



**“ANÁLISIS EN EL TIEMPO, DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE
LOS CAMBIOS EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO”**

Parte II

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumnos: Marcos Salas Pino

Profesor Guía: Miguel Ojeda D.

Santiago, Septiembre 2017

ÍNDICE

ÍNDICE	2
3. DESARROLLO DEL CONTENIDO	3
3.1. ORDEN DE IMPUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO.	3
3.1.1. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014.	4
3.1.2. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO DESDE EL 01 DE ENERO DE 2015 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016.	6
3.1.3. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO A PARTIR DEL 01 DE ENERO DE 2017.	8
3.2. TÉRMINO DE GIRO	14
3.2.1. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO AL MOMENTO DEL TÉRMINO DE GIRO HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014.	15
3.2.2. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO AL MOMENTO DEL TÉRMINO DE GIRO PARA EL PERIODO DE TRANSICIÓN 2015 Y 2016	17
3.2.3. TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS EN EXCESO AL MOMENTO DEL TÉRMINO DE GIRO A CONTAR DEL 01 DE ENERO DE 2017	21
4. CONCLUSIONES.	28

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

En este apartado, a través de una comparación de ejercicios prácticos, daremos respuesta a los subtemas que forman parte de nuestra hipótesis, las cuales a continuación transcribimos:

- a) Las Reformas Tributarias, como norma general, han delimitado la posibilidad de la elusión tributaria a lo largo del tiempo.
- b) La Ley 20.780, en conjunto con la Ley 20.899, han generado la posibilidad de postergar la tributación de los Retiros en excesos acumulados en las empresas al 31.12.2014.

Para el análisis mencionado, tomaremos un ejercicio considerando el orden de imputación de los retiros en exceso y veremos otro, en el cual la sociedad respectiva efectúe un término de giro. Para ambas situaciones, analizaremos la tributación que se producía hasta el 31.12.2014, en los periodos 2015 y 2016 y lo que sucede a partir del 01.01.2017, ya sea para una sociedad acogida al régimen de renta atribuida o semi-integrado.

3.1. Orden de imputación de los retiros en exceso.

Para nuestro análisis tomaremos los siguientes antecedentes:

- I. Una sociedad limitada compuesta por dos socios personas naturales, ambos con 50% de participación del capital:

	Claudio Vidal	Alexis Medel	Total
Capital aportado reaj.	15.000.000	15.000.000	30.000.000

- II. Renta Líquida Imponible determinada: \$ 53.600.000

III. Detalle de retiros del ejercicio (realizados en abril) y retiros en exceso del ejercicio anterior (actualizados):

Socio	Retiros del ejercicio Reaj.	Retiros en Exceso Reaj.
Socio Sr. Claudio Vidal	51.750.000	15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel	51.750.000	15.855.000
Total Retiros	103.500.000	31.710.000

IV. Supuestos:

- ✓ Los socios no obtienen ninguna otra renta.
- ✓ De manera de hacer comparable los distintos periodos, tomaremos una tasa de IDPC fija (21%) y para los cálculos respectivos, utilizaremos la tabla de IGC y factores de corrección monetaria vigentes para el año tributario 2015.

3.1.1. Tributación de los retiros en exceso hasta el 31 de diciembre de 2014.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹, los socios que realicen retiros desde una sociedad en la cual participen, quedarán gravados con impuestos finales, por el monto de todos aquellos retiros que hayan sido imputados a las utilidades acumuladas en sus respectivas sociedades, al término de los ejercicios comerciales correspondientes. Adicionalmente, el mismo texto legal², indica que todos los retiros que excedan a las utilidades acumuladas en la respectivas sociedades, quedarán pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional y se considerarán realizados en el próximo ejercicio en que la empresa genere utilidades tributables, es decir, quedarán en calidad de retiros en exceso.

¹ Según letra a) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31.12.2014.

² Según letra b) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31.12.2014.

Por otro lado, la Resolución Exenta N° 2154 de 1991, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, estableció el orden de imputación de los mencionados retiros en el registro del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), para lo cual normó que en primera instancia se deberán rebajar los retiros en excesos de ejercicios anteriores reajustados, y posteriormente, los retiros efectivos del ejercicio. Estas imputaciones deben ser realizadas al término del año comercial respectivo.

De acuerdo al ejercicio planteado para nuestro análisis, el FUT de la sociedad, queda determinado de la siguiente manera:

DETALLE	CONTROL	UTILIDAD NETA C/C	IMPTO. 1° CAT.	CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
		21%		
		0,265822		
Renta Líquida Imponible	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Saldo disponible para retiros	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Menos:				
<u>Retiros en exceso año anterior reaj.:</u>				
Socio Claudio Vidal	-15.855.000	-15.855.000		-4.214.608
Socio Alexis Medel	-15.855.000	-15.855.000		-4.214.608
<u>Retiros del ejercicio:</u>				
Socio Claudio Vidal \$ 51.750.000	-10.945.000	-5.317.000	-5.628.000	-1.413.392
Socio Alexis Medel \$ 51.750.000	-10.945.000	-5.317.000	-5.628.000	-1.413.392
Total retiros ejercicio \$103.500.000				
Remanente FUT para año siguiente	0	0	0	0

Producto de la situación planteada se observa que la sociedad mantiene un saldo de retiros en exceso, el cual se encuentra pendiente de tributación hasta que se generen nuevas utilidades, de acuerdo al siguiente detalle:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal (\$51.750.000 - \$10.945.000)	\$ 40.805.000
Socio Sr. Alexis Medel (\$51.750.000 - \$10.945.000)	\$ 40.805.000
Total retiros en exceso	\$ 81.610.000

