DEPARTAMENTO EMISOR **IMPUESTOS DIRECTOS**	**CIRCULAR N° 71.-** **44.2015 ID** **11.2015 SN**
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	**FECHA: 23 de julio de 2015.-**
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21 y las normas sobre retención de impuesto contenidas en el N° 4, del artículo 74. También se instruye sobre las modificaciones incorporadas a las escalas de rentas y tasas contenidas en los artículos 43 N° 1 y 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la incorporación del nuevo artículo 52 bis a dicha ley.	**REFERENCIA:** **N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:** **REF. LEGAL**: Artículos 21, 43 N° 1, 52, 52 bis y 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo primero del Decreto Ley N° 824 de 1974; 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"), la cual, entre otras modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta ("LIR"), sustituyó el artículo 21 por un nuevo texto, modificó los tramos de renta y las escalas de tasas contenidas en los artículos 43 N° 1 y 52 de la misma ley, incorporó el nuevo artículo 52 bis y sustituyó el texto del N° 4, del artículo 74, todo ello, con vigencia a partir del 1° de enero del año 2017.

La presente Circular tiene por objeto instruir respecto de las modificaciones señaladas y sobre el nuevo artículo 52 bis incorporado a la LIR.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES EFECTUADAS AL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

La Ley modificó la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, sustituyendo su texto por uno nuevo[1].

En términos generales, el nuevo texto del artículo 21 de la LIR mantiene la estructura de las normas incorporadas por la Ley N° 20.630, distinguiendo entre aquellas partidas y cantidades que no benefician a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, gravándose a nivel del contribuyente de primera categoría con un Impuesto Único (en adelante "IU"); y aquellas partidas o cantidades que si los benefician, quedando en consecuencia gravados con Impuesto Global Complementario (IGC) o con Impuesto Adicional (IA), según le sea aplicable, más una tasa adicional del 10%.

La nueva norma, aun cuando no cambia en forma substancial el régimen de tributación del artículo 21 de la LIR sustituido por la Ley N° 20.630, introduce modificaciones a tal norma, según se analizará. Se hace presente que las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 45 de 2013, se mantienen vigentes en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, las cuales sólo se refieren a las modificaciones que contiene la Ley.

[1] El nuevo texto del artículo 21 de la LIR, fue sustituido por el N° 11, del artículo 1° de la Ley, con vigencia a partir del 1° de enero del 2017, por disposición del inciso 1°, del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

1) TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL INCISO 1°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

A) Sujeto pasivo del IU del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

El nuevo texto del artículo 21 de la LIR incluye expresamente como sujeto pasivo del IU a las comunidades[2]. Se incluye a las sociedades de hecho en este concepto, ya que jurídicamente constituyen una comunidad.

Asimismo, se armoniza el nuevo texto con la derogación del artículo 14 bis de la LIR, eliminando la referencia efectuada por el artículo 21 de dicha ley, a los contribuyentes acogidos a tal régimen[3], no obstante la permanencia de dicho precepto legal hasta el 31 de diciembre de 2016.

De esta forma, de acuerdo a las modificaciones experimentadas por el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, son sujetos pasivos del IU, en la medida que incurran en algunos de los hechos gravados indicados en los numerales i.-, ii.- o iii.-, de la citada norma, los contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de renta atribuida con imputación total del crédito en los impuestos finales establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR (en adelante "régimen de renta atribuida" o "régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR"), o bien, al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial del crédito en los impuestos finales establecido en la letra B), del mismo artículo 14 (en adelante "régimen de imputación parcial de créditos" o "régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR"), sin distinguir su forma de organización económica o jurídica, quedando comprendidos:

a) Las sociedades anónimas abiertas o cerradas y las sociedades por acciones;

b) Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, tales como, los establecimientos permanentes en Chile, sucursales, oficinas, agentes o representantes de personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile y de sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país;

c) Las sociedades de personas, las empresas individuales de responsabilidad limitada reguladas por la Ley N° 19.857 (en adelante "EIRL") y las sociedades en comandita por acciones;

d) Las empresas individuales y

e) Las comunidades y sociedades de hecho.

No son sujetos pasivos del IU, los contribuyentes de la primera categoría señalados en la letra C.- del artículo 14, esto es, aquellos que declaren rentas efectivas y no las determinen sobre la base de un balance general según contabilidad completa y aquellos acogidos al régimen de renta presunta. Tampoco son sujetos pasivos del IU los contribuyentes de la primera categoría acogidos al régimen especial para la micro, pequeña o mediana empresa establecido en la letra A, del artículo 14 ter de la LIR.

---

[2] Si bien con anterioridad a la dictación de la Ley N° 20.780, las comunidades no estaban expresamente mencionadas en el texto del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, como sujetos del IU, este Servicio, en uso de sus facultades legales de interpretación de la ley tributaria, en las instrucciones impartidas a través de la Circular N° 45 del 23 de septiembre del 2013, incluyó las comunidades y las sociedades de hecho como sujetos pasivos del impuesto.

[3] Según lo indicado en el artículo 1°, N° 5 de la Ley, en relación con la letra b), del artículo primero transitorio de la misma Ley, se deroga el artículo 14 bis a partir del 1° de enero del 2015. No obstante lo anterior, según lo indicado en el número II.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre del 2014 se encuentren acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, podrá mantenerse acogidos hasta el 31 de diciembre del 2016, en tanto cumplan con los requisitos para tal efecto. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

B) Aumento de la tasa del IU a un 40%.

La Ley aumentó la tasa del IU establecida en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, desde un 35% a un 40%.

La nueva tasa de 40%, se aplicará para calcular el IU que deba declararse y pagarse en la forma prescrita en los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR, respecto de las partidas a que se refiere el N° 1, del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero efectuados a partir del año comercial 2017; o sobre las cantidades determinadas por este Servicio por aplicación de las normas señaladas en el numeral ii.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, respecto de operaciones correspondientes al año comercial 2017 y siguientes; y sobre las cantidades destinadas, a partir de ese año comercial por una sociedad anónima contribuyente de la primera categoría, a la adquisición de acciones de su propia emisión a que se refiere el numeral iii.- de dicha norma.

En el caso de los inversionistas extranjeros que se encuentren acogidos a la invariabilidad tributaria del Decreto Ley N° 600 de 1974[4], atendiendo a la carga tributaria especial a que se encuentran afectos estos contribuyentes, estarán sujetos a una tasa de IU de un 49,5%, 40% ó 42%, según sea la invariabilidad tributaria que haya sido pactada con el Estado de Chile. Respecto de estos inversionistas extranjeros que sean contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, las tasas antes señaladas se aplicarán sobre la totalidad de las cantidades o partidas generadas o determinadas por tales contribuyentes. En relación con las sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones y sociedades de personas, las referidas alícuotas se aplicarán solamente sobre la parte de las mencionadas partidas que correspondan a los accionistas, socios o socios gestores extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria del Decreto Ley N° 600.

C) Hechos gravados con el IU del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR modificados[5].

(1) Partidas correspondientes a gastos rechazados[6].

Se aplicará el IU sobre las partidas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo[7].

Por tanto, se gravarán con el IU de 40%, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR, o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional[8], cuando no hayan beneficiado al propietario, comunero, socio o accionista, contribuyentes del IGC o IA, de la empresa o sociedad respectiva[9].

---

[4] El artículo 9° de la Ley, derogó a partir del 1° de enero del 2016, el Decreto Ley N° 600 de 1974, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera. A contar de dicha fecha, el Comité de Inversiones Extranjeras no podrá celebrar nuevos contratos de inversión extranjera sujeto a las reglas del Decreto Ley N° 600. Sin perjuicio de lo anterior, los titulares de contratos de inversión ya suscritos con el Comité continuarán rigiéndose por las normas legales vigentes aplicables a sus contratos.

[5] La Ley hizo modificaciones en los hechos indicados en los numerales i.-, ii.- y iii.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR. Sin embargo, no se trata en la presente Circular la modificación efectuada al numeral iii.-, por tratarse solo de un reemplazo del uso de mayúsculas por minúsculas.

[6] En conformidad con lo dispuesto en el numeral i.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, están gravados con IU las partidas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, que corresponden a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

[7] No procederá la aplicación del IU, cuando las referidas partidas hayan beneficiado al propietario, comunero, socio o accionista, contribuyentes del IGC o IA, de la empresa o sociedad respectiva, en cuyo caso, se aplicará el IGC o IA respecto del propietario, comunero, socio o accionista beneficiario, más una tasa adicional de los referidos tributos de 10%.

[8] Partidas señaladas en la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

[9] Las partidas señaladas en las letras b) y f), ambas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, cuando los beneficiarios tengan la calidad de propietarios, accionistas, socios o comuneros, siempre resultan gravadas conforme a lo establecido en el inciso 3° del artículo 21 de la LIR. Las partidas señaladas en las letras c), d) y

Tales partidas, se incluirán en la base imponible del IU, reajustadas en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor (en adelante "IPC") existente entre el mes anterior al retiro de las especies, el desembolso de dinero o pago efectivo de la cantidad y el mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo.

Ahora bien, la modificación efectuada al numeral i.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, eliminó la frase que indicaba que procedía deducir en la Renta Líquida Imponible (LIR) del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) el monto gravado con el IU del artículo 21, atendido que esta regla fue incluída de manera expresa en la nueva letra c), del N° 2, del artículo 33 de la LIR[10].

Antes de los cambios efectuados por la Ley, en el propio numeral i.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, se establecía que las partidas correspondientes a gastos rechazados afectos al IU, debían deducirse en la determinación de la RLI del IDPC, para conservar el carácter de IU de dicho tributo. No obstante la modificación, como consecuencia de la incorporación de la nueva letra c), al N° 2, del artículo 33 de la LIR, se mantiene el carácter de único del gravamen establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la misma ley.

El agregado a la renta líquida imponible y la posterior deducción, debe efectuarse reajustando la suma de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el mes anterior al del balance.

De esta manera, la modificación efectuada por la Ley, en lo que concierne a este hecho gravado en particular, no incide en lo instruido anteriormente en la Circular N° 45 de 2013, sobre esta materia, razón por lo cual continuarán aplicándose las instrucciones allí señaladas, modificándose solamente la referencia de la norma legal que ordena efectuar tal ajuste, produciéndose exactamente el mismo efecto tributario.

(2) Cantidades determinadas en virtud de tasaciones y presunciones de rentas[11].

a) Los cambios experimentados por el texto del numeral ii.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, dicen relación con la adecuación de la referencia legal respecto del inciso del N° 8 del artículo 17 de la LIR que contempla la facultad de tasación, y que da lugar a la aplicación del IU respecto de la cantidad determinada por este Servicio, regla que en la actualidad y fruto de la reforma efectuada por la Ley al N° 8, del artículo 17 de la LIR, se encuentra contenida en el inciso 4°, de la mencionada norma, y no en el inciso 5° como estaba antes de la modificación[12].

