legal, también pueden acogerse a este beneficio los contribuyentes acogidos al régimen preferencial establecido en el artículo 27 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341 del Ministerio de Hacienda, esto es, las empresas industriales manufactureras instaladas o que se instalen en Arica, siempre y cuando para los efectos de invocar dicho crédito, se sometan a todas las normas que regulan el referido crédito, y a su vez, renuncien a la exención de IDPC que las favorece en virtud de dicha norma, y declaren y paguen este tributo, a contar del año comercial en el cual tengan derecho a imputar el citado crédito.

En relación a estos últimos contribuyentes, la Ley no altera el régimen de franquicias establecido en la Ley N° 19.420, sino que sólo elimina la referencia a dos normas de la LIR que permitían retirar las utilidades acogidas a este régimen sin considerar el orden de imputación que se establecía en la letra d), del N° 3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según el texto de esta norma hasta el 31 de diciembre de 2016 y permitía también suspender el pago de los pagos provisionales mensuales establecidos en el artículo 84 de la LIR bajo ciertos supuestos.

No obstante lo anterior, el numeral XV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, estableció que los contribuyentes acogidos al régimen preferencial establecido en el artículo 27 del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, que hubieren efectuado inversiones acogidas a la Ley N° 19.420, afectándose con el IDPC en los períodos en que hubieren hecho uso del crédito establecido en el artículo 1° de esa ley, podrán, respecto de los retiros, remesas o distribuciones que efectúen a contar del año comercial 2017, siempre que deban imputarse al Fondo de Utilidades Tributables que establecía el artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, mantenerse excepcionados del orden de imputación que establecía la primera parte, de la letra d), del N° 3, de la letra A), de dicha disposición, de modo que tales cantidades no se sujetarán al orden de imputación establecido en la citada norma legal, pudiendo imputarse a elección del contribuyente, a las rentas o utilidades acogidas al régimen de la Ley N° 19.420 o las acogidas a la exención de IDPC que establece el Decreto con Fuerza de Ley N° 341, cuando ambas se mantengan acumuladas dentro del registro FUT, según corresponda.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las normas legales de que trata la presente Circular, consistentes en modificaciones al artículo 17 N° 7, 38 bis y otros de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a los demás cuerpos legales referidos, y las 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: Devolución de capital, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de renta atribuida, que no mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES	
I.-	La Sociedad Lucas Ltda., sujeta al régimen de renta atribuida, con inicio de actividades de fecha 22 de febrero de 2017, proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:
II.-	De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida, y en consecuencia atribuida, conforme al siguiente detalle: Socio 1; PN contribuyente del IGC..... 90% Socio 2; PN contribuyente del IGC..... 10%
III.-	De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017: Socio 1..... \$ 90.000.000 Socio 2..... \$ 10.000.000 \$ 100.000.000
IV.-	Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos: Saldo rentas atribuidas propias (RAP)..... \$ 10.000.000 Saldo ingresos no constitutivos de renta (REX)..... \$ 3.000.000 Saldo rentas y cantidades afectas a IGC o IA (RAI)..... \$ 4.000.000 Saldo crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC)..... \$ 600.000
V.-	Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR. Resultado financiero según balance..... \$ 12.200.000 <u>Agregados:</u> 20-03 Multas fiscales, reajustadas..... \$ 95.238 1,050 \$ 100.000 30-04 Pago IDPC AT. 2018 (pago con ppm)..... \$ 2.583.732 1,045 \$ 2.700.000 Provisión impuesto renta AT. 2019..... \$ 5.000.000 <u>Deducciones:</u> No tiene..... \$ - Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018..... \$ 20.000.000
VI.-	Para efectos de determinar las rentas gravadas con el IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes: 1) Capital propio tributario al 31.12.2018..... \$ 85.070.000 2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2018..... \$ 78.070.000
VII.-	De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes: 15.06 Socio 1..... \$ 2.000.000 15.06 Socio 2..... \$ 3.000.000
VIII.-	Con fecha 20.09.2018, la sociedad efectúa una devolución de capital que se distribuye en relación a la participación que en dicho capital tiene cada uno de los socios de la compañía. La devolución se formalizó mediante escritura pública de fecha 24.09.2018, repertorio 2342-2018, y fue oportunamente informada al SII. Monto de la devolución de capital..... \$ 50.000.000
IX.-	El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto): Enero - junio..... 3% Junio - septiembre..... 1% Septiembre - diciembre..... 2% Marzo - diciembre..... 5% Abril - diciembre..... 4,5% Junio - diciembre..... 3% Anual..... 6%

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2018.

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Ingresos no renta	Rentas afectas IGC o IA	Crédito IDPC
					25%
					0,333333
		RAP	REX	RAI	SAC
Remanente ejercicio anterior	\$ 17.000.000	\$ 10.000.000	\$ 3.000.000	\$ 4.000.000	\$ 600.000
Más: Reajuste enero-junio 3%	\$ 510.000	\$ 300.000	\$ 90.000	\$ 120.000	\$ 18.000
Remanente al 30.06.2018	\$ 17.510.000	\$ 10.300.000	\$ 3.090.000	\$ 4.120.000	\$ 618.000
Menos:					
Retiros socio 1	-\$ 2.000.000	-\$ 2.000.000			
Retiros socio 2	-\$ 3.000.000	-\$ 3.000.000			
Subtotal.....	\$ 12.510.000	\$ 5.300.000	\$ 3.090.000	\$ 4.120.000	\$ 618.000
Más: Reajuste junio-septiembre 1%	\$ 125.100	\$ 53.000	\$ 30.900	\$ 41.200	\$ 6.180
Remanente al 30.09.2018	\$ 12.635.100	\$ 5.353.000	\$ 3.120.900	\$ 4.161.200	\$ 624.180
Menos:					
Devolución capital socio 1 \$ 50.000.000 90% \$ 45.000.000					
Monto imputado \$ 12.635.100 90% -\$ 11.371.590	-\$ 11.371.590	-\$ 4.817.700	-\$ 2.808.810	-\$ 3.745.080	-\$ 561.762
Monto no imputado..... \$ 33.628.410					
Devolución capital socio 2 \$ 50.000.000 10% \$ 5.000.000					
Monto imputado \$ 12.635.100 10% -\$ 1.263.510	-\$ 1.263.510	-\$ 535.300	-\$ 312.090	-\$ 416.120	-\$ 62.418
Monto no imputado..... \$ 3.736.490					
Subtotal remanente anterior	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más:					
Renta líquida imponible	\$ 20.000.000	\$ 20.000.000			
Menos:					
Pago multas fiscales	-\$ 100.000	-\$ 100.000			
Pago IDPC AT. 2018	-\$ 2.700.000	-\$ 2.700.000			
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 17.200.000	\$ 17.200.000	\$ -	\$ -	\$ -

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

(+) Capital propio tributario (1).....	\$ 85.070.000
(-) Saldo final rentas atribuidas propias (RAP).....	-\$ 17.200.000
(-) Saldo final ingresos no renta (REX).....	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado..... (\$100.000.000 x 1,060 - \$33.628.410 x 1,020 - \$3.736.490 x 1,020).....	-\$ 67.887.802
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	-\$ 17.802