Por último, la tributación de los socios quedaría dada de la siguiente manera:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Retiros	\$ 26.800.000	\$ 26.800.000
Incremento		
Base Imponible IGC	\$ 26.800.000	\$ 26.800.000
IGC	\$ 1.290.492	\$ 1.290.492
Crédito por IDPC	-\$ 5.628.000	-\$ 5.628.000
Devolución	-\$ 4.337.508	-\$ 4.337.508

3.1.2. Tributación de los retiros en exceso desde el 01 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2016.

La entrada en vigencia de la ley 20.780, introdujo diversos cambios al sistema tributario nacional, dentro los cuales se establecieron disposiciones transitorias para el periodo de transición comprendido entre los años 2015 y 2016. De acuerdo a lo señalado en el artículo 14 vigente para el periodo transitorio³, los socios quedarán gravados con impuestos finales por todos aquellos retiros efectivos que realicen en un año determinado, esto significa, que todos los retiros que se realizan en un ejercicio definirán su tributación con los impuestos finales en el mismo periodo en que se llevaron a cabo, no pudiéndose generar nuevos retiros en exceso. Por otro lado, la Circular N° 10 del 30 de enero de 2015 en el N°1 del Anexo N°2, modifica el orden de imputación de los retiros instruido en la Resolución Exenta N° 2154 de 1991, estableciendo que en primer orden se deben rebajar los retiros del ejercicio y posteriormente los retiros que hayan quedado en exceso en el ejercicio anterior.

³ Según el N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente entre 01.01.2015 y el 31.12.2016, establecido en el N° 1), del artículo segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780.

De acuerdo al ejercicio planteado, el FUT de la sociedad en el periodo de transición, sería de la siguiente manera:

DETALLE	CONTROL	UTILIDAD NETA C/C	IMPTO. 1° CAT.	CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
		21%		
		0,265822		
Renta Líquida Imponible	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Saldo disponible para retiros	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Menos:				
<u>Retiros del ejercicio reaj.:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000	-26.800.000	-21.172.000	-5.628.000	-5.628.000
Socio Sr. Alexis Medel \$ 51.750.000	-26.800.000	-21.172.000	-5.628.000	-5.628.000
Total retiros ejercicio \$ 103.500.000				
<u>Retiros no Imputados:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 24.950.000				
Socio Sr. Alexis Medel \$ 24.950.000				
Total retiros no imputados \$ 49.900.000				
Remanente FUT para año siguiente	0	0	0	0

Producto de la situación planteada se observa que la sociedad mantiene un saldo de retiros en exceso, el cual se encuentra pendiente de tributación hasta que se generen nuevas utilidades, de acuerdo al siguiente detalle:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal (\$15.000.000 x 1,057)	\$ 15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel (\$15.000.000 x 1,057)	\$ 15.855.000
Total retiros en exceso	\$ 31.710.000

Por último, la tributación de los socios quedaría dada de la siguiente manera:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Retiros	\$ 51.750.000	\$ 51.750.000
Incremento		
Base Imponible IGC	\$ 51.750.000	\$ 51.750.000
IGC	\$ 6.504.907	\$ 6.504.907
Crédito por IDPC	-\$ 5.628.000	-\$ 5.628.000
Impuesto a pagar	\$ 876.907	\$ 876.907

3.1.3. Tributación de los retiros en exceso a partir del 01 de enero de 2017.

La reforma tributaria introducida a través de la Ley N° 20780 y Ley N° 20899, estableció a partir del año 2017, dos regímenes tributarios para todos aquellos contribuyentes que tributen en base a renta efectiva según contabilidad completa, estos son: Régimen de Renta Atribuida y Régimen Semi-integrado.

A. Régimen de Renta Atribuida.

a. Imputación de los retiros en exceso.

El régimen de renta atribuida establecido en la letra A) del nuevo artículo 14 de la LIR vigente a partir del 01.01.2017, al igual que lo señalado para el periodo de transición, norma que los socios quedarán gravados con impuestos finales por todos aquellos retiros efectivos que realicen en un año determinado⁴. Esto significa, que todos los retiros que se realizan en un ejercicio definirán su tributación con los impuestos finales en el mismo periodo en que se llevaron a cabo, no pudiéndose generar nuevos retiros en exceso.

Por otro lado, de acuerdo al inciso 2°, del N°4 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20780, se estableció que, al término del ejercicio respectivo, en primer orden se deberán rebajar los retiros efectivos del ejercicio y posteriormente los retiros que hayan quedado en exceso en el ejercicio anterior⁵.

⁴ Según el inciso tercero del N°5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 01.01.2017.

⁵ Esta disposición se encuentra también contenida en la Circular 49 del 2016 y Resolución Exenta N°130 del mismo año.

De acuerdo al ejercicio planteado, los registros de la sociedad serían de la siguiente manera:

N°	DETALLE	CONTROL	RAP
3.1	Renta Líquida Imponible	53.600.000	53.600.000
	Saldo disponible para retiros	53.600.000	53.600.000
4.2	Menos:		
	<u>Retiros del ejercicio reaj.:</u>		
	Socio Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000	-26.800.000	-26.800.000
	Socio Sr. Alexis Medel \$ <u>51.750.000</u>	-26.800.000	-26.800.000
	Total retiros ejercicio \$ 103.500.000		
	<u>Retiros no Imputados:</u>		
	Socio Sr. Claudio Vidal \$ 24.950.000		
	Socio Sr. Alexis Medel \$ <u>24.950.000</u>		
	Total retiros no imputados \$ 49.900.000		
	Remanente FUT para año siguiente	0	0

Producto de la situación planteada la sociedad mantiene un saldo de retiros en exceso, el cual se encuentra pendiente de tributación hasta que se generen nuevas utilidades, de acuerdo al siguiente detalle:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal (\$15.000.000 x 1,057)	\$ 15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel (\$15.000.000 x 1,057)	\$ 15.855.000
Total retiros en exceso	\$ 31.710.000

Por último, la tributación de los socios quedaría dada de la siguiente manera:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Renta atribuida	\$ 26.800.000	\$ 26.800.000
Retiros	\$ 24.950.000	\$ 24.950.000
Incremento		
Base Imponible IGC	\$ 51.750.000	\$ 51.750.000
IGC	\$ 6.504.907	\$ 6.504.907
Crédito por IDPC	-\$ 5.628.000	-\$ 5.628.000
Impuesto a pagar	\$ 876.907	\$ 876.907

Es importante destacar que los retiros imputados al registro RAP, son considerados como ingresos no constitutivos de renta, para los socios que los reciben.

