



**“Imperfecciones en el registro RAI, que podrían tener efectos
tributarios en sus dueños”**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN PARTE II**

Alumna:

Leslie Torres Villegas

Profesor Guía:

Miguel Ojeda

Santiago, marzo 2020

Índice

1. Introducción.....	1
2. Planteamiento del tema de análisis	5
2.1 Identificación del problema objeto de análisis	5
2.2 Importancia del problema identificado.....	7
2.3 Hipótesis:	9
2.4 Subtemas	9
2.5 Objetivo General	10
2.6 Objetivos Específicos.....	10
2.7 Metodología a desarrollar	11
3 Marco Teórico de la situación en análisis	11
3.1 Importancia del tema en Chile.....	11
3.2 Normativa vigente hasta el 31 de diciembre del 2016.....	12
3.2.1 Fondo de Utilidades Tributarias.....	12
3.2.3 Reinversiones.....	15
3.2.4 Pagos Provisionales Por Utilidades Absorbidas	16
3.3 Normativa vigente a partir del 1 de enero de 2017	17
3.3.1 Régimen Atribuido, artículo 14 letra A) de la LIR.....	18
3.3.2 Régimen Parcialmente Integrado, artículo 14 letra B) de la LIR.....	20
3.4 Normativa aplicable al termino de giro	27

3.4.1.	Normativa vigente hasta el 31 de diciembre del 2014	27
3.4.2.	Norma transitoria	28
3.4.3.	Normativa vigente desde el 1 de enero del 2017	29
4	Desarrollo del contenido	34
4.1	Breve comparación entre FUT y RAI.	34
4.2	Desarrollo de los temas	35
4.2.1	Retiros y dividendos Error! Bookmark not defined.	
4.2.2	Cuentas por cobrar	35
4.2.3	Reorganización empresarial. Error! Bookmark not defined.	
4.2.4	Primera enajenación de un bien inmueble, luego de que un contribuyente acogido a renta presunta tribute en renta efectiva.....	48
5-	Conclusiones	59
6-	Bibliografía.....	61

Abreviaturas

- 1) Ley de Impuesto a la Renta, Ley de la Renta, o LIR, corresponden al Decreto Ley N°824 promulgada el 27 de diciembre de 1974 y publicada en el diario oficial el día 31 de diciembre de 1974.
- 2) Ley N°20.780 de 2014, o Ley de Reforma Tributaria corresponden a la Ley N°20.780, promulgada el día 26 de septiembre de 2014, publicada en el diario oficial el día 29 de septiembre de 2014.
- 3) Ley N°20.899 de 2016, o Ley de Simplificación a la Reforma Tributaria corresponden a la Ley N°20.899, promulgada el día 1ro de febrero de 2016, publicada en el diario oficial el día 08 de febrero de 2016.
- 4) Artículo 14 A o Artículo 14 letra A, corresponden al artículo 14, letra A de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1ro de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.
- 5) Artículo 14 B o Artículo 14 letra B, corresponden al artículo 14, letra B de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1ro de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.
- 6) FUT, corresponde al Fondo de Utilidades Tributables, establecido en la Ley N°18.985.
- 7) Artículo 38 bis, corresponde al artículo 38 bis de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1ro de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.

8) RAI, corresponde al registro “Rentas afectas a los impuestos” establecido dentro del artículo 14, letra B de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899

9) RAP, corresponde al registro “Rentas Atribuidas Propias” establecido dentro del artículo 14, letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.

10) DDAN, corresponde al registro “Diferencias entre la depreciación normal y la acelerada que establecen los números 5 y 5 bis, del artículo 31” establecido dentro del artículo 14, letra B de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1ro de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.

11) REX, corresponde al registro “Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta” establecido dentro del artículo 14, letra B de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.

12) SAC, corresponde al registro “Salvos Acumulados de Créditos de Impuesto de Primera Categoría” establecido dentro del artículo 14, letra B de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2017 de acuerdo con lo establecido en la Ley N°20.780 en complementación con la Ley N°20.899.

13) STUT, corresponde al registro “Saldo Total de Utilidades Tributables”, es la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT, sin distinguir si fueron grabadas o no con el IDPC o de la tasa de dicho tributo.

14) IGC, corresponde al Impuesto Global Complementario.

15) IA, corresponde al Impuesto Adicional.

16) SII, corresponde al Servicio de Impuestos Internos.

17) CPT, corresponde al Capital Propio Tributario.

18) IPC, corresponde al Índice de Precios al Consumidor.

19) FUNT, corresponde al Fondo de Utilidades no Tributables.

20) FUR, corresponde al Fondo de Utilidades Reinvertida

21) FUF, corresponde al Fondo de Utilidades Financieras.

22) AT, corresponde a Año Tributario.

23) TG, corresponde a Termino de Giro.

24) IDPC, corresponde al Impuesto de Primera Categoría

1. Introducción

Con fecha 29 de septiembre del 2014 se publicó la ley N° 20.780, simplificada posteriormente por la ley N° 20.899, la cual fue publicada con fecha 8 de febrero del 2016, ambos cuerpos legales implementaron en nuestro sistema tributario los nuevos regímenes de tributación, vigentes en su gran mayoría, a contar del 1° de enero del 2017. Con anterioridad a los cambios impuestos por las leyes antes citadas, en nuestro país operaba un único sistema de tributación, en base al principio de total integración, establecido en el antiguo artículo 14 de la Ley de Impuestos a la Renta, donde aquellos contribuyentes afectos con los impuestos finales podían utilizar como crédito los impuestos soportados en un primer nivel por las sociedades que les distribuían los dividendos y podían postergar la tributación con los impuestos finales hasta que estas utilidades fueran retiradas o distribuidas de la compañía, es decir, este único sistema de tributación consideraba la utilización como crédito contra impuestos finales el impuesto de primera categoría soportado por la sociedad de la cual el contribuyente afecto a impuestos finales es propietario, tributando estas sólo cuando eran retiradas de la sociedad.

La base de este sistema de tributación se centraba en el fondo de utilidades tributables o FUT, el cual era definido por el Servicio de Impuestos Internos como un libro especial de control que debían llevar los contribuyentes, en este registro se encontraba la historia de las utilidades tributables y no tributables, además de los créditos que poseía la sociedad. Este se alimentaba principalmente por la determinación de la renta líquida imponible o RLI y de los dividendos percibidos desde otras sociedades, es decir, las

1. Introducción (continuación)

utilidades susceptibles de retiro para el propietario de la compañía, se conformaban tanto por las utilidades generadas por la misma empresa como de aquellas utilidades percibidas desde otras sociedades en las cuales se tenía participación.

No obstante, el nuevo marco legal contenido en la Ley 20.899, estableció que a contar del 1° de enero del 2017 en nuestro país operan dos nuevos sistemas de tributación, que vinieron a reemplazar el sistema ya existente, estos son el sistema de tributación del artículo 14 letra A) de la ley de impuestos a la renta o régimen de renta atribuida y el régimen de tributación del artículo 14 letra B) de la ley de impuestos a la renta o régimen de imputación parcial de créditos. En este sentido la Ley faculta solo a algunos contribuyentes a elegir el sistema de tributación por el cual se regirán, mientras que a otros que la ley no faculta deberán regirse por el sistema parcialmente integrado.

El régimen de renta atribuida, opera sobre el principio de atribución de rentas, es decir, el pago de los impuestos finales se gatilla al momento en que se generan las rentas, no importando cuando estas serán retiradas de la compañía, puesto que tributarán con el impuesto de primera categoría al momento de ser generadas y serán atribuidas a su propietario en este mismo instante para tributar con los impuestos finales, considerando tanto las rentas propias como las rentas que se le atribuyan provenientes de terceras empresas.

Por otro lado, este régimen de tributación sigue considerando el derecho a utilizar el 100% del monto pagado a nivel de Impuesto de Primera Categoría como crédito contra los impuestos finales.

1. Introducción (continuación)

El segundo régimen de tributación establecido por el artículo 14 letra B) o régimen semi-integrado, opera bajo un principio de integración de rentas, donde las utilidades se mantienen en la compañía y tributan solo al momento de ser retiradas. A diferencia del régimen establecido en el artículo 14 letra A) de la Ley de la renta, los contribuyentes acogidos al régimen parcialmente integrado, sólo tendrán derecho a un crédito del 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por el contribuyente contra los impuestos finales, a excepción de los contribuyentes de impuesto Adicional.

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente mencionar que nuestro país a lo largo de su historia ha sufrido variadas modificaciones al sistema tributario, pero la estructura de la tributación de los contribuyentes de impuestos finales se ha mantenido. Ahora bien, con los cambios realizados en la reforma ya mencionada, y enfocándonos en el sistema de tributación semi-integrado, se produce un cambio importante en la determinación de las rentas afectas a impuestos finales. Lo anterior, debido a que, bajo esta nueva modalidad, las rentas acumuladas en la compañía pendientes de su afectación con los mencionados impuestos finales, se determinan a partir del capital propio tributario y no en base a la acumulación de las rentas líquidas imponibles en el registro FUT.

En este caso, para determinar las utilidades susceptibles de retiro que se encuentran suspendidas de la tributación con los impuestos finales, su principal fuente ya no es la renta líquida imponible, sino más bien, se ha establecido que las utilidades que se encuentran pendientes de tributación serán aquellas que representen un incremento del capital propio tributario o CPT, de esta forma el saldo de utilidades susceptibles de

1. Introducción (continuación)

retiro, corresponde a las cantidades que forman parte del capital propio tributario y exceden de la suma del capital aportado a la empresa, controlándose estas en el registro de rentas afectas a impuestos o RAI.

Debido a los cambios ya mencionados, creemos que es necesario abordar la composición del Registro RAI, y las posibles deficiencias que este mecanismo conlleve al momento de la determinación de los impuestos finales y en el caso que la sociedad ponga término de giro a sus actividades.

Finalmente, nuestra investigación se enfocará en determinar si existen ajustes en la determinación del RAI que distorsionen el cálculo de las cantidades afectas a tributación de impuestos finales e impuesto de termino de giro, dándole un enfoque teórico y práctico al desarrollo de nuestro análisis.

Cabe indicar que, la presente investigación considera los efectos tributarios de la Legislación Vigente al 31 de diciembre de 2019 (Ley N° 20.780 y 20.899), sin perjuicio de las citas que puedan realizarse en virtud de la Ley N°21.210 del 24 de febrero de 2020.

2. Planteamiento del tema de análisis

2.1 Identificación del problema objeto de análisis

Los nuevos regímenes de tributación impulsados por la ley N° 20.780 y su posterior simplificación, mediante la ley N° 20.899, vigentes ambos a contar del 1 de enero del 2017, han implementado diversos cambios a la determinación de utilidades susceptibles de retiro y como estas tributarán con los impuestos finales.

La lógica del artículo 14 letra B) de la LIR, establece que en caso de distribución de utilidades el primer registro a afectar será el registro RAI, en este sentido el legislador estableció que el saldo de dicho registro estará comprendido por la diferencia entre el capital propio tributario al término del respectivo ejercicio, menos el capital aportado debidamente reajustado más sus aumentos y menos sus disminuciones, más los retiros, remesas o dividendos que se consideren como provisorios durante el ejercicio respectivo reajustados y menos el saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX.