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

Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$ 20.000.000
Renta atribuida socio 1.....	90% \$ 18.000.000
Renta atribuida socio 2.....	10% \$ 2.000.000
Crédito por IDPC socio 1..... \$ 18.000.000	25% \$ 4.500.000
Crédito por IDPC socio 2..... \$ 2.000.000	25% \$ 500.000

IV.- Situación tributaria de los retiros efectivos del ejercicios:

Retiros socio 1, no afectos a impuestos personales (reajustados).....	\$ 2.000.000	1,030	\$ 2.060.000
Retiros socio 2, no afectos a impuestos personales (reajustados).....	\$ 3.000.000	1,030	\$ 3.090.000

V.- Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital:

Total devolución de capital del ejercicio.....	\$ 50.000.000	1,020	\$ 51.000.000
<u>Menos:</u>			
Devolución de capital imputada al RAP.....(\$4.817.700 + \$535.300).....	-\$ 5.353.000	1,020	-\$ 5.460.060
Devolución de capital imputada al REX.....(\$2.808.810 + \$312.090).....	-\$ 3.120.900	1,020	-\$ 3.183.318
Devolución de capital imputada al RAI.....(\$3.745.080 + \$416.120).....	-\$ 4.161.200	1,020	-\$ 4.244.424
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la LIR.....	<u>\$ 37.364.900</u>		<u>\$ 38.112.198</u>

<u>Socio 1:</u>			
Devolución no afecta impuestos personales.....(\$4.817.700 + \$2.808.810).....	\$ 7.626.510	1,020	\$ 7.779.040
Devolución afecta impuestos personales.....	\$ 3.745.080	1,020	\$ 3.819.982
Devolución calificada como ingreso no renta (el artículo 17 N° 7).....(\$37.364.900 x 90%).....	\$ 33.628.410	1,020	\$ 34.300.978
	<u>\$ 45.000.000</u>		<u>\$ 45.900.000</u>

Crédito por IDPC con derecho a devolución.....	\$ 561.762	1,020	\$ 572.997
--	------------	-------	------------

<u>Socio 2:</u>			
Devolución no afecta impuestos personales.....(\$535.300 + \$312.090).....	\$ 847.390	1,020	\$ 864.338
Devolución afecta impuestos personales.....	\$ 416.120	1,020	\$ 424.442
Devolución calificada como ingreso no renta (el artículo 17 N° 7).....(\$37.364.900 x 10%).....	\$ 3.736.490	1,020	\$ 3.811.220
	<u>\$ 5.000.000</u>		<u>\$ 5.100.000</u>

Crédito por IDPC con derecho a devolución.....	\$ 62.418	1,020	\$ 63.666
--	-----------	-------	-----------

(1) Al ser mayor al patrimonio neto financiero.
Nota: La devolución de capital se imputa a las utilidades acumuladas en el mismo orden en que se efectúa la imputación de retiros, remesas y dividendos.

EJEMPLO N° 2: Devolución de capital, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, que mantiene utilidades acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES	
I.-	La Sociedad Mateo Ltda., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, con inicio de actividades de fecha 22 de febrero de 2016, proporciona los siguientes antecedentes para determinar las obligaciones tributarias que afectan a sus propietarios:
II.-	De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida, y en consecuencia atribuida cuando así corresponda, conforme al siguiente detalle: Socio 1; PN contribuyente del IGC..... 90% Socio 2; PN contribuyente del IGC..... 10%
III.-	De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2017: Socio 1..... \$ 90.000.000 Socio 2..... \$ 10.000.000 \$ 100.000.000
IV.-	Los registros de rentas o cantidades y créditos por IDPC acumulados al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información: Fondo de Utilidades Tributables (FUT): Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%..... \$ 10.000.000 Saldo créditos por IDPC..... \$ 2.903.220 Saldo incremento por IDPC..... \$ 2.903.220
V.-	Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos: Saldo rentas y cantidades afectas a IGC o IA (RAI)..... \$ 14.000.000 Saldo ingresos no constitutivos de renta (REX)..... \$ 3.000.000 Saldo acumulado de crédito con obligación de restituir (SAC)..... \$ 600.000
VI.-	Determinación de la Renta Líquida Imponible de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la LIR. Resultado financiero según balance..... \$ 12.200.000 Agregados: 20-03 Multas fiscales, reajustadas..... \$ 95.238 1,050 \$ 100.000 30-04 Pago IDPC AT. 2018 (pago con ppm)..... \$ 2.583.732 1,045 \$ 2.700.000 Provisión impuesto renta AT. 2019..... \$ 5.000.000 Deducciones: No tiene..... \$ - Renta líquida imponible determinada al 31.12.2018..... \$ 20.000.000
VII.-	Para efectos de determinar las rentas gravadas con el IGC o IA, se proporcionan los siguientes antecedentes: 1) Capital propio tributario al 31.12.2018..... \$ 95.670.000 2) Patrimonio neto financiero al 31.12.2018..... \$ 88.670.000
VIII.-	De acuerdo a los registros contables los retiros soportados por la sociedad durante el ejercicio, a valor histórico, fueron los siguientes: 01.06 Socio 1..... \$ 2.000.000 30.06 Socio 2..... \$ 3.000.000
IX.-	Con fecha 20.09.2018, la sociedad efectúa una devolución de capital que se distribuye en relación a la participación que en dicho capital tiene cada uno de los socios de la compañía. La devolución se formalizó mediante escritura pública de fecha 24.09.2018, repertorio 2342-2018, y fue oportunamente informada al SII. Monto de la devolución de capital..... \$ 50.000.000
X.-	El IPC del ejercicio es el siguiente (supuesto): Enero - junio..... 3% Junio - septiembre..... 1% Septiembre - diciembre..... 2% Marzo - diciembre..... 5% Abril - diciembre..... 4,5% Junio - diciembre..... 3% Anual..... 6%

I.- Determinación de rentas, cantidades y créditos acumulados al 31.12.2018.