B. Régimen de Semi-integrado.

a. Imputación de los retiros en exceso.

El régimen semi-integrado establecido en la letra B) del nuevo artículo 14 de la LIR vigente a partir del 01.01.2017, al igual que lo señalado para el periodo de transición, norma que los socios quedarán gravados con impuestos finales por todos aquellos retiros efectivos que realicen en un año determinado⁶. Esto significa, que todos los retiros que se realizan en un ejercicio definirán su tributación con los impuestos finales en el mismo periodo en que se llevaron a cabo, no pudiéndose generar nuevos retiros en exceso.

Por otro lado, de acuerdo al inciso 3°, del N°4 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20780, se estableció que al término del ejercicio respectivo, en primer orden se deberán rebajar los retiros efectivos del ejercicio y posteriormente los retiros que hayan quedado en exceso en el ejercicio anterior⁷.

Para determinar los registros de acuerdo al ejercicio planteado, debemos agregar dos nuevos antecedentes:

✓ Capital Propio Tributario:	(\$ 51.610.000)
✓ RAI del ejercicio	\$ 73.500.000

De acuerdo a lo anteriormente planteado, los registros de la sociedad serían de la siguiente manera:

⁶ Según el N°1 e inciso quinto del N°3, ambos de la letra B), del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 01.01.2017.

⁷ Esta disposición se encuentra también contenida en la Circular 49 del 2016 y Resolución Exenta N°130 del mismo año.

N°	DETALLE	CONTROL	RAI	SAC
				0,265822 CON OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN
2.2	<u>Retiros del ejercicio (abril):</u> Socio Sr. Claudio Vidal \$ 50.000.000 Socio Sr. Alexis Medel \$ 50.000.000 Total retiros ejercicio \$ 100.000.000 Retiros imputados \$ - Retiros provisorios \$ 100.000.000			
4.2	RAI del ejercicio	73.500.000	73.500.000	
4.5	Crédito por IDPC por RLI			11.256.000
	Saldo disponible para retiros	73.500.000	73.500.000	11.256.000
5.1	Menos: <u>Retiros provisorios:</u> Socio Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000 Socio Sr. Alexis Medel \$ 51.750.000 Total retiros ejercicio \$ 103.500.000 <u>Retiros no Imputados:</u> Socio Sr. Claudio Vidal \$ 15.000.000 Socio Sr. Alexis Medel \$ 15.000.000 Total retiros no imputados \$ 30.000.000	-36.750.000 -36.750.000	-36.750.000 -36.750.000	-5.628.000 -5.628.000
	Remanente FUT para año siguiente	0	0	0

Producto de la situación planteada la sociedad mantiene un saldo de retiros en exceso, el cual se encuentra pendiente de tributación hasta que se generen nuevas utilidades, de acuerdo al siguiente detalle:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal (\$15.000.000 x 1,057)	\$ 15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel (\$15.000.000 x 1,057)	\$ 15.855.000
Total retiros en exceso	\$ 31.710.000

Por último, la tributación de los socios quedaría dada de la siguiente manera:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Retiros	\$ 51.750.000	\$ 51.750.000
Incremento	\$ 5.628.000	\$ 5.628.000
Base Imponible IGC	\$ 57.378.000	\$ 57.378.000
IGC	\$ 8.215.819	\$ 8.215.819
Crédito por IDPC	-\$ 5.628.000	-\$ 5.628.000
Restitución Crédito IDPC	\$ 1.969.800	\$ 1.969.800
Impuesto a pagar	\$ 4.557.619	\$ 4.557.619

Es importante destacar que los retiros imputados al registro RAI, son afectos a los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

b. Efecto de los retiros en exceso en la determinación del RAI.

El nuevo régimen de renta semi-integrado incorpora a nuestro sistema tributario un nuevo concepto, el cual se refiere al registro que deben llevar los contribuyentes que tributen bajo este régimen, de las rentas afectas a impuestos finales (RAI)⁸. La determinación del monto que se anota en este registro corresponde a la siguiente diferencia positiva:

+	Capital Propio Tributario
+	Retiros Provisorios ⁹
-	REX
-	Capital aportado
=	RAI del Ejercicio

Ahora nuestra interrogante se genera en como los retiros en exceso que pueda mantener una sociedad, impactan en la determinación del RAI de esta misma.

⁸ De acuerdo a la letra a), del N°2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 01 de enero de 2017.

⁹ Corresponde a los retiros del ejercicio que no pudieron ser imputados al momento de su realización.

Como sabemos el Capital Propio Tributario, corresponde al patrimonio existente en una empresa, a la inversión efectiva que la conforma. Al considerar todo lo que la empresa posee efectivamente, los retiros en exceso si bien no han sido imputados a las utilidades tributables de la sociedad, ya significaron una disminución de la inversión, al momento en que los respectivos socios hicieron el retiro efectivo de las cantidades. Por lo anterior, podemos inferir que los retiros en exceso representan una disminución del CPT y, por ende, un monto menor de RAI.