---

e) del N° 1, del artículo 33 de la LIR, no se gravan conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en la letra c), éstas se gravan como un retiro efectivo de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en la letra d), éstas son imputables al valor o costo de los bienes de activo, liberadas expresamente por el artículo 21. Respecto de las partidas señaladas en la letra e), resultan aplicables las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, de 2010, de este Servicio. En consecuencia, sobre estas partidas pueden consultarse las instrucciones que este Servicio ha impartido sobre la materia con anterioridad, sin que se apliquen los impuestos señalados en el artículo 21 de la LIR.

[10] La letra a), del N° 16, del artículo 1° de la Ley, agrega una nueva letra c), al N° 2, del artículo 33 de la LIR, norma que trata sobre las deducciones que deben efectuarse a la renta líquida para llegar a la renta líquida imponible afecta a IDPC. La nueva letra c), del N° 2 de dicha norma, dispone que para la determinación de la renta líquida imponible deberán deducirse, de la renta líquida, las cantidades a que se refieren los numerales i.-, del inciso 1°, e i) del inciso 3°, ambos del artículo 21 de la LIR.

[11] En conformidad con lo dispuesto en el numeral ii.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, están gravados con el IU de 40% las cantidades que se determinen por este Servicio en ejercicio de sus facultades de fiscalización, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 17 N° 8 inciso 4°; 35; 36 inciso 2°; 38; 41 E, 70 y 71, todos ellos de la LIR, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos 3° al 6° del artículo 64 y en el artículo 65 del CT, según corresponda.

[12] La letra e), del N° 8, del artículo 1° de la Ley, en relación con el artículo primero de las disposiciones transitorias, sustituye el número 8° del artículo 17 de la LIR, con vigencia a partir del 1° de enero del 2017.

De esta manera, en aquellos casos en que el valor o precio de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a otro contribuyente, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza**,** considerando las circunstancias en que se realiza la operación, este Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en conformidad a lo establecido en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

Si bien dicha facultad de tasación no ha sido modificada con ocasión de la Ley (razón por la cual ésta seguirá aplicándose en los mismos términos en que se ha hecho hasta la fecha y de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio[13]), cuando en virtud de la aplicación de ésta, se establezca una diferencia entre el valor asignado en la operación y el valor que determine el Servicio en el proceso de fiscalización respectivo, dicha cantidad, se gravará respecto del enajenante, sólo con el IU de 40%, cualquiera que sea la organización jurídica de dicho enajenante, independientemente de la forma en que éste declare sus rentas, del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los resultados acumulados en la empresa.

En consecuencia, la aplicación de la facultad de tasación referida no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, puesto que el carácter de único de este impuesto es sólo respecto de las diferencias de precios o valores que se determinen.

b) El nuevo texto del numeral ii.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, incluyó dentro de las causales que dan lugar a la aplicación del IU de 40%, la tasación efectuada por este Servicio conforme a lo dispuesto en el artículo 65 del Código Tributario.

Esta última norma establece dos hipótesis de tasación de la base imponible por parte de este Servicio, la primera relacionada con la comisión de los delitos tipificados en el N° 4, del artículo 97 del Código Tributario; y la segunda, vinculada con la pérdida de los libros de contabilidad o documentos fundantes a que se refiere el N° 16 del artículo antes mencionado.

De esta manera, tratándose de la comisión de los delitos tributarios establecidos en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, de acuerdo al artículo 65 del mismo Código, el Servicio tasará de oficio y para todos los efectos tributarios el monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales deberá pagarse los impuestos adeudados y las multas. Para tales efectos, se presume que el monto de las ventas y de las demás operaciones gravadas no podrá ser inferior, en un período determinado, al monto de las compras efectuadas y las existencias iniciales, descontándose las existencias en poder del contribuyente y agregando las utilidades fijadas por los organismos estatales tratándose de precios controlados, o las que determine este Servicio, en los demás casos.

Adicionalmente, el artículo 65 del Código Tributario contempla una segunda hipótesis de tasación por parte de este Servicio, la cual se aplica en el caso del aviso o detección de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos a que se refiere el inciso 1°, del N° 16, del artículo 97 del Código Tributario. En estos casos, se presume que la base imponible de los impuestos de la LIR será la que resulte de aplicar sobre el monto de las ventas anuales hasta el porcentaje máximo de utilidad tributaria que hayan obtenido las empresas análogas y similares. El porcentaje máximo aludido será determinado por este Servicio, con los antecedentes de que disponga.

Las diferencias de rentas o cantidades que se determinen a través de las tasaciones efectuadas por este Servicio conforme al artículo 65 del Código Tributario, calculadas de acuerdo a las presunciones indicadas para cada caso, se gravarán, desde el punto de vista del impuesto a la renta, y sin perjuicio de la aplicación de los demás impuestos que correspondan, exclusivamente con el referido IU de 40%, gravamen que será aplicable sobre las cantidades que se determinen, independientemente del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los

[13] Instrucciones sobre la materia contenidas en la Circular N° 12 de 1986, de este Servicio.

resultados acumulados en la empresa y sin afectar la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados.

2) TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

En términos generales, el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, grava a los contribuyentes de IGC o IA que se hayan beneficiado de las partidas o cantidades establecidas en sus numerales i), ii) iii) y iv), en su calidad de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa, comunidad, establecimiento permanente o sociedad, que declare rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, sea que se encuentre sujeto a las normas de las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR. La tributación señalada, que grava al propietario, comunero, socio o accionista, se aplica en reemplazo del IU de 40% del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

De esta manera, el beneficio que representa para el propietario, comunero, socio o accionista, en tanto sean contribuyentes del IGC o IA, sobre (i) los gastos rechazados, (ii) los préstamos que se califiquen de retiros, remesas o distribuciones encubiertas de utilidades, (iii) el beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa, y (iv) los bienes ejecutados en garantía de sus obligaciones directas o indirectas, se gravarán no con el IU de 40%, sino que con los impuestos finales, IGC o IA según corresponda, que afectan a los contribuyentes beneficiados. Ahora bien, atendido el carácter de norma de control de las disposiciones del artículo 21 de la LIR, tal precepto legal establece que la aplicación de los referidos impuestos debe efectuarse incrementando su importe en un monto equivalente al 10% sobre el monto de las partidas o cantidades gravadas, lo que significa que dichas cantidades se gravan además de los impuestos finales, con una tasa adicional del 10%.

A) Sujeto pasivo del IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, establecido en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

El nuevo texto del artículo 21 de la LIR incluye en forma expresa a los comuneros como sujetos pasivos de la tributación con IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, cuando la comunidad haya incurrido en alguna de las hipótesis establecidas en los numerales i), ii), iii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, que hayan beneficiado al comunero. Cabe señalar, que si bien con anterioridad a la dictación de la Ley, los comuneros no estaban expresamente mencionados en el texto del referido inciso 3°, como sujetos pasivos del impuesto, la interpretación de este Servicio sobre la materia, efectuada de acuerdo a sus facultades legales a través de la Circular N° 45 del 2013, ya incluía a los comuneros y socios de sociedades de hecho, como sujetos pasivos de la tributación establecida en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

Además, se elimina la referencia a los contribuyentes del artículo 14 bis de la LIR, a fin de armonizar el nuevo texto del inciso 3°, del artículo 21 con la derogación de dicha norma a partir del 1° de enero de 2015; no obstante la vigencia de dicho artículo 14 bis por los años comerciales 2015 y 2016 conforme a lo establecido en el numeral II, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley; analizado en la Circular N° 69 de 2014.

Conforme al nuevo texto, las siguientes personas que se hayan beneficiado de las partidas o cantidades indicadas en los numerales i), ii) iii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, quedarán gravadas con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, siempre que la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad, de la cual forman parte directamente en la calidad que se indica a continuación, sea un contribuyente de la primera categoría sujeto al régimen de renta atribuida, o al régimen de imputación parcial de créditos:

i) Los accionistas de sociedades anónimas, de sociedades por acciones y de sociedades en comandita por acciones. Como sólo se trata de contribuyentes del IGC o IA, quedan comprendidos dentro de éstos, los accionistas personas naturales con domicilio o residencia en Chile y los accionistas personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país;

ii) Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, vale decir, las personas naturales que no tengan domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes;

iii) La persona natural dueña de una empresa individual;

iv) Los socios de sociedades de personas, los socios gestores de una sociedad en comandita por acciones y el titular de una empresa individual de responsabilidad limitada de la Ley N° 19.857. En el primer caso, como se trata de contribuyentes del IGC o IA, quedan comprendidos dentro de éstos, los socios personas naturales con domicilio o residencia en Chile y los socios personas naturales y jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país. En el caso de la empresa individual de responsabilidad limitada de la Ley N° 19.857, su titular corresponde siempre a una persona natural, el cual puede tener domicilio o residencia en el país, en cuyo caso se afecta con el IGC, o bien, no tener domicilio ni residencia en Chile, en cuyo caso se afecta con el IA; y

v) Comuneros y socios de sociedades de hecho, personas naturales con domicilio o residencia en Chile y personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país, según corresponda.

B) Concepto de beneficiario de las partidas afectas a IGC o IA, más su tasa adicional del 10%.

Uno de los presupuestos establecidos en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, para la aplicación de la tributación con el IGC o IA, según corresponda, más su tasa adicional del 10%, es que el propietario, comunero, socio o accionista de una empresa, establecimiento permanente, comunidad, o sociedad, contribuyente de la primera categoría sujeto al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, según proceda, se haya beneficiado de las partidas o cantidades a que se refieren los numerales i), ii), iii) y iv), del inciso 3° referido.

La norma comprende dentro del beneficio que pueda obtener el propietario, comunero, socio o accionista, aquel que han obtenido otras personas relacionadas con aquellos en los términos que establece el inciso final, del artículo 21 de la LIR.

Sobre el particular, cabe señalar que la Ley efectuó un reordenamiento de la norma, pasando a regular en un solo inciso - el inciso final del artículo 21 de la LIR - y en forma conjunta para todos los hechos gravados que considera el inciso 3°, del referido artículo 21, aquellos casos en que si bien el beneficio ha sido experimentado por otras personas relacionadas por lazos de familia, parentesco o relaciones comerciales o patrimoniales, se entiende que éste ha sido obtenido por el propietario, comunero, socio o accionista respectivo. Adicionalmente, se circunscribe la nómina de aquellas personas que se consideran relacionadas para estos efectos.

Conforme a lo anteriormente expresado, cuando alguna de las partidas o cantidades señaladas en los numerales i), ii), iii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, han beneficiado a las personas que se indican en el inciso final de la norma legal analizada, se entiende que se ha beneficiado el propietario, comunero, socio, accionista respectivo, quedando en consecuencia estos últimos gravados con el IGC o IA, según corresponda, más la tasa adicional del 10%.

Para estos efectos, se consideran como personas relacionadas con el propietario, comunero, socio o accionista:

- El o la cónyuge;
- Los hijos no emancipados legalmente;
- Cualquier otra persona relacionada con el propietario, comunero, socio o accionista, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, exceptuando al cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas a que se refiere la letra c), de dicho artículo.

Las personas a que se refiere la letra c), del artículo 100 de la Ley N° 18.045, son las siguientes:

“c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad”.

Es decir, las personas mencionadas se entenderán relacionados con el propietario, comunero, socio o accionista respectivo, pero no se entenderán relacionados con éstos el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad. Así, por ejemplo, si un accionista tiene la calidad de director, sí se entenderá relacionado con su cónyuge, puesto que prima su calidad de accionista como sujeto gravado por el inciso 3° del artículo 21 de la LIR.

De esta manera, tratándose de los retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero, a que se refiere el numeral i), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, (partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR, correspondientes a gastos rechazados cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Ley o la Dirección Regional), cuando éstos hayan beneficiado a las personas relacionadas referidas, se entenderá que se ha beneficiado el propietario, comunero, socio, o accionista respectivo.

En el caso de los préstamos otorgados por el contribuyente de la primera categoría, se entenderá que éste ha sido efectuado al propietario, comunero, socio o accionista cuando el deudor del préstamo sea cualquiera de las personas relacionadas señaladas anteriormente, y se establezca en el proceso de fiscalización que el beneficiario final del referido préstamo ha sido el propietario, comunero, socio o accionista respectivo, no obstante no detentar éstos la calidad de deudores.

Respecto del uso o goce de los bienes que conforman el activo de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, se entenderá que se ha beneficiado el propietario, comunero, socio o accionista, cuando quien usa o goza de los mencionados bienes ha sido cualquiera de las personas relacionadas señaladas. En este caso, sólo basta acreditar el mero uso o goce por las citadas personas para que se entienda que éste beneficia a los propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Se considerará que se han ejecutado bienes de la empresa o sociedad respectiva, en garantía de obligaciones directas o indirectas del propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en el caso en que dichos bienes hayan sido entregados en garantía y ejecutados por obligaciones de las personas relacionadas señaladas y siempre que se determine además que el beneficiario final es el propietario, comunero, socio o accionista respectivo. En consecuencia, en estos casos, a pesar de que la garantía de la empresa se otorga y ejecuta en beneficio de las personas relacionadas con el propietario, comunero, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, el contribuyente gravado con el IGC o IA, más su tasa adicional, es dicho propietario, comunero, socio o accionista, siempre que tal circunstancia le beneficie.

C) Hechos gravados de los numerales i), ii), iii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR modificados.

(1) Gastos rechazados y otras partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR.

El numeral i), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, grava las partidas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero incurridos por la empresa, comunidad, establecimiento permanente o sociedad, contribuyente de la primera categoría, que no sean imputables al valor o costo de los bienes del activo, cuando tales partidas hayan beneficiado al propietario, comunero, socio o accionista contribuyente de IGC o IA.

Las partidas que se gravan con IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, cuando se cumplan las condiciones señaladas son las siguientes[14]:

i) Remuneraciones pagadas al cónyuge o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años[15];

ii) Gastos o desembolsos provenientes de los beneficios a que se refiere la letra f), del N° 1, del artículo 33 de la LIR;

iii) Aquellas cantidades rebajadas de la renta bruta como gasto, cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional de este Servicio, según corresponda, conforme a lo dispuesto en la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley en el nuevo artículo 21 de la LIR, dicen relación con los siguientes aspectos:

(a) Deducción de la base imponible del IDPC, de los gastos rechazados y otras partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR.

La modificación sólo cambia la regla que ordena la deducción de la renta líquida de los gastos rechazados del artículo 33 N° 1 de la LIR, afectos al IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, a la nueva letra c), del N° 2, del artículo 33 de la LIR, disposición que trata sobre las deducciones que deben efectuarse a la renta líquida para determinar la renta líquida imponible afecta a IDPC.

De acuerdo al N° 1, del artículo 33, para la determinación de la renta líquida imponible del IDPC, se deben agregar las partidas o cantidades que constituyen gastos rechazados del artículo 33 N° 1 de la LIR cuando hayan disminuido la renta líquida declarada, sin perjuicio de su posterior deducción conforme a lo indicado en la letra c), del N° 2, del mismo artículo.

La deducción deberá efectuarse en el ejercicio en que tales partidas sean retiradas o se produzca el desembolso efectivo o el hecho representativo de éste. La deducción anterior, es independiente de si el referido agregado se efectuó en el mismo ejercicio, en ejercicios anteriores, o bien, éste no se realizó por haberse contabilizado las citadas partidas en el activo de la empresa o sociedad[16].

El agregado a la renta líquida imponible y la posterior deducción, debe efectuarse reajustando la suma de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el mes anterior al del balance.

---

[14] Las partidas señaladas en las letras c), d) y e) del N° 1, del artículo 33 de la LIR, no se gravan conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en la letra c), éstas se gravan como un retiro efectivo de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en la letra d), éstas son imputables al valor o costo de los bienes de activo, liberadas expresamente por el artículo 21. Respecto de las partidas señaladas en la letra e), resultan aplicables las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, del año 2010, de este Servicio. En consecuencia, sobre estas partidas pueden consultarse las instrucciones que este Servicio ha impartido sobre la materia con anterioridad, sin que se apliquen los impuestos señalados en el artículo 21 de la LIR.

[15] Contenido en la letra b), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

[16] En el caso en que tales sumas hubieren sido provisionadas con cargo a resultado, disminuyendo por tanto la base imponible del IDPC, éstas, igualmente deberán ser agregadas en la determinación de la base imponible de dicho tributo. Lo anterior, sin perjuicio de que en el ejercicio en que tales partidas sean efectivamente retiradas o bien se produzca el desembolso efectivo, puedan ser deducidas en la determinación de la base imponible del IDPC.

(b) Cálculo del monto gravado, cuando una partida del artículo 33 N° 1 de la LIR haya beneficiado a dos o más contribuyentes de IGC o IA.

La Ley introdujo precisiones en la redacción de la norma, en lo que respecta al cálculo de la base imponible del IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, cuando los gastos rechazados y otras partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR hayan beneficiado directa o indirectamente a dos o más comuneros, socios o accionistas y no sea posible determinar de manera fehaciente el monto o la parte del beneficio que le corresponde a cada uno de ellos.

La nueva redacción del numeral i), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, establece que en estos casos, quedarán gravados con el IGC o IA, según corresponda, más la tasa adicional del 10%, los comuneros, socios o accionistas que se hayan beneficiado de los gastos rechazados y demás partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR, en forma proporcional a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva[17].

Ahora bien, esta regla debe entenderse en armonía con aquella que remite a la forma de atribución de rentas que establece la letra A), del artículo 14 de la LIR[18], para establecer la base imponible afecta a la tributación del numeral iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, tratándose de un mismo bien del activo de la empresa cuyo uso o goce beneficia simultáneamente a más de un comunero, socio o accionista, sin que sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos.

De acuerdo a ello, en primer término, la proporción del beneficio (base imponible para aplicar el IGC o IA, más su tasa adicional del 10%) que corresponde a dos o más comuneros, socios o accionistas, derivado de los gastos rechazados y demás partidas del artículo 33 N°1 de la LIR, debe establecerse de la siguiente manera:

i.- La distribución del beneficio debe efectuarse en proporción a la participación de los comuneros, socios o accionistas en las utilidades de la entidad. Para estos efectos, se debe atender a la proporción en que hayan acordado efectuar los retiros, remesas o distribuciones de la misma, siempre que dicho criterio de distribución de utilidades se encuentre expresamente establecido en el contrato social, estatutos sociales, o en el caso de comunidades, en una escritura pública suscrita para tal efecto. Se hace presente que para poder aplicar esta regla en un año comercial determinado, deberá haberse cumplido este requisito con anterioridad al término del mismo.

También será necesario que el criterio seguido para efectuar la distribución de rentas haya sido informado al Servicio anualmente antes del 15 de marzo de cada año, en la forma que éste determine mediante resolución.

Por ejemplo: Gastos anuales incurridos en la adquisición y mantención de bienes no destinados al giro del negocio y aplicados al uso personal de los socios A y C: $10.000.000

Socio	Participación en capital	Participación en utilidades
A	30%	4%
B	60%	6%
C	10%	90%
Total de participación en utilidades, por socios beneficiados		94%

[17] La norma anterior indicaba que cuando no fuese posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada comunero, socio o accionista, aquellos se afectaban en la proporción al número de acciones que poseían o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

[18] A este respecto, deberán considerarse las instrucciones de este Servicio sobre la forma de atribuir la renta, conforme a lo establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Determinación del beneficio obtenido por el Socio A y Socio C, de acuerdo a este 1° criterio:

Socio A: $425.000 (4%/94% = 4,25% sobre $10.000.000)
Socio C: $9.575.000 (90%/94% = 95,75% sobre $10.000.000)

De acuerdo a lo anterior, la base imponible que corresponde al socio A es de $425.000. Por su parte la base imponible que corresponde al socio C es de $ 9.575.000.

ii.- En caso que no pueda aplicarse la regla de distribución señalada en el numeral i.- anterior, sea porque no existe el acuerdo expreso, o éste no ha sido informado al Servicio en la forma y oportunidad señalada, la distribución del beneficio entre los comuneros, socios o accionistas, deberá efectuarse en la misma proporción en que hayan suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, y en el caso de las comunidades en proporción a la cuota de cada comunero en la cosa común.

Lo anterior, se traduce en que tratándose de sociedades de personas, la distribución se hará a prorrata de sus respectivos aportes de capital, según los estatutos sociales vigentes al término del año comercial anterior. En caso de sociedades anónimas y sociedades por acciones, a prorrata de las acciones suscritas y pagadas por cada accionista según el registro de accionistas vigente al termino del año comercial anterior. Sin embargo, se considerará el total de las acciones suscritas de cada accionista, cuando se hubiere estipulado en los estatutos que las acciones no pagadas otorgan igualmente derecho a dividendos. Finalmente en las comunidades, de acuerdo al porcentaje que representa la cuota de cada comunero en la cosa común cuando ésta fija la proporción en que los comuneros han de gozar de los beneficios derivados de la cosa común, de acuerdo a lo establecido en la escritura pública suscrita para tal efecto o según se establece en el acto que dio origen a la indivisión.

Por ejemplo: Gastos anuales incurridos en la adquisición y mantención de bienes no destinados al giro del negocio y aplicados para el uso personal de los socios A y C: $10.000.000.

Socio	Participación en capital	Participación en utilidades
A	30%	4%
B	60%	6%
C	10%	90%
Total de participación en capital, por socios beneficiados	40%	

Determinación del beneficio obtenido por el Socio A y Socio C, de acuerdo a este 2° criterio:

Socio A: $7.500.000 (30%/40%= 75% sobre $10.000.000)
Socio C: $2.500.000 (10%/40%=25% sobre $10.000.000)

De acuerdo a lo anterior, la base imponible que corresponde al socio A es de $7.500.000. Por su parte la base imponible correspondiente al socio C es de $2.500.000.

(2) Préstamos calificados como un retiro, remesa o distribución encubierta de cantidades gravadas con impuesto.

El numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, grava los préstamos efectuados por una empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad (salvo las sociedades anónimas abiertas), que tenga la calidad de contribuyente de primera categoría sujeto al régimen de renta atribuida o al de imputación parcial de créditos, a que se refieren las letras A) o B), del artículo 14 de la LIR, al propietario, comunero, socio o accionista, contribuyentes de IGC o IA, cuando este Servicio determine de manera fundada que tales

préstamos corresponden a un retiro, remesa o distribución encubierta de cantidades afectas a dichos impuestos[19].

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley dicen relación con los siguientes aspectos:

(a) Precisión en la descripción del hecho gravado por la norma.

El nuevo texto, al describir el hecho gravado con IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, incluye los vocablos "remesa o distribución", en tanto que el texto de la disposición antes de su modificación por la Ley, se refería sólo al retiro, lo cual resultaba jurídicamente preciso sólo tratándose de sociedades de personas.

(b) Utilidades del balance acumuladas en la empresa como un elemento más a considerar por este Servicio para calificar el préstamo como un retiro, remesa o distribución encubierta de cantidades afectas a IGC o IA.

Para que un préstamo otorgado por una empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad a su propietario, comunero, socio o accionista quede sujeto a la tributación con el IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, se requiere que éste sea calificado por el Servicio de manera fundada, como un retiro, remesa o distribución encubierta de cantidades afectas al IGC o IA, salvo en el caso que el propio contribuyente le otorgue dicha calidad y lo declare como tal.

Para efectuar esta calificación, el numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, dispone que este Servicio debe apreciar una serie de elementos, en su conjunto, como asimismo cualquier otro factor relevante que pueda presentar la operación, todo lo cual deberá aplicarse de acuerdo a las instrucciones de este Servicio sobre la materia contenidas en la Circular N° 45 de 2013[20].

No obstante aquello, en reemplazo del primer elemento considerado por el referido instructivo "a) Utilidades retenidas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto del préstamo:", debe considerarse el siguiente, atendida la modificación legal:

a) Las utilidades del balance acumuladas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto del préstamo: A la fecha en que se efectúa el préstamo, debe considerarse el saldo de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa incluidas en los registros que establece el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuando el contribuyente de la primera categoría esté sujeto al régimen de renta atribuida, o bien, el saldo de las utilidades anotadas en los registros a que se refieren los N°s 2 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, cuando el contribuyente de la primera categoría esté sujeto al régimen de imputación parcial de créditos.

---

[19] Dicha calificación puede ser efectuada tanto por el propio contribuyente como por este Servicio. Corresponde a la propia empresa, comunidad o sociedad que otorga el préstamo en conjunto con el contribuyente de IGC o IA beneficiario con dicho préstamo, calificar que dichas cantidades corresponden a un retiro, remesa o distribución encubierta de cantidades que deben gravarse con IGC o IA. Para tal efecto, la empresa, comunidad o sociedad debe presentar, en el plazo correspondiente, el Formulario N° 1884 o 1886, según corresponda, informando aquello. Asimismo, el propietario, comunero, socio o accionista, debe incluir el monto del préstamo en su declaración anual de impuesto a la renta para su tributación como retiro, remesa o distribución propiamente tal con IGC o IA, según corresponda. En caso que la calificación haya sido realizada por la propia empresa, comunidad o sociedad, en la forma indicada previamente, y a su vez, el empresario, comunero, socio o accionista incluyó tales cantidades en su declaración anual de impuesto a la renta, pagando el respectivo IGC o IA sobre ellas, no se aplica la tasa adicional del 10%. Por el contrario, cuando la calificación haya sido efectuada por este Servicio, siempre que el beneficiario no opte voluntariamente por rectificar su declaración anual de impuesto a la renta y pagar el impuesto respectivo, este Servicio determinará la aplicación de IGC o IA, más su tasa adicional del 10% debidamente reajustada entre el mes anterior a aquel en que se efectuó el préstamo y el mes anterior al del término del ejercicio.

[20] Cabe señalar que la enumeración efectuada por la norma no es taxativa, por lo cual, el análisis del conjunto de dichos elementos, así como otros no señalados precedentemente que puedan resultar relevantes en la especie, determinará la calificación por este Servicio del préstamo como un retiro, remesa o distribución encubierta de utilidades afectas a impuestos.

En caso de contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de renta atribuida, no sólo deben considerarse aquellas utilidades afectas al IGC o IA incluidas en el registro de que trata la letra d), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, cuyo retiro, remesa o distribución se afecta con el IGC o IA, según corresponda, sino que también aquellas utilidades que ya cumplieron con la tributación de acuerdo a este régimen de tributación, incluidas en el registro de la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y aquellas que al momento de su retiro, remesa o distribución no se afectan con los impuestos referidos, incluidas en el registro de la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. En todo caso, se hace presente que de acuerdo a lo establecido en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, cuando exista un saldo de FUT o FUNT acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, también deben considerarse en la imputación de los retiros, remesas o distribuciones las cantidades allí registradas, a continuación de las rentas o cantidades anotadas en los registros a que se refieren las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y antes de las cantidades anotadas en el registro d), del referido N° 4.

Por su parte, en caso que el contribuyente de la primera categoría se encuentre sujeto al régimen de imputación parcial de créditos, deben considerarse los saldos de las cantidades a que se refiere el inciso 8°, del N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, correspondiente a aquellas rentas o cantidades acumuladas afectas al IGC o IA, al momento de su retiro, remesa o distribución, como asimismo aquellas rentas o cantidades a que se refiere el registro de la letra a), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, correspondientes a rentas o cantidades que no se afectan con impuesto alguno. En todo caso, se hace presente que de acuerdo a lo establecido en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, cuando exista un saldo de FUT o FUNT acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, también deberá considerarse para la imputación de los retiros, remesas o distribuciones las cantidades allí registradas, a continuación de las rentas o cantidades anotadas en los registros a que se refieren el inciso 8°, del N° 3, y la letra a), del N° 2, ya referidos.

De esta forma, los cambios incorporados por la Ley a este numeral dicen relación con que este Servicio debe considerar para efectuar la calificación de un préstamo como retiro, remesa o distribución encubierta de rentas o cantidades afectas al IGC o IA, la totalidad de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, comunidad o sociedad a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto prestado, sea que se trate de rentas o cantidades tributables o no tributables.

De acuerdo a ello, siguiendo el orden de prelación de los retiros, remesas o distribuciones que fija el artículo 14 de la LIR para cada régimen de tributación, en el N° 5 de la letra A), y en el N° 3 de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, y en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, para efectos de la aplicación de la tributación establecida en el numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, este Servicio debe llegar a la convicción que de haberse efectuado un retiro, remesa o distribución al propietario, comunero, socio o accionista, considerando los saldos de utilidades, rentas o cantidades antes señalados, en lugar de otorgársele un préstamo por la misma suma, el monto prestado habría quedado afecto al IGC o IA, según sea aplicable, en el mismo ejercicio comercial. En otras palabras, si a través del préstamo se está eludiendo la aplicación del IGC o IA, que de otra manera hubiese afectado al retiro, remesa o distribución de utilidades atendido el saldo de las cantidades anotadas en los registros señalados de acuerdo al orden de prelación que debe seguir la imputación de tales sumas, resultaría entonces procedente la calificación de dicho préstamo como un retiro, remesa o distribución encubierta de rentas o cantidades afectas a IGC o IA.

La modificación en comento tiene el mismo objeto que este Servicio ya había explicitado a través de las instrucciones impartidas conforme al texto expreso de la norma legal vigente con anterioridad[21].

[21] Cabe señalar que las instrucciones impartidas por este Servicio a través del Circular N° 45 del 2013, establecían que para la calificación del préstamo, no sólo debía considerarse el saldo de utilidades tributables

(c) Deducción del monto del préstamo recalificado como retiro, remesa o distribución encubierto de rentas o cantidades afectas a IGC o IA.

Cuando el Servicio califique los préstamos como retiros, remesas o distribuciones encubiertas de rentas o cantidades afectas a IGC o IA, dichas sumas deberán deducirse de los saldos anotados en los registros establecidos en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR y en los N°s 2 y 3 de la letra B), del mismo artículo, o del saldo de FUT o FUNT según corresponda.

En este sentido, el objetivo de esta nueva regla, es aplicar al préstamo recalificado el mismo tratamiento de los retiros, remesas o distribuciones, en conformidad con las normas generales establecidas en los N°s 4 y 5 de la letra A) y en los N°s 2 y 3 de la letra B), ambas del referido artículo 14, y en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Lo anterior, es sin perjuicio de que se mantienen todas las consecuencias y efectos tributarios que resulten aplicables al préstamo inherentes a su naturaleza de tal (por ejemplo, Impuesto de Timbres y Estampillas, reglas sobre exceso de endeudamiento contenidas en el artículo 41 F de la LIR respecto del deudor del préstamo, etc.).

En esta materia, debe en todo caso distinguirse entre aquellas empresas, establecimientos permanentes, comunidades o sociedades que declaren sus rentas efectivas según contabilidad completa de acuerdo al régimen de renta atribuida, y aquellas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

(i) Contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de renta atribuida, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 de la LIR.

En estos casos, el préstamo recalificado como retiro, remesa o distribución, se imputará a los registros indicados en las letras a), c) o d), según corresponda, del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, de acuerdo al orden de imputación establecido en el N° 5, de dicha letra, conforme al saldo del remanente de cada registro al término del ejercicio inmediatamente anterior debidamente reajustado[22]. En todo caso, se hace presente que de acuerdo a lo establecido en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, cuando exista un saldo de FUT o FUNT acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a las cantidades allí registradas, a continuación de las rentas o cantidades anotadas en los registros a que se refieren las letras a) y c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y antes de las cantidades anotadas en el registro d), del referido N° 4.

Los préstamos recalificados como retiros, remesas o distribuciones, se sujetarán para definir su tributación, al tratamiento tributario que tengan las cantidades a las cuales finalmente resultan imputados de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior.

(ii) Contribuyentes de la primera categoría sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, de acuerdo a la letra B), del artículo 14 de la LIR.

En estos casos, el préstamo recalificado como retiro, remesa o distribución, se imputará a los registros indicados en el inciso 8°, del N° 3, y en la letra a), del N° 2, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según corresponda, de acuerdo al orden de imputación establecido en el N° 3, de dicha letra, conforme al saldo del remanente de cada registro al

---

pendientes de tributación con impuestos finales, sino que también las utilidades no tributables con IGC o IA - sean estas rentas exentas de los citados tributos o ingresos no constitutivos de renta - como asimismo las utilidades financieras.

[22] De acuerdo al N° 5, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, el reajuste debe efectuarse de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior y el mes que precede al retiro, remesa o distribución, que en este caso corresponde a la fecha en que las cantidades dadas en préstamo fueron efectivamente entregadas.

término del ejercicio inmediatamente anterior debidamente reajustado[23]. En todo caso, se hace presente que de acuerdo a lo establecido en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, cuando exista un saldo de FUT o FUNT acumulado al término del ejercicio inmediatamente anterior, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán a las cantidades allí registradas, a continuación de las rentas o cantidades anotadas en los registros a que se refieren el inciso 8°, del N° 3, y la letra a), del N° 2, ya referidos.

Los préstamos recalificados como retiros, remesas o distribuciones, se sujetarán para definir su tributación, al tratamiento tributario que tengan las cantidades a las cuales finalmente resultan imputados de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior.

(iii) Crédito por IDPC e incremento de la base imponible del IGC o IA.

Cuando resulte aplicable la tributación con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, sobre el préstamo recalificado como retiro, remesa o distribución de acuerdo a lo señalado anteriormente, el propietario, comunero, socio o accionista respectivo, podrá imputar en contra de los impuestos antes mencionados, en conformidad con lo establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, el crédito por IDPC que se determine de acuerdo a lo indicado en el N° 5, de la letra A) o en el N° 3, de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, resultando aplicable la restitución del 35% del crédito por IDPC a que se refieren las normas señaladas, cuando se trate de este tipo de crédito. Ahora bien, cuando se impute el crédito por IDPC, se agregará como incremento un monto equivalente a éste, para determinar la base imponible de IGC o IA, y de la tasa adicional del 10%[24].

Cuando la imputación del préstamo recalificado se efectúe a rentas o cantidades anotadas en el FUT, también procederá el crédito por IDPC[25] que hubiere afectado a las citadas rentas, el que se determinará conforme a lo dispuesto en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016. En estos casos, también procederá el incremento de la base imponible del IGC o IA, y de la tasa adicional del 10%, por una cantidad equivalente al crédito por IDPC.

(3) Beneficio derivado del uso o goce de bienes del activo de la empresa, comunidad o sociedad.

El numeral iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, grava con el IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, al propietario, comunero, socio o accionista, sobre el beneficio que representa el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad respectiva independientemente de la denominación que éstos puedan tener de acuerdo a su clasificación contable (activo inmovilizado, activo realizable, etc.), o de las franquicias tributarias que le puedan favorecer por su adquisición, importación o construcción, como ocurre, por ejemplo, con los bienes raíces acogidos a las normas del D.F.L. N° 2, de 1959, cuando dicho uso o goce no sea necesario para producir la renta.

El monto del beneficio que obtiene el propietario, comunero, socio o accionista lo fija la propia norma, en base a presunciones de derecho, diferenciado para ello entre bienes muebles en general, inmuebles y vehículos (automóviles, station wagon y vehículos similares).

---

[23] De acuerdo al N° 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, el reajuste debe efectuarse de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al término del ejercicio anterior y el mes que precede al retiro, remesa o distribución, que en este caso corresponde a la fecha en que las cantidades dadas en préstamo fueron efectivamente entregadas.

[24] De acuerdo a lo prescrito en los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR.

[25] En estos casos no procede la restitución del 35% cuando se trate de un contribuyente sujeto a las normas del artículo 14 B) de la LIR, debido a que procede la imputación total del crédito conforme a la tasa del IDPC que haya afectado a las utilidades registradas en el FUT.

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley en el nuevo artículo 21 de la LIR, dicen relación con los siguientes aspectos:

(a) Depreciación anual del bien como elemento para establecer el monto del beneficio.

La nueva norma presume de derecho, sin que se admita prueba en contrario, que el monto del beneficio que ha obtenido el propietario, comunero, socio o accionista, equivale a la cantidad mayor entre la cuota anual de depreciación y el monto que se determine producto de la aplicación de los porcentajes asignados para los distintos tipos de bienes indicados en el numeral (ii) siguiente sobre el valor de dichos bienes, considerando, a su vez, en caso de resultar aplicables, los ajustes que procedieren de acuerdo al numeral (iii) siguiente[26]:

(i) La cuota anual de depreciación del bien en cuestión.

Para estos efectos, se considera la cuota de depreciación anual que determine para efectos tributarios el contribuyente en el año comercial respectivo, sea que se utilice el sistema de depreciación normal o acelerada, por aplicación del artículo 31 N° 5 de la LIR o del nuevo N° 5 bis del mismo artículo.

(ii) Monto que se determine según el caso:

- Bienes muebles, corporales o incorporales: El monto del beneficio corresponde al 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio.

Para estos efectos, se entiende por valor de los bienes muebles determinado para fines tributarios al término del ejercicio, aquél que se haya calculado aplicando al valor de su adquisición, las normas de actualización del artículo 41 de la LIR y las de depreciación (cuando corresponda) del artículo 31 N° 5 o N° 5 bis de la misma ley. En otras palabras, dicho monto corresponde al valor neto de libro por el cual figuran los citados bienes en la contabilidad de la empresa al término del ejercicio en que se aplica la presunción en cuestión y que resulta de la aplicación de las normas tributarias antes indicadas.

- Bienes raíces: El monto del beneficio corresponde al 11% de su avalúo fiscal vigente al 1° de enero del año tributario respectivo, esto es, el año en que deban declararse los impuestos.

- Automóviles, station wagon y vehículos similares: El monto del beneficio asciende al 20% del valor del bien determinado para fines tributarios.

En este caso, también se entiende que el valor de tales bienes determinado para fines tributarios al término del ejercicio, es aquél que se haya calculado aplicando al valor de adquisición, las normas de actualización del artículo 41 de la LIR y las de depreciación (cuando corresponda) del artículo 31 N° 5 o N° 5 bis de la misma ley. En otras palabras, dicho monto corresponde al valor neto de libro por el cual figuran los citados bienes en la contabilidad de la empresa al término del ejercicio en que se aplica la presunción en cuestión y que resulta de la aplicación de las normas tributarias antes indicadas.

(iii) Cabe señalar que el monto del beneficio calculado conforme a las reglas señaladas en los numerales (i) y (ii) anteriores, puede ser objeto de los siguientes ajustes, según corresponda:

- La presunción del monto del beneficio determinado, se aplica en principio, cualquiera sea el tiempo en que se hayan utilizado los bienes dentro del año comercial, a menos que el beneficiario, justifique fehacientemente, con los instrumentos, documentos o contratos que hagan fe ante este Servicio, que dichos

[26] Para establecer el monto presunto del beneficio, la norma anterior, contemplaba una comparación entre el porcentaje establecido en la norma y la cuota anual de depreciación, sólo tratándose de bienes muebles, sin atender a dicha comparación para establecer el beneficio en caso del uso o goce de automóviles, station wagons y vehículos similares e inmuebles sujetos a depreciación como por ejemplo las construcciones.

bienes han sido usados o gozados solamente durante algunos meses del ejercicio, casos en los cuales las presunciones se aplicarán o calcularán en la proporción que corresponda a los meses completos en los que efectivamente se usaron o gozaron los referidos bienes.

- Del monto que se determine como beneficio, se podrá rebajar las sumas que efectivamente haya pagado el propietario, comunero, socio o accionista a la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad respectiva, por el uso o goce de éstos durante el período comercial correspondiente, constituyendo base gravada con la tributación señalada, sólo la diferencia positiva entre ambas cantidades. Esta rebaja se efectuará a su valor histórico, y deberá acreditarse fehacientemente ante este Servicio con los documentos que correspondan, y contabilizada oportunamente como parte de los ingresos brutos del artículo 29 de la LIR.

Finalmente, cabe destacar que, cuando se aplique la presunción analizada, el contribuyente de primera categoría no podrá deducir como gasto del artículo 31 de la LIR, la cuota anual de depreciación del bien respectivo, como tampoco los gastos y desembolsos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de los bienes del activo a los cuales se aplique la presunción[27].

(b) Determinación del monto del beneficio derivado del uso o goce del bien por parte de dos o más contribuyentes de IGC o IA.

El nuevo texto numeral iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, dispone que si un mismo bien del activo de la comunidad o sociedad, ha sido usado o gozado simultáneamente por más de un comunero, socio o accionista sin que sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, éste se determinará distribuyéndose conforme a las reglas que establece la letra A), del artículo 14 de la LIR para la atribución de las rentas.

Por tanto, se aplicarán para tal efecto, las mismas instrucciones contenidas en la letra (b), del N° (1), de esta letra C), en cuanto resulten pertinentes.

(c) Monto del beneficio afecto al IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, no se deduce de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa.

Al respecto, la Ley no cambió el tratamiento tributario del monto del beneficio que resulta afecto al IGC o IA, más la tasa adicional del 10%, sino que adecuó la referencia legal que efectúa la norma, incluyendo ahora a los nuevos regímenes generales de tributación establecidos en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

De esta manera, el monto del beneficio determinado no se deducirá de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, y por tanto, no se rebajará de ninguno de los registros indicados en el N° 4, de la letra A), o en los N°s 2 y 3, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, así como tampoco del saldo de FUT o FUNT si mantuviere un saldo de dichas cantidades. El propietario, comunero, socio o accionista que deba tributar con el IGC o IA, según le sea aplicable, más la tasa adicional del 10%, sobre el monto del beneficio que se le haya determinado por el uso o goce de bienes del activo de la empresa, no tendrá derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

(4) Bienes de la empresa, ejecutados como garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa.

En lo que respecta a este hecho gravado, establecido en el numeral iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, los cambios incorporados por la Ley dicen relación con los siguientes aspectos:

[27] Estos gastos o desembolsos constituyen gastos rechazados afectos al tratamiento indicado en el numeral i), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

(a) Determinación del monto afecto al IGC o IA, más la tasa adicional del 10%.

La base imponible para la aplicación del IGC o IA, y de la tasa adicional de 10%, es el valor del bien de la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad respectiva, entregado en garantía y ejecutado, por las obligaciones directas o indirectas de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

De acuerdo al nuevo texto de la norma, la expresión "valor del bien" corresponde al valor corriente en plaza de dichos bienes establecido para estos efectos mediante la tasación efectuada por este Servicio, sin necesidad de citación previa, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

De esta forma, se elimina la referencia que efectuaba la norma al valor que normalmente se cobra o cobraría en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realice la operación para valorizar la garantía ejecutada.

(b) El valor del bien que se determine conforme al 64 del Código Tributario, se deduce de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa.

El cambio más importante incorporado por la Ley al numeral iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, dice relación con la imputación que debe efectuarse de una cantidad equivalente al beneficio que representa para el propietario, comunero, socio o accionista (hasta el valor tributario del activo ejecutado), por la ejecución del bien entregado en garantía por ésta, a los saldos de rentas o cantidades anotadas en los registros establecidos en el N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR o en el inciso 8°, del N° 3 y N° 2, ambos de la letra B), del mismo artículo, o al saldo de FUT o FUNT, si se mantuviere un saldo de dichas cantidades, de acuerdo a la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

En este sentido, el objetivo de esta nueva regla, es gravar con IGC o IA más la tasa adicional del 10% el valor del bien ejecutado, deduciendo tal cantidad de acuerdo a las reglas aplicables a los retiros, remesas o distribuciones, en conformidad con las normas generales establecidas en los N°s 4 y 5 de la letra A), en los N°s 2 y 3 de la letra B), ambas del referido artículo 14, y en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, y por tanto, le son aplicables las mismas instrucciones dispuestas para los préstamos recalificados como retiros, remesas o distribuciones, contenidas en la letra (c), del N° (2) anterior.

3) MODIFICACIÓN EFECTUADA AL INCISO 2°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

La Ley suprimió el numeral (v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR[28], dentro de aquellas partidas o cantidades que no se afectan con la tributación dispuesta en los incisos 1° o 3°, del mismo artículo, esto es, no se afectan con el IU de 40% ni con el IGC o IA, más la tasa adicional del 10%.

De esta manera, para determinar la situación tributaria de los pagos o desembolsos a que se refería el numeral suprimido, deberá analizarse caso a caso, en la instancia de fiscalización que corresponda, si éstos satisfacen o no los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR para su deducción de la renta bruta en calidad de gasto necesario para producir la renta y de no cumplir con tales requisitos, quedarán gravados tales pagos o desembolsos con la tributación que corresponda de acuerdo al artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, cuando los gastos o desembolsos referidos se relacionen con el giro del negocio o empresa, y resulten obligatorios para ésta, en razón de que se efectúan como parte de las exigencias o compromisos estipulados en una resolución emitida por una autoridad pública, o como parte de un contrato o convenio suscrito por el contribuyente con ésta, podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio

[28] El numeral (v), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR, fue incorporado a la norma, por la Ley N° 20.727 del 31 de enero del 2014, a través del N° 3 de su artículo 5°.

en que paguen o adeuden, siempre y cuando sean acreditados fehacientemente ante este Servicio y no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta.

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES A LAS NORMAS SOBRE RETENCIÓN ESTABLECIDAS EN EL N° 4, DEL ARTÍCULO 74 DE LA LIR.

La Ley modificó las normas sobre retención contenidas en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, a través de la sustitución de dicho numeral[29].

La presente Circular aborda las modificaciones efectuadas a las normas de retención sobre los hechos gravados establecidos en los numerales i), ii), iii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR; en la operaciones a que se refieren las letras a), b), c), d) y h), del N° 8, del artículo 17 de la misma ley; y del IA que grava las rentas de fuente chilena de acuerdo a lo establecido en los inciso 3° y siguientes del artículo 10, en concordancia con el N° 3, del artículo 58 de la LIR.

Las instrucciones sobre las modificaciones a las normas sobre retención del IA que afectan a las rentas empresariales se incluyen en las Circulares que instruyan sobre los nuevos regímenes generales de las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR.

Finalmente, se hace presente que las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 54 del 25 de noviembre del 2013, se mantienen vigentes, en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones.

1) RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE CIERTAS OPERACIONES A QUE SE REFIERE EL N° 8, DEL ARTICULO 17 DE LA LIR.

El inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, regula la retención de impuestos que se aplica sobre ciertas enajenaciones que trata el N° 8, del artículo 17 de la LIR, estableciendo reglas especiales para este tipo de operaciones.

Los cambios efectuados a las normas sobre retención, tienen su origen en las modificaciones que la Ley introdujo al tratamiento tributario de ciertas enajenaciones a que se refiere el N° 8, del artículo 17 de la LIR[30].

A) Enajenaciones contempladas en el N° 8, del artículo 17 de la LIR, que dan lugar a la retención de impuesto conforme a las reglas del inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

El inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, dispone que los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades derivadas de las operaciones señaladas en las letras a), b), c), d) y h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, deben practicar la retención del impuesto que grave dicha operación.

Dentro de los cambios efectuados por la Ley al texto del N° 4, del artículo 74 de la LIR, se incluyó como parte de aquellas operaciones que dan lugar a la obligación de retención, a la enajenación de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de dichos bienes poseídos en comunidad, de acuerdo a la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR. Adicionalmente, el nuevo texto elimina de las operaciones que dan lugar a la retención en

[29] El nuevo texto del N° 4, del artículo 74 de la LIR, fue sustituido por el N° 47, del artículo 1° de la Ley, con vigencia a partir del 1° de enero del 2017, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

[30] La actual letra a), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, refunde las enajenaciones tratadas antes de la modificación legal en las letras a) y h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR. La actual letra b), refunde las enajenaciones tratadas antes de la modificación legal en las letras b) e i). Por su parte, la actual letra c), refunde las enajenaciones tratadas en las antiguas letras c) y d). La actual letra d) contiene y amplia las enajenaciones anteriormente tratadas en la letra j). La letra h) actual, correspondía a la antigua letra k). Finalmente, las letras e) y g), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, no sufrieron modificaciones.

la forma dispuesta en el inciso 7°, aquellas indicadas en las letras e)[31] y la anterior letra j)[32].

Se hace presente que la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, regula la tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de dichos bienes poseídos en comunidad y el tratamiento tributario allí establecido es aplicable exclusivamente a personas naturales que tengan domicilio o residencia en Chile. No obstante aquello, tratándose de enajenaciones efectuadas por un contribuyente de IA, la tributación será aquella establecida para las rentas de fuente chilena que no sean rentas empresariales del inciso 1°, del artículo 60 de la LIR, esto es IDPC e IA, sin perjuicio de que la retención de impuesto que debe practicarse, es aquella establecida en el inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

En consecuencia, los contribuyentes deberán practicar la retención del IA en la forma señalada en los párrafos siguientes, sobre las rentas o cantidades que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile, provenientes de las siguientes operaciones de enajenación establecidas en el N° 8, del artículo 17 de la LIR:

i) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, incluidas las SpA, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas (letra a), del N° 8, del artículo 17 de la LIR).

ii) Enajenación de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad efectuadas por personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Chile (letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR).

iii) Enajenación de pertenencias mineras y de derechos de aguas (letra c), del N° 8, del artículo 17 de la LIR).

iv) Enajenación de bonos y demás títulos de deuda (letra d), del N° 8, del artículo 17 de la LIR).

v) Enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena que sean de propiedad de personas naturales que a la fecha de la enajenación posean sólo uno de dichos vehículos (letra h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR).

B) Forma de practicar la retención de IA, tratándose de las enajenaciones a que se refieren las letras a), b), c), d) y h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

Para determinar la base imponible sobre la cual debe practicarse la retención, así como la tasa de la misma, el inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR distingue si se ha determinado o no el mayor valor afecto a impuesto, ya sea directamente por el propio contribuyente o bien por este Servicio, y si en la operación respectiva debe o no aplicarse el IDPC.

De esta forma, el nuevo texto de la norma, guarda armonía con la eliminación de la tributación con el IDPC en carácter de IU a la renta, quedando sin efecto la distinción que hacía el texto anterior de la norma respecto del régimen tributario que afectaba al mayor valor obtenido en tales enajenaciones[33].

---

[31] La letra e), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, trataba la enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial. Dicho literal si bien no fue objeto de modificación por la Ley N° 20.780, fue eliminado del inciso 7°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, con el objeto que la retención se realice según el mecanismo establecido para las rentas de fuente chilena que no sean empresariales del inciso 1°, del artículo 60 de la LIR.

[32] La letra j), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, trataba la enajenación de bonos y debentures, las cuales pasan a regularse en la actual letra d), norma que comprende la enajenación de bonos y demás títulos de deuda.

[33] Antes de la dictación de la Ley N° 20.780, el IDPC en carácter de IÚ a la renta era aplicable en ciertos casos, tratándose de enajenaciones contenidas en las letras a), c), d), e), h) y j) del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según el texto de la misma, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Sin perjuicio de la tasa o base imponible que pueda resultar aplicable, debe tenerse presente que la Ley no introdujo modificaciones respecto de aquellas circunstancias que permiten liberar al agente retenedor de la obligación de practicar la retención, conforme a lo dispuesto en los incisos 9° y 10°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, los que mantienen el mismo texto de los incisos 10° y 11°, del N° 4, de dicho artículo vigente hasta antes de la modificación analizada, y por tanto, resultan plenamente aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio con anterioridad sobre la materia.

Finalmente, cabe señalar que el contribuyente de IA, conforme a lo dispuesto en el inciso 8°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, puede solicitar a este Servicio que se pronuncie mediante resolución respecto del mayor valor afecto a impuesto sobre el cual debe aplicarse la retención. La forma, plazo y demás requisitos para ejercer esta opción no fue objeto de modificación por la Ley, manteniéndose aplicables las instrucciones impartidas por el Servicio en la Circular N° 54 del 25 de noviembre del 2013. La modificación en esta materia consiste en que la norma pasó desde el inciso 9°, al 8°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

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

Cuando el agente retenedor no pueda determinar o establecer el mayor valor obtenido en la operación de enajenación, deberá efectuarse la siguiente distinción:

i) Cuando se trate de operaciones gravadas sólo con IA: En estos casos, la tasa con la cual deberá practicar la retención será una tasa provisoria equivalente a un 35%.

ii) Cuando se trate de operaciones gravadas con IDPC e IA: En estos casos, la tasa con la cual deberá practicar la retención será una tasa provisoria equivalente a la diferencia entre las tasas de IA e IDPC, vigente a la época de la enajenación (a partir del año comercial 2017, sería de un 10% (35% - 25%), lo anterior, por cuanto la tasa general del IDPC a partir de esa fecha es de un 25%).

En ambos casos, la base imponible sobre la cual se practicará la retención del IA, está constituida por el total de las cantidades que se remesen, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición del interesado, sin deducción de ninguna especie, y sin que proceda imputar al momento de efectuar la retención, el crédito por el IDPC si éste fuese procedente.

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

En el caso que el agente retenedor pueda determinar el mayor valor obtenido en la operación de enajenación, y sea que ésta se grave o no con IDPC, la retención se efectuará con una tasa de 35%, aplicada sobre el mayor valor que se determine (previo o valor de enajenación menos el valor de costo tributario, efectuados los ajustes que correspondan a éste), sin deducción de ninguna especie y sin derecho a imputar el crédito por IDPC si éste fuese procedente.

En estos casos, atendido que con la retención declarada y pagada por el agente retenedor, o directamente por el contribuyente en su caso, se han solucionado íntegramente los impuestos que afectan al contribuyente de IA, este último quedará liberado de la obligación de presentar la referida declaración anual.

c) Declaración anual del IA, o IDPC e IA.

El contribuyente enajenante sin domicilio ni residencia en Chile, deberá presentar una declaración anual de impuesto a la renta respecto de las rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior, pudiendo dar el monto retenido provisionalmente debidamente reajustado, de abono al conjunto de los impuestos que declare respecto de

las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención, sin perjuicio de imputar en la declaración anual el remanente que quedare a otros impuestos anuales o bien solicitar la devolución respectiva, cuando corresponda.

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

2) RETENCIÓN DE IA APLICABLE SOBRE LOS GASTOS RECHAZADOS Y DEMÁS PARTIDAS DEL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso penúltimo, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, la empresa, comunidad o sociedad acogida al régimen de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, conforme a lo dispuesto en las letras A) y B), del artículo 14 de la LIR, respectivamente, deberá efectuar la retención del IA que grave al propietario, comunero, socio o accionista sin domicilio o residencia en Chile, que se ha beneficiado con las partidas o cantidades a que se refieren los numerales i), ii), iii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, con una tasa del 45%[34]. En el caso de los inversionistas extranjeros sujetos al D.L. N° 600 de 1974, la retención debe efectuarse con la tasa que corresponda a la invariabilidad tributaria pactada.

Sobre esta materia, cabe destacar que la Ley elevó la tasa de retención desde un 35% a un 45%, para cubrir con dicha retención, la tasa del IA de 35%, más la adicional del 10%.

Ahora bien, para armonizar las instrucciones sobre la retención del IA con las nuevas normas sobre el efecto de las partidas del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en los registros establecidos en el N° 4, de la letra A) y en el inciso 8°, del N° 3 y N° 2, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR, o en el saldo de FUT o FUNT, cuando proceda, la retención del IA con una tasa del 45% deberá ser efectuada por la empresa, comunidad o sociedad, al término del ejercicio comercial respectivo, en los siguientes casos:

i) La retención del IA siempre será procedente respecto de las partidas señaladas en los numerales i) y iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

ii) En el caso de las partidas señaladas en los numerales ii) y iv), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, la retención del IA debe practicarse considerando las normas sobre imputación de tales partidas a las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, establecidas en el N° 5, de la letra A), y en el N° 3, de la letra B), ambas del artículo 14 de la LIR respectivamente, y en la letra c), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, considerándose como si se tratara de retiros, remesas o distribuciones, procediendo dicha retención de IA conforme a las normas del inciso 1° y siguientes del N° 4, del artículo 74 de la LIR, sólo cuando tales partidas resulten gravadas con el IA.

Por tanto, la empresa, sociedad o comunidad respectiva, deberá practicar la retención de IA en los casos que corresponda, con una tasa de 45%, a sus propietarios, socios, comuneros o accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, sobre las cantidades señaladas previamente actualizadas[35].

La referida retención se efectuará al término del ejercicio que corresponda y deberá declararse y pagarse en la declaración anual de impuesto a la renta, mediante la presentación del Formulario N° 22 de la empresa, sociedad o comunidad respectiva

[34] En cuanto a la forma de calcular el monto o valor de las partidas o cantidades que constituyen la base imponible del IA objeto de retención, resultan aplicables las instrucciones impartidas al respecto en el capítulo II.- de la presente Circular y, en lo no previsto por ellas, lo dispuesto en la Circular N° 45 de 2013.

[35] Por la variación del IPC en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo y el mes anterior a la fecha del balance, de acuerdo a las instrucciones contenidas en la Circular N° 45 de 2013, de este Servicio, y sus modificaciones.

conforme a lo establecido en los artículos 65 N° 1, 69 y 79 de la LIR, aplicando además el reajuste del artículo 72 de la LIR, cuando así corresponda.

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

La citada retención anual efectuada, declarada y pagada al Fisco en los términos antes indicados, el respectivo propietario, socio, comunero, o accionista obligado a declarar anualmente el IA sobre tales cantidades o partidas, podrá darla de abono en contra de dicho tributo personal, por el mismo valor determinado al término del ejercicio, sin aplicar ningún reajuste, ya que ella se efectúa en el mes de diciembre del año comercial respectivo sobre un valor actualizado a dicha fecha.

En la misma declaración podrá imputar contra el IA que se determine, el crédito por IDPC que se mantenga en los saldos acumulados de créditos respectivos, sobre las partidas a que se refieren los numerales ii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado anteriormente.

Finalmente, cabe señalar que los establecimientos permanentes señalados en el artículo 58 N° 1 de la LIR, no deben practicar retención alguna sobre las partidas a que se refiere el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, debiendo declarar y pagar la totalidad del gravamen en su declaración anual de impuesto a la renta de acuerdo a los artículos 65 N° 4 y 69 de la LIR.

3) RETENCIÓN DEL IA DEL ARTÍCULO 58 N° 3 DE LA LIR QUE GRAVA LA RENTA DE FUENTE CHILENA A QUE SE REFIEREN LOS INCISOS 3° Y SIGUIENTES DEL ARTÍCULO 10 DE LA MISMA LEY.

De acuerdo a los incisos 3° y siguientes del artículo 10 de la LIR, en concordancia con el N° 3, del artículo 58 de la misma ley, constituye renta de fuente chilena, afecta a tributación con el IA en carácter de IU[36], aquella obtenida por contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país en la enajenación de ciertos títulos o instrumentos en el extranjero[37], cuando su valor, en todo o parte, se encuentre representado por uno o más de determinados activos subyacentes situados en Chile[38].

---

[36] De acuerdo al inciso final del artículo 58 N° 3 de la LIR, el enajenante o el adquirente de los títulos o instrumentos extranjeros señalados, puede optar por acoger la renta (afecta al IA en carácter de IU), al régimen de tributación que habría correspondido aplicarle si se hubieran enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile. El ejercicio de esta opción se aplicará considerando las normas, requisitos y condiciones que hubieran sido aplicables si la enajenación de tales activos subyacentes se hubiera efectuado directamente por el titular de dichos bienes en el país.

[37] Según el artículo 10 de la LIR, los títulos cuya enajenación en el exterior dan origen a una renta de fuente chilena son los siguientes: (i) derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero; (ii) otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero; y (iii) títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero.

[38] Según el artículo 10 de la LIR, los activos subyacentes situados en Chile son los siguientes: (i) acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile; (ii) una agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile de un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, considerándose para efectos tributarios que dicho establecimiento permanente es una empresa independiente de su matriz u oficina principal; y (iii) cualquier tipo de bien mueble o inmueble situado en Chile, o de títulos o derechos respecto de los mismos, cuyo titular o dueño sea una sociedad o entidad sin domicilio o residencia en Chile.

Al respecto, cabe señalar que la Ley efectuó un reordenamiento de la norma, introduciendo algunos cambios a la retención del IA en este caso.

En primer término, se incorporó en el texto del inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, una opción para que el adquirente pueda efectuar la retención de impuesto con una tasa de 35%, ante lo cual el enajenante contribuyente de IA quedaría liberado de presentar una declaración anual de impuesto a la renta. Asimismo, se establece una opción para que el adquirente pueda declarar y enterar en arcas fiscales el IA retenido de acuerdo al artículo 79 de la LIR.

De esta manera, el adquirente de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, cualquiera sea el domicilio o residencia de éste, que debe practicar la retención del tributo, puede optar por practicarla con una tasa de un 20% o un 35% sobre la renta determinada en la forma establecida en la letra b.- del inciso 1°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR[39].

Cabe señalar que la tasa de 35% de retención, si bien en forma previa a la Ley no estaba comprendida en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, si la contemplaba el N° 3, del artículo 58 de la misma ley, recogiéndose a partir de la reforma en la primera de las normas antes indicadas para una mejor sistematización y concordancia.

La declaración y pago del IA retenido, puede efectuarla el adquirente en forma anual, en conformidad con los artículos 65 N° 1 y 69, o bien, de acuerdo al artículo 79, hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue retenido el tributo, de acuerdo a la opción que el nuevo texto del artículo 74 N° 4 le otorga al adquirente para declarar y pagar el IA retenido.

Para poder efectuar la retención, declaración y pago, en caso de no encontrarse inscrito, el adquirente deberá inscribirse en el Rol Único Tributario, conforme a lo dispuesto en el artículo 66 del Código Tributario.

Se hace presente que la opción referida podrá aplicarse respecto de las retenciones que deban efectuarse a contar del 1° de enero de 2017, pudiendo éstas declararse hasta el día 12 del mes siguiente, o bien, en la declaración anual respectiva.

En segundo lugar, y para asegurar el pago del tributo, se establece la responsabilidad solidaria de la sociedad o entidad constituida en Chile emisora de los títulos subyacentes o del establecimiento permanente establecido en el país, situación que ya fue instruida por este Servicio en la Circular N° 62 de 2014, y que rige a contar del 1° de octubre de 2014.

De acuerdo al tenor literal de la norma, la solidaridad establecida en esta nueva disposición afecta únicamente a la declaración anual del impuesto del N° 3, del artículo 58 de la LIR y, por tanto, en principio no afecta la obligación de retención establecida en el N° 4, del artículo 74 de la misma ley. En este sentido, se hace presente que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 83 de la LIR, norma que no ha sido modificada, la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, en este caso, el adquirente o comprador de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener, acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectuó la retención, el Servicio podrá girar el impuesto al obligado a efectuarla, pero también al beneficiario de la renta afecta.

[39] Cuando el enajenante de los títulos opte por tratar las rentas del 58 N° 3 como esporádicas, declarando y pagando el IA de 35% en carácter de único, dentro del mes siguiente a la enajenación, o la fecha de pago, remesa, abono en cuenta o puesta a disposición de la renta, conforme al inciso 4°, del N° 3, del artículo 58 de la LIR, el adquirente de los títulos queda liberado de la obligación de practicar la retención de impuesto que establece el inciso final, del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

IV.- INSTRUCCIONES SOBRE LAS MODIFICACIONES EFECTUADAS A LA ESCALA PROGRESIVAS DE RENTAS Y TASAS DEL IGC ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52 DE LA LIR Y DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA ESTABLECIDA EN EL N° 1, DEL ARTÍCULO 43 DE LA MISMA LEY.

Entre las modificaciones efectuadas a la LIR, se encuentran aquellas realizadas a los artículos 43 N° 1[40] que contiene la escala progresiva de rentas y tasas para la aplicación del Impuesto Único de Segunda Categoría ("IUSC"), y al artículo 52[41] que establece la escala progresiva de rentas y tasas para la aplicación del IGC.

Tanto en la escala progresiva de rentas y tasas establecida en el N° 1, del artículo 43 de la LIR, como en aquella incorporada en el artículo 52 de la misma ley, se eliminó el último tramo (el que correspondía al octavo tramo de rentas y tasas que excedían de 150 UTM o 150 UTA, respectivamente) y se disminuyó a 35% la tasa de IUSC e IGC aplicable al que pasará a ser el último tramo (séptimo tramo)[42].

De conformidad con las modificaciones efectuadas a los artículos 43 N°1 y 52 de la LIR, a continuación se dan a conocer las nuevas escalas de rentas y tasas que regirán para el cálculo del IUSC del artículo 42 N° 1 e IGC del artículo 52, ambos de la LIR, en los períodos que se indican, expresadas en Unidades Tributarias Mensuales (UTM) o Anuales (UTA), según sea el tributo de que se trate:

1) NUEVA ESCALA DE RENTAS Y TASAS APLICABLES PARA EL CÁLCULO DEL IUSC DEL N° 1, DEL ARTÍCULO 43 DE LA LIR.

La nueva escala de rentas y las respectivas tasas de IUSC, contenidas en el N° 1, del artículo 43 de la LIR, expresada en UTM, con vigencia a partir del 1° de enero de 2017 es la siguiente:

N° DE TRAMOS	RENTA IMPONIBLE MENSUAL EN UTM		TASA	CANTIDAD A REBAJAR EN UTM
	DESDE	HASTA		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	0,0	13,5	Exento	-.-
2	13,5	30	4%	0,54
3	30	50	8%	1,74
4	50	70	13,5%	4,49
5	70	90	23%	11,14
6	90	120	30,4%	17,8
7	120 y más		35%	23,32

Para convertir la tabla a pesos ($) deben multiplicarse los valores anotados en las columnas (2), (3), y (5) por el valor de la UTM del mes respectivo.

[40] La modificación a la escala de rentas y tasas del IUSC contenida en el artículo 43 N° 1 de la LIR, fue efectuada por el N° 30, del artículo 1° de la Ley, con vigencia a partir del 1° de enero del 2017, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

[41] La modificación a la escala de rentas y tasas del IGC contenida en el artículo 52 de la LIR, fue efectuada por el N° 32, del artículo 1° de la Ley, con vigencia a partir del 1° de enero del 2017, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

[42] Con anterioridad a las modificaciones efectuadas por la Ley a los artículos 43 N° 1 y 52 de la LIR, el séptimo tramo del artículo 43 N° 1 gravaba con 35,5% la parte de las rentas mensuales de segunda categoría que excedían de 120 y no sobrepasaran las 150 UTM. Por su parte la parte de las rentas mensuales de segunda categoría que excedían de 150 UTM, quedaba gravada con una tasa del 40% en el octavo tramo. En relación con la escala del IGC contenida en el artículo 52 de la LIR, el séptimo tramo gravaba con 35,5% la parte de la renta imponible anual que excediera de 120 y no sobrepasara las 150 UTA. Por su parte, se gravaba en el octavo tramo con una tasa del 40% la parte de la renta imponible anual que excedía de 150 UTA.

2) NUEVA ESCALA DE RENTAS Y TASAS APLICABLES PARA EL CÁLCULO DEL IGC DEL ARTÍCULO 52 DE LA LIR.

La nueva escala de rentas y las respectivas tasas del IGC, contenidas en el artículo 52 de la LIR, expresadas en UTA, con vigencia a partir del 1° de enero de 2017, es la siguiente:

N° DE TRAMOS	RENTA IMPONIBLE ANUAL EN UTA		TASA	CANTIDAD A REBAJAR EN UTA
	DESDE	HASTA		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	0,0	13,5	Exento	-.-
2	13,5	30	4%	0,54
3	30	50	8%	1,74
4	50	70	13,5%	4,49
5	70	90	23%	11,14
6	90	120	30,4%	17,8
7	120 y más		35%	23,32

Para convertir la tabla a pesos ($) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (2), (3) y (5) por el valor de la UTA del periodo respectivo.

V.- INSTRUCCIONES SOBRE LA INCORPORACIÓN DEL NUEVO ARTICULO 52 BIS DE LA LIR.

1) Aspectos generales.

La Ley[43], a través del nuevo artículo 52 bis de la LIR, estableció escalas de rentas y tasas distintas a aquellas incluidas en el N° 1, del artículo 43 y en el artículo 52 de la LIR, para efectos de calcular el IUSC y el IGC que grava las rentas obtenidas en el ejercicio del cargo por ciertas autoridades del país.

De esta forma, se aplicará exclusivamente la escala de rentas y las tasas previstas en el artículo 52 bis de la LIR, en reemplazo de aquellas contenidas en los artículos 43 N° 1 y 52 de la LIR, según corresponda, al Presidente de la República, ministros de Estado, subsecretarios, senadores y diputados, cuando concurran las siguientes condiciones:

- Las autoridades mencionadas obtengan o perciban rentas mensuales, provenientes de su función de autoridad, del artículo 42 N° 1 de la LIR gravadas con el IUSC, que excedan el valor equivalente en pesos de 150 UTM, considerando el valor de la UTM del mes respectivo; o bien, además de las rentas antes indicadas, obtengan rentas brutas anuales gravadas con el IGC del artículo 52 de la LIR, que excedan el valor equivalente en pesos de 150 UTA, considerando el valor de la UTA del último mes del año comercial respectivo;

- Las rentas derivadas del desempeño del cargo o función, hayan sido percibidas u obtenidas a partir del 1° de enero de 2017.

2) Escala especial de rentas y tasas establecida en el artículo 52 bis de la LIR.

Cuando las rentas obtenidas por las autoridades señaladas, derivadas exclusivamente del ejercicio de sus funciones, queden gravadas con el IUSC, se aplicará a las personas señaladas en el N° 1) anterior, a partir del 1° de enero de 2017, la presente escala de rentas y tasas, en reemplazo de aquella contenida en el artículo 43 N° 1 de la LIR.

[43] El nuevo artículo 52° bis de la LIR, fue introducido por el N° 33, del artículo 1° de la Ley, con vigencia a partir del 1° de enero de 2017 de acuerdo a lo dispuesto en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA				
N° DE TRAMOS	RENTA IMPONIBLE MENSUAL EN UTM		TASA	CANTIDAD A REBAJAR EN UTM
	DESDE	HASTA		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	0,0	13,5	Exento	-.-
2	13,5	30	4%	0,54
3	30	50	8%	1,74
4	50	70	13,5%	4,49
5	70	90	23%	11,14
6	90	120	30,4%	17,8
7	120	150	35%	23,32
8	150 y más		40%	30,82

Las instituciones públicas que paguen a las autoridades señaladas, rentas provenientes del ejercicio de su cargo, afectas a IUSC, deberán para efectos de practicar la retención del IUSC que las grave conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 74 de la LIR, aplicar la escala de rentas y tasas previamente indicada.

Para convertir la tabla a pesos ($) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (2), (3) y (5) por el valor de la UTM del mes respectivo.

Ahora bien, cuando las rentas obtenidas por las autoridades señaladas, derivadas del ejercicio de sus funciones queden gravadas con el IGC, por obtener dichas personas otras rentas afectas a tal impuesto, se aplicará a partir del 1° de enero de 2017 la escala de rentas con sus respectivas tasas que se indican, en reemplazo de aquella establecida en el artículo 52 de la LIR.

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO				
N° DE TRAMOS	RENTA IMPONIBLE ANUAL EN UTA		TASA	CANTIDAD A REBAJAR EN UTA
	DESDE	HASTA		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	0,0	13,5	Exento	-.-
2	13,5	30	4%	0,54
3	30	50	8%	1,74
4	50	70	13,5%	4,49
5	70	90	23%	11,14
6	90	120	30,4%	17,8
7	150	150	35%	23,32
8	150 y más		40%	30,82

Para convertir la tabla a pesos ($) basta con multiplicar los valores anotados en las columnas (2), (3) y (5) por el valor de la UTA del último mes del año comercial respectivo.

3) Situación especial en el cálculo del IGC.

Cuando el Presidente de la República, ministros de Estado, subsecretarios, senadores y diputados obtengan otras rentas distintas de aquellas derivadas del ejercicio de su cargo, para efectos de calcular el IGC aplicable, deberán agregar a las rentas percibidas con ocasión del ejercicio de su función o cargo, las demás rentas que deban incluirse en la renta bruta global de dicho impuesto, y sobre dicha sumatoria, se aplicará la escala de rentas y tasas del IGC indicada en el N° 2) anterior.

Si el total de las otras rentas que deban incluirse en la renta bruta global, distintas a aquellas obtenidas en el ejercicio del cargo de autoridad a que se refiere el artículo 52 bis

de la LIR, exceda de 150 UTA, convertido su monto en pesos de acuerdo al valor de la UTA en el último mes del año comercial respectivo, podrá invocarse en contra del IGC que se determine, un crédito equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar dicho exceso por una tasa de 5%.

Tal crédito deberá imputarse exclusivamente al IGC, con anterioridad a cualquier otro crédito y el eventual excedente que pueda resultar no podrá imputarse a ningún otro impuesto, ya sea del mismo ejercicio o períodos siguientes, así como tampoco podrá solicitarse su devolución.

VI.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 analizadas en el presente instructivo, rigen a contar del 1° de enero de 2017. Lo anterior, sin perjuicio de las vigencias particulares señaladas en el cuerpo de esta Circular.

Las instrucciones de este Servicio sobre las materias referidas, 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/ASR/LRP/PCT/LGS
DISTRIBUCIÓN:

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