Detalle	Control	Rentas afectas IGC o IA	Ingresos no renta	FUT	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT	Crédito IDPC con retitución
				Rentas afectas			27%
				22,50%			0,369863
				0,290322			SAC
Remanente ejercicio anterior	\$ 27.000.000	\$ 14.000.000	\$ 3.000.000	\$ 10.000.000	\$ 2.903.220	\$ 2.903.220	\$ 600.000
Más: Reajuste enero-junio 3%	\$ 810.000	\$ 420.000	\$ 90.000	\$ 300.000	\$ 87.097	\$ 87.097	\$ 18.000
Remanente al 30.06.2018	\$ 27.810.000	\$ 14.420.000	\$ 3.090.000	\$ 10.300.000	\$ 2.990.317	\$ 2.990.317	\$ 618.000
Menos:							
01-06; Retiros socio 1	-\$ 2.000.000	-\$ 2.000.000					-\$ 618.000
30-06; Retiros socio 2	-\$ 3.000.000	-\$ 3.000.000					\$ -
Remanente al 30.06.2018	\$ 22.810.000	\$ 9.420.000	\$ 3.090.000	\$ 10.300.000	\$ 2.990.317	\$ 2.990.317	\$ -
Más: Reajuste junio-septiembre 1%	\$ 228.100	\$ 94.200	\$ 30.900	\$ 103.000	\$ 29.903	\$ 29.903	\$ -
Remanente al 30.09.2018	\$ 23.038.100	\$ 9.514.200	\$ 3.120.900	\$ 10.403.000	\$ 3.020.220	\$ 3.020.220	\$ -
Menos:							
Devolución capital socio 1 \$ 50.000.000 90% \$ 45.000.000							
Monto imputado \$ 23.038.100 90% -\$ 20.734.290	-\$ 20.734.290	-\$ 8.562.780	-\$ 2.808.810	-\$ 9.362.700	-\$ 2.718.198	-\$ 2.718.198	\$ -
Monto no imputado..... \$ 24.265.710							
Devolución capital socio 2 \$ 50.000.000 10% \$ 5.000.000							
Monto imputado \$ 23.038.100 10% -\$ 2.303.810	-\$ 2.303.810	-\$ 951.420	-\$ 312.090	-\$ 1.040.300	-\$ 302.022	-\$ 302.022	\$ -
Monto no imputado..... \$ 2.696.190							
Subtotal remanente anterior	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Más:							
Incorporación crédito por IDPC sobre RLI \$ 20.000.000 x 27%							\$ 5.400.000
Rentas afectas a impuesto personales	\$ 17.171.138	\$ 17.171.138					
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 17.171.138	\$ 17.171.138	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 5.400.000

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

(+) Capital propio tributario (2).....	\$ 95.670.000
(-) Saldo final ingresos no renta (REX).....	\$ -
(-) Saldo final afectas (FUT).....	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado.....(\$100.000.000 x 1,060 - \$24.265.710 x 1,020 + \$2.696.190 x 1,020).....	\$ 78.498.862
(=) Rentas afectas a impuestos personales.....	\$ 17.171.138

III.- Situación tributaria de los retiros efectivos del ejercicios:

Retiros socio 1, afectos a impuestos personales (reajustados).....	\$ 2.000.000	1,030	\$ 2.060.000
Crédito por IDPC asociado al retiro.....	\$ 618.000	1,030	\$ 636.540
Retiros socio 2, afectos a impuestos personales (reajustados).....	\$ 3.000.000	1,030	\$ 3.090.000
Crédito por IDPC asociado al retiro.....	\$ -	1,030	\$ -

IV. Determinación de la situación tributaria de la devolución de capital:

Total devolución de capital del ejercicio.....	\$ 50.000.000	1,020	\$ 51.000.000
Menos:			
Devolución de capital imputada al RAI.....(\$8.562.780 + \$951.420).....	-\$ 9.514.200	1,020	-\$ 9.704.484
Devolución de capital imputada al REX.....(\$2.808.810 + \$312.090).....	-\$ 3.120.900	1,020	-\$ 3.183.318
Devolución de capital imputada al FUT.....(\$9.362.700 + \$1.040.300).....	-\$ 10.403.000	1,020	-\$ 10.611.060
Devolución de capital en los términos del artículo 17 N° 7, de la UR.....	\$ 26.961.900		\$ 27.501.138

Socio 1:

Devolución no afecta impuestos personales.....	\$ 2.808.810	1,020	\$ 2.864.986
Devolución afecta impuestos personales.....(\$8.562.780 + \$9.362.700).....	\$ 17.925.480	1,020	\$ 18.283.990
Devolución calificada como ingreso no renta (el artículo 17 N° 7).....(\$26.961.900 x 90%).....	\$ 24.265.710	1,020	\$ 24.751.024
	\$ 45.000.000		\$ 45.900.000

Crédito por IDPC con derecho a devolución.....	\$ 2.718.198	1,020	\$ 2.772.562
--	--------------	-------	--------------

Socio 2:

Devolución no afecta impuestos personales.....	\$ 312.090	1,020	\$ 318.332
Devolución afecta impuestos personales.....(\$951.420 + \$1.040.300).....	\$ 1.991.720	1,020	\$ 2.031.554
Devolución calificada como ingreso no renta (el artículo 17 N° 7).....(\$26.961.900 x 10%).....	\$ 2.696.190	1,020	\$ 2.750.114
	\$ 5.000.000		\$ 5.100.000

Crédito por IDPC con derecho a devolución.....	\$ 302.022	1,020	\$ 308.062
--	------------	-------	------------

(1) De acuerdo a la cronología de imputación este retiro ocurrió primero, por lo tanto, se lleva el crédito, en este caso el total, dado que el saldo es menor al determinado por el factor.
(2) Al ser mayor al patrimonio neto financiero.
Nota: La devolución de capital se imputa a las utilidades acumuladas en el mismo orden en que se efectúa la imputación de retiros, remesas y dividendos.

Ejemplo N° 3: Término de giro de empresa sujeta al régimen de renta atribuida, sin rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad America Bussines S.A., sujeta al régimen de renta atribuida, con inicio de actividades con fecha 22 de febrero de 2017, informa que efectuó término de giro conforme a los siguientes antecedentes:

II.- Fecha de término de giro: 30.06.2018

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

Accionista A; Contribuyente de la primera categoría, acogido al régimen de renta atribuida..	60%
Accionista B; Contribuyente del IGC.....	40%

IV.- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 30.06.2018:

Accionista A.....	\$ 60.000.000
Accionista B.....	\$ 40.000.000
	<u>\$ 100.000.000</u>

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

Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ 20.000.000
Saldo rentas exentas de los impuestos personales (REX).....	\$ 5.000.000
Saldo rentas y cantidades afectas a los impuestos personales (RAI).....	\$ 8.000.000
Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....	\$ 600.000

VI.- La renta líquida imponible determinada al 30.06.2018, fue la siguiente:

Resultado financiero según balance.....	\$ 63.099.000
<u>Agregados:</u>	
20-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$ 48.100 1,040 \$ 50.024
30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	\$ 6.700.000 1,030 \$ 6.901.000
<u>Deducciones:</u>	
No tiene.....	\$ -
Renta líquida imponible determinada.....	<u>\$ 70.050.024</u>

VII.- Para efectos de determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, se proporcionan los siguientes antecedentes:

1) Capital propio tributario al 30.06.2018.....	\$ 197.449.000
2) Patrimonio neto financiero al 30.06.2018.....	\$ 199.989.000

VIII.- El IPC del período de término de giro es el siguiente:

Enero - junio 2018.....	7%
Marzo - junio 2018.....	4%
Abril - junio 2018.....	3%

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas y créditos acumulados al 30.06.2018.