Para el primer año de entrada en vigencia del régimen, se estableció¹⁰, que las sociedades deberán entender como saldo inicial del RAI, la suma del STUT, que representa el saldo total del FUT al 31.12.2016, y la diferencia de capital, que se determina de la siguiente forma¹¹:

+	Capital Propio Tributario
-	FUT
-	FUNT
-	FUR
-	Capital aportado
=	Diferencia de Capital

La norma transitoria solo hacía mención a esta diferencia, sin especificar si se debía considerar el monto positivo o negativo. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Resolución exenta N° 130 del 2016, estableció que se considerará como parte del saldo inicial del RAI, el monto positivo de la diferencia de capital determinada. En cambio, para la determinación el RAI de los ejercicios siguientes la norma de forma expresa instruyó que solo se deberá registrar el monto positivo que se determine, tal como lo mencionamos anteriormente.

Pero qué significado tiene que los retiros en exceso disminuyan el registro RAI. Al existir un monto menor de RAI al cual se puedan imputar los retiros del ejercicio, es

¹⁰ De acuerdo al literal iii), de la letra b), del N°1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

¹¹ De acuerdo al literal vi), de la letra a), del N°1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

más probable que dichos montos deban ser imputados a los otros registros (DDAN, REX), o queden sin imputarse a registro alguno, y como consecuencia de esto, las utilidades disponibles para la imputación de los retiros que se encuentran en exceso, sean menores.

Por último, mencionar que si el SII, no hubiese interpretado que solo se debe considerar el monto positivo de la diferencia de capital como parte del RAI inicial, en el primer año de vigencia del régimen semi-integrado, se hubiese podido generar un saldo inicial negativo del RAI producto de los retiros en exceso. Suponiendo, además, que al término del ejercicio se hubiese generado un monto de RAI positivo, que absorbiera el saldo inicial negativo, y posteriormente, en un escenario sin retiros del ejercicio, se deberían imputar los retiros en exceso. Es decir, se hubiese realizado una doble imputación de los mencionados retiros, por lo cual, gracias a la interpretación del SII mencionada, este escenario no se produce.

3.2. Término de Giro

Para nuestro análisis tomaremos los siguientes antecedentes:

- I. Una sociedad limitada compuesta por dos socios personas naturales, ambos con 50% de participación.
- II. Renta Líquida Imponible determinada al término de giro: \$ 53.600.000
- III. Capital Propio Tributario a la fecha del término de giro: (\$ 51.610.000)
- IV. Capital Aportado Efectivamente: \$ 30.000.000

V. Detalle de los retiros en exceso del ejercicio anterior (actualizados):

Socio	Retiros del Ejercicio Reaj.	Retiros en Exceso Reaj.
Claudio Vidal	51.750.000	15.855.000
Alexis Medel	51.750.000	15.855.000
Total Retiros	103.500.000	31.710.000

VI. Supuestos:

- ✓ Los socios no obtienen ninguna otra renta.
- ✓ De manera de hacer comparable los distintos periodos, tomaremos una tasa de IDPC fija (21%) y para los cálculos respectivos, utilizaremos la tabla de IGC y factores de corrección monetaria vigentes para el año tributario 2015.
- ✓ Término de Giro realizado al 30 de agosto del año correspondiente.

3.2.1. Tributación de los retiros en exceso al momento del Término de Giro hasta el 31 de diciembre de 2014.

De acuerdo a lo mencionado en el artículo 38 bis de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, el cual establecía que los contribuyentes que estaban obligados a determinar una renta efectiva según contabilidad completa y que pusieran término de giro a sus actividades debían considerar retiradas o distribuidas las utilidades acumuladas en el registro FUT, por cuanto tales cantidades se encontraban aún pendientes de tributación. En tales casos, las utilidades señaladas resultaban gravadas con un impuesto único con tasa 35% el cual era sustitutivo de los impuestos Global Complementario o Adicional, siendo responsabilidad de la empresa y no de sus propietarios. Adicionalmente, en contra de dicho impuesto único se podía rebajar los créditos por impuesto de primera categoría acumulados en el registro FUT.

Dado a lo anterior, y considerando que la empresa que realizaba el término de giro mantenía retiros en exceso, éstos no se afectaban con los impuestos de la Ley de la Renta ¹² y a su vez, los propietarios con contabilidad completa, no debían registrarlos en el FUT ni en el FUNT, sino que calificar la situación tributaria de dichos retiros en exceso a la fecha del término de giro¹³.

De acuerdo a nuestro análisis, al momento del término de giro el FUT de la sociedad debería ser el siguiente:

DETALLE	CONTROL	UTILIDAD NETA C/C	IMPTO. 1° CAT.	CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
		21%		
		0,265823		
Renta Líquida Imponible al término de giro	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Saldo disponible para retiros	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Menos:				
<u>Retiros en exceso año anterior reaj.:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 15.855.000	-15.855.000	-15.855.000		-4.214.620
Socio Sr. Alexis Medel \$ 15.855.000	-15.855.000	-15.855.000		-4.214.620
\$ 31.710.000				
Subtotal Antes de Retiros del Ejercicio	21.890.000	10.634.000	11.256.000	2.826.759
<u>Retiros del Ejercicio reaj.:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000	-10.945.000	-5.317.000	-5.628.000	-1.413.380
Socio Sr. Alexis Medel \$ 51.750.000	-10.945.000	-5.317.000	-5.628.000	-1.413.380
\$ 103.500.000				
<u>Retiros en Exceso Pendientes:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 40.805.000				
Socio Sr. Alexis Medel \$ 40.805.000				
\$ 81.610.000				
Remanente FUT para año siguiente	0	0	0	0

¹² Oficio N° 3.796, de 30.09.2005

¹³ Oficio N° 2153, de 03.10.2013 y Oficio N° 705, de 04.04.2017

El detalle de los retiros en exceso queda dado de la siguiente manera:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal (\$51.750.000 - \$10.945.000)	\$40.805.000
Socio Sr. Alexis Medel (\$51.750.000 - \$10.945.000)	\$40.805.000
Total retiros en exceso	\$81.610.000

Producto del término de giro, la sociedad no tiene impuesto u obligación tributaria que cumplir por el saldo de los retiros en exceso que quedaron pendientes en el ejercicio, dado lo anterior, la obligación tributaria por cumplir es solamente la de los socios por los retiros que fueron imputados en el ejercicio, de acuerdo al siguiente detalle:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Retiros	\$ 26.800.000	\$ 26.800.000
Incremento		
Base Imponible IGC	\$ 26.800.000	\$ 26.800.000
IGC	\$ 1.290.492	\$ 1.290.492
Crédito por IDPC	-5.628.000	-5.628.000
Devolución	-4.337.508	-4.337.508

3.2.2. Tributación de los retiros en exceso al momento del Término de Giro para el periodo de transición 2015 y 2016

Dado lo comentado para el año comercial 2014 y considerando los saldos de retiros en exceso generados en dicho periodo, se puede mencionar que la tributación de los retiros en exceso al momento del término de giro no ha cambiado por la incorporación de la reforma tributaria, por lo que a contar del 1° de enero del 2015, y de acuerdo a las modificaciones introducidas por Ley N° 20.780, en su artículo tercero transitorio, solo se ha modificado el orden de imputación de los retiros en exceso existentes al 31 de diciembre de 2014, los cuales serán imputados a continuación de los retiros efectivos efectuados a contar del 1° de enero de 2015,

quedando gravado sólo en el caso que resulten cubiertos con utilidades tributables que se generen a contar de dicha fecha. Resumiendo, el nuevo orden de imputación de los retiros quedará en el siguiente orden:

- 1) Retiros efectivos a contar del 1° de enero de 2015.
- 2) Retiros en excesos acumulados al 31 de diciembre de 2014.

Ahora es importante mencionar que el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780, introduce un nuevo artículo 38 bis a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se encontrará vigente por los ejercicios comerciales 2015 y 2016, en el cual se mantiene vigente, que al momento del término de giro se entienden retiradas las rentas o cantidades acumuladas en las empresas para efectos de gravarlas en dicha oportunidad, pero la forma en que se determinan las rentas o la base imponible del término de giro con la incorporación de la reforma tributaria ha sufrido importantes cambios, ya que resultará gravada con el impuesto único de tasa 35% la cantidad mayor entre:

+	FUT	+	CPT
+	FUR	+	Retiros en Exceso
=	Total N°1	(-)	FUNT
		(-)	Capital aportado +/- variaciones y menos reinversiones
		=	Total N°2

Ahora bien, para poder entender a cabalidad lo expresado se desarrollará el caso práctico planteado:

DETALLE	CONTROL	UTILIDAD NETA C/C	IMPTO. 1° CAT.	CRÉDITO PRIMERA CATEGORÍA
		21%		
		0,265823		
Renta Líquida Imponible al término de giro	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Saldo disponible para retiros	53.600.000	42.344.000	11.256.000	11.256.000
Menos:				
<u>Retiros del Ejercicio reaj.:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000	-26.800.000	-21.172.000	-5.628.000	-5.628.000
Socio Sr. Alexis Medel \$ 51.750.000	-26.800.000	-21.172.000	-5.628.000	-5.628.000
\$ 103.500.000				
Subtotal antes de Retiros del Ejercicio	0	0	0	0
<u>Retiros Pendientes:</u>				
Socio Sr. Claudio Vidal \$ 24.950.000				
Socio Sr. Alexis Medel \$ 24.950.000				
\$ 49.900.000				
Remanente FUT para año siguiente	0	0	0	0

El detalle de los retiros en exceso existente al momento del término de giro está dado de la siguiente manera:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal, Actualizados	\$15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel, Actualizados	\$15.855.000
Total retiros en exceso	\$31.710.000

En comparación al caso anterior, se mantiene constante el registro FUT (sin saldo al momento del término de giro) y se modifica, la tributación de los socios, la tributación de la sociedad y el monto de retiros que quedan en exceso.

Para la sociedad se produce un cambio en su tributación, ya que en este periodo queda afecta al impuesto único del artículo 38 bis de la LIR, de acuerdo a lo que se detalla a continuación:

Primero, de acuerdo a lo señalado anteriormente, se verifica el saldo del Fondo de Utilidades Tributables más el registro del Fondo de Utilidades Reinvertidas, que, para este caso, es el siguiente:

+	FUT	\$	-
+	FUR	\$	-
=	Total N°1	\$	-

El valor anterior debe ser comparado con el monto que se determina de la siguiente manera, y sobre el mayor se calcula el impuesto por término de giro:

+	CPT (valor positivo)	\$	
+	Retiros en Exceso	\$	31.710.000
(-)	FUNT	\$	-
(-)	Capital aportado +/- variaciones y menos reinversiones	-\$	30.000.000
=	Total N°2	\$	1.710.000
	Tasa Impuesto Único Término de Giro		35%
	Impuesto Único a Pagar	\$	598.500

Como se observa, los contribuyentes que efectuaron su término de giro dentro de los ejercicios 2015 y 2016 y que no mantenían utilidades acumuladas, sino que retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, debían incorporar dichos montos a la base imponible del impuesto único de tasa 35% por término de giro.