Junto con los cambios impulsados al control tributario de las utilidades que se encuentran pendientes de tributación, se estableció el nuevo artículo 38 bis sobre término de giro. Bajo esta nueva metodología, al momento en que la compañía cese sus actividades deberá determinar la cantidad de utilidades que aún no tributan con los impuestos finales, esta cantidad estará representada por la diferencia entre el capital propio tributario y cantidades acumuladas que no representen cantidades afectas a tributación más el capital aportado debidamente corregido monetariamente.

Es así, que pasamos de un sistema de tributación -bastante imperfecto- controlado a

través del registro FUT y alimentado por la determinación de la renta líquida imponible a un sistema de tributación controlado a través del registro RAI y que controla las utilidades generadas por la compañía mediante las variaciones del capital propio tributario versus el capital aportado inicialmente.

En base a lo anterior y considerando qué bajo la nueva metodología de determinación de impuestos finales, no se distingue si las cantidades registradas en la compañía corresponden únicamente a incrementos de patrimonios representados por activos reales. Dado lo anterior, nos surge la primera interrogante a estudiar en torno a si existen cantidades controladas en el capital propio tributario que no debieran ser consideradas en la base imponible de los impuestos finales del impuesto global complementario o impuesto adicional según corresponda o en la base imponible del término de giro, y por otro lado, que la determinación del registro RAI no consideraría ajustes relevantes en la determinación de las cantidades afectas a tributación en los Impuestos Finales o del artículo 38 bis de la LIR.

De esta forma y considerando los cambios sustanciales entre la metodología antigua versus los nuevos cambios impuestos, nos surge una segunda interrogante, la cual consiste en identificar y cuantificar las diferencias entre la tributación con impuestos finales antes del 1 de enero del 2017 y posterior al 1 de enero del 2017 y determinar si el registro RAI aplicaría de mejor manera que el registro FUT.

2.2 Importancia del problema identificado

Considerando las restricciones que la reforma tributaria antes mencionada a impuesto para acogerse al régimen de tributación del artículo 14 letra A) de la ley de impuestos a la renta, ya sea por la naturaleza jurídica de la compañía o por el castigo a la hora de utilizar como crédito el impuesto de primera categoría, la gran mayoría de las compañías y en especial las de mayor tamaño debieron optar por el régimen de tributación establecido por el artículo 14 letra B) o régimen de imputación parcial de crédito. Como hemos mencionado anteriormente, a contar del 1° de enero del 2017 entraron en vigencia los nuevos regímenes de tributación, debido a esto todas las empresas debieron convivir con la transición del registro FUT al registro RAI, para ello la ley N° 20.780 estableció mediante el literal (iii) de la letra b) del N° 1 del Numeral I) del artículo 3° transitorio que todas las empresas debían determinar el “RAI de inicio”, es decir, al 1° de enero del 2017 todas las sociedades debieron determinar el registro RAI a dicha fecha.

Adicional a lo anterior, el servicio de impuestos internos o SII estableció mediante el suplemento tributario del año tributario 2017, todas las sociedades debieron informar a través del código 1023 del formulario 22, la diferencia positiva o negativa que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario determinado al 31 de diciembre del 2016, el saldo positivo existente a la misma fecha de los registros FUT (fondo de utilidades tributarias), FUR (fondo de utilidades reinvertidas), FUNT (fondo de utilidades no tributarias) y el valor del capital efectivamente aportado en la sociedad (más los aumentos y disminuciones efectivos de capital). Junto a este código del formulario 22, nació el concepto de cuadraturas patrimoniales, esto nace, puesto que se considera que,

al comparar el saldo de las utilidades susceptibles de retiro acumulados en el FUT, FUR o FUNT debe ser igual a la variación existente de utilidades que se encuentran acumuladas en el capital propio tributario menos el capital efectivamente aportado (más los aumento y disminuciones de capital), es decir, dicha comparación debiera dar como resultado 0, no obstante, esto no sucede en la gran mayoría de las compañías y no necesariamente se debe a un error o sub declaración de los registros, esto puede tener su origen en una división, dado que la sociedad nació de un proceso de reorganización, por ejemplo, considerando que antes del 2014 las reorganizaciones se efectuaban de acuerdo al patrimonio financiero, lo cual, evidentemente hace que la compañía arrastre desde su origen diferencias entre el capital aportado y el capital informado en su constitución.

A la actualidad, no existen investigaciones que se hayan pronunciado respecto al fondo del tema, por tanto, aun el mercado no puede cuantificar la real magnitud de centrar nuestro sistema tributario en la determinación del capital propio tributario, así como tampoco existe abundante doctrina o jurisprudencia respecto de este tema.

Es por esto que, consideramos que el análisis de la nueva normativa, ya sea, buscando encontrar partidas que no deben formar parte o que son relevantes y no forman parte de la base imponible de los impuestos finales o cuantificando las diferencias entre un sistema basado en el registro FUT y un sistema basado en el registro RAI, consideramos que nuestra investigación puede ser un real aporte para la comunidad doctrinaria, así como para los demás profesionales del rubro.

2.3 Hipótesis:

En virtud de la identificación del problema planteado, buscamos demostrar mediante ejercicios comparativos entre ambos sistemas tributarios que nuestro actual sistema tributario basado en el registro RAI funciona de manera mas perfecta que el antiguo sistema FUT, puesto que abarca situaciones que antes no estaban contempladas en la determinación de impuestos finales.

2.4 Subtemas

Basándonos en lo planteado en los puntos anteriores, el presente trabajo busca aportar a la discusión sobre la nueva forma de tributar con impuestos finales establecidos en los artículos 14 y 38 bis de la ley de impuesto a la renta, mediante la comparación entre la metodología de cálculo pre y post reforma, identificando posibles inconsistencias y los efectos de estas. Por esta razón, hemos establecido las siguientes Hipótesis:

- i. ¿Bajo el mecanismo de determinación del registro RAI, existirían ajustes relevantes que distorsionarían la determinación de las cantidades afectas a tributación con los impuestos finales, ya sea para las partidas del artículo 14 de la LIR o para las partidas del artículo 38 bis de la LIR?
- ii. ¿La determinación de las cantidades afectas a tributación con los impuestos finales, ya sea a través del artículo 14 o el artículo 38 bis, sin perjuicio de las inconsistencia o efectos no deseados que se podrían apreciar en el actual sistema, esto es, el basado sobre la determinación del Capital Propio Tributario, igualmente sería más perfecto que el determinado a través del registro FUT?

Cabe destacar, que se busca dar respuesta a esta última interrogante mediante la

cuantificación de casos específicos aplicados tanto con la norma antigua como con la nueva metodología.

2.5 Objetivo General

A efectos de responder las interrogantes anteriormente planteadas, nuestra investigación tiene por objetivo principal determinar si “La aplicación de los artículo 14 letra B) y 38 bis de la ley de impuestos a la renta, tendría efectos no deseados para los contribuyentes, considerando que al basar la determinación de las utilidades susceptibles de retiro o distribución pendientes de tributación en la determinación del capital propio tributario, se pueden estar considerando o no activos que no constituyeron un incremento real de patrimonio que estarían pendientes de tributación en su afectación con los impuestos finales.

2.6 Objetivos Específicos

De esta forma y persiguiendo el cumplimiento de nuestro objetivo principal, hemos estructurado los siguientes objetivos específicos:

- i. El análisis de la actual legislación y jurisprudencia sobre el artículo 14 letra B) y 38 bis de la ley de impuestos a la renta, en conjunto con la doctrina que ya ha abordado el tema.
- ii. Efectuar una comparación y posterior cuantificación de las principales diferencias en la determinación de la base imponible para impuestos finales entre el actual sistema del artículo 14 letra B) y el antiguo artículo 14 de la ley de impuestos a la renta.

iii. Encontrar y cuantificar posibles inconsistencias en la determinación del capital propio tributario, determinado para efectos de controlar las utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales y los posibles efectos tributarios para el contribuyente.

2.7 Metodología a desarrollar

La presente tesis busca dar respuesta a los subtemas planteados, mediante la consecución de los objetivos anteriormente descritos, a través del análisis dogmático de las normas establecidas por los artículos 14 letra B) y 38 bis de la ley de impuestos a la renta, así como también de las normas de esta materia vigentes hasta el 31 de diciembre del 2016.

A través del método dogmático buscamos establecer y cuantificar como afectan estas modificaciones a la norma a los contribuyentes afectos a los impuestos finales frente a un retiro o distribución de utilidades o a un eventual termino de giro.

3 Marco Teórico de la situación en análisis

3.1 Importancia del tema en Chile.

Desde la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y 20.899, han transcurrido dos periodos tributarios, periodos en los cuales distintos especialistas en materias tributarias han abordado a grandes rasgos los efectos de la forma de determinación del Registro RAI en el cálculo de impuestos finales e impuesto de termino de giro, pero no se ha abordado de forma detallada las implicancias de las distorsiones que podría tener dicho registro. Generando así, la relevancia de plantear este tema en nuestra Tesis.

3.2 Normativa vigente hasta el 31 de diciembre del 2016

Hasta el 31 de diciembre del 2016 se encontraba en vigencia el antiguo artículo 14 de la ley de impuestos a la renta normaba el registro, el cual históricamente fue la base de nuestro antiguo sistema de tributación, rigiendo la forma de tributación de los contribuyentes afectos a los impuestos finales, cuya estructura era la siguiente:

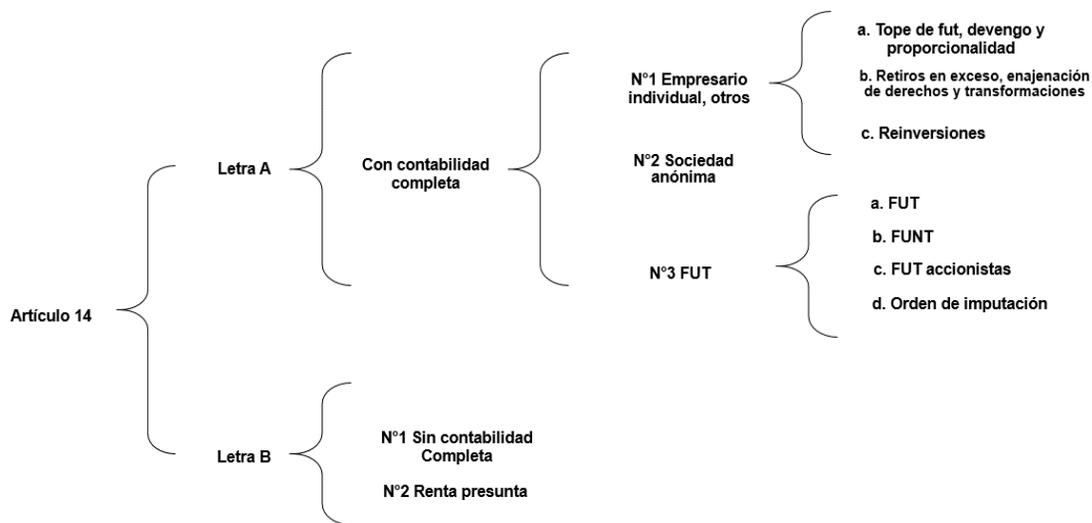


Figura N°1: Resumen antiguo artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.