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Rentas exentas impuestos personales	Rentas afectas impuestos personales	Crédito por IDPC (25/75) 0,333333
		RAP	REX (2)	RAI	SAC
Remanente anterior	\$ 33.000.000	\$ 20.000.000	\$ 5.000.000	\$ 8.000.000	\$ 600.000
Más: Reajuste al 30.06.2018 7%	\$ 2.310.000	\$ 1.400.000	\$ 350.000	\$ 560.000	\$ 42.000
Remanente reajustado	\$ 35.310.000	\$ 21.400.000	\$ 5.350.000	\$ 8.560.000	\$ 642.000
Renta líquida imponible	\$ 70.050.024	\$ 70.050.024			
Menos:					
Pago Multas fiscales	-\$ 50.024	-\$ 50.024			
Pago impuesto renta AT. 2018	-\$ 6.901.000	-\$ 6.901.000			
Reverso rentas o cantidades afectas año anterior	-\$ 8.560.000			-\$ 8.560.000	
Saldo final de rentas y créditos acumulados	\$ 89.849.000	\$ 84.499.000	\$ 5.350.000	\$ -	\$ 642.000

II.- Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro:

(+) Capital propio tributario al 30.06.2018.....	\$ 197.449.000
(-) Saldo rentas atribuidas propias (RAP), reajustadas al 30.06.2018.....	-\$ 84.499.000
(-) Saldo rentas exentas (REX), reajustadas al 30.06.2018.....	-\$ 5.350.000 (2)
(-) Capital aportado, reajustado al 30.06.2018.....	-\$ 100.000.000
(=) Rentas afectas a impuestos personales al momento del término de giro que deben ser atribuidas.....	\$ 7.600.000

III.- Determinación de rentas atribuibles afectas a los impuestos personales correspondientes a los propietarios:

a) Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$ 70.050.024
Renta atribuible accionista A.....	60% \$ 42.030.014 (3)
Renta atribuible accionista B.....	40% \$ 28.020.010
Crédito por IDPC accionista A, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 42.030.014 25% \$ 10.507.504
Crédito por IDPC accionista B, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 28.020.010 25% \$ 7.005.002
b) Rentas o cantidades acumuladas al término de giro.....	\$ 7.600.000
Renta atribuible accionista A.....	60% \$ 4.560.000 (3)
Renta atribuible accionista B.....	40% \$ 3.040.000
Crédito por IDPC accionista A, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 642.000 60% \$ 385.200 (1)
Crédito por IDPC accionista B, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 642.000 40% \$ 256.800

Nota 1: El crédito en el SAC al ser inferior al crédito determinado multiplicando su factor sobre la renta que se atribuye (\$7.600.000 x 0,333333 = \$2.533.331 v/s \$642.000), se asigna a cada accionista en la misma proporción que se efectúa la atribución de las rentas.

Nota 2: El N° 1, del artículo 38 bis de la LIR., no considera como atribuidas a las rentas exentas del IGC que se encuentren acumuladas en la empresa al momento del término de giro, por lo tanto, no deben ser consideradas en la progresividad de dicho impuesto, es decir, no deben ser incorporadas en la base imponible del propietario de la empresa. Por las mismas razones expuestas, dichas rentas tampoco deberán ser consideradas por los propietarios que sean contribuyentes del IA.

Nota 3: Las rentas o cantidades acumuladas, atribuidas al accionista A, contribuyente de la primera categoría, deberán ser nuevamente atribuidas a los propietarios de éste, hasta que sean reconocidas por contribuyentes de los impuestos finales.