Por último, la tributación de los socios con el impuesto global complementario quedará dada de la siguiente forma:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Retiros Ejercicio	\$51.750.000	\$51.750.000
Incremento		
Base Imponible IGC	\$51.750.000	\$51.750.000
IGC	\$6.504.907	\$6.504.907
Crédito por IDPC	-\$5.628.000	-\$5.628.000
Impuesto a Pagar	\$876.907	\$876.907

Sin perjuicio de lo anterior, los propietarios contribuyentes del Impuesto Global Complementario de la sociedad, podían reliquidar el impuesto único de término de giro, utilizando sus tasas promedio de dicho impuesto personal, en los términos del nuevo artículo 38 bis, vigente para el periodo transitorio.

Finalmente, con los cambios introducidos por la reforma tributaria de acuerdo a la Ley 20.780, se ha logrado en cierta medida, cerrar un punto relevante de elusión, lo cual ocurría cuando las compañías terminaban su actividad y mantenían retiros en exceso. Esto conlleva a un aumento en la recaudación, aspecto de suma relevancia consagrado por la reforma tributaria, la cual buscaba nuevos recursos para poder solventar los nuevos gastos presupuestados del gobierno.

3.2.3. Tributación de los retiros en exceso al momento del Término de Giro a contar del 01 de enero de 2017

Cuando se produzca un término de giro y la compañía mantenga un saldo de retiros en exceso, el cual se haya generado hasta el 31 de diciembre de 2014 y no haya sido imputado en el periodo de transición, años comerciales 2015 y 2016, el inciso segundo del N° 4, del literal I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, menciona que los retiros que permanezcan en exceso al 31 de diciembre de 2016, definirán su tributación dependiendo del régimen al que el contribuyente se acoja a partir del 01 de enero de 2017, por lo cual, se analizará para cada uno de los regímenes la tributación al momento del término de giro.

A. Tributación de retiros en exceso al momento del término de giro para una sociedad acogida al régimen de Renta Atribuida.

Para este caso los contribuyentes deberán llevar un control de los retiros en exceso que la compañía mantenga y de los socios que los efectuaron, para lo cual de acuerdo a la Resolución Exenta N°130 de 2016, se dispuso que estos contribuyentes podrán utilizar el formato contenido en el Anexo N°5 de dicha resolución. Por otro lado, la norma transitoria¹⁴ ha establecido que los retiros en exceso deben ser imputados a los registros a), b) y c), del número 4, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, vigente desde el 01 de enero de 2017. Es decir, se deberán imputar a los registros RAP, DDAN y REX en dicho orden.

Ahora bien, al momento del Término de Giro, una sociedad acogida al régimen de renta atribuida no debe pagar ningún impuesto, ya que las rentas que se mantienen en la compañía deberán ser atribuidas a sus socios en los respectivos porcentajes de atribución, por lo tanto, los que deberán pagar al momento de finalizar actividades para una sociedad acogida a este régimen, son los socios, comuneros o partícipes, los cuales tendrán que afectar dichas rentas con los impuestos finales, considerando dentro de estas rentas los retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación

Para ejemplificar lo que sucede al momento del término de giro en el caso de una sociedad acogida al Régimen de Renta Atribuida se expondrá el siguiente ejercicio:

¹⁴ De acuerdo a lo señalado en el inciso segundo del N° 4, del literal I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780

N°	Detalle	Control	RAP
3.1	RAP del Ejercicio		
I.	Renta líquida imponible	53.600.000	53.600.000
	Subtotal N° 1	53.600.000	53.600.000
4.2.	<u>Imputación de retiros del ejercicio reaj.:</u>		
	Retiros Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000	-26.800.000	-26.800.000
	Retiros Sr. Alexis Medel \$ 51.750.000	-26.800.000	-26.800.000
	Subtotal N° 2	0	0
4.4	<u>Retiros del ejercicio pendientes de imputación:</u>		
	Socio Sr. Claudio Vidal \$ 24.950.000		
	Socio Sr. Alexis Medel \$ 24.950.000		
	\$ 49.900.000		
	Remanente Registro al Término de Giro	0	0

Al momento del término de giro, los contribuyentes acogidos al régimen de renta atribuida, quedan con un saldo de retiros en exceso de acuerdo al siguiente recuadro:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal, Actualizados	\$15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel, Actualizados	\$15.855.000
Total retiros en exceso	\$31.710.000

Según el cambio normativo, se deben determinar las rentas acumuladas en la empresa al Término de Giro de acuerdo al siguiente detalle:

Detalle Rentas a Considerar	Montos \$
(+) Capital propio tributario determinado al término de giro	\$
(+) Retiros en Exceso	\$ 31.710.000
(-) Saldo final registro RAP	\$ -
(-) Saldo final registro REX	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado (incluye saldo de FUR)	-\$ 30.000.000
(-) Incremento por Crédito por IDPC	\$ -
(=) Rentas afectas a impuestos personales al TG	\$ 1.710.000

Estas rentas deberán tributar con los impuestos finales por cada uno de los socios en el mismo porcentaje de atribución determinado (50%) y de acuerdo al siguiente detalle:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Renta Atribuida	\$ 26.800.000	\$ 26.800.000
Retiros Efectivos	\$ 24.950.000	\$ 24.950.000
Rentas Término de Giro	\$ 855.000	\$ 855.000
Incremento	\$ -	\$ -
Base Imponible IGC	\$ 52.605.000	\$ 52.605.000
IGC	\$ 6.764.827	\$ 6.764.827
Crédito por IDPC	\$ 5.628.000	\$ 5.628.000
Impuesto a Pagar	\$ 1.136.827	\$ 1.136.827

Dado a lo anterior, para una sociedad acogida al régimen de renta atribuida, sus socios deberán tributar con los impuestos finales por el total de las rentas que se encuentren pendientes de tributación de la compañía, en las cuales se deberán incorporar los retiros en exceso, con esto se precisa que para este nuevo régimen se ha eliminado la elusión que se mantuvo latente al momento del término de giro hasta el año comercial 2014, lo cual se ha establecido para aumentar la recaudación, fin principal de la reforma tributaria, como se ha mencionado en puntos previos, ya que el estado ha buscado nuevas fuentes de ingresos y aquí hemos identificado una de éstas.