A continuación, detallaremos los registros vigentes al 31 de diciembre del 2016 necesario para el desarrollo de nuestros objetivos planteados anteriormente:

3.2.1 Fondo de Utilidades Tributarias

De acuerdo al antiguo artículo 14 de la ley de renta, debían determinar el registro FUT todos los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance generan, según contabilidad completa.

En este registro se controlará la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio o en su defecto la pérdida tributaria del ejercicio, el saldo de este registro representará:

- i. Saldo positivo: Representara las utilidades tributables acumuladas en la empresa, que no han tributado con los impuestos finales y que se encuentran a la espera de ser distribuidas o retiradas.
- ii. Saldo negativo: Representara las perdidas tributarias acumuladas en la compañía o las partidas señaladas en el antiguo inciso 1° del artículo 21 de la ley de impuestos a la renta.

Cabe destacar, que a contar del 1° de enero del 2017 entro en vigencia el nuevo artículo 31 numero 3 de la ley de impuestos a la renta, el cual modifico el tratamiento de las perdidas tributarias de arrastre y bajo este nuevo régimen, las perdidas tributarias acumuladas no son controladas en el registro RAI, es decir, las perdidas tributarias de arrastre no inciden en la determinación de las utilidades acumuladas susceptibles de retiro en la compañía, esto porque se entiende que el detrimento patrimonial de la compañía es recogido indirectamente por la determinación del capital propio tributario (se entiende que si una compañía entra en situación de perdida tributaria, debiera existir una RLI negativa y una disminución equivalente en la determinación del CPT).

De acuerdo a la redacción del antiguo artículo 14 de la ley de impuestos a la renta, el registro FUT estará conformado por:

La renta líquida imponible o perdida tributaria del ejercicio.

- a. Se agregarán las rentas exentas de la primera categoría percibidas o devengados y las participaciones sociales o los dividendos ambos percibidos, así como cualquier ingreso, beneficio o utilidades percibidos o devengados que sin formar parte de la renta líquida imponible se encuentren afectos al impuesto global complementario o impuesto

adicional, según corresponda.

b. Se deducirán las partidas a las que se refiere el inciso segundo del artículo 21 de la ley de la renta.

c. Se adicionará o deducirá según sea el caso, los remanentes de utilidades tributables o el saldo negativo de ejercicios anteriores, reajustados en la forma prevista en el número 1, inciso primero, del artículo 41.

d. Al termino del ejercicio se deducirán también, los retiros o distribuciones efectuados durante el ejercicio, reajustados en la forma prevista en el

e. número 1, inciso primero, del artículo 41.

Los retiros o distribuciones de utilidades se imputarán en primer lugar a las rentas afectas al impuesto global complementario o impuesto adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho a crédito, de acuerdo a la tasa de impuesto de primera categoría que les haya afectado, si resultase un exceso, este será imputado a las rentas exentas o cantidades no grabadas con dicho tributo.

3.2.2 Fondo de Utilidades No Tributarias

En el mismo registro FUT, pero en forma separada se deberán controlar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas afectas al impuesto de primera categoría, pero exentas de global complementario o adicional, según corresponda, este registro se anotará en forma histórica, denominándose este registro como el registro FUNT, formaran parte de este registro las siguientes rentas:

- i. Rentas exentas de global complementario.
- ii. Rentas afectas a impuesto único de primera categoría.

- iii. Ingresos no constitutivos de rentas.

3.2.3 Reinversiones

El antiguo artículo 14 de la ley de impuesto a la renta, establece que no se grabaran con impuesto global complementario o adicional, los retiros cuyo destino sea reinvertirlos en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, mientras no sean retiradas de esta última empresa que recibe las utilidades.

La compañía que recibe la reinversión, deberá anotar estas utilidades en el registro FUR o fondo de utilidades reinvertidas, donde estas quedaran a la espera de cumplir con la tributación con los correspondientes impuestos finales.

Las reinversiones se pueden materializar solo en los siguientes casos:

- i. Aumento de capital efectivo en empresas individuales.
- ii. Aportes en sociedades de personas.
- iii. Adquisición de acciones de pago de S.A. siempre que correspondan a acciones de sociedades anónimas abiertas o cerradas, de las cuales sea el primer titular y que represente un aporte efectivo para la sociedad anónima.

Las utilidades registradas en el fondo de utilidades reinvertidas, tributarán solo en los siguientes casos:

- i. Venta de acciones que dieron origen a este aporte de capital.
- ii. Devoluciones de capital
- iv. Terminó de giro.

3.2.4 Pagos Provisionales Por Utilidades Absorbidas

De acuerdo al artículo 33 N°3 de la ley de impuestos a la renta cuando una pérdida tributaria sea absorbida total o parcialmente por utilidades pendientes de tributación, el impuesto pagado se considerará como un pago provisional en aquella proporción que corresponda a la utilidad absorbida.

Aquellas sociedades que durante el ejercicio comercial en que se genera la pérdida hayan sufrido cambios en la propiedad, no podrán deducir las pérdidas sufridas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad al cambio de propiedad.

Para que existe una pérdida tributaria esta debe ser determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la ley de impuestos a la renta, esta podrá ser imputada como gasto en los años futuros o imputada a utilidades tributarias, ya sean propias o de terceros con derecho al crédito de impuesto de primera categoría, de acuerdo a la circular N° 17 del 19 de marzo de 1993, el orden de imputación de las pérdidas tributarias será el siguiente:

1. En primer lugar, se imputarán a las utilidades no retiradas o distribuidas acumuladas en el FUT, ya sean estas utilidades propias o ajenas (dando origen a la recuperación del impuesto de primera categoría de estas utilidades).
2. Ante la inexistencia de utilidades acumuladas, la pérdida tributaria podrá ser utilizada como gastos en ejercicios posteriores absorbiendo esas utilidades.

En el caso que existan utilidades acumuladas en el registro FUT, la imputación de la pérdida tributaria tendrá los siguientes efectos en la determinación de la RLI y del mismo FUT:

PÉRDIDA TRIBUTARIA	CONTABILIZADO EN INGRESOS		EFECTO EN RLI	EFECO EN FUT
	SI	NO		
IMPUTADA A UTILIDADES PROPIAS	X		DEDUCCIÓN	AGREGAR UTILIDADES SIN CRÉDITO
IMPUTADA A UTILIDADES PROPIAS		X	SIN EFECTO	AGREGAR UTILIDADES SIN CRÉDITO
IMPUTADA A UTILIDADES AJENAS	X		SIN EFECTO	SIN EFECTO
IMPUTADA A UTILIDADES AJENAS		X	AGREGAR	SIN EFECTO

Figura N°2: Imputación Perdidas tributarias.

Cabe destacar, que el nuevo tratamiento de perdidas tributarias no considera la imputación de estas a utilidades acumuladas, por el contrario, a contar del 1° de enero del 2017 las perdidas tributarias generadas por la compañía solo pueden ser imputadas a utilidades futuras, por cuanto se entiende que a contar de dicha fecha los pagos provisionales por utilidades absorbidas o PPUA se generaran solo cuando la compañía que se encuentra en situación de perdida tributaria perciba dividendos o efectué retiros de sus relacionadas.

Especial importancia tiene lo anterior, por cuanto podemos ver que, hasta el 31 de diciembre del 2016, la determinación de un PPUA en el caso de utilidades propias aumentaría el saldo del registro FUT, aumentando la cantidad de utilidades pendientes de tributación.

3.3 Normativa vigente a partir del 1 de enero de 2017

A partir de las modificaciones introducidas por la Ley 20.780 sobre Reforma Tributaria y su posterior simplificación en la Ley 20.899, comenzaron a regir nuevos regímenes de

tributación, teniendo como objetivo principal la simplificación del sistema de impuesto a la renta. Estos corresponden al Régimen Atribuido y Régimen de Imputación Parcial, los cuales tienen diferentes metodologías en el cálculo de las rentas afectas a impuestos finales. Ahora bien, la Ley faculta a los contribuyentes para optar por aplicar las disposiciones del artículo 14 letras A) o B), pero solo a algunos contribuyentes podrán a elegir el sistema de tributación por el cual se registrarán, mientras que a otros que la ley no faculta deberán registrarse por el sistema parcialmente integrado.

A continuación, abordaremos un breve resumen de cada uno de estos registros:

3.3.1 Régimen Atribuido, artículo 14 letra A) de la LIR

Este régimen de tributación es en base a contabilidad completa con imputación total de crédito del Impuesto de Primera Categoría a los socios, el cual busca gravar a los propietarios de las sociedades con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se genera la renta.

En la Resolución Ex. N° 130, de 30.12.2016, el SII estableció el formato de los nuevos Registros y las anotaciones que se deben efectuar en los mismos. En general, dicho registros están compuestos por 5 columnas y el objetivo principal de ellos es controlar las rentas empresariales y asegurar la correcta tributación con los impuestos finales de las mismas. A continuación, presentamos un resumen de la composición del Registro de Rentas Atribuidas:

a) Registro RAP

Este se encuentra establecido en la letra a), del N° 4, de la letra A), del Artículo N14 de la LIR. Este artículo establece que se debe registrar en primera instancia, el saldo positivo

de la RLI determinada conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR. Luego, las rentas o cantidades percibidas por la empresa a título de retiros o distribuciones efectuadas desde empresa sujetas a las disposiciones de la letra A) o B) del 14 de la LIR, cuando se traten de rentas afectas al IGC o IA. También, deben ser anotadas las rentas percibidas o devengadas por la empresa que se encuentren exenta del IDPC y otras cantidades percibidas o devengadas por la propia empresa durante el año comercial respectivo, que no hayan formado parte de la RLI o de las rentas exentas, pero que igualmente se encuentra gravado con IGC o IA.

b) Registro DDAN

Establecido en la letra b), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la LIR, en el cual se mantiene el control de la diferencia entre la depreciación acelerada y normal (FUF), toda vez que se encuentra disponible para distribución o retiro. Cabe mencionar que la depreciación acelerada es considerada solo para efectos de Primera Categoría.

c) Registro REX

Establecido en la letra c), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la LIR. En este registro se anotan las rentas exentas de IGC o Adicional y los Ingresos no renta percibidos. También, deberán ser considerados, las rentas de esta misma naturaleza percibidas o devengadas directamente por el contribuyente, así como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas. Además, deben ser incluidas las rentas afectas al IDPCU acumuladas hasta el 31 de diciembre del 2016 y las rentas acogidas al pago del Impuesto Sustitutivo.

d) Registro SAC

Establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la LIR. Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda. También, se deben registrar los por impuestos pagados de fuentes extranjeras diferenciando entre los que dan derecho a devolución de aquellos que no. Estos créditos deben ser separados por aquellos que se generaron a contar del 1 de enero del 2017 en adelante, y los que se acumularon hasta el 31 de diciembre del 2016.

