



“ANÁLISIS DE DESCUADRATURAS PATRIMONIALES Y NORMAS DE CONTROL EN EL TÉRMINO DE GIRO”

PARTE II

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno:

Camila Soto Stuardo

Profesor:

Boris León Cabrera

Santiago, marzo 2020

TABLA DE CONTENIDOS

1.	INTRODUCCIÓN.....	1
	1.1.Planteamiento	3
	1.1.1.Planteamiento del problema.....	3
	1.1.2.Importancia del problema identificado.....	4
	1.2.Hipótesis del trabajo.....	6
	1.3.Objetivos	8
	1.4.Metodología a desarrollar.....	9
2.	MARCO TEÓRICO.....	10
	2.1. Normas anteriores al 31.12.2014 y norma transitoria según Ley N° 20.780.	11
	2.2. Norma de término de giro vigente al 01.01.2017, régimen renta atribuida y régimen parcialmente integrado.....	15
	2.3.Término de giro y el artículo 38 bis.....	17
	2.3.1.Determinación de las rentas afectas a impuestos finales y impuesto de término de giro.....	18
	2.4.Término de giro en el régimen de renta atribuida.....	19
	2.4.1.Término de giro de empresas que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.....	20
	2.4.2.Término de giro de empresas que mantienen saldos en los registros FUT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.....	22
	2.5.Término de giro de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.	24
	2.5.1.Término de giro de empresas que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.....	27
	2.5.2.Término de giro de empresas que mantienen saldos en los registros FUT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.....	28
	2.6.Artículo 38 bis y los retiros en exceso.....	31
3.	DESARROLLO DEL CONTENIDO.....	34
	3.1 Análisis de las normas de control incorporadas al artículo 38 bis; tratamiento tributario de retiros en exceso, modificación a la opción de	

reliquidación de impuestos finales y tratamiento de la adjudicación de bienes en el término de giro, según reforma 20.790 y 20.899.....	34
3.1.1 Tratamiento tributario de los retiros en exceso según nuevas disposiciones incorporadas al artículo 38 bis.....	34
3.1.2 Modificación a la opción de reliquidación.....	37
3.1.2.1 Modificación a la opción de reliquidación según Ley N° 21.210.....	43
3.1.3 Asignación de bienes a costo tributario.....	48
3.2 Nuevas disposiciones artículo 38 bis tras modernización tributaria 2020 respecto a la asignación de bienes con objeto del término de giro.....	50
4. BIBLIOGRAFÍA.....	51

ABREVIATURAS

- 1) LIR: Ley sobre Impuesto a la
- 2) RLI: Renta Líquida imponible
- 3) FUT: fondo de utilidades Tributables
- 4) FUF: Fondo de Utilidades Financieras
- 5) FUR: Fondo Utilidades Reinvertidas
- 6) FUNT: Fondo Utilidades No Tributables
- 7) RAP: Registro de Rentas Atribuidas Propias
- 8) RAI: Rentas Afectas a Impuesto
- 9) DDAN: Fondos Utilidades Financieras
- 10) REX: Registro de Rentas Exentas de impuestos finales e ingresos no renta
- 11) SAC: Saldos acumulados de créditos por IDPC
- 12) TEF: Tasa Efectiva de Créditos por Impuesto de Primera Categoría
- 13) CTDIF: Saldo de Crédito Total Disponible contra los Impuestos Finales
- 14) STC: Saldo Total de Créditos por IDPC
- 15) CIDPC: Créditos por impuestos de Primera Categoría
- 16) CPT: Capital Propio Tributario
- 17) BI: Base Imponible
- 18) TG: Término de Giro
- 19) RE: Retiros en Exceso
- 20) K: Capital inicial
- 21) IDPC: Impuesto de Primera Categoría
- 22) IGC: Impuesto Global Complementario
- 23) IF: Impuestos Finales
- 24) IA: Impuesto Adicional
- 25) IPE: Impuestos pagados en el exterior
- 26) PPM: Pagos Provisionales Mensuales
- 27) SII: Servicio de Impuestos Internos
- 28) CT: Código Tributario
- 29) EI: Empresario Individual
- 30) EIRL: Empresario Individual

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la norma de término de giro contenida en el artículo 38 bis de la LIR tras las reformas N° 20.780, 20.899 y 21.210.