Ejemplo N° 4: Término de giro de empresa sujeta al régimen de renta atribuida, con rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES																	
I.-	La Sociedad Río Tormentoso S.A., sujeta al régimen de renta atribuida, con inicio de actividades con fecha 10 de septiembre de 2010, informa que efectuó término de giro conforme a los siguientes antecedentes:																
II.-	Fecha de término de giro: 30.09.2018																
III.-	De conformidad al contrato social y comunicación efectuada al Servicio de Impuestos Internos, la renta será repartida, y en consecuencia atribuida, conforme al siguiente detalle:																
	<table><tr><td>Accionista A; Contribuyente de la primera categoría, acogido al régimen de renta atribuida.....</td><td>70%</td></tr><tr><td>Accionista B; Contribuyente del IGC.....</td><td>30%</td></tr></table>	Accionista A; Contribuyente de la primera categoría, acogido al régimen de renta atribuida.....	70%	Accionista B; Contribuyente del IGC.....	30%												
Accionista A; Contribuyente de la primera categoría, acogido al régimen de renta atribuida.....	70%																
Accionista B; Contribuyente del IGC.....	30%																
IV.-	De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 30.09.2018, incluye FUR:																
	<table><tr><td>Accionista A.....</td><td>\$ 140.000.000</td></tr><tr><td>Accionista B.....</td><td>\$ 60.000.000</td></tr><tr><td></td><td> </td></tr><tr><td></td><td>\$ 200.000.000</td></tr></table>	Accionista A.....	\$ 140.000.000	Accionista B.....	\$ 60.000.000				\$ 200.000.000								
Accionista A.....	\$ 140.000.000																
Accionista B.....	\$ 60.000.000																
	\$ 200.000.000																
V.-	Los registros de rentas y créditos acumulados al 31.12.2016 y actualizados al 31.12.2017, presentan la siguiente información:																
	a) Fondo de Utilidades Tributables (FUT):																
	<table><tr><td>Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....</td><td>\$ 18.000.000</td></tr><tr><td>Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....</td><td>\$ 15.000.000</td></tr><tr><td>Saldo créditos por IDPC.....</td><td>\$ 9.139.626</td></tr><tr><td>Saldo incremento por crédito por IDPC.....</td><td>\$ 9.139.626</td></tr></table>	Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....	\$ 18.000.000	Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....	\$ 15.000.000	Saldo créditos por IDPC.....	\$ 9.139.626	Saldo incremento por crédito por IDPC.....	\$ 9.139.626								
Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....	\$ 18.000.000																
Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....	\$ 15.000.000																
Saldo créditos por IDPC.....	\$ 9.139.626																
Saldo incremento por crédito por IDPC.....	\$ 9.139.626																
	b) Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):																
	<table><tr><td>Saldo ingresos no constitutivos de renta.....</td><td>\$ 7.000.000</td></tr></table>	Saldo ingresos no constitutivos de renta.....	\$ 7.000.000														
Saldo ingresos no constitutivos de renta.....	\$ 7.000.000																
	c) Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR):																
	<table><tr><td>Saldo rentas afectas con crédito, tasa 20%, reinvertidas por el accionista "B".....</td><td>\$ 2.000.000</td></tr><tr><td>Saldo ingresos no constitutivos de renta, reinvertidas por el accionista "B".....</td><td>\$ 1.200.000</td></tr><tr><td>Saldo crédito por IDPC.....</td><td>\$ 500.000</td></tr><tr><td>Saldo incremento por crédito por IDPC.....</td><td>\$ 500.000</td></tr></table>	Saldo rentas afectas con crédito, tasa 20%, reinvertidas por el accionista "B".....	\$ 2.000.000	Saldo ingresos no constitutivos de renta, reinvertidas por el accionista "B".....	\$ 1.200.000	Saldo crédito por IDPC.....	\$ 500.000	Saldo incremento por crédito por IDPC.....	\$ 500.000								
Saldo rentas afectas con crédito, tasa 20%, reinvertidas por el accionista "B".....	\$ 2.000.000																
Saldo ingresos no constitutivos de renta, reinvertidas por el accionista "B".....	\$ 1.200.000																
Saldo crédito por IDPC.....	\$ 500.000																
Saldo incremento por crédito por IDPC.....	\$ 500.000																
VI.-	Los registros de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.12.2017, acusan los siguientes saldos:																
	<table><tr><td>Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....</td><td>\$ 15.000.000</td></tr><tr><td>Saldo rentas exentas de los impuestos personales (REX).....</td><td>\$ 3.000.000</td></tr><tr><td>Saldo rentas y cantidades afectas a los impuestos personales (RAI).....</td><td>\$ 6.000.000</td></tr><tr><td>Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....</td><td>\$ 820.000</td></tr></table>	Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ 15.000.000	Saldo rentas exentas de los impuestos personales (REX).....	\$ 3.000.000	Saldo rentas y cantidades afectas a los impuestos personales (RAI).....	\$ 6.000.000	Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....	\$ 820.000								
Saldo rentas atribuidas propias (RAP).....	\$ 15.000.000																
Saldo rentas exentas de los impuestos personales (REX).....	\$ 3.000.000																
Saldo rentas y cantidades afectas a los impuestos personales (RAI).....	\$ 6.000.000																
Saldo acumulado de crédito por IDPC con derecho a devolución (SAC).....	\$ 820.000																
VII.-	La renta líquida imponible determinada al 30.09.2018, fue la siguiente:																
	<table><tr><td>Resultado financiero según balance.....</td><td>\$ 55.000.000</td></tr><tr><td colspan="2">Agregados:</td></tr><tr><td>21-03 Multas fiscales, reajustadas.....</td><td>\$ 125.400 1,050 \$ 131.670</td></tr><tr><td>30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....</td><td>\$ 3.500.000 1,030 \$ 3.605.000</td></tr><tr><td colspan="2">Deducciones:</td></tr><tr><td>No tiene.....</td><td>\$ -</td></tr><tr><td>Renta líquida imponible determinada.....</td><td> </td></tr><tr><td></td><td>\$ 58.736.670</td></tr></table>	Resultado financiero según balance.....	\$ 55.000.000	Agregados:		21-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$ 125.400 1,050 \$ 131.670	30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	\$ 3.500.000 1,030 \$ 3.605.000	Deducciones:		No tiene.....	\$ -	Renta líquida imponible determinada.....			\$ 58.736.670
Resultado financiero según balance.....	\$ 55.000.000																
Agregados:																	
21-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$ 125.400 1,050 \$ 131.670																
30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	\$ 3.500.000 1,030 \$ 3.605.000																
Deducciones:																	
No tiene.....	\$ -																
Renta líquida imponible determinada.....																	
	\$ 58.736.670																
VIII.-	Para efectos de determinar las rentas gravadas con los impuestos global complementario o adicional, se proporcionan los siguientes antecedentes:																
	<table><tr><td>1) Capital propio tributario al 30.09.2018.....</td><td>\$ 329.596.000</td></tr><tr><td>2) Patrimonio neto financiero al 30.09.2018.....</td><td>\$ 332.136.000</td></tr></table>	1) Capital propio tributario al 30.09.2018.....	\$ 329.596.000	2) Patrimonio neto financiero al 30.09.2018.....	\$ 332.136.000												
1) Capital propio tributario al 30.09.2018.....	\$ 329.596.000																
2) Patrimonio neto financiero al 30.09.2018.....	\$ 332.136.000																
IX.-	El IPC del período de término de giro es el siguiente:																
	<table><tr><td>Enero - septiembre 2018.....</td><td>8%</td></tr><tr><td>Marzo - septiembre 2018.....</td><td>5%</td></tr><tr><td>Abril - septiembre 2018.....</td><td>3%</td></tr></table>	Enero - septiembre 2018.....	8%	Marzo - septiembre 2018.....	5%	Abril - septiembre 2018.....	3%										
Enero - septiembre 2018.....	8%																
Marzo - septiembre 2018.....	5%																
Abril - septiembre 2018.....	3%																

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas o cantidades y créditos acumulados al 30.09.2018.

Detalle	Control	Rentas atribuidas propias	Rentas exentas impuestos personales	Rentas afectas impuestos personales	Crédito por IDPC (25/75) 0,333333
		RAP	REX (2)	RAI	SAC
Remanente anterior	\$ 24.000.000	\$ 15.000.000	\$ 3.000.000	\$ 6.000.000	\$ 820.000
Más: Reajuste al 30.09.2018 8%	\$ 1.920.000	\$ 1.200.000	\$ 240.000	\$ 480.000	\$ 65.600
Remanente reajustado.....	\$ 25.920.000	\$ 16.200.000	\$ 3.240.000	\$ 6.480.000	\$ 885.600
Renta líquida imponible	\$ 58.736.670	\$ 58.736.670			
Menos:					
Multas fiscales	-\$ 131.670	-\$ 131.670			
Pago impuesto renta AT. 2018	-\$ 3.605.000	-\$ 3.605.000			
Reverso cantidades afectas año anterior	-\$ 6.480.000			-\$ 6.480.000	
Saldo rentas y créditos al término de giro	\$ 74.440.000	\$ 71.200.000	\$ 3.240.000	\$ -	\$ 885.600

II.- Determinación del FUT y FUNT al 30.09.2018.

Detalle	Control	FUT		FUNT	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT
		Rentas afectas				
		21%	22,5%	Ingresos no renta		
		0,265822	0,290322			
Remanente anterior	\$ 40.000.000	\$ 18.000.000	\$ 15.000.000	\$ 7.000.000	\$ 9.139.626	\$ 9.139.626
Más: Reajuste al 30.09.2018 8%	\$ 3.200.000	\$ 1.440.000	\$ 1.200.000	\$ 560.000	\$ 731.170	\$ 731.170
Saldo FUT y FUNT al término de giro	\$ 43.200.000	\$ 19.440.000	\$ 16.200.000	\$ 7.560.000	\$ 9.870.796	\$ 9.870.796

III.- Determinación del FUR al 30.09.2018.