Cabe precisar que no formará parte de este registro SAC el crédito IDPC por impuestos pagados por rentas de fuente extranjera que se deriven de la RLI de la empresa acogida al régimen de renta atribuida, toda vez que ellos serán asignados en la atribución de dicha RLI.

e) Registro STUT

Este registro corresponde a la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT, sin distinguir si fueron grabadas o no con el IDPC o de la tasa de dicho tributo.

3.3.2 Régimen Parcialmente Integrado, artículo 14 letra B) de la LIR

Este régimen, establece que los dueños de las empresas deben tributar con impuestos finales sobre la base de los retiros, remesas o distribuciones efectivas de utilidad que realizan desde éstas y que las rentas obtenidas por la empresa se gravaran con IDPC cuando se generen. Sin embargo, y a diferencia del régimen de renta atribuida, los

socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa respectiva, debiendo restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Considerar que para efectos legales que dicho débito fiscal, se tomara como un mayor impuesto global complementario determinado, resultando finalmente una mayor carga tributaria para sus propietarios. La obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas; en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho tributo.

Además, cabe mencionar que corresponde a un sistema enfocado únicamente para contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa y balance, teniendo como principal característica que a la hora de aplicar los IGC o IA, según proceda, a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas a estas disposiciones, quedarán gravadas sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, remesen o les sean distribuidas desde dichas empresas, cuando tales sumas se encuentren afectas a tales impuestos, de acuerdo a los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

La Resolución Ex. N° 130, de 30.12.2016 emitida por el SII establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener los siguientes registros:

a) Registro RAI

Establecido en la letra a), del N° 2, de la letra B), del Artículo N° 14 de la LIR, en el cual se registran todas aquellas rentas o cantidades acumuladas en la sociedad que representen incrementos del capital propio tributario (CPT), y que, en caso de ser retiradas, remesadas o distribuidas, serán afectas a IDPC, IGC o IA, según corresponda. Los contribuyentes deberán registrar al término del año comercial respectivo, aquellas rentas o cantidades que forman parte del CPT de la empresa y que no correspondan al capital pagado, a rentas exentas del IGC o IA, a ingresos no constitutivos de renta, ni a rentas que han completado su tributación con todos los impuestos de la LIR, en consecuencia, se trata de rentas o cantidades que al momento de su retiro, remesa o distribución se afectarán con el IGC o IA, según corresponda, conforme a lo establecido en los N°(s) 1 y 3, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Además, la misma Ley establece que solo será considerado el valor positivo del Capital propio tributario al término del año comercial, determinación que debe desarrollarse según las disposiciones del artículo 41 de la LIR.

Respecto a los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio que no resultaron imputados a los remanentes del ejercicio anterior de este registro o del FUF y REX, deberán reponerse reajustados según la variación de IPC entre la fecha del retiro, remesa o distribución y el cierre del ejercicio, en la determinación del CPT.

Ahora bien, del cálculo anterior del CPT deberá deducirse las cantidades positivas del registro REX determinado al término del año comercial y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, incrementado o disminuido, según corresponda, por los

aumentos o disminuciones de capital efectuados posteriormente, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al término del año comercial respectivo.

En el recuadro siguiente se puede observar cada concepto que compone el cálculo del RAI:

Concepto	Monto
El CPT positivo determinado al término del año comercial	(+)
Por no formar parte del saldo del CPT al término del año comercial, debe reponerse: El monto de los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio calificados como provisorios.	(+)
Saldo positivo del registro REX incluye FUNT) que se determine al término del año comercial (efectuada la imputación de los retiros, remesas o distribuciones al remanente inicial).	(-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones No se considera los valores de aporte financiados con reinversiones, sin importar fecha. (Depurar capital Inicial de Reinversiones)	(-)
Cantidades afectas al IGC o IA al término del año comercial (solo valor positivo)	(=)

Figura N°3: Calculo Saldo RAI.

Ahora bien, respecto al cálculo inicial del RAI, esto es, al 1° de enero de 2017, el Oficio N°476 del 5 de marzo del 2018 corrige lo establecido en la Circular N° 49 del 2016, estableciendo lo siguiente

“Conforme a las citadas normas, el saldo inicial del registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI) al 1° de enero de 2017, estará compuesto por las siguientes cantidades:

a) La suma del Saldo Total de las Utilidades Tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre 2016; y

b) El monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario, lo siguiente:

(i) el monto positivo de los registros FUT, Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) y Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT);

(ii) el valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a aquél en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016.

La diferencia patrimonial indicada en la letra b) precedente puede ser positiva o negativa, por cuanto la norma legal no exige que el resultado de esa operación aritmética sea positivo. No obstante que, finalmente debe considerarse solo el valor positivo que resulte como saldo inicial del RAI.”

De lo anterior se desprende que para la determinación del saldo del RAI inicial, esto es, al 1° de enero del 2017, la diferencia patrimonial resultante del cálculo antes expuesto, puede ser positiva o negativa. Sin perjuicio, de que solo se considerara el valor positivo de saldo RAI.

Entre los conceptos que componen la determinación del RAI se encuentra el Capital propio tributario, el cual detallaremos a continuación:

i) Capital Propio Tributario

Esta determinación, corresponde a la diferencia entre los activos y pasivos del contribuyente, valorizados tributariamente según lo establecido en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Este se podría definir como el valor tributario de la empresa.

Respecto al cálculo del CPT, en general se utilizan dos métodos, el del activo y el del Patrimonio. El primero, plantea un punto de partida desde el total de activos de la sociedad, el cual es depurado para determinar el activo a valor tributario, y restar los pasivos exigibles que deben encontrarse a valor tributario.

Por otro lado, el método del patrimonio, toma como punto de inicio las cuentas patrimoniales de la empresa las que deben estar valorizadas financieramente, para realizar los ajustes pertinentes y llegar al valor del CPT.

b) Registro DDAN

Los contribuyentes que apliquen el régimen de depreciación acelerada a que se refiere el N° 5 y/o 5 bis del artículo 31 de la LIR, solo considerarán dicha depreciación para los efectos de la determinación de la Renta Líquida de la Primera Categoría. Por lo tanto, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.

Este cálculo debe ser determinado activo por activo, anotándose la diferencia por cada bien en el periodo respectivo incorporándose al remanente del periodo anterior debidamente reajustado. De estas diferencias se rebajarán las cantidades que correspondan a la depreciación normal, después que termine de aplicarse la

depreciación acelerada de los bienes, siempre que las primeras diferencias no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas previamente.

c) Registro REX

En este registro, los contribuyentes deberán anotar al término del año comercial respectivo, según corresponda:

- i) Las rentas exentas del IGC o IA, percibidas o devengadas por el contribuyente, como aquellas que perciba a título de retiros o dividendos de otras empresas.
- ii) Los ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente, así como aquellos que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.
- iii) Los retiros y dividendos percibidos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR.
- iv) Los retiros o dividendos con cargo al registro RAP, de empresas acogidas al régimen de renta atribuida, en consideración a que la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, las califica como ingreso no constitutivo de renta. Sin embargo, estas cantidades deberán ser controladas en una columna separada dentro de los ingresos no renta, con el objeto de certificarlas como tales, pero con la característica de que han sido gravadas con los impuestos de la LIR.

d) Registro SAC

Establecido en la letra d), del N° 4, de la letra A), del Artículo N° 14 de la LIR. Este registro tiene por objeto llevar un control de los créditos por IDPC a que tendrán derecho los

propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas o cantidades afectas al IGC o IA según corresponda. Además, en este registro también se incorpora el saldo de créditos por impuestos pagados en el exterior, imputables directamente a los IGC o IA conforme a los artículos 41 A y 41 C de la LIR. Al igual que en el caso indicado en el párrafo anterior, los contribuyentes que mantengan este tipo de créditos acumulados en el registro FUT al 31 de diciembre de 2016, deberán incorporarlos en este registro SAC, en forma separada como un remanente del ejercicio anterior al 1° de enero de 2017.

e) Registro STUT

Los contribuyentes deberán determinar a contar del 1° de enero de 2017, un saldo total de utilidades tributables (STUT) que considerará la suma de todas las utilidades que se mantengan en el registro FUT, sin distinguir si fueron grabadas o no con el IDPC o de la tasa de dicho tributo.

3.4 Normativa aplicable al termino de giro

3.4.1. Normativa vigente hasta el 31 de diciembre del 2014

Bajo nuestro antiguo sistema de tributación, el artículo 38 bis de la LIR establecía que los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva mediante contabilidad completa, al cesar las actividades empresariales deberá considerar retiradas o distribuidas las utilidades acumuladas a la fecha del termino de giro, estas utilidades tributara con una tasa del 35%, el cual tiene el carácter de único a la renta, es decir, con este impuesto se entiende que las utilidades pendientes de tributación a la fecha del termino de giro cumplieron totalmente su tributación.

No obstante, lo anterior esta norma deja al contribuyente la opción de optar por tributar con una tasa promedio equivalente a sus 3 últimas declaraciones de global complementario, siendo este mecanismo una forma de reliquidar el impuesto de termino de giro.

De acuerdo a lo anterior, se entiende que bajo la antigua norma del artículo 38 bis de la LIR, a la fecha del termino de giro la sociedad debe determinar una renta líquida imponible y enterar el respectivo impuesto de primera categoría (en caso de tener RLI positiva) y confeccionar a esta fecha el fondo de utilidades tributarias, afectando este con la tasa del 35%, operación con la cual las utilidades pendientes de tributación acumuladas en la compañía se afectaran con los impuestos finales de nuestro sistema tributario.

En el caso que a la fecha del termino de giro la sociedad determina un registro FUT negativo o cero, no estará obligada a enterar impuesto alguno por termino de giro

3.4.2. Norma transitoria

El proyecto de reforma tributaria impulsado por la ley N° 20.780 y simplicidad posteriormente por la ley N° 20.899, considera un periodo de transición en las normas de termino de giro establecidas en el artículo 38 bis de la LIR, este periodo estuvo vigente desde el 1° de enero del 2015 hasta el 31 de diciembre del 2016.

Este régimen transitorio, vigente entre los años comerciales 2015 y 2016 deja a elección del contribuyente para que determine como utilidades acumuladas pendientes de tributación, la cantidad menor entre:

a. El saldo que se determine a la fecha del termino de giro del registro FUT y FUR, tales cantidades corresponden a las utilidades tributables registradas conforme a lo dispuesto en las letras a) y b) del N°3, de la letra A del artículo 14 de la ley de impuestos a la renta.

b. La diferencia entre la determinación del capital propio tributario a la fecha de término de giro, de acuerdo a las normas del N° 1 del artículo 41 de la LIR sumado los retiros en exceso en caso de existir y las siguientes cantidades:

- ✓ Saldo del registro FUNT en caso de existir.
- ✓ Capital efectivamente aportado en la compañía, más los aumentos y disminuciones respectivos, corregidos monetariamente de acuerdo a la variación del IPC.