B. Tributación de retiros en exceso al momento del término de giro para una sociedad acogida al Régimen Semi-integrado.

Al igual que en el caso anterior la sociedad que se acoja al régimen semi-integrado deberá mantener un registro o control de los retiros en exceso que están pendientes de tributación al 31.12.2016 y de los propietarios o socios, cesionarios en su caso, que efectuaron tales retiros. Todo esto de acuerdo a la Resolución Exenta N°130, de 2016, la cual dispuso que estos contribuyentes podrán utilizar para estos efectos el formato contenido en el Anexo N°5 de dicha resolución.

Ahora, al realizar un término de giro una sociedad acogida a la tributación de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberá determinar la RLI correspondiente al año comercial del término de giro y pagar el IDPC correspondiente y a su vez, determinar las rentas acumuladas en la compañía a la fecha del término de giro, las cuales se encuentran pendientes de tributación, y que comprenden el saldo de retiros en exceso. Para determinar la base imponible de término de giro se deberá seguir la metodología que se expone en el desarrollo del ejercicio.

En primer lugar, debemos determinar los registros que presenta la sociedad al momento del término de giro, los cuales registran el siguiente detalle:

N°	Detalle	Control	RAI	SAC
				Generado a contar del 01.01.2017
				Con restitución
				26,5822%
	<u>Retiros del Ejercicio (abril)</u>			
	Retiros Sr. Claudio Vidal \$ 50.000.000			
	Retiros Sr. Alexis Medel \$ 50.000.000			
	\$ 100.000.000			
	Retiros Imputados \$ -			
	Retiros Provisorios \$ 100.000.000			
4.2.	RAI del ejercicio	\$ 73.500.000	\$ 73.500.000	
4.5.	Créditos del ejercicio			
II.	Crédito IDPC sujeto a restitución			\$ 11.256.000
	Subtotal N° 1	\$ 73.500.000	\$ 73.500.000	\$ 11.256.000
5.1.	<u>Imputación de retiros provisorios reaj.:</u>			
	Retiros Sr. Claudio Vidal \$ 51.750.000	-\$ 36.750.000	-\$ 36.750.000	-\$ 5.628.000
	Retiros Sr. Alexis Medel \$ 51.750.000	-\$ 36.750.000	-\$ 36.750.000	-\$ 5.628.000
	\$ 103.500.000			
	Subtotal N° 2	\$ -	\$ -	\$ -
5.2.	<u>Retiros no Imputados:</u>			
	Socio Sr. Claudio Vidal \$ 15.000.000			
	Socio Sr. Alexis Medel \$ 15.000.000			
	\$ 30.000.000			
	Remante al Término de Giro	\$ -	\$ -	\$ -

Al momento del término de giro, los contribuyentes acogidos al régimen de semi-integrado, quedan con un saldo de retiros en exceso de acuerdo al siguiente recuadro:

Retiros en exceso:	
Socio Sr. Claudio Vidal, Actualizados	\$15.855.000
Socio Sr. Alexis Medel, Actualizados	\$15.855.000
Total retiros en exceso	\$31.710.000

Según el cambio normativo, se deben determinar las rentas acumuladas en la empresa al término de giro de acuerdo al siguiente detalle, las cuales deben ser gravadas con el impuesto único del 35%:

Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al TG	Montos \$
(+) Capital propio tributario determinado al término de giro	\$ -
(+) Retiros en Exceso	\$ 31.710.000
(-) Saldo final registro REX	\$ -
(-) Capital aportado, reajustado (incluye saldo de FUR)	-\$ 30.000.000
(=) Subtotal	\$ 1.710.000
(-) Incremento por Crédito por IDPC	\$ -
(=) Rentas afectas a impuestos personales al término de giro	\$ 1.710.000

Determinación del Impuesto por Término de Giro:	Montos \$
Base Imponible	\$ 1.710.000
Tasa Impuesto Término de Giro	35%
Impuesto por Término de Giro	\$ 598.500
Crédito por IDP, sujeto a restitución	\$ -
Impuesto a Pagar	\$ 598.500

Por otro lado, la tributación de los socios quedará dada de acuerdo al siguiente detalle:

Concepto	Claudio Vidal	Alexis Medel
Retiros Efectivos	\$ 36.750.000	\$ 36.750.000
Retiros No Imputados	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Incremento	\$ 5.628.000	\$ 5.628.000
Base Imponible IGC	\$ 57.378.000	\$ 57.378.000
IGC	\$ 8.215.819	\$ 8.215.819
Crédito por IDPC	-\$ 5.628.000	-\$ 5.628.000
Restitución Crédito IDPC	\$ 1.969.800	\$ 1.969.800
Impuesto a Pagar	\$ 4.557.619	\$ 4.557.619

Ahora bien, aquí podemos observar la principal diferencia al momento del término de giro con el régimen anterior, la cual se refiere a que la sociedad en el régimen semi-integrado quedará afecta a un impuesto por término de giro de tasa del 35%, la cual sustituye la tributación con los impuestos finales. Como en el caso anterior, se ha eliminado la vía de elusión existente para aquellas compañías que realizaban término de giro manteniendo un saldo de retiros en exceso y en el caso de las empresas de este régimen, se afecta directamente con el impuesto del término de giro del 35%, eliminado definitivamente dicha opción. Por otro lado, la recaudación para este caso es en mayor medida, ya que para el caso anterior sí los socios tienen una tasa de global complementario baja, la tributación será inferior al impuesto definido y analizado para este caso.

4. CONCLUSIONES.

Del desarrollo del trabajo podemos deducir varias conclusiones. Lo primero que podemos mencionar es porqué surgió en su momento el concepto de retiros en exceso, cuál era su objetivo. Si analizamos lo señalado por la norma, nos damos cuenta que siempre se quiso gravar solo aquella parte de los retiros, que consumían las utilidades acumuladas en la empresa, esto debido a que lo pretendido era que los socios mantuvieran invertidas las ganancias dentro de la misma sociedad. Sin embargo, con el pasar del tiempo, el concepto de los retiros en exceso, fue mal usado y abusado por los contribuyentes, con el fin último de disminuir el pago de impuestos finales, por lo cual con la entrada en vigencia de la reforma tributaria este concepto desaparece, y se establece que en el mismo ejercicio los retiros deben definir su tributación.

En segundo lugar, lo que se puede inferir producto del trabajo realizado, es que con el pasar del tiempo los retiros en exceso han cambiado la tributación que los afecta. Al principio, se determinó que todas aquellas rentas que se retiraban y excedían las utilidades tributables acumuladas, se consideraban como ingresos no constitutivos de renta. A partir del año 1990, esta interpretación cambió, y se generó el concepto de los retiros en exceso, para lo cual la norma señaló que todos los retiros que se realizaran en un ejercicio y superaran las utilidades tributables acumuladas en la empresa, quedarían pendientes de tributación con los impuestos finales, hasta que en los ejercicios siguientes se generaran nuevas utilidades a las cuales se poder imputar los mencionados retiros. Posteriormente, a partir del año 2015, la reforma tributaria estableció que ya no se generarán más retiros en exceso, y que los retiros que se realicen deberán definir su tributación en el mismo ejercicio.

Producto de los cambios mencionados, podemos inferir que ya no existirá la postergación de la tributación de los retiros que se realicen a partir del año 2015. Sin embargo, a partir del mismo año, la norma modificó el orden de imputación de los retiros establecido en la resolución N°2154 del año 1990, señalando que en primer lugar se imputarán los retiros del ejercicio y posteriormente los retiros en

excesos provenientes de ejercicios anteriores, lo que impide que se generen nuevos retiros en exceso, pero a su vez instaure la posibilidad que los retiros que se encontraban en exceso al 31.12.2014, no sean imputados, y por ende, se suspenda su tributación con impuestos finales hasta el término de la sociedad.

Por otro lado, también se realizó la comparación del escenario de una sociedad que realiza término de giro y mantiene un saldo de retiros en exceso. En este caso, se observó que hasta el 31.12.2014, los retiros en exceso acumulados a la fecha del término de giro quedaban sin tributación alguna. A partir del 2015 y hasta el 31.12.2016, estos retiros pasan a formar parte de la base que se debe determinar al momento del término de giro y se gravan con el impuesto único del 35%. A contar del año 2017, los retiros en exceso pasan a formar parte del monto de utilidades afectas a impuesto determinado al momento del término de giro, sin embargo, la tributación que le afecte dependerá del régimen a cual se encuentren acogidas las sociedades, ya que si se trata de una sociedad que tributa bajo el régimen de renta atribuida, entenderá atribuida a los socios el monto determinado, sin embargo, si se trata de una sociedad acogida al régimen semi-integrado, el monto determinado se gravará con el impuesto único del 35%. De todo esto, podemos concluir, que producto de la modificación legal, al momento de un término de giro, los retiros en excesos quedarán afectos a impuestos finales o al impuesto único del término de giro, según corresponda, lo que elimina la posibilidad de elusión que existía en las sociedades que mantenían un saldo de retiros en exceso.

Adicionalmente, otro de los análisis realizados fue con el objetivo de identificar el efecto de los retiros en exceso en la determinación del RAI que deben realizar los contribuyentes acogidos al régimen semi-integrado. De acuerdo a lo expresado anteriormente, una sociedad que mantenga un saldo de retiros en exceso, verá disminuido su monto de RAI determinado en el respectivo ejercicio, ya que estarán disminuyendo el CPT, lo que conllevará a que la imputación de los retiros del ejercicio, deba ser realizada a otros registros (DDAN, REX), o que queden sin imputarse, en cuyo caso, los retiros que se mantengan en exceso, sigan en su misma condición. No obstante lo señalado, es importante mencionar lo que ocurre

cuando el beneficiario de los retiros que quedaron en exceso, es una sociedad con contabilidad completa que se encuentra acogida al régimen semi-integrado, en cuyo caso, el flujo efectivo o el activo correspondiente, ingresa al patrimonio de la sociedad y por cuanto queda formando parte del registro RAI, siendo susceptible de tributación incluso antes que la sociedad fuente genere utilidades tributables.

Ahora bien, dando respuesta al primero de nuestros subtemas, podemos mencionar que las reformas tributaras, claramente han ido delimitando la posibilidad de elusión que se presentaba producto de la generación de retiros en exceso, ya que como se observó en el desarrollo de los casos prácticos, la tributación de los retiros en exceso ha ido aumentando producto de las reformas que se han ido suscitando a lo largo del tiempo, considerando la existencia o el término de la sociedad. En sintonía con lo mencionado, la Ley 20.780 eliminó el concepto de retiros en exceso a partir del 01 de enero del 2015, por lo cual ya no se podrán generar y el saldo que se mantenga tributará de acuerdo a lo señalado en el desarrollo de este trabajo.

Y con respecto a nuestro segundo subtema, hemos identificado claramente que existe una postergación de la tributación de los retiros en exceso generados hasta el 31.12.2014, sin embargo, a diferencia de lo que acontecía hasta antes de entrada en vigencia de la Ley 20.780, las sociedades deberán tributar por estos montos acumulados al momento del término de giro o cuando generen más utilidades de las que retiren en un ejercicio determinado.