Detalle	Control	Rentas afectas impuestos personales	Ingresos no constitutivos de renta	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT
Remanente anterior (accionista "2")	\$ 3.200.000	\$ 2.000.000	\$ 1.200.000	\$ 500.000	\$ 500.000
Más: Reajuste al 30.09.2018 8%	\$ 256.000	\$ 160.000	\$ 96.000	\$ 40.000	\$ 40.000
Saldo FUR al término de giro	\$ 3.456.000	\$ 2.160.000	\$ 1.296.000	\$ 540.000	\$ 540.000

IV.- Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro que deben ser atribuidas:

(+) Capital propio tributario determinado al 30.09.2018.....	\$	329.596.000
(-) Saldo rentas atribuidas propias, reajustadas al 30.09.2018.....	-\$	71.200.000
(-) Saldo rentas exentas, reajustadas al 30.09.2018.....	-\$	3.240.000 (1)
(-) Capital aportado, reajustado al 30.09.2018 (incluye saldo de FUR).....	-\$	200.000.000
(-) Saldo ingresos no renta (FUNT histórico), reajustadas al 30.09.2018.....	-\$	7.560.000
(=) Rentas afectas acumuladas al momento del término de giro.....	\$	47.596.000
Rentas acumuladas en el FUT.....	\$	35.640.000
Se considera el mayor.....	\$	47.596.000

V.- Determinación de rentas atribuibles afectas a los impuestos personales correspondientes a los propietarios:

a) Renta líquida imponible del ejercicio.....	\$	58.736.670
Renta atribuible accionista A.....	70%	\$ 41.115.669 (2)
Renta atribuible accionista B.....	30%	\$ 17.621.001
Crédito por IDPC accionista A, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 41.115.669 25%	\$ 10.278.917
Crédito por IDPC accionista B, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 17.621.001 25%	\$ 4.405.250
b) Rentas acumuladas al término de giro.....	\$	47.596.000
Renta atribuible accionista A.....	70%	\$ 33.317.200 (2)
Renta atribuible accionista B.....	30%	\$ 14.278.800
Rentas que se entiende retirada netas de FUT.....	(\$47.596.000 - \$19.440.000 - \$16.200.000).....	\$ 11.956.000
- Tope crédito por IDPC según factor.....	(\$11.956.000 x 0,333333).....	\$ 3.985.329
- Saldo crédito acumulado.....		\$ 885.600
Se elige el menor.....		\$ 885.600
Crédito por IDPC accionista A, registro f), del N° 4, de la letra A, del artículo 14.....	\$ 885.600 70%	\$ 619.920
Crédito por IDPC accionista B, registro f), del N° 4, de la letra A, del artículo 14.....	\$ 885.600 30%	\$ 265.680
Crédito por IDPC accionista A, registro FUT.....	\$ 9.870.796 70%	\$ 6.909.557
Crédito por IDPC accionista B, registro FUT.....	\$ 9.870.796 30%	\$ 2.961.239

VI.- Determinación de rentas que se entienden retiradas por parte de los propietarios (accionista B):

Rentas contenidas en el FUR afectas a los impuestos personales.....	\$	2.160.000
Saldo crédito por IDPC.....	\$	540.000
Saldo incremento por crédito por IDPC.....	\$	540.000

Nota 1: El N° 1, del artículo 38 bis de la LIR., no considera como atribuidas a las rentas exentas del IGC que se encuentren acumuladas en la empresa al momento del término de giro, por lo tanto, no deben ser consideradas en la progresividad de dicho impuesto, es decir, no deben ser incorporadas en la base imponible del propietario de la empresa. Por las mismas razones expuestas, dichas rentas tampoco deberán ser consideradas por los propietarios que sean contribuyentes del IA.

Nota 2: Las rentas o cantidades acumuladas al término de giro, atribuidas al accionista A, contribuyente de primera categoría, deberán ser nuevamente atribuidas hacia a los propietarios de este, hasta que sean recibida por contribuyentes de los impuestos finales.

Nota 3: Las rentas contenidas en el registro de reinversiones (FUR) deberán tributar con los impuestos personales con derecho a imputar en contra de ellos, el crédito por IDPC que tengan asociados.

Ejemplo N° 5: Opción de reliquidación del IGC por la que puede optar un accionista de una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, aplicando la tasa promedio de IGC respectiva.

ANTECEDENTES	
I.- Doña Margarita Valdivia, con domicilio y residencia en Chile, aporta los siguientes antecedentes para efectos de gravar las rentas que le corresponden con motivo del término de giro de la sociedad Volcan Tronador S.A. sujeta al régimen de renta atribuida, con inicio de actividades con fecha 01.02.2017:	
II.- Fecha de término de giro: 31.08.2020	
III.- De conformidad a los antecedentes proporcionados por la sociedad, las rentas acumuladas a la fecha del término de giro que corresponde a la contribuyente son las siguientes:	
Renta que se entiende atribuida.....	\$ 14.560.000
Crédito por IDPC, correspondiente a la renta atribuida.....	\$ 1.385.200
IV.- La contribuyente por los años que se indican fue gravada, según las respectivas declaraciones de impuestos a la renta, con las siguientes tasa del IGC (tasas marginales más altas):	
Año tributario 2016.....	30,4%
Año tributario 2017.....	13,5%
Año tributario 2018.....	30,4%
Año tributario 2019.....	35,0%
Año tributario 2020.....	13,5%
V.- La contribuyente durante el año comercial 2020 obtuvo otras rentas afectas al IGC, de conformidad al siguiente detalle:	
Retiros afectos sin crédito por IDPC.....	40.000.000
VI.- IPC por el período agosto a diciembre de 2020 fue el siguiente.....	2%

DESARROLLO	
I.- Determinación de la tasa promedio del IGC:	
Año tributario 2018.....	30,4%
Año tributario 2019.....	35,0%
Año tributario 2020.....	13,5%
Tasa promedio determinada.....	26%
II.- Determinación del IGC sobre rentas atribuidas al término de giro:	
Rentas que se entienden atribuidas al término de giro.....	\$ 14.560.000 1,020 \$ 14.851.200
Base imponible por rentas de término de giro.....	\$ 14.851.200
Impuesto global complementario determinado según tasa promedio.....	26% \$ 3.861.312
Menos: Crédito por IDPC asociado a la renta atribuida.....	\$ 1.385.200 1,020 -\$ 1.412.904
Impuesto neto a pagar F22 AT. 2021.....	(\$3.861.312 - \$1.412.904)..... \$ 2.448.408

Nota 1: Las rentas atribuidas al momento del término de giro tributan en forma separada de las demás rentas afectas al IGC.

Nota 2: Para determinar la tasa promedio se considera los períodos de existencia de la empresa que pone término a su giro, con un máximo de 6 años, es decir a contar del año 2017, año tributario 2018.

Nota 3: El crédito por IDPC no debe incrementar la base imponible por rentas de término de giro.

Ejemplo N° 6: Término de giro de empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, sin rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad European investments S.A., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, con inicio de actividades con fecha 14 de septiembre de 2017, informa que efectuó término de giro conforme a los siguientes antecedentes:

II.- Fecha de término de giro: 30.06.2018

III.- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital y determinaron la participación en las utilidades conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 30.06.2018:

Accionista A.....	160.000	acciones	\$ 1.000	\$ 160.000.000
Accionista B.....	40.000	acciones	\$ 1.000	\$ 40.000.000
				\$ 200.000.000

Accionista A.....	80%
Accionista B.....	20%

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

Saldo rentas y cantidades afectas a los impuestos personales (RAI).....	\$	8.000.000
Saldo rentas exentas de los impuestos personales (REX).....	\$	5.000.000
Saldo crédito por IDPC CON obligación de restituir (SAC).....	\$	3.600.000
Saldo crédito por IDPC SIN obligación de restituir (SAC).....	\$	900.000

V.- La renta líquida imponible determinada al 30.06.2018, fue la siguiente:

Resultado financiero según balance.....	\$	70.000.000
Agregados:		
20-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$	96.154 1,040 \$ 100.000
30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	\$	7.766.990 1,030 \$ 8.000.000
Deducciones:		
No tiene.....	\$	-
Renta líquida imponible determinada.....	\$	78.100.000

VI.- Para efectos de determinar las rentas o cantidades acumuladas al término de giro, se proporcionan los siguientes antecedentes:

1) Capital propio tributario al 30.06.2018.....	\$	291.350.000
2) Patrimonio neto financiero al 30.06.2018.....	\$	293.890.000

VII.- El IPC del período de término de giro es el siguiente:

Enero - junio 2018.....	7%
Marzo - junio 2018.....	4%
Abril - junio 2018.....	3%

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas o cantidades y créditos acumulados al 30.06.2018.