3.4.3. Normativa vigente desde el 1 de enero del 2017

i) Régimen Atribuido

De acuerdo con lo establecido en el actual artículo 14 letra A) de la LIR, el Régimen de Renta Atribuida establece que los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría que determinan sus impuestos a base de contabilidad completa deben atribuir a los propietarios de la empresa la renta generada en el ejercicio, de esta forma se afectaran con impuestos finales las utilidades que sean atribuidas desde las compañía sin importar si han sido retiradas o no, centrándose en una tributación a base devengada desde las compañías en las que dichos propietarios tengan participación.

A diferencia de lo mencionado en el párrafo anterior, el régimen de imputación parcial de créditos, en su artículo 14 letra B) establece que la renta generada por las compañías

que determinan su resultado en base a renta efectiva con contabilidad completa, solo se ve afectada con los impuestos finales al momento en que esta es retirada o distribuida a sus respectivos socios o accionistas.

Así los contribuyentes finales quedarán gravados con los impuestos Global Complementario o Adicional según corresponda, sobre la base de los retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen de las empresas o sociedades en las que participen, y no sobre rentas que se les atribuyan, es decir, si no se realizan retiros de utilidades de la empresa, no se genera tributación para los contribuyentes finales.

ii) Régimen Parcialmente Integrado

Ahora bien, al contrario de lo estipulado bajo la base del régimen de renta atribuida, al momento de imputar el monto de Impuesto de Primera Categoría contra los impuestos finales, los contribuyentes deberán restituir un equivalente al 35% del monto de dicho crédito, por lo que solo se dará de crédito el 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado.

Sin perjuicio de lo anterior, la obligación de restitución del 35% no será aplicable a contribuyentes del Impuesto Adicional, residentes en países con los cuales Chile ha suscrito un convenio de doble tributación vigente.

Estos tributarán por las rentas efectivamente distribuidas o retiradas de las empresas chilenas, y podrán utilizar el 100% del crédito otorgado por el pago del Impuesto de Primera Categoría, por lo que su carga efectiva se mantendrá en 35%.

La Circular N° 49 del año 2016, enfatiza la importancia de las rentas o cantidades acumuladas en el CPT de la sociedad y de los créditos por IDPC acumulados, los cuales

son controlados en los registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, estos son, RAI, DDAN, REX, SAC y STUT.

Además, establece el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones, los que deben imputarse cronológicamente en los registros RAI, DDAN, REX, en el mismo orden.

a) *Impuesto por Termino de Giro*

i) Régimen Atribuido

A partir del 1° de enero de 2017, se establece una nueva metodología para determinar las rentas o cantidades que se entenderán retiradas para efectos de la aplicación del impuesto por termino de giro.

Una sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, como primera instancia deberá dar aviso al SII dentro de los dos meses siguientes al termino de giro, según lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario. Además, debería confeccionar un balance y la determinación de la renta líquida imponible correspondiente a dicho periodo.

Estos tributarán por las rentas efectivamente distribuidas o retiradas de las empresas chilenas, y podrán utilizar el 100% del crédito otorgado por el pago del Impuesto de Primera Categoría, por lo que su carga efectiva se mantendrá en 35%.

La Circular N° 49 del año 2016, enfatiza la importancia de las rentas o cantidades acumuladas en el CPT de la sociedad y de los créditos por IDPC acumulados, los cuales son controlados en los registros que deben llevar los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de créditos, estos son, RAI, DDAN, REX, SAC y STUT.

Además, establece el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones, los

que deben imputarse cronológicamente en los registros RAI, DDAN, REX, en el mismo orden.

a) *Impuesto por Terminio de Giro*

i) Régimen Atribuido

A partir del 1° de enero de 2017, se establece una nueva metodología para determinar las rentas o cantidades que se entenderán retiradas para efectos de la aplicación del impuesto por terminio de giro.

Una sociedad sujeta al régimen de renta atribuida, como primera instancia deberá dar aviso al SII dentro de los dos meses siguientes al terminio de giro, según lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario. Además, debería confeccionar un balance y la determinación de la renta líquida imponible correspondiente a dicho periodo.

Cabe mencionar, que el legislador no prevé los casos en que las compañías mantengan al momento del término de giro, retiros en exceso pendientes de tributación provenientes del sistema tradicional, determinados al 31 de diciembre de 2014. Por lo anterior, en la Circular N° 49 de 2016 se indica que cuando existan retiros en exceso pendientes de tributación, estos deben ser agregados a la metodología anteriormente descrita.

Finalmente, dentro de las gestiones que deben realizar los contribuyentes que den terminio de giro, podemos nombrar las siguientes:

1. La empresa deberá dar aviso al SII dentro de los dos meses siguientes al terminio de giro,
2. según lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario.
3. La sociedad tendrá que confeccionar un balance de término de giro y

determinar la Renta Líquida Imponible correspondiente a dicho período, procediendo a pagar los impuestos que correspondan.

4. También deberán determinar las rentas acumuladas que tengan pendiente su tributación con los impuestos finales al momento del término de giro, de la forma establecida en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.

5. Deberán determinar el impuesto por término de giro, el cual aplica con una tasa del 35%, pudiendo deducir del mismo el crédito por IDPC y el crédito por impuestos pagados en el exterior.

6. Adicionalmente, la sociedad debería validar el costo tributario de los bienes que se adjudiquen los propietarios, en la disolución o liquidación de la empresa a la fecha del término de giro.

7. Finalmente, deben proceder al pago de IDPC, el impuesto de término de giro y el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la LIR, según lo establecido en el N° 5 del artículo 38 bis de la LIR, dentro del período anteriormente mencionado.

4 Desarrollo del contenido

4.1 Breve comparación entre FUT y RAI.

Antes de la reforma tributaria, el sistema tributario chileno era un régimen integrado con una tasa específica sobre las utilidades que se generaban en un periodo. Si estas utilidades eran retiradas por los socios o se pagaban dividendos a los accionistas, la persona tributaba en sus impuestos personales. Si no ocurría lo anterior (retiro o dividendos), la utilidad se llevaba al FUT y se reinvertían las utilidades.

Con posterioridad, los nuevos regímenes de tributación impulsados por la ley N° 20.780 y su posterior simplificación, mediante la ley N° 20.899, vigentes ambos a contar del 1 de enero del 2017, han implementado diversos cambios a la determinación de utilidades susceptibles de retiro y como estas tributarán con los impuestos finales, y en el caso específico del Régimen semi integrado, establece que en caso de una distribución de utilidades el primer registro que se afectara será el registro RAI, el que se compone principalmente por la determinación del capital propio tributario. Por su parte el antiguo sistema FUT, correspondía a un registro que se alimentaba principalmente por la renta líquida del ejercicio.

Adicionalmente la tributación asociada al término de giro también cambió, y pasó de una base fundamentada en el saldo FUT de la compañía a la fecha de cese de actividades, a determinar la cantidad de utilidades pendientes de tributación en base a un patrimonio tributario determinado a la misma fecha.

Finalmente, dentro de las principales diferencias de los regímenes vigentes a la fecha versus el régimen del FUT, se encuentra la utilización del capital propio tributario como

base del cálculo para el RAI. Es por esta razón que, en la presente sección del trabajo, se revisan ciertas partidas, que a nuestro criterio consideramos que distorsionan la determinación del registro RAI y por ende la determinación de utilidades susceptibles de retiro, realizando una comparación entre el comportamiento de ambos sistemas tributarios.

A continuación, algunos ejemplos de estas partidas:

- a) Retiros y dividendos.
- b) Créditos incobrables, que se mantienen como activo por no cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR.
- c) Reorganización Empresarial.
- d) Primera enajenación de un bien inmueble, luego de que un contribuyente acogido a renta presunta tribute en renta efectiva.
- e) Fusiones transfronterizas.

Para efectos de desarrollar la hipótesis y objetivos planteados en este trabajo, abordaremos los conceptos de las letras b) y d).

4.2 Desarrollo de los temas

4.2.1 Cuentas por cobrar

a) Explicación del concepto y normativa vigente:

Uno de los principales activos que mantienen las empresas en sus registros corresponden a cuentas por cobrar, este concepto es considerado uno de los activos de mayor liquidez luego del efectivo en una entidad económica, estas cuentas equivalen a derechos exigibles que se originan por ventas, servicios prestados, otorgamientos de

préstamos o cualquier otro concepto análogo. A nivel general suelen incluirse documentos por cobrar a clientes representando derechos exigibles, que han sido documentados con letras de cambio o pagarés. Puede originarse de diferentes maneras, pero en todas las empresas o entidades económicas crea un derecho en el que le exige al tercero el pago de la misma. En caso contrario la empresa tiene derecho a recuperar lo vendido a crédito. En definitiva, las cuentas por cobrar significan aplicaciones de recursos de la empresa los que se convertirán en dinero efectivo en un plazo determinado.

Ahora bien, comúnmente tenemos cuentas o documentos por cobrar que finalmente no son pagados dentro de los plazos establecidos e incluso luego de un análisis sabemos que nunca podremos recuperar ese pago, razón por la cual iniciamos un proceso de cobranza que puede tener varios efectos, entre ellos el tributario al generarse un incobrable que finalmente debemos castigar.

Para regular el proceso de castigo de cuentas por cobrar, el SII emitió la Circular N° 24 del 24 de abril del 2008, documento que establece los procedimientos y requisitos para que el castigo de cuentas incobrables sea un gasto aceptado para el contribuyente.

El artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta en su inciso 3° indica lo siguiente:

“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio:

N° 4, inciso primero

4°.- Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de

cobro.”

Como podemos observar, la norma establece tres requisitos:

- a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio;
- b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente; y
- c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

En relación al tercer requisito, la instrucción del SII separa por montos cada una de las deudas, para considerar si ha dado cumplimiento al requisito, ya que no es lo mismo las gestiones que se puedan realizar para el cobro de una deuda de 10 UF a una deuda superior a 50 UF.

De esta manera, el SII las clasifica en tres rangos:

- i) Deudas individuales de hasta 10 UF;
- ii) Deudas entre 10UF y 50 UF; y
- iii) Deudas que superen las 50 UF.

Uno de los requisitos en común en los tres rangos es que la empresa haya cesado con el deudor todo tipo de relación comercial, por lo que se deduce que no puedo castigar deudas a clientes con los cuales sigo operando.

Por su parte en las deudas que superen las 50 UF, se requiere realizar acciones judiciales para el cobro, indicándose que *“la empresa deberá acreditar haber requerido judicialmente al deudor y realizado las actuaciones procesales propias y razonables del procedimiento judicial de que se trate. Lo anterior será acreditado mediante declaración jurada simple emitida conjuntamente por el abogado patrocinante de la causa y el*

representante legal de la empresa acreedora.”