Se tiene presente que desde que se sustituyó íntegramente el artículo 38 bis vigente hasta el 2014, la tributación de la rentas o cantidades pendientes de tributación a la fecha del término de giro ha cambiado radicalmente. Hoy la norma legal ha reforzado el concepto de Capital propio Tributario, además de incorporar nuevas disposiciones que buscan que el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias respecto de cantidades que ha mantenido en sus registros y sobre las cuales no ha cumplido la tributación que les afecta, además de limitar cada vez más las posibles planificaciones que puede llevar a cabo el contribuyente a fin de soportar una menor carga impositiva al momento del término de giro.

Tras la redacción del marco teórico y la revisión de la normativa se puede visualizar cómo a la fecha del término giro cobran relevancia los registros tributarios, la contabilización de cada contribuyente, y la aplicación de las normas de control de cada periodo tributario, pues estas pudieron generar erosiones que de no ser subsanadas pueden llevar a una doble tributación, pago de diferencias de impuestos, o que existiese un sistema tributario más beneficioso que otro para el contribuyente.

1. INTRODUCCIÓN

El 29 de septiembre de 2014, se publica la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria, cuya premisa buscaba generar una mayor recaudación fiscal para el financiamiento del presupuesto público y avanzar en la equidad tributaria. Posteriormente es publicada en el Diario Oficial, el 08 de febrero de 2016, la Ley N° 20.899 sobre Simplificación de la Reforma Tributaria, cuyo objetivo fue la simplificación del sistema de tributación y el perfeccionamiento de ciertas disposiciones legales contenidas en la Ley N° 20.780; además de resolver otros aspectos relacionados a la gradualidad con que se llevarían a cabo las modificaciones legales promulgadas en la Ley de Reforma Tributaria.

La principal modificación introducida a la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) para ese entonces, fue la derogación del fondo de utilidades tributables (en adelante “FUT”), pues se establecieron dos nuevos regímenes generales de tributación de las rentas empresariales; Sistema de Renta Atribuida, denominado también Régimen 14 A, y Sistema Parcialmente Integrado o Semi-Integrado, también denominado Régimen 14 B.

Esto trajo consigo la creación de nuevos registros de control que reemplazaron al fondo de utilidades tributables y no tributables, además de cambios sobre la determinación de las bases imponibles y tributación de los impuestos finales.

Ahora, si bien la mayor parte de la conversación sobre la Reforma se centra en la integración total o parcial del sistema, ésta también modificó otros cuerpos legales.

Así, el mismo término de giro, regulado en el artículo 38 bis de la LIR, sufrió cambios a consecuencia de la Reforma, viendo modificada la base imponible y su forma de determinación al momento del término de giro.

Primeramente, se introdujo una norma transitoria para los años 2015 a 2016 y posteriormente se incorporó una norma permanente que rige a contar del 1 de enero de 2017, creándose nuevas disposiciones sobre el término de giro de las actividades de los contribuyentes que obtengan rentas de actividades calificadas en Primera Categoría.

Desde el 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre del 2016 se mantuvieron parte de las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2014; pues las rentas o cantidades acumuladas en la empresa determinadas a la fecha del término de giro continuaban tributando con un impuesto en carácter de único del 35%, sin embargo, se procedió con la modificación de la mecánica que permitía determinar las rentas o cantidad que se debiesen considerar retiradas o distribuidas al momento del término de giro; los períodos a considerar para la tasa de Impuesto Global Complementario (en adelante "IGC") promedio con que debían afectarse dichas cantidades; y la definición del costo tributario de la adjudicación de bienes con objeto del término giro.

Posteriormente, con la entrada en vigor de los nuevos regímenes, el 1 de enero de 2017, el nuevo texto de artículo 38 bis de la LIR modificó la forma de determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa a ser atribuidas o pendientes de tributación a la fecha del cese de actividades del contribuyente.

1.1. Planteamiento

1.1.1. Planteamiento del problema

Con la promulgación de la Reforma Tributaria y dentro del lineamiento de la búsqueda de una mayor recaudación fiscal, el legislador modifica las disposiciones del artículo 38 bis, diferenciando la tributación aplicable al momento del término de giro para contribuyentes adscritos al régimen 14 A y aquellos suscritos al 14 B.

Así hoy, el régimen al que el contribuyente esté acogido, diferencia el mecanismo para determinar la base imponible del término de giro y el cálculo del impuesto; siendo un proceso que pretende gravar todas aquellas cantidades acumuladas, tributables o financieras, que se han mantenido en la empresa con una tributación suspendida.

Como el término de giro es la última instancia donde el Servicio de Impuestos Internos (en adelante "SII") podrá cobrar y requerir del contribuyente todas las obligaciones tributarias que se le adeuden, el órgano administrativo ha puesto principal hincapié en gatillar la tributación de todas aquellas diferencias en el patrimonio que los contribuyentes han arrastrado por años cerrando aquellas ventanas de elusión que existían antiguamente con el régimen FUT.

En base a lo anterior, es que surge la primera interrogante en torno a las contingencias tributarias que se arrastran del régimen anterior, relacionadas a las cantidades pendientes de tributación; pues estas juegan un rol preponderante ante la decisión de aplicar un término de giro dadas las nuevas disposiciones que aplica el 38 bis, por tanto se deberá considerar la situación y las rentas acumuladas que la empresa posea a la fecha de término de giro, además de evaluar si frente a éstas es mejor encontrarse acogido a un régimen 14 A o un régimen 14 B o bien evaluar otras alternativas como lo es una reorganización empresarial.

Un segundo cuestionamiento que también deriva de las nuevas disposiciones del artículo 38 bis dice relación con la base imponible que se deberá determinar y la tributación que le afecta; el tratamiento del Impuesto de Primera Categoría (en adelante “IDPC”) y los Impuestos Finales (en adelante “IF”), además de cómo la transformación de la norma relacionada al término de giro acota la posibilidad de eludir impuestos tanto para contribuyentes del 14 A como para los contribuyentes del 14 B.

1.1.2. Importancia del problema identificado

La Reforma Tributaria modificó la esencia del sistema impositivo chileno, siendo su principal pretensión la incorporación de una normativa antielusiva y una mayor recaudación fiscal. Es así como con la introducción del nuevo texto del artículo 38 bis, incorporado a raíz de la Reforma Tributaria, se denota que las intenciones del legislador apuntan a cobrar todas aquellas diferencias de

impuestos que han mantenido su tributación suspendida antes de la fecha de término de giro.

Cabe destacar que dado a que la aplicación de la nueva Ley rige a partir del 01 de enero de 2017, no existen mayores interpretaciones de carácter administrativo por parte del SII respecto del término de giro, a lo que se adiciona la escasez de doctrina y jurisprudencia.

Es así, como se hace necesario realizar un análisis exhaustivo de los cambios que ha enfrentado las disposiciones del artículo 38 bis, a fin de determinar los posibles efectos tributarios y económicos que podrá enfrentar el contribuyente, considerando que a la fecha de la entrada en vigor de la nueva Ley éste pudo elegir entre acogerse al régimen 14 A o al régimen 14 B; sistemas tributarios que tienen distintas normas dentro del artículo 38 bis.

Lo que pretende el presente estudio del artículo 38 bis, no sólo comprende el cálculo de los impuestos por término de giro, sino realizar una integración entre el cambio de la norma y lo que busca el legislador, viendo el trasfondo de este, pues pasar de la tributación de las utilidades acumuladas en el FUT a la tributación de diferencias de patrimonio podrá gatillar la tributación de retiros en exceso y posibles descuadraturas patrimoniales surgidas en el pasado.

Preliminarmente se puede establecer que hoy sin importar el régimen al que se encuentre acogido el contribuyente, el sistema impositivo converge a tributar por diferencia de patrimonio, es por esto que el concepto Capital Propio Tributario (en adelante "CPT") que, si bien anteriormente solo tenía como fin principal el

cálculo para el pago de las patentes municipales, y determinar la rebaja en el RLI de la corrección monetaria del mismo, hoy se puede señalar que el CPT que representa el valor tributario de la empresa, pues en él se encuentran contenidas las diferencias entre los activos y pasivos del contribuyente valorizados tributariamente, pasó a ser un elemento central de la tributación de las rentas. Dicho concepto hoy es base para la determinación de algunos registros de rentas empresariales, en procesos de reorganizaciones, cambios de regímenes y en el mismo término de giro, a fin de identificar posibles utilidades acumuladas que se encuentren pendientes de tributación con impuestos finales.

Otro punto de estudio dice relación con la opción de reliquidar, que aumentó el número de años para el cálculo de la tasa promedio de IGC que afectará las rentas gravadas con el impuesto de término de giro de 3 a 6 años, siendo ésta una barrera que dificulta la planificación tributaria para el contribuyente y la situación que enfrentan hoy en día los retiros en excesos determinados al 31.12.2014 y no imputados a la fecha de término de giro.

1.2. Hipótesis del trabajo

Con la Ley 20.780 se modificó el artículo 38 bis, incorporando normas de control, a fin de restringir algunas ventanas elusivas que el anterior 38 bis podría haber tenido, así como también se cambió la forma de determinar las rentas afectas a impuestos a la fecha de término de giro de una sociedad, con el fin de cobrar impuesto sobre aquellas diferencias de rentas no tributadas en el pasado por el contribuyente.

El presente trabajo busca aportar a la discusión de cómo afecta al contribuyente la nueva forma de determinar la base imponible de término de giro; y con el fin de validar dicha hipótesis, se procederá con el desarrollo los siguientes subtemas:

Subtema N°1:

- Análisis de los efectos de las descuadraturas patrimoniales en el término de giro de las sociedades acogidas al régimen 14 A y 14 B.

Subtema N°2:

- Análisis de las normas de control incorporadas al texto del artículo 38 bis relacionadas con; el tratamiento tributario de los retiros en exceso y la modificación a la opción de reliquidación de impuestos finales para los propietarios, socios, accionistas.

En atención a lo anterior, se realizará un análisis acabado del artículo 38 bis y las implicancias del término de giro para una 14 A y para una 14 B, dando respuesta a si las nuevas disposiciones del artículo 38 bis ponen en evidencia las cantidades que alguna vez no pagaron impuesto en el pasado y si esto último restringe las posibilidades de elusión para un contribuyente acogido en el régimen 14 A o 14 B.

Por último, también se pretende estudiar si bajo el nuevo escenario que norma el término de giro los contribuyentes optan otras figuras tributarias a fin de suspender la tributación de ciertas rentas acumuladas en sus empresas.

1.3. Objetivos

Objetivo general:

Basado en la hipótesis presentada anteriormente, se dispone como objetivo principal realizar un análisis histórico de las modificaciones introducidas al artículo 38 bis de la LIR, tras la promulgación de las Leyes N°s 20.780 y 20.899; estudiando a su vez, cómo el legislador ha buscado restringir la elusión y cobrar al contribuyente las diferencias arrastradas desde sus inicios en el régimen con FUT hasta hoy.

Objetivos específicos:

Por consiguiente, para alcanzar el objetivo general, se plantean los siguientes objetivos específicos:

- Analizar la normativa vigente de término de giro para el régimen 14 A y 14 B contenida en la LIR, circulares y oficios.
- Identificar los efectos tributarios que la aplicación del término de giro tiene sