



**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS DEVOLUCIONES DE CAPITAL V/S LAS
NORMAS DEL TÉRMINO DE GIRO, EN RELACIÓN A LAS UTILIDADES
FINANCIERAS ACUMULADAS EN LA EMPRESA**

Parte I

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: Jorge Salas Loayza

Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda

Santiago, Enero 2018

TABLA DE CONTENIDO

Índice de abreviaturas.....	4
Introducción.....	5
1. Planteamiento.....	8
1.1.-Planteamiento del problema.....	8
1.2 Hipótesis.....	9
1.3 Objetivos	
A.- Objetivo General.....	10
B.- Objetivos específicos.....	10
1.4 Metodología de trabajo.....	10
1.5 Marco Conceptual	
A.- Utilidades financieras.....	11
B.- Devolución de Capital.....	11
C.- Término de giro.....	20
C.1.- Término de giro antes del 31 de diciembre de 2014.....	21
C.2 Término de giro entre el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.....	22
C.3 Término de giro desde el 1 de enero de 2017.....	23
C.3.1 Término de giro de contribuyentes sujetos a renta atribuida.....	23
C.3.2 Término de giro de contribuyentes sujetos al régimen semi integrado.....	24

C.3.2.1 Término de Giro de empresas que no mantienen saldos en los Registros FUT o FUR, ni retiro en exceso pendientes de imputación.....24

C.3.2.2 Término de Giro de empresas que mantienen saldos en los Registros FUT o FUR , y retiros en exceso pendientes de imputación.....26

INDICE DE ABREVIATURAS

Se incluye a continuación, un glosario de las principales abreviaturas utilizadas en el presente documento:

LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
CT	Código Tributario
IGC	Impuesto Global Complementario
IA	Impuesto Adicional
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
FUNT	Fondo de Utilidades No tributables
RLI	Renta Líquida Imponible
INR	Ingreso No Renta
REX	Rentas Exentas
SpA	Sociedad por Acción
AT	Año Tributario
UF	Unidad de Fomento
IPC	Índice de Precio al Consumidor
VIPC	Variación de IPC
TG	Término de Giro
CIDPC	Crédito por Impuesto de Primera Categoría
RAI	Rentas Afectas a Impuestos Finales
DDAN	Diferencias de Depreciación Acelerada y Normal

INTRODUCCIÓN

La presente tesis abordará exclusivamente el análisis de las devoluciones de capital y las normas que regulan el término de giro, ambas en relación a las utilidades financieras acumuladas en la empresa, tratadas en el N°7 del artículo 17 y en el artículo 38 bis, ambas de la Ley sobre Impuesto a la Renta y disposiciones administrativas de la autoridad tributaria, y como estas han sido modificados por la Reforma Tributaria, a través de la ley N°20.780 y la ley N°20.899, e interpretadas a través de la Circular N°49 del año 2016, del Servicio de Impuestos Internos.

Las devoluciones de capital, en su texto, ha tenido diversas modificaciones por las leyes arriba enunciadas, a pesar de ello, permanece la idea que propicia tanto el legislador como la autoridad tributaria, que dicha devolución de capital debe corresponder necesariamente a lo efectivamente aportado por el o los dueños de la sociedad o empresa, y que patrimonialmente sea lo último que se retire, para no generar distorsiones con las otras normas que regulan la tributación de las utilidades pendientes de tributación.

Relacionado con esto último y mirado desde un punto de vista general, en primer lugar se deben imputar las utilidades tributables pendientes de tributación, como también aquellas utilidades financieras en exceso de los utilidades anteriores, y en último lugar el capital y sus reajustes, es decir, en términos generales se mantuvo la idea central, pero sólo cambiaron los registros de imputación.

A su turno, el término de giro se modificó en forma radical, adecuándolo a la Reforma Tributaria, esto es, se eliminaron las fisuras que tenía el texto anterior, por cuanto

ahora la tributación no está sometida exclusivamente al Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), sino que al capital propio tributario, el cual contiene dichas utilidades más aquellos incrementos que no pasaron por la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría. En términos generales, la tributación al momento del término de giro, está sometida principalmente a los incrementos de patrimonio que están formando parte del Capital Propio Tributario de la sociedad o empresa.

Aparentemente, si bien es cierto, ambos conceptos se modificaron, integrando en sus registros al capital propio tributario, lo que proponemos investigar es, si la tributación relacionada con las devoluciones de capital, resultarían más gravosas que las normas del término de giro, por cuanto este último no incorpora en su base imponible las utilidades financieras.

En base a lo anterior, nace la inquietud respecto de cuál ha sido el sentido de incorporar las utilidades financieras en exceso de las tributables, al orden de imputación cuando se realizan devoluciones de capital, sobre todo cuando éstas no tienen como contrapartida un activo real o flujos de efectivo.

Dado lo anterior, se analizarán en particular, la forma en que se debía tributar cuando se realizaban devoluciones de capital en, sociedades de personas y anónimas, hasta 31-12-2014, para posteriormente analizar la tributación de las devoluciones de capital entre los años 2015 y 2016, para finalmente analizar la normativa vigente a contar del 01-01-2017, focalizándonos principalmente en las utilidades financieras acumuladas en la empresa o sociedad.

En forma paralela, analizaremos las normas tributarias que regulaban los términos de giros hasta del 31 de diciembre de 2014, para luego enfocarnos en la tributación entre los años 2015 y 2016, para finalmente analizar los aspectos más relevantes de la actual normativa a contar del 1 de enero de 2017.

La investigación que se llevará a cabo en esta tesis, implica seguir un método de inferencia deductiva, en el cual se analizará la normativa relacionada a las devoluciones de capital y las normas que regulan el término de giro, ambas analizadas a través del tiempo, respecto de las utilidades financieras acumuladas en la empresa, a fin de mostrar las distintas cargas tributarias que resultan en uno u otro mecanismo establecidos en los Art. 17 N° 7 y 38 bis de la LIR, respectivamente, y cómo estos llegan a ser significativos en la toma de decisiones de inversión por parte de los propietarios o accionistas de una sociedad.

Derivado de lo anterior, nuestra idea es mostrar cómo han ido evolucionando las normas que regulan las devoluciones de capital en el tiempo, hasta llegar a la actual normativa. De la misma manera, nos enfocaremos a analizar la normativa anterior y actual que regulan los términos de giro, de tal manera que, podamos diferenciar claramente la tributación entre una y otra norma, y determinar cuál de ellas podría potencialmente ser más gravosa o beneficiosa para sus dueños personas naturales.

Finalmente, y con todo lo anterior reseñado, podemos aseverar que nuestro objetivo es responder a las interrogantes de si la tributación via disminución de capital podría ser más gravosa que la tributación del término de giro, y unido a lo anterior, si esta

disminución de capital, al considerar entre sus imputaciones las utilidades financieras, resultan estar respaldadas por activos reales.

1. Planteamiento

De acuerdo a las normas que establecen los nuevos regímenes de tributación de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporados por la ley N°20.780 de 2014 sobre Reforma Tributaria, y ley N°20.899 de 2016, sobre simplificación de Reforma Tributaria, vigente a partir del 01 de enero de 2017, se han mantenido diferencias que antes de la dictación de la ley existían marcadamente en la base imponible afecta al impuesto que se devengaba en las devoluciones de capital y en los términos de giro, visualizándose en definitiva un tratamiento distinto al momento concreto de tributar o pagar los impuestos que correspondían.

1.1 Planteamiento del Problema

De acuerdo a lo anteriormente explicitado, estamos en presencia de un cambio de paradigma en la tributación amparado por las reformas impulsadas por el legislador, viendo una continuidad en la forma de efectuar las devoluciones de capital y un cambio radical en la determinación de la base imponible en los términos de giro, ambos en concordancia con los nuevos sistemas de tributación. Relacionado con lo anterior, el legislador encontró una manera de concatenar ambos mecanismos a un mismo principio inspirador de la reforma, esto es, que se obtenga una mayor recaudación de impuesto, estableciendo bases imponibles más amplias.

En relación al fondo de esta tesis, esto es, “análisis de las Devoluciones de Capital v/s Término de Giro, en relación de las utilidades financieras”, analizaremos los efectos tributarios al aplicar lo que dispone el N°7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, devolución del capital social, y las normas que regulan el impuesto del término de giro, de acuerdo a lo que dispone el artículo 38 bis del mismo cuerpo legal, para finalmente analizar, establecer y comprender las diferencias que existen entre ambas normas.

1.2 Hipótesis.

Es posible afirmar que existiría una diferencia en la determinación de la base imponible, entre las normas que regulan las devoluciones de capital según lo dispuesto en el N°7 del Artículo 17 de la LIR y la tributación que establece el Artículo N°38 bis, del mismo cuerpo legal, al momento del término de giro.

Lo anterior, da origen a las siguientes interrogantes, las cuales analizaremos en la presente investigación:

- a) La tributación establecida en el caso de las disminuciones de capital, podrían ser más gravosas que la tributación vía término de giro;
- b) La disminución de capital al incorporar las utilidades financieras en exceso de las tributables, estaría creando una tributación artificial, por cuanto muchos de los ajustes financieros no tienen como respaldo activos reales o flujos de efectivo.

1.3 Objetivos

a. Objetivo General

Analizar los efectos tributarios en las devoluciones de capital social y el término de giro, estableciendo si en ambos casos estarían incluidas las mismas utilidades financieras acumuladas o retenidas y su importancia en la determinación del impuesto correspondiente.

b. Objetivos específicos

- Describir, los principales hitos de la devolución de capital social y de los términos de giro, antes y post reforma.
- Describir y resaltar los principales cambios en la forma de tributar de las devoluciones de capital y de los términos de giro, en relación a las utilidades financieras.
- Analizar y comparar de cómo afectan las devolución de capital y los términos de giros, en el sistema tributario anterior y post reforma.
- Finalmente, analizar las utilidades financieras y las tributables, en relación al concepto de capital propio tributario, esto es, determinar si el 100% de éstas estarían contenidas en el patrimonio tributario.

1.4 Metodología De Trabajo

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis, implica seguir un método de inferencia deductiva, en razón a que se analizara la normativa, legal y administrativa, vinculada a la forma de aplicar la devolución de capital y el término de giro, para seguir de forma particular, con la determinación de cada uno de ellos.

Se hace hincapié, que esta investigación se focalizará, en el distinto tratamiento de las utilidades financieras acumuladas, tanto en la devolución de capital como en el término de giro, ello respecto de contribuyentes de primera categoría que tributen en función de renta efectiva con contabilidad completa.

1.5 Marco Conceptual

A. Utilidades Financieras

Con base en la definición de Rentas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estas representan a todos los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación. Sin perjuicio de lo anterior, toman el carácter de tributables según el régimen de tributación al cual se encuentre acogido el contribuyente, que en el caso del presente análisis, se circunscribe al régimen parcialmente integrado del artículo 14 letra B) de la LIR.

B. Devolución de Capital

El N° 7 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, regula las devoluciones de capitales sociales y sus reajustes, calificándolos como ingresos no renta para los socios que efectúan disminuciones totales o parciales de las sumas aportadas como capital social en una empresa o sociedad. Asimismo, establece un orden de imputación en los distintos registros tributarios de la sociedad a fin de cautelar que ante la existencia de utilidades pendientes de tributación, estas cumplan con la tributación respectiva en forma previa al

reembolso del capital social aportado y efectivamente pagado por los socios. Cabe señalar, que las devoluciones de capital se fundamentan en la necesidad que pueda enfrentar cualquier sociedad o empresa, de optimizar el capital aportado al negocio en el caso de existir un exceso del mismo que se contraponga al nivel de apalancamiento deseado, o el interés de invertir en otro proyecto más rentable pero con recursos propios, entre otros. Concretamente, la normativa tributaria grava con el Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la LIR, aquellas sumas que anteceden al capital social y sus reajustes, imputándose este en último término, pero sólo hasta la concurrencia del monto aportado por el propietario, socio o accionista receptor de la devolución, incrementado o disminuido por los aportes, aumentos o disminuciones de capital que haya efectuado, cantidades que se deben reajustar según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquel en que se materializaron y el mes anterior al de la devolución.

Tomando como base el N° 7 del Artículo N° 17 de la LIR, en forma previa a una devolución de capital se debe evaluar la existencia de utilidades o cantidades acumuladas en la empresa que se encuentren pendientes de tributación, y en tal caso, desde la perspectiva tributaria, las cantidades involucradas no deben imputarse a capital y tampoco calificarlas como ingreso no renta, sino que corresponden a utilidades que deben completar su tributación.

Asimismo, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 14 de la LIR, se debe entender que una disminución de capital podría tomar distintas calidades tributarias,

dependiendo de la imputación a los registros de la sociedad que tributa en el régimen parcialmente integrado. A saber: Ingreso No Renta, Renta Afecta al IGC o IA, Renta Exenta de IGC o IA, Renta Afecta a IDPC, IGC o IA.

Es importante destacar que en el caso de las empresas acogidas al régimen semi-integrado, esto significa que en primer lugar, se evaluará la existencia de rentas acumuladas en los registros RAI, DDAN y REX, para finalmente llegar al capital social, por lo que la devolución de capital podría resultar incluso gravada completamente con los impuestos finales.

Asimismo, para el caso de las empresas acogidas al régimen semi-integrado la disposición que les aplica corresponde al N° 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR. Por lo tanto, las devoluciones de capital y sus reajustes se deben efectuar considerando el remanente de dichas sumas al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la devolución de capital, reajustado a la fecha de la devolución, una vez descontados los retiros, remesas o distribuciones efectivas del ejercicio que se hayan efectuado previamente a dicha devolución. Así, la devolución de capital define su situación tributaria en la fecha en que ésta se efectúa.

Antes de la Reforma de la ley N°20.780 y de la ley N°20.899, además del artículo 17 N° 7 de la LIR, existían instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en la Circular N° 53 de 1990, en la cual se establece la forma en que los contribuyentes deben evaluar la existencia de utilidades tributarias o financieras a las cuales deba imputarse la devolución de capital, en el caso de las sociedades anónimas,

comanditas por acciones y sociedades por acciones, deben considerar el saldo existente al 31 de diciembre del año anterior, y en el caso de los demás contribuyentes, el saldo de utilidades existente al 31 de diciembre del año en que se produce la devolución de capital. En síntesis, en el cuadro siguiente se reflejan las imputaciones definidas en la Circular N° 53 de 1990:

ORDEN DE IMPUTACIÓN	TRIBUTACIÓN
1º) A utilidades tributables capitalizadas o no, acumuladas en las empresas, en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista), al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, determinadas de acuerdo al artículo 14, Párrafo A), No 3, letra a).	Afectas a impuesto Global Complementario o Adicional.
2º) A utilidades de balance o financieras retenidas, en las sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista) al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, en exceso de las tributables.	Afectas a impuesto Global Complementario o Adicional.
3º) A cantidades o ingresos no constitutivos de rentas o exentas del impuesto Global Complementario o Adicional.	No afectas a impuesto Global Complementario o Adicional.

Como se aprecia en el cuadro precedente, si existen utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables en la empresa, a las cuales se imputa una devolución de capital, tal devolución queda gravada con los impuestos finales,

teniendo en cuenta el tipo de sociedad constituida por el contribuyente, esto es, sociedades anónimas deben considerar el saldo de utilidades al 31 de diciembre del año anterior y las sociedades de personas al 31 de diciembre del mismo año en el cual se materializa la devolución.

En el caso de las utilidades de balance, que es el objeto de este estudio, si bien el Servicio de Impuestos Internos señala en la Circular N° 53 de 1990 que se deben determinar de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, sin perjuicio que hoy se utilizan las normas internacionales de contabilidad (NIIF), incluyendo todos los ingresos que obtenga la empresa, ya sea de su propio giro o de terceros. En términos muy resumidos, a las utilidades de balance, se les resta el registro FUT y FUNT, se grava el saldo resultante y si la devolución de capital excede dichos montos, tal cantidad corresponde a un ingreso no renta según lo define el artículo 17 N° 7 de la LIR.

Con posterioridad a la Circular N° 53 del año 1990, la normativa tributaria ha seguido experimentado cambios, en primer lugar, a través del Oficio N° 699, de fecha 10 de abril de 2013, del Servicio de Impuestos Internos, en el cual se interpretó por parte del ente fiscalizador, que las devoluciones de capital imputadas a las utilidades de balance que exceden de las tributables pasaban a constituir para quienes las percibían un retiro en exceso, modificando el tratamiento que existía hasta la Circular N° 53 de 1990.