Luego de la publicación de la Circular N° 24, quedaron dudas respecto a cuándo se debían ejercer las acciones judiciales de cobranza para dar cumplimiento a los requisitos anteriormente mencionados. Es por esta razón que el SII emitió el Oficio N° 1.980 del 31 de julio de 2015, indicando que las acciones de cobranza se deben realizar dentro de los plazos de prescripción, incluso si las propias obligaciones contraídas tienen un proceso definido de solución de controversias (Contrato de compromiso o cláusula compromisoria). Al respecto, nombraremos algunos tipos de dudas y sus plazos de prescripción:

- i. Prescripción de pagarés y letras de cambio: un año contado desde la fecha en que el documento se ha hecho exigible, es decir, desde el momento en que el acreedor puede presentar a cobro judicial la deuda (Ley N° 18.092, 1.982).
- ii. Prescripción de cheques: un año contado desde la fecha del protesto (DFL 707, 1.982, Art.34)
- iii. Prescripción de otras deudas que consten en escritura pública: plazo de 3 años desde que la obligación que en ellos consta se hace exigible. A pesar de esto, es importante considerar que en ese plazo de 3 años se extingue y se pone término a la acción de cobro como ejecutiva. Sin embargo, podrá cobrarse a través de un juicio ordinario por 2 años más de acuerdo a lo indicado por el artículo 2.515 del Código Civil.
- iv. Prescripción de otras deudas comunes: todos aquellos casos en que la ley no ha establecido un plazo de prescripción especial para determinadas deudas, el plazo

será el general, es decir, 5 años contados desde que se hizo exigible su cobro.

Ahora bien, cuando un crédito incobrable haya sido castigado por la entidad, y rebajado como un gasto tributario, sin cumplir con los requisitos antes mencionados, el monto deberá agregarse a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría y no será aplicable en esta situación la tributación especial que dispone el artículo 21° de la Ley de la Renta, por no tratarse en tal caso de una partida que constituya un retiro de una especie o de una cantidad representativa de desembolso de dinero.

Dicho lo anterior, muchas empresas mantienen en su capital propio tributario un porcentaje de activos por cuentas por cobrar que probablemente nunca serán cobradas. Esto puede generarse por diversos motivos, entre los cuales se encuentran, que el gasto de cobranza y juicios asociados resultaría mayor al monto adeudado por un tercero, o que la entidad mantiene un control deficiente de estas transacciones por lo cual no tienen como acreditar los requisitos para que puedan ser considerados un gasto aceptado, manteniendo un capital propio tributario mayor al que realmente tienen. Este último punto es el relevante para nuestro trabajo, ya que como se ha mencionado a lo largo de esta tesis, la determinación del RAI se basa en el Capital propio tributario, y si este contiene distorsiones en su cálculo conllevaría a que el RAI determinado también se vea afectado. En este caso particular, el que una sociedad mantenga en sus activos cuentas incobrables que no han cumplido con los requisitos para ser un gasto aceptado, provocan una inflación no real del capital propio tributario, y por ende resultaría en un mayor RAI a utilizar en el ejercicio.

Por su parte, es pertinente abordar los efectos que se generan cuando prescribe el plazo de cobro de una cuenta por cobrar, en dichas circunstancias la sociedad pierde el derecho de ejercer acciones de cobro, por lo cual la probabilidad de que estos montos puedan ser recuperados es casi nula. Sin perjuicio de lo anterior, dado las circunstancias ya planteadas, las instrucciones impartidas por el artículo 31 de la LIR, impiden que la sociedad pueda generar un gasto tributario por estos montos, por lo tanto ¿la entidad debe mantener un activo por estas cuentas por cobrar? A la fecha no existe normativa que fije el tratamiento tributario de este activo, pero tampoco norma alguna que impida dar de baja del capital propio tributario este concepto. Ahora bien, ¿correspondería seguir manteniendo un activo en el CPT, que probablemente no traerá beneficios futuros a la empresa y del cual la empresa ya perdió todos los derechos de cobro?. Tomando en consideración que el capital propio tributario es la base del RAI, y por lo tanto si una partida distorsiona su cálculo generaría un efecto directo en las rentas afectas determinadas por la sociedad, en este caso aumentaría las rentas afectas pendientes de tributación, considerando en ellas un monto que realmente no se encuentra disponible. En conclusión, en el caso de que la sociedad proceda a un término de giro, deberá determinar el Impuesto del artículo 38 bis de la LIR, resultando en que la base imponible de este impuesto se verá aumentada por estas cuentas incobrables, por las cuales la entidad ya tributo por medio del IDPC, y tendrá que volver a tributar por el impuesto de TG.

A diferencia del RAI, en el antiguo régimen del FUT este monto no hubiera sido recogido, ya que este registro se alimentaba por la renta líquida determinada al término de cada

ejercicio y utilidades ajenas recibidas, de esta forma la sociedad al determinar el impuesto del artículo 38 bis de la LIR en el régimen del FUT, no tributaria nuevamente por este concepto.

b) Ejemplo numérico:

A continuación, plantearemos un ejemplo del efecto que generaría un mayor activo registrado en el CPT versus la eliminación del mismo:

Antecedentes:

1- Participaciones:

Detalle	% Part.	Monto en \$
Socio 1	70%	70.000.000
Socio 2	30%	30.000.000
Total capital enterado	100%	100.000.000

2- La sociedad al 31.12.XX posee los siguientes registros tributarios,

Concepto	Monto \$
CPI	110.000.000
RLI	10.000.000
CPT	117.300.000
FUT	17.300.000
Crédito por IDPC sujeto a restitución	2.700.0

3- No aplicaremos Corrección monetaria, a fin de facilitar la comprensión del ejercicio.

4- La sociedad mantiene en sus activos \$ 5.000.000 por concepto de cuentas por cobrar.

En años anteriores contablemente la sociedad castigo estas cuentas, el cual no correspondía a un castigo tributario, efectuando un agregado en la RLI y reponiendo el activo en el Capital propio tributario.

5- Para efectos de comparación, presentamos la composición del FUT:

Detalle	Control	Utilidad	Impuesto	Crédito
FUT Inicial	10.000.000	7.300.000	2.700.000	2.700.000
Pago de impuesto	(2.700.000)		(2.700.000)	
RLI del ejercicio	10.000.000	7.300.000	2.700.000	2.700.000
Total	17.300.000	14.600.000	2.700.000	5.400.000

6- Para efectos de comparación, consideraremos paralelamente que la sociedad se encuentra acogida al artículo 14 B) de la LIR, por lo que su registro empresarial quedaría como sigue:

Detalle	RAI	SAC	STUT
Saldo inicial	10.000.000	2.700.000	10.000.000
Crédito por IDPC		2.700.000	
Reverso RAI	(10.000.000)		
RAI del ejercicio	17.300.000		
Saldo total	17.300.000	5.400.000	10.000.000

Determinación RAI inicial:

+ Patrimonio Tributario	110.000.000
(-) Capital aportado	<u>(100.000.000)</u>
= Diferencia	10.000.000
(-) FUT	<u>(10.000.000)</u>
= Rentas afectas	-
+ STUT	<u>10.000.000</u>
= Rentas afectas	10.000.000

Determinación RAI Final:

(+) Capital propio tributario al 01.01.XXXX	117.300.000
(+) Dividendos provisorios	-
(-) Saldo REX al 31.12.XXXX	-
(-) Capital aportado	<u>(100.000.000)</u>
(=) Rentas afectas a impuestos finales	17.300.000

7- Ahora bien, con el fin de visualizar el efecto de las referidas cuentas por cobrar, a continuación, observaremos la composición del FUT y RAI, considerando un retiro de utilidades por \$12.300.000, y el efecto que generaría la eliminación de la cuenta por cobrar.

Determinación Registro FUT:

Detalle	Control	Utilidad	Impuesto	Crédito
FUT Inicial	10.000.000	7.300.000	2.700.000	2.700.000
Pago de impuesto	(2.700.000)		(2.700.000)	
RLI del ejercicio	10.000.000	7.300.000	2.700.000	2.700.000
Retiros:				
Socio 1	(6.150.000)	(6.150.000)	-	(2.274.657)
Socio 2	(6.150.000)	(6.150.000)	-	(2.274.657)
Total	5.000.000	2.300.000	2.700.000	850.686

Como se puede observar el FUT se alimenta principalmente por la renta líquida imponible determinada en el ejercicio, por lo anterior, si diéramos de baja el activo del capital propio tributario no generaría ninguna diferencia en la determinación del libro FUT, debido a que este ajuste no afectaría RLI, por no corresponder a un gasto tributario, según lo ya planteado en los puntos anteriores.

Determinación Registro RAI al termino del ejercicio, incluyendo retiros y cuenta por cobrar:

Detalle	RAI	SAC	STUT
Saldo inicial	10.000.000	2.700.000	10.000.000
Retiros :			
Socio 1 (6.150.000)	(5.000.000)	(1.350.000)	(5.000.000)
Socio 2 (6.150.000)	(5.000.000)	(1.350.000)	(5.000.000)
Retiros pendientes (2.300.000)			
Crédito por IDPC		2.700.000	
Reverso RAI	-		
RAI del ejercicio	7.300.000		
Retiros :			
Socio 1 (1.150.000)	(1.150.000)	(425.342)	
Socio 2 (1.150.000)	(1.150.000)	(425.342)	
Saldo total	5.000.000	1.849.316	-

Determinación RAI:

(+) Capital propio tributario al 01.01.XXXX	105.000.000
(+) Dividendos provisorios	2.300.000
(-) Saldo REX al 31.12.XXXX	
(-) Capital aportado	<u>(100.000.000)</u>
(=) Rentas afectas a impuestos finales	7.300.000

Cabe hacer presente que el Capital propio tributario se ve disminuido producto de los retiros y el pago de impuesto del año anterior.

Determinación Registro RAI al termino del ejercicio, incluyendo retiros y eliminando la cuenta por cobrar:

Detalle	RAI	SAC	STUT
Saldo inicial	10.000.000	2.700.000	10.000.000
Retiros :			
Socio 1 (6.150.000)	(5.000.000)	(1.350.000)	(5.000.000)
Socio 2 (6.150.000)	(5.000.000)	(1.350.000)	(5.000.000)
Retiros pendientes (2.300.000)			
Crédito por IDPC		2.700.000	
Reverso RAI	-		
RAI del ejercicio	2.300.000		
Retiros :	(2.300.000)		
Socio 1 (1.150.000)	(1.150.000)	(425.342)	
Socio 2 (1.150.000)	(1.150.000)	(425.342)	
Saldo total	-	1.849.316	-

Determinación RAI:

(+) Capital propio tributario al 01.01.XXXX	100.000.000
(+) Dividendos provisorios	2.300.000
(-) Saldo REX al 31.12.XXXX	
(-) Capital aportado	<u>(100.000.000)</u>
(=) Rentas afectas a impuestos finales	2.300.000

Cabe hacer presente que el Capital propio tributario se ve disminuido producto de los retiros, pago de impuesto del año anterior y la eliminación de la cuenta por cobrar.