Detalle	Control	Rentas afectas impuestos personales	Rentas exentas impuestos personales	Crédito por IDPC (CON restitución) (27/73) 0,369863	Crédito por IDPC (SIN restitución) (27/73) 0,369863
		RAI	REX	SAC	SAC
Remanente anterior	\$ 13.000.000	\$ 8.000.000	\$ 5.000.000	\$ 3.600.000	\$ 900.000
Más: Reajuste al 30.06.2018 7%	\$ 910.000	\$ 560.000	\$ 350.000	\$ 252.000	\$ 63.000
Remanente reajustado	\$ 13.910.000	\$ 8.560.000	\$ 5.350.000	\$ 3.852.000	\$ 963.000
Incorporación crédito por IDPC sobre RLI del ejercicio				\$ 21.087.000	
Reverso rentas o cantidades afectas año anterior	-\$ 8.560.000	-\$ 8.560.000			
Saldo final de rentas y créditos acumulados	\$ 5.350.000	\$ -	\$ 5.350.000	\$ 24.939.000	\$ 963.000

II.- Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro:

(+) Capital propio tributario al 30.06.2018.....	\$ 291.350.000
(-) Saldo rentas exentas, reajustadas al 30.06.2018 (REX).....	-\$ 5.350.000
(-) Capital aportado, reajustado al 30.06.2018.....	-\$ 200.000.000
(=) Rentas o cantidades afectas a impuesto al término de giro.....	\$ 86.000.000

III.- Determinación del impuesto de 35% al término de giro:

a) Determinación tope crédito con obligación de restitución:

Rentas que se entiende retirada netas de FUT.....	(\$86.000.000 - \$0).....	\$ 86.000.000
Tope crédito por IDPC según factor.....	(\$86.000.000 x 0,369863).....	\$ 31.808.218
- Tope crédito según factor, neto de crédito sin restitución.....	(\$31.808.218 - \$963.000).....	\$ 30.845.218
- Saldo crédito con obligación de restituir según registro.....		\$ 24.939.000
Se elige el menor.....		\$ 24.939.000

b) Determinación impuesto a pagar neto de créditos:

Impuesto por término de giro.....	\$ 86.000.000	35%	\$ 30.100.000
Crédito por IDPC registro FUT.....			\$ -
Crédito por IDPC no sujeto a restitución en SAC.....			-\$ 963.000
Crédito por IDPC sujeto a restitución en SAC.....	\$ 24.939.000	65%	-\$ 16.210.350
Impuesto por término de giro neto a pagar.....			\$ 12.926.650

IV.- Determinación de rentas que se entidenen distribuidas a cada accionista:

Accionista A.....	\$ 86.000.000	80%	\$ 68.800.000
Accionista B.....	\$ 86.000.000	20%	\$ 17.200.000
Crédito por IDPC que corresponde al accionista A.....	\$ 68.800.000	35%	\$ 24.080.000
Crédito por IDPC que corresponde al accionista B.....	\$ 17.200.000	35%	\$ 6.020.000

Nota 1: En el caso que los accionistas sean contribuyentes del IDPC que determinen su renta efectiva de conformidad al artículo 14, letra A o B, deberán incorporar el Impuesto por término de giro pagado por la sociedad en el registro f), del N° 4, de la Letra A), o en el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR.

Ejemplo N° 7: Término de giro de empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, con rentas acumuladas con anterioridad al 1° de enero de 2017.

ANTECEDENTES

I.- La Sociedad Ambar Price S.A., sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, con inicio de actividades con fecha 04 de octubre de 2014, informa que efectuó término de giro conforme a los siguientes antecedentes:

II.- Fecha de término de giro: 31.10.2018

III.- De acuerdo a los registros contables y documentación de respaldo, los propietarios de la empresa aportaron el capital y determinaron la participación en las utilidades conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.10.2018:

Accionista A.....	180.000	acciones	\$ 1.200	\$ 216.000.000
Accionista B.....	120.000	acciones	\$ 1.200	\$ 144.000.000
				\$ 360.000.000
Accionista A.....				60%
Accionista B.....				40%

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

a) Fondo de Utilidades Tributables (FUT):

Saldo rentas con crédito, tasa 21%.....	\$ 20.000.000
Saldo rentas con crédito, tasa 22,5%.....	\$ 10.000.000
Saldo créditos por IDPC.....	\$ 8.219.660
Saldo incremento por crédito por IDPC.....	\$ 8.219.660

b) Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT):

Saldo ingresos no constitutivos de renta.....	\$ 4.000.000
---	--------------

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

Saldo rentas y cantidades afectas a los impuestos personales (RAI).....	\$ 20.000.000
Saldo rentas exentas de los impuestos personales (REX).....	\$ 7.000.000
Saldo acumulado de crédito por IDPC CON obligación de restituir (SAC).....	\$ 5.500.000
Saldo acumulado de crédito por IDPC SIN obligación de restituir (SAC).....	\$ 1.020.000

VI.- La renta líquida imponible determinada al 31.10.2018, fue la siguiente:

Resultado financiero según balance.....	\$ 104.000.000
Agregados:	
20-03 Multas fiscales, reajustadas.....	\$ 179.245 1,060 \$ 190.000
30-04 Pago impuesto renta AT. 2018, reajustado.....	\$ 8.737.864 1,030 \$ 9.000.000
Deducciones:	
No tiene.....	\$ -
Renta líquida imponible determinada.....	\$ 113.190.000

VII.- Para efectos de determinar las rentas gravadas con los impuestos global complementario o adicional, se proporcionan los siguientes antecedentes:

1) Capital propio tributario al 31.10.2018.....	\$ 508.280.000
2) Patrimonio neto financiero al 31.10.2018.....	\$ 510.820.000

VIII.- El IPC del período de término de giro es el siguiente:

Enero - octubre 2018.....	8%
Marzo - octubre 2018.....	6%
Abril - octubre 2018.....	3%

DESARROLLO

I.- Determinación de rentas o cantidades y créditos acumulados al 31.10.2018.