Al respecto, este Oficio tuvo impacto solamente en las sociedades de personas, que al constituir dichas devoluciones de capital un retiro en exceso para los

socios, estas representan cantidades sin calificación tributaria cuya tributación queda suspendida hasta que existan utilidades que les otorguen su calificación definitiva, ya sea como tributables o no tributables (imputación a FUT o FUNT, respectivamente).

Actualmente, nos encontramos en el primer año de vigencia de la reforma tributaria establecida en la Ley N°20.780 del año 2014 y su posterior simplificación a través de la Ley 20.899 del año 2016, en la cual se establecen, entre otros, dos regímenes tributarios que inciden en la aplicación del artículo 14 de la LIR para efectos de establecer la tributación de las sumas retiradas o distribuidas a los propietarios, socios o accionistas. A saber, el régimen de renta atribuida establecido en la letra A) del artículo 14 y el parcialmente integrado establecido en la letra B) del mismo artículo, este último, es sobre el cual se focalizará la presente investigación.

En el nuevo texto legal, las devoluciones de capital continúan siendo ingresos no renta, siempre que no se imputen a utilidades que no han completado la tributación con impuestos finales, de manera similar a las disposiciones precedentes. Sin perjuicio de lo anterior, se establece que para definir la situación tributaria de las devoluciones de capital, éstas deberán seguir el orden de imputación establecido en el artículo 14 de la LIR, específicamente lo dispuesto en el número 3 de la letra B), teniendo en cuenta los nuevos registros tributarios establecidos para los contribuyentes acogidos al sistema de renta parcialmente integrado. Concretamente, se establece el siguiente orden de imputación:

1º Imputar a las cantidades anotadas en el registro RAI.

Las cantidades imputadas se gravan con IGC o IA, ya que no han cumplido con la tributación final.

2º Imputar las cantidades contenidas en el registro DDAN

Dado que este registro está compuesto por la diferencia entre la depreciación acelerada y normal de los bienes del activo inmovilizado, cuando la devolución de capital se impute a este registro, dicho monto se grava con IGC o IA, según se el caso.

3º Imputar a las rentas del registro REX.

En este caso, la imputación debe comenzar por las rentas exentas de IGC, seguido de los ingresos no constitutivos de renta.

4º En cuarto lugar, se deben imputar las utilidades acumuladas en la empresa que excedan las rentas o cantidades anotadas en los registros anteriores, posibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, distintas al capital aportado reajustado.

5º En último lugar, se imputa al capital social y sus reajustes.

6º Otras cantidades que excedan las anteriores.

Esta imputación se debe efectuar solamente hasta el monto del capital efectivamente aportado por el socio o accionista, y la porción que supere dicho

monto pasa a ser una renta clasificada en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que se encontrará afecta al IDPC y a los impuestos finales.

Sin perjuicio del orden de imputación descrito anteriormente, existen las siguientes dos situaciones particulares que operan fuera de este:

1. Existencia de Saldos de Rentas Acumuladas en el Fondo de Utilidades Reinvertidas. (FUR)

Las empresas que han efectuado una devolución de capital a partir del 1/1/2017 y que al 31/12/2016 registraban saldos de rentas en el registro FUR, conforme a lo señalado en el inciso segundo de la letra b) del N° 3 de la letra A) del art. 14 de la LIR vigente hasta el 31/12/2016, deben efectuar la primera imputación al registro FUR, pero sólo respecto del propietario, socio o accionista que haya efectuado la reinversión de utilidades. Por lo tanto, la calidad tributaria de la devolución de capital dependerá del tipo de rentas registradas en el registro FUR, con derecho a crédito según corresponda.

2. Existencia de Saldos de Rentas Acumuladas que Pagaron el Impuesto Sustitutivo al FUT.

En este caso, si la empresa que efectúa la devolución de capital se acogió en su oportunidad a la opción del Impuesto Sustitutivo al FUT y concreta dicha devolución en una fecha posterior al ejercicio de la opción del Impuesto Sustitutivo, podrá optar por imputar la devolución de capital a las rentas acogidas a dicho impuesto sustitutivo, sin respetar el orden de imputación descrito.

La calidad tributaria de la devolución de capital será de un ingreso no constitutivo de renta.

Cabe señalar, que si existe un SAC al momento de efectuar la devolución de capital, dichas sumas tendrán derecho al crédito por IDPC, según corresponda, con o sin restitución de acuerdo a las normas del artículo 56 N° 3 y 63 de la LIR.

B.1. Efectos de la devolución de capital en el socio a accionista que percibe la devolución de capital – Régimen Parcialmente Integrado

Sumas afectas a IGC o IA (FUR*, RAI, DDAN y Ut. financieras)

No deben incorporarse a ningún registro, sino que sólo debe reconocer el respectivo crédito por IDPC en el registro SAC, puesto que las rentas percibidas se reconocen en el RAI del ejercicio, como parte del CPT.

REX: Debe reconocerse en el registro del mismo nombre que lleva el propietario, socio o accionista.

Capital social: Se debe rebajar contablemente la inversión que el socio o accionista mantiene en la empresa acogida a régimen semi-integrado, no debiendo anotar tales cantidades en ninguno de los registros propios del régimen.

Otras cantidades: Deberá ser agregada en la determinación de la RLI del beneficiario de la devolución de capital.

Si bien, la Ley sobre Impuesto a la Renta no establece si las devoluciones de capital se imputan antes o después de los retiros, remesas o distribuciones efectuadas por los socios o accionistas dentro del ejercicio, en el año 2016 el

Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 49, en cuya sección E) interpretó que la imputación de las devoluciones de capital se efectuará a continuación de los retiros, remesas o distribuciones que deban imputarse en el ejercicio. Lo anterior, fue ratificado posteriormente por el SII a través de la Resolución Ex. N° 130 de 2016, específicamente en el punto 2.3 del anexo N° 2 de la misma.

C. TÉRMINO DE GIRO

El término de giro de un contribuyente, acogido a las reglas de la primera categoría, persona natural o jurídica, está reglado en el artículo 69 del Código Tributario, y en el artículo 38 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, disponiendo el primer artículo, en una situación de conveniencia económica y financiera, un procedimiento administrativo, consistente en dar aviso por escrito de tal situación a la autoridad tributaria, acompañando su balance final o los antecedentes que la autoridad estime necesario, y asimismo deberá pagar el impuesto que corresponda hasta el momento del señalado balance, en un plazo administrativo de dos meses siguientes al término de giro de sus actividades. En tanto el segundo articulado, se ocupa de la estructura de la base imponible sobre el cual recaerá el impuesto con una tasa del 35%, de cargo del contribuyente “empresa”, sin perjuicio del derecho del dueño de la empresa de reliquidar dicho impuesto. El artículo ha sido modificado por la ley N°20.780 del año 2014, y por la ley N°20.899 del año 2016, e interpretado administrativamente por el Director del Servicio de Impuestos Internos, mediante la Circular N°49 del año 2016.

Veremos a continuación el tratamiento del impuesto que corresponde pagar por el TG a nivel de empresa, antes del 31 de diciembre de 2014; para ver después el tratamiento de la base imponible del TG entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, y finalmente, el tratamiento del TG desde el 1 de enero de 2017, tomando en cuenta los dos regímenes de tributación, de renta atribuida y semi integrado, contenidos en el artículo 14 de la LIR, para después centrarnos solo en las empresas del último régimen, distinguiendo si son contribuyentes con o sin saldos de FUT, FUNT, FUR y retiros en exceso.

C.1. TG antes del 31 de diciembre de 2014

Antes de la Reforma tributaria, teníamos que si el contribuyente, que estaba obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, ponía término de giro a su empresa, se consideraban retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas, a esa fecha, en la forma prevista a lo dispuesto en el artículo 14, letra A), número 3º, c), incluyendo las rentas del ejercicio, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 38 bis de esa época.

Luego en su inciso segundo, disponía la tasa del impuesto sobre las rentas determinadas en el inciso anterior, con un 35%, señalando que tendría el carácter de impuesto único, ello, respecto de la empresa, empresario, socio o accionista. En la parte final de este inciso, indica que no se aplicara este impuesto a la partes de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha del término de giro.

C.2. TG entre el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.

Con la ley N°20.780, se reemplazó totalmente el artículo 38 bis de la LIR, sustituido por el N°6 del Artículo Segundo Transitorio de dicha ley, vigente desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2016.

Dicho artículo señala que los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término de giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicada en el inciso que sigue en este artículo, afectas al impuesto global complementario o adicional determinados a esa fecha.

La empresa indicada en el inciso siguiente, son aquellas que corresponden a contribuyentes que se sujetan al impuesto de primera categoría, sobre base de un balance general, según contabilidad completa, y que tienen la obligación de registrar el fondo de utilidades tributables.

Así como antes de la reforma, la base imponible del impuesto único con tasa del 35%, por TG, eran todas las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, ahora, las rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas corresponderán a la cantidad mayor entre:

a.- Saldo positivo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) más el saldo positivo del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), considerando sólo las rentas afectas a los impuestos finales que forman parte de este último registro, y

b.- Capital Propio Tributario (CPT) + saldo de Retiros en Exceso - saldo del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) - Ingresos No Constitutivos de Rentas o Rentas Exentas de IGC contenidas en el FUR - Capital efectivamente aportado a la empresa (+aumentos - disminuciones).

Así las cosas, el contribuyente debía hacer los cálculos de las dos alternativas, y deberá escoger la base imponible más alta a fin de aplicar la tasa del 35%.

Se hace presente que la letra b), incorpora los retiros en exceso, los que antes de la reforma no tributaban, por lo que en el término de giro deberían estar gravados por el impuesto único del 35%, de cargo de la empresa y no de quien efectuó los retiros.

C.3. TG desde el 1 de enero de 2017.

A partir del 1 de enero de 2017, el artículo 38 bis de la ley de la Renta, que había sido modificado en forma completa, por la Ley N°20.780 del año 2014, volvió a ser modificado por la Ley N°20.899 del año 2016, la que afecta a los contribuyentes sujetos a las reglas del impuesto de primera categoría, que hayan optado por el régimen de renta atribuida o por el régimen semi integrado y que hayan declarado o avisado el término de giro a la autoridad tributaria o cuando esta, en virtud del inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario lo haya determinado.

C.3.1. TG de contribuyentes sujetos al régimen de renta atribuida.

Respecto de los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, diremos que se le aplica en forma exclusiva el n°1 del artículo 38 bis de la ley

de la Renta, y los demás numerales 3, 5, y 6 son de aplicación común. En tanto el N°2, de mismo artículo, se aplica en forma exclusiva a los contribuyentes del régimen semi integrado.

C.3.2. TG de contribuyentes sujetos al régimen semi-integrado.

Respecto de contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 letra B) de la LIR, cuando no tienen saldos en el FUT, FUNT, FUR y Retiros en exceso, se les aplica la normativa contenida en los N°2, 3, 5 y 6 del artículo 38 bis de la citada ley, y cuando estos contribuyentes tengan saldos, se le aplicará la normativa en concordancia con lo dispuesto en el letra b) del N°9 del numeral I.- del Artículo Tercero de las disposiciones Transitorias de la ley N°20.780, modificada por la ley N°20.899.

C.3.2.1. TG de empresas que no mantienen saldos en los registros FUT, FUNT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

Hemos dicho que a este grupo de contribuyentes, se le determina las rentas o cantidades sujetas a tributación de este n°2 del art. 38 bis de la ley de la LIR, es:

- i. (+) Se determina el Capital propio tributario positivo, al TG, si es menor a cero se considera cero, de acuerdo al N°1 del artículo 41 de la LIR.
- ii. (-) Se determina el saldo positivo del registro REX del TG, de acuerdo a la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14 de la LIR
- iii. (-) Monto del capital efectivamente enterado en la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones.

iv. (+) Incremento del 100% por crédito por IDPC (CDIPC) y 100% de incremento por crédito total de impuestos finales (CTDIF), contenidos en el registro SAC a la fecha del TG.

Se deberá agregar, como incremento, el 100% del crédito por IDPC y por impuestos pagados en el exterior contenidos en el registro SAC, dado que tales cantidades, para ser consideradas como crédito, deben formar parte de la base imponible de los impuestos finales, conforme a lo dispuesto expresamente en el inciso primero del N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.

A.- Tributación de rentas al TG

De esta forma se determinan las rentas pendientes de tributación, las cuales deberán tributar cuando se les aplique la tasa del 35%, impuesto del TG, dentro de dos meses al fin de las actividades, y a dicho impuesto resultante se le podrá deducir el CDIPC o en su caso, el CTDIF.

Ahora bien, si el CDIPC está sujeto a restitución se imputara solo hasta el 65%, y si existe exceso no se imputa a otras obligaciones tributarias ni da derecho a devolución.

Dicho impuesto puede ser pagado con PPM, y si hay exceso se solicita su devolución de conformidad a lo establecido en el inciso 4° artículo 97 de la LIR.

B.- Rentas que se entienden retiradas

Finalmente las rentas que se consideran retiradas o distribuidas, son las cantidades pendientes de tributación afectas a IGC o IA, cumple tributación con el impuesto del 35%.

Respecto a contribuyentes de impuestos finales existe la posibilidad de reliquidar, opción del N°3 del artículo 38 bis, de la LIR, en tanto que si son contribuyentes de primera categoría incorporan al SAC el porcentaje del impuesto del 35% sin reajuste para asignar a retiros o distribuciones afectos a IGC o IA, según porcentaje de participación, capital aportado o suscrito.

C.3.2.2. TG de empresas que mantienen saldos en los registros FUT, FUNT o FUR, y retiros en exceso pendientes de imputación.

Los contribuyentes sujetos a primera categoría, que mantienen saldos en los registros FUT, FUNT o FUR , y retiros en exceso pendientes de tributación se rigen por la normativa dispuesta en el letra b) del N°9 del numeral I.- del Artículo Tercero de las disposiciones Transitorias de la ley N°20.780 y por el artículo 38 bis de la LIR.

La forma de determinar las rentas o cantidades sujetas a la tributación del N°2 del artículo 38 bis de la LIR, se establece de la siguiente forma:

- i. (+) Se determina el Capital propio tributario positivo, al TG, si es menor a cero se considera cero, de acuerdo al N°1 del artículo 41 de la LIR.
- ii. (+) Se determina el saldo de retiros en exceso no imputados al 31 de diciembre de 2014, reajustados al TG.

iii. (-) Se determina el saldo positivo del registro REX del TG, de acuerdo a la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14 de la LIR, incluido el FUNT.

iv. (-) Monto del capital efectivamente enterado en la empresa más sus aumentos y disminuciones, todos debidamente reajustados.(Incluye aportes o aumentos financiados por el FUR)

v. (+)Incremento del 100% por crédito por IDPC (CDIPC) y 100% de incremento por crédito total de impuestos finales (CTDIF), contenidos en el registro SAC a la fecha del TG. Del cual forman parte aquellos generados a partir del 1° de enero de 2017 y los provenientes con anterioridad a dicha fecha.

A.- Tributación de rentas al TG

De esta forma se determinan las rentas pendientes de tributación, las cuales deberán tributar cuando se les aplique la tasa del 35%, impuesto del TG, dentro de dos meses al fin de las actividades, y a dicho impuesto resultante se le podrá deducir el CDIPC o en su caso, el CTDIF, que habían previamente incrementado a base imponible.

Ahora bien, si el CDIPC está sujeto a restitución se imputara solo hasta el 65%, y si existe exceso no se imputa a otras obligaciones tributarias ni da derecho a devolución, este crédito por rentas gravadas a contar del 1 de enero de 2017 y respecto a saldos de créditos al 31 de diciembre de 2016, se asigna con una tasa TEF (Tasa efectiva Final).

Dicho impuesto puede ser pagado con PPM, y si hay exceso se solicita su devolución de conformidad a lo establecido en el inciso 4° artículo 97 de la LIR.

B.- Rentas que se entienden retiradas

Las rentas que se consideran retiradas o distribuidas, son las cantidades pendientes de tributación afectas a IGC o IA, cumple tributación con el impuesto del 35%.

Igualmente, respecto a contribuyentes de impuestos finales existe la posibilidad de reliquidar, opción del N°3 del artículo 38 bis, de la LIR, en tanto que si son contribuyentes de primera categoría incorporan al SAC el porcentaje del impuesto del 35% sin reajuste para asignar a retiros o distribuciones afectos a IGC o IA, según porcentaje de participación, capital aportado o suscrito.

Finalmente, respecto de la tributación del FUR al TG, se considerarán como retiradas o remesadas las cantidades que lo integran, debiendo incorporarse a la Base Imponible de IGC o IA. En caso que sean rentas afectas con crédito, se puede imputar el crédito contra impuestos finales y si son rentas exentas se incorporan a la Base Imponible para la progresividad del Impuesto, ello conforme el N°3 del artículo 54 de la LIR.