Ahora bien, distinto es el caso del RAI. En el caso del registro RAI que aun incluye las cuentas por cobrar, realizamos un retiro tal que generará que quedaran pendientes las utilidades referentes a las cuentas por cobrar que, en su oportunidad al castigarse financieramente, tributaron por medio de la renta líquida.

Paralelamente determinamos el registro RAI, eliminando de sus activos las cuentas por

cobrar que aún mantenía la sociedad y de las cuales ya no tenía derecho a generar un gasto tributario, por no cumplir con los requisitos estipulados en la LIR, por consiguiente, esta disminución del capital propio tributario se vio reflejada directamente en el RAI del ejercicio. En este último registro, podemos visualizar el efecto que genera esta baja de activo que no tiene una contrapartida en la RLI. Es decir, cuando se castigaron financieramente estas cuentas se efectuó un agregado en la RLI (por no corresponder a un gasto tributario) el cual tributo con IDPC, y por su parte a nivel del patrimonio tributario se repuso el activo. Sin embargo, luego de prescritos los plazos para ejercer acciones de cobro de parte de la sociedad, no existe razón por la cual continuar manteniendo un activo que no generará ningún beneficio futuro o por el cual no se podrá generar un gasto tributario. Por lo tanto, el efectuar la disminución, y luego de la imputación de los retiros correspondientes, observamos que estos retiros consumieron la totalidad del RAI, pero no así, la totalidad de los créditos acumulados, créditos que corresponden al impuesto asociado a los \$5.000.000 de base de las cuentas por cobrar multiplicados por el factor de la tasa del 27% (0,369863).

c) Efecto en Impuestos Finales:

Dados los ejemplos evaluados, al eliminar este activo de los registros sin tener una partida doble, se produce una baja en el saldo final de las utilidades afectas a impuestos, aun cuando continúen existiendo créditos, los cuales generarán esta diferencia de relación utilidad/crédito por toda la existencia de la sociedad.

d) Efecto en Termino de giro:

Continuando con los datos planteados en el ejemplo anterior, analizaremos los efectos

a nivel del impuesto del artículo 38 bis por Termino de giro, con régimen FUT versus régimen semi integrado (art. 14 letra B), considerando la eliminación del activo por cuentas por cobrar y sin considerar los retiros efectuados.

Determinación Impuesto del Artículo 38 bis de la LIR con FUT:

<u>Conceptos</u>	\$		\$
Utilidades netas con derecho a crédito de Primera Categoría e incremento, tasa 27%	7.300.000	35%	2.555.000
Utilidades brutas del ejercicio, con derecho a crédito de Primera Categoría, tasa 27%	10.000.000	35%	3.500.000
Crédito por utilidades netas incluidas en la base imponible, factor 0,369863	7.300.000	0,369863	(2.700.000)
Crédito por utilidades brutas incluidas en la base imponible, tasa 27%	10.000.000	27%	(2.700.000)
Impuesto a pagar por la sociedad			655.000

Cabe hacer presente que en el caso del FUT, estas utilidades debían ser asignadas según el porcentaje de participación de cada socio. Además, esta determinación no varía respecto a la eliminación de la cuenta por cobrar del capital tributario.

Determinación Impuesto del Artículo 38 bis de la LIR con RAI:

<u>Conceptos</u>		<u>Con CXC</u>	<u>Sin CXC</u>
		\$	\$
(+) Capital Propio Tributario (Positivo)		117.300.000	112.300.000
(-) Saldo Positivo Registro REX			
(-) Capital enterado+aumentos y disminuciones reajustado		(100.000.000)	(100.000.000)
= Subtotal rentas afectas		17.300.000	12.300.000
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, con restitución		2.700.000	2.700.000
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, sin restitución			
(+) Crédito por IDPC acumulado en el registro SAC, generado hasta al 31.12.2016		2.700.000	2.700.000
= Rentas afectas a impuestos personales al momento del término de giro		22.700.000	17.700.000
(+) Impuesto por término de giro	35%	7.945.000	6.195.000
(-) Crédito por IDPC no sujeto a restitución en SAC			
(-) Crédito por IDPC sujeto a restitución en SAC	65%	(1.755.000)	(1.755.000)
(-) Crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016		(2.700.000)	(2.700.000)
(+) Impuesto por término de giro neto a pagar		3.490.000	1.740.000

En esta situación, podemos observar que, al controlar el activo por cuentas por cobrar en el capital propio tributario, la sociedad genera un mayor impuesto al termino de giro, aumentando la base de utilidades pendientes de tributación. Al contrario del sistema FUT, el cual no se ve afectado por esta variación, ya que se alimenta solo de la renta

líquida imponible determinada.

e) *Cambios efectuados en la Ley N° 21.210.*

La actual Ley N°21.210 de modernización legislativa tributaria, ha establecido modificaciones al número 4 del artículo 31 de la LIR, indicando lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán deducir de su renta líquida, salvo que se trate de operaciones con relacionados, en los términos del número 17.- del artículo 8° del Código Tributario, los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento o el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos. El Servicio, mediante sucesivas resoluciones, establecerá los rangos de porcentajes tomando de referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente. Las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29.”.

Esta modificación llega a solucionar el problema planteado, ya que autoriza al contribuyente a deducir como gasto tributario los créditos incobrables que se encuentren impagos por más de 365 días, por lo cual la empresa ya no tendrá la obligación de mantener en su capital propio tributario un activo que no generara ningún beneficio futuro.

4.2.2 Primera enajenación de un bien inmueble, luego de que un contribuyente acogido a renta presunta tribute en renta efectiva.

a) *Explicación del concepto y normativa vigente:*

Con la entrada en vigencia de la Ley 20.780, y los cambios realizados respecto a las

normas sobre rentas presuntas de la actividad agrícola, minería, transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros contenidas en el artículo 34 de la LIR, un porcentaje importante de contribuyentes se vieron obligados a abandonar dicho régimen y declarar su renta efectiva mediante contabilidad completa. Estos deben determinar su Renta Efectiva según Contabilidad Completa, sujetos a uno de los regímenes generales establecidos en las letras A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017. Es por esta razón que consideramos relevante mencionar el posible efecto que podría generar la enajenación de un bien agrícola antes o después de transcurridos 3 años del cambio de régimen.

La primera enajenación de predios agrícolas que realice un contribuyente a contar del 1 de enero de 2016, que se encontraba acogido hasta el 31 de diciembre de 2016 a renta presunta, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a partir de esa fecha, se sujetará a las siguientes normas:

1. El valor de enajenación, , tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las siguientes cantidades a elección del contribuyente:
 - i) El valor de adquisición del predio respectivo reajustado en el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes que antecede al término del año comercial anterior a aquel en que se efectúa la enajenación;
 - ii) El valor del avalúo fiscal de la bien raíz agrícola respectivo, a la fecha de enajenación;

- iii) El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos;
- iv) El valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la ley N° 17.235, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional. Dicho valor deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por una sociedad tasadora de activos.

Respecto a la tasación indicada en el numeral iii) deberá efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa, de no cumplirse esta disposición esta cantidad no podrá ser considerada por el contribuyente como una alternativa.

Lo anterior, implica que el contribuyente tiene la opción de realizar una tasación comercial de todos sus activos inmovilizados consistentes en bienes raíces agrícolas, permitiéndole aumentar el costo para fines tributarios de tales activos, lo que se traduce en contar con una base impositiva más favorable al momento de producirse la primera enajenación de tal bien raíz agrícola, posterior al cambio de régimen.

Por su parte la diferencia que se genera entre el valor registrado en el balance y el valor de la tasación, se deberá registrar en una cuenta de activo separada del predio, con abono en una cuenta de ingreso diferido, las cuales deben ser reajustadas de acuerdo al IPC al término de cada año comercial.

La diferencia registrada separadamente, formará parte del costo de adquisición de los predios tasados solo cuando la enajenación de dichos bienes se efectúe con

posterioridad a transcurridos 3 años desde el cambio de régimen a renta efectiva. Si esto ocurriese, el ingreso diferido contabilizado se reconocerá como un ingreso no constitutivo de renta en el mismo ejercicio en que ocurra la enajenación.

Ahora bien, si llegase a efectuarse la enajenación antes de cumplirse los 3 años, solo constituirá costo el valor de la adquisición registrado en el balance , debidamente reajustado según IPC, según lo indicado en el artículo 41 de la LIR.

Si la enajenación se efectúa antes de cumplirse el plazo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá reversar el activo y el ingreso diferido que fueron registrados al momento de la tasación realizada.

Toda tasación practicada deberá ser comunicada por la firma auditora o tasadora mediante carta certificada al interesado y a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos del domicilio de aquél que le corresponda.

En virtud de lo ya descrito, es que queremos abordar el efecto que generaría reconocer como activo tributario el valor de la tasación del predio, dado que consideramos que no existe una contrapartida real de este movimiento, si bien la Ley instruye que también debemos reconocer un Ingreso diferido por el mismo valor. Por lo tanto, al momento de la enajenación luego de transcurridos los 3 años se reconocerá como tributario la totalidad del activo, es decir incluyendo la diferencia por tasación, y deberá eliminarse el ingreso diferido. Este último punto es el relevante debido a que al haberse considerado como tributario el activo asociado a la tasación, el ingreso diferido ya no tiene contrapartida con la cual generar el reverso, dado que corresponde reconocer un ingreso no renta. Es por esta razón, que a continuación plantearemos un breve ejemplo del efecto

que produce este reconocimiento de “Diferencia de tasación” tanto en el sistema FUT, Registro RAI, Impuestos finales y Terminó de giro.

a) Ejemplo numérico.

Antecedentes:

- 1-Hasta el 31 de diciembre de 2015 una persona natural se encontraba acogido a renta presunta. Producto de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2016 el contribuyente se ve obligado a abandonar dicho régimen y tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, acogido al régimen semi integrado.
 - 2- El contribuyente poseía un predio agrícola, el cual explotaba en calidad de propietario.
 - 3-No aplicaremos Corrección monetaria, a fin de facilitar la comprensión del ejercicio.
- 1- Según las instrucciones impartidas en la Circular N° 63 de 1990 y artículo 3° transitorio de la Ley N°20.780 se determinó el siguiente balance:

Balance Clasificado

Activo	Pasivo y Patrimonio
Activo corriente	Pasivo Corriente
Total activo corriente -	Total pasivo corriente -
Activo no corriente:	Pasivo no corriente:
Terreno 1.000.000	Ingreso diferido 9.000.000
Activo por tasación 9.000.000	
Total activo no corriente 10.000.000	Total pasivo no corriente 9.000.000
	Patrimonio
	Capital 1.000.000
	Total Patrimonio 1.000.000
Total Activo 10.000.000	Total Pasivo + Patrimonio 10.000.000

Este balance fue confeccionado considerando los siguientes criterios:

- ✓ Se registró el predio en base al valor de adquisición reajustado por IPC, según las instrucciones impartidas en el número IV en su artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780.
- ✓ El valor de la tasación corresponde a \$ 10.000.000, por lo cual se generaron un activo y un ingreso diferido por la diferencia entre el valor de adquisición del predio y la tasación.
- ✓ La letra h) del número 1 del artículo 3° transitorio ya mencionado, establece que la diferencia positiva entre los activos y pasivos registrados, se considerara capital para todos los efectos legales.

Determinación del capital propio tributario antes de transcurridos los 3 años

Capital propio Tributario	
Total activos	\$ 10.000.000
<hr/>	
Capital efectivo	10.000.000
Total pasivos	(10.000.000)
Capital	1.000.000
<hr/>	
Capital Propio Tributario determinado	1.000.000

Cabe hacer presente que hemos considerado como tributarios tanto el activo por la diferencia de tasación como el ingreso diferido, independiente de que se anulen entre ellos, dado que la Ley no indica nada en contrario, aun cuando de forma general estas partidas no corresponderían a valores tributario.

Determinación registro RAI

<u>RAI Final</u>	<u>\$</u>
(+) Capital propio tributario al 01.01.XXXX	1.000.000
(+) Dividendos provisorios	
(-) Saldo REX al 31.12.XXXX	-
(-) Capital aportado	<u>(1.000.000)</u>
(=) Rentas afectas a impuestos finales	-

Como podemos observar, considerando que la sociedad no genera rentas durante los 3 primeros años, tampoco generaría un RAI, dado que el único activo que posee es parte del capital y no ha generado utilidades. En esta instancia no existen efectos en FUT ni tampoco en RAI, por lo cual no habría movimientos que mostrar en estas determinaciones.

Determinación del capital propio tributario transcurridos los 3 años y enajenando el bien.

<u>Capital propio Tributario</u>	<u>\$</u>
Total activos	12.000.000
<u>Capital efectivo</u>	<u>12.000.000</u>
Total pasivos	(1.000.000)
Capital	1.000.000
<u>Capital Propio Tributario determinado</u>	<u>12.000.000</u>

La venta se realizó a un valor de \$12.000.000.

Determinación RAI final

<u>RAI Final</u>	<u>\$</u>
(+) Capital propio tributario al 01.01.XXXX	12.000.000
(+) Dividendos provisorios	
(-) Saldo REX al 31.12.XXXX	(2.000.000)
(-) Capital aportado	<u>(1.000.000)</u>
(=) Rentas afectas a impuestos finales	9.000.000

Determinación registro RAI

Detalle	RAI	REX	SAC	STUT
Saldo inicial	-	-	-	-
Crédito por IDPC			-	
INR por venta del predio		2.000.000		
Reverso RAI	-			
RAI del ejercicio	9.000.000			
Saldo total	9.000.000	2.000.000	-	-

En este ejemplo podemos visualizar el efecto que generó reconocer como costo tributario la diferencia entre el valor de adquisición y la tasación, valor que no tuvo su contrapartida, es decir, estamos reflejando un mayor activo sin generar un flujo o disminución que lo justifique. Teníamos controlado un ingreso diferido por la futura utilidad que generaríamos, pero al momento de la enajenación esta utilidad corresponde a un Ingreso no renta.

Además, podemos observar que el capital propio tributario refleja el valor recibido por la venta del bien, y al momento de calcular el RAI, el resultado generado descontado el Ingreso no renta, corresponde al mismo valor adicional que se reconoció del costo tributario del bien.

Cabe destacar que para efectos del FUT, al no generar RLI, esta transacción no genera

efectos en el FUT, pero si en el registro FUNT por concepto del INR determinado.

Sin perjuicio de lo planteado, el dilema del tratamiento dado al mayor valor producto de la venta del bien, se da en la redacción de la misma Ley, dado que al establecer que el valor de la retasación se entiende costo al momento de realizarse la venta luego de los 3 años, provoca una inconsistencia en el RAI, dado que se generó un reconocimiento tributario de un concepto que no tuvo su contrapartida.

Ahora bien, creemos que el Legislados al momento de redactar la Ley no se refería a reconocer esta diferencia por tasación como un mayor costo tributario propiamente tal, sino que, luego de transcurrido los 3 años y efectuándose una enajenación del bien, el contribuyente debía reconocer la totalidad del mayor valor como INR (incluyendo la diferencia por tasación), de esta forma no se generaría un problema, ya que todo el mayor valor se llevaría al registró REX, sin considerar en ninguna circunstancia un mayor activo tributario. En estas circunstancias el Registro RAI quedaría como sigue:

Determinación RAI final

<u>RAI Final</u>	\$
(+) Capital propio tributario al 01.01.XXXX	12.000.000
(+) Dividendos provisorios	
(-) Saldo REX al 31.12.XXXX	(11.000.000)
(-) Capital aportado	<u>(1.000.000)</u>
(=) Rentas afectas a impuestos finales	-

Determinación registro RAI

Detalle	RAI	REX	STUT
Saldo inicial			
Crédito por IDPC			
INR por venta del predio			
Reverso RAI		11.000.000	
RAI del ejercicio	-		
Saldo total	-	11.000.000	

b) Efecto en Impuestos Finales:

Respecto al efecto en impuestos finales si la sociedad reconociera la tasación como costo tributario, si bien existen utilidades pendientes de retiro, estas se imputarán sin créditos asociados lo que generará una mayor tributación para los contribuyentes de IGC o IA. Posteriormente, luego de agotar todas estas utilidades, el contribuyente podrá imputar el registro REX.

b) Efecto en Terminio de Giro:

Como se pudo observar en los ejemplos anteriores, estas partidas no generaron efecto a nivel de renta líquida imponible, por lo cual el registro FUT no sufrió variaciones, y por ende no existe base para la aplicación del impuesto del artículo 38 bis de la LIR.

Por el contrario, en el régimen semi integrado, quedan como utilidades afectas al impuesto de terminio de giro la totalidad del monto activado por concepto de diferencia entre el valor de adquisición del bien y la tasación, sin créditos a imputar contra el impuesto.

En efecto, en este caso particular el sistema de registro RAI recoge las utilidades que debiendo tributar, no lo hicieron, debido a un posible entendimiento de la mecánica establecida por la Ley, en cambio, el sistema FUT, al no reflejarse un efecto en RLI, no

recoge este aumento patrimonial.

5- Conclusiones

A través de los ejemplos expuestos hemos realizado un análisis de diferentes situaciones, normas o hechos que variaron en su tributación entre el antiguo régimen tributario basado en el registro FUT y el nuevo régimen tributario basado en el registro RAI, casos en los que por la entrada en vigencia de la Ley 20.780 variaron su impacto en la determinación de las utilidades susceptibles de retiro que se encuentran pendientes de tributación con los impuestos finales, sean estos el impuesto global complementario o adicional o con el impuesto de término de giro establecido en el artículo 38 de la LIR.

- i. En el caso de las cuentas por cobrar, vemos que éstas bajo el antiguo régimen tributario no afectaban la determinación de las utilidades afectas a impuestos finales, no obstante bajo el nuevo régimen tributario estas partidas al ser dadas de baja generan una inconsistencia entre utilidad/crédito debido a que nunca se pudo imputar el gasto tributario de estas partidas, lo anterior es consecuencia de los complejos límites establecidos por el SII para la utilización de las pérdidas generadas por la incobrabilidad de estas partidas. De la misma forma que en el caso anterior, el nuevo Art. 31 N°4 de la LIR, modificado por la Ley N°21.210, permitirían flexibilizar la norma, eliminándose del CPT estas partidas que generarían un mayor RAI.
- ii. En el caso del predio agrícola, cuando el contribuyente pasa desde el régimen de renta presunta al régimen de renta efectiva y realiza una enajenación de un predio luego de transcurrido los 3 primeros años en renta efectiva, observamos que el

tratamiento dado al mayor valor producto de la venta del bien, genera dudas respecto a la redacción de la misma Ley, dado que por un lado se puede entender que el valor de la retasación se entiende costo al momento de realizarse la venta, provocando una descuadratura en el CPT, dado que se generó un reconocimiento tributario de un concepto que no tuvo su contrapartida y que por aplicación de la mecánica establecida en el Art. 14 B) de la LIR vigente al 31-12-2019, correspondería a RAI.

Ahora bien, creemos que el Legislados al momento de redactar la Ley no se refería a reconocer esta diferencia por tasación como un activo tributario propiamente tal, sino que, luego de transcurrido los 3 años y efectuándose una enajenación del bien, el contribuyente debía reconocer la totalidad del mayor valor como INR, de esta forma no se generaría un problema, ya que todo el mayor valor (mayor valor atribuible a la retasación) se llevaría al registró REX, sin considerar en ninguna circunstancia un mayor activo tributario.

De este modo y de acuerdo a lo anteriormente expuesto podemos concluir y dar respuesta a las hipótesis planteadas, primero que aún siguen existiendo ajustes relevantes que distorsionarán la determinación del registro RAI (como es el caso del badwill) y segundo que; el registro RAI aun cuando siguen existiendo ajustes relevantes que distorsionan su determinación, funciona de manera más perfecta que el registro FUT, puesto que para determinar el total de utilidades susceptibles de retiro este considerara todos los incrementos de patrimonio generados por la compañía.

6- Bibliografía

- Decreto Ley, N°824, aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el día 27 de diciembre de 1974, última versión 1ro de febrero de 2017.
- González, Luis (2016).” Reforma Tributaria- Término de giro en periodos 2015 y 2016”. Reporte Tributario, Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile. Abril de 2016.
- Historia de la Ley N°20.780, elaborada por la biblioteca del Congreso Nacional de Chile.
- Jaque, Javier (2017). “Operación Renta A.T. 2017 y descuadratura patrimonial”. Diario el Pulso. Abril de 2017.
- Ley N°20.780, promulgada el día 26 de septiembre de 2014, publicada en el diario oficial el día 29 de septiembre de 2014.
- Ley N°20.899, promulgada el día 1ro de febrero de 2016, publicada en el diario oficial el día 08 de febrero de 2016.
- Ley N°21.210, promulgada el día 13 de febrero de 2020, publicada en el diario oficial el día 24 de febrero de 2020.
- Polanco, Gonzalo (2015). “Reforma Tributaria – Término de Giro en Periodos 2015 y 2016”. Reporte Tributario, N°66 Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile. Noviembre de 2015.
- Polanco, Gonzalo (2017). “Reforma Tributaria – Término de Giro en el Régimen Parcialmente Integrado”. Reporte Tributario, N°82 Centro de Estudios Tributarios,

de la Universidad de Chile. Mayo de 2017.

- Polanco, Gonzalo (2016). “Reforma Tributaria – Casos Prácticos de Régimen Semi- Integrado”. Reporte Tributario, N°78 Centro de Estudios Tributarios, de la Universidad de Chile. Diciembre de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°60 del 03 de diciembre de 1990.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°63 del 21 de diciembre de 1990.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°17 del 19 de marzo de 1993.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°37 del 25 de septiembre de 1995.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°24 del 24 de abril de 2008.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°13 del 7 de marzo del 2014.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°10 del 30 de enero de 2015.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°49 del 14 de julio de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos. Resolución Exenta N°130 del 30 de diciembre de 2016.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.980 del 31 de julio de 2015.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°476 del 5 de marzo del 2018.