Detalle	Control	Rentas afectas impuestos personales	Rentas exentas impuestos personales	Crédito por IDPC (CON restitución) (27/73) 0,369863	Crédito por IDPC (SIN restitución) (27/73) 0,369863
		RAI	REX	SAC	SAC
Remanente anterior	\$ 27.000.000	\$ 20.000.000	\$ 7.000.000	\$ 5.500.000	\$ 1.020.000
Más: Reajuste al 31.10.2018 8%	\$ 2.160.000	\$ 1.600.000	\$ 560.000	\$ 440.000	\$ 81.600
Remanente reajustado	\$ 29.160.000	\$ 21.600.000	\$ 7.560.000	\$ 5.940.000	\$ 1.101.600
Incorporación crédito por IDPC sobre RLI del ejercicio				\$ 30.561.300	
Reverso rentas o cantidades afectas año anterior	-\$ 21.600.000	-\$ 21.600.000			
Saldo final de rentas y créditos acumulados	\$ 7.560.000	\$ -	\$ 7.560.000	\$ 36.501.300	\$ 1.101.600

II.- Determinación del FUT y FUNT al 31.10.2018.

Detalle	Control	FUT		FUNT	Crédito por IDPC por rentas de FUT	Incremento por IDPC por rentas del FUT
		Rentas afectas				
		21%	22,5%	Ingresos no renta		
		0,265822	0,290322			
Remanente anterior	\$ 34.000.000	\$ 20.000.000	\$ 10.000.000	\$ 4.000.000	\$ 8.219.660	\$ 8.219.660
Más: Reajuste al 31.10.2018 8%	\$ 2.720.000	\$ 1.600.000	\$ 800.000	\$ 320.000	\$ 657.573	\$ 657.573
Saldo FUT y FUNT al término de giro	\$ 36.720.000	\$ 21.600.000	\$ 10.800.000	\$ 4.320.000	\$ 8.877.233	\$ 8.877.233

III.- Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro:

(+) Capital propio tributario al 31.10.2018.....	\$ 508.280.000
(-) Saldo rentas exentas, reajustadas al 31.10.2018 (REX).....	-\$ 7.560.000
(-) Saldo ingresos no renta (FUNT), reajustadas al 31.10.2018.....	-\$ 4.320.000
(-) Capital aportado, reajustado al 31.10.2018.....	-\$ 360.000.000
(=) Rentas afectas a impuestos personales al momento del término de giro.....	\$ 136.400.000

IV.- Determinación del impuesto de 35% de término de giro:

a) Determinación tope crédito con obligación de restitución:

Rentas que se entiende retirada netas de FUT.....	(\$136.400.000 - \$21.600.000 - \$10.800.000).....	\$ 104.000.000
Tope crédito por IDPC según factor.....	(\$104.000.000 x 0,369863).....	\$ 38.465.752
- Tope crédito según factor neto de crédito sin restitución.....	(\$38.465.752 - \$1.101.600).....	\$ 37.364.152
- Saldo crédito con obligación de restituir según registro.....		\$ 36.501.300
Se elige el menor.....		\$ 36.501.300

b) Determinación impuesto a pagar neto de créditos:

Impuesto por término de giro.....	\$ 136.400.000	35%	\$ 47.740.000
Crédito por IDPC registro FUT			-\$ 8.877.233
Crédito por IDPC no sujeto a restitución en SAC.....			-\$ 1.101.600
Crédito por IDPC sujeto a restitución en SAC.....	\$ 36.501.300	65%	-\$ 23.725.845
Impuesto por término de giro neto a pagar.....			\$ 14.035.322

V.- Determinación de rentas que se entienden distribuidas a cada accionista:

Accionista A.....	\$ 136.400.000	60%	\$ 81.840.000
Accionista B.....	\$ 136.400.000	40%	\$ 54.560.000
Crédito por IDPC que corresponde al accionista A.....	\$ 81.840.000	35%	\$ 28.644.000
Crédito por IDPC que corresponde al accionista B.....	\$ 54.560.000	35%	\$ 19.096.000

Nota 1: En el caso que los accionistas sean contribuyentes del IDPC que determinen su renta efectiva de conformidad al artículo 14, letra A o B, deberán incorporar el Impuesto por término de giro pagado por la sociedad en el registro f), del N° 4, de la Letra A), o en el numeral ii), de la letra b), del N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR.

Ejemplo N° 8: Opción de reliquidación del IGC por la que puede optar un accionista de una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, aplicando la tasa promedio de IGC respectiva.

ANTECEDENTES	
I.-	Don Pablo Gutiérrez, con domicilio y residencia en Chile, aporta los siguientes antecedentes para efectos de gravar las rentas que le corresponden con motivo del término de giro de la sociedad Aguas Negras S.A. sujeta al régimen de imputación parcial de créditos, con inicio de actividades con fecha 01.04.2017:
II.-	Fecha de término de giro: 30.11.2020
III.-	De conformidad a los antecedentes proporcionados por la sociedad las rentas acumuladas a la fecha del término de giro que corresponde al contribuyente son las siguientes, las cuales han pagado el impuesto de 35%:
	Renta que se entiende distribuidas..... \$ 20.000.000
	Crédito por IDPC, con devolución..... \$ 3.000.000
	Crédito por IDPC, sin devolución..... \$ 7.769.200
IV.-	El contribuyente por los años que se indican fue gravado, según las respectivas declaraciones de impuestos a la renta, con las siguientes tasas del IGC (tasas marginales más altas):
	Año tributario 2016..... 13,5%
	Año tributario 2017..... 0,0%
	Año tributario 2018..... 30,4%
	Año tributario 2019..... 4,0%
	Año tributario 2020..... 13,5%
V.-	El contribuyente durante el año comercial 2020 obtuvo otras rentas afectas al impuesto global complementario, de conformidad al siguiente detalle:
	Retiros afectos sin crédito por IDPC..... \$ 12.000.000
VI.-	IPC por el período noviembre a diciembre de 2020 fue el siguiente..... 1%
DESARROLLO	

I.- Determinación de la tasa promedio del IGC:

Año tributario 2018.....	30,4%
Año tributario 2019.....	4,0%
Año tributario 2020.....	13,5%
Tasa promedio determinada.....	16%

II.- Determinación del IGC sobre rentas distribuidas al término de giro:

Rentas que se entienden distribuidas al término de giro.....	\$ 20.000.000	1,010	\$ 20.200.000
Incremento por crédito IDPC.....	\$ 10.769.200	1,010	\$ 10.876.892
Base imponible por rentas de término de giro.....			\$ 31.076.892
IGC determinado según tasa promedio.....		16%	\$ 4.972.303
Menos:			
Crédito por IDPC sin devolución.....	\$ 7.769.200	1,010	-\$ 7.846.892
Crédito por IDPC con devolución.....	\$ 3.000.000	1,010	-\$ 3.030.000
Remanente de crédito sin derecho a devolución F22 AT.2021			\$ 2.874.589
Remanente con derecho a devolución F22 AT. 2021.....			\$ 3.030.000

Nota 1: Las rentas que se entienden distribuidas al momento del término de giro, en este caso, tributan en forma separada de las demás rentas afectas al IGC.

Nota 2: Para determinar la tasa promedio se considera los períodos de existencia de la empresa que pone término a su giro, con un máximo de 6 años, es decir a contar del año 2017, año tributario 2018.

Nota 3: El remanente determinado, sin derecho a devolución o con derecho a devolución, podrá ser imputado a cualquier otra obligación tributaria que pueda tener el contribuyentes por el mismo año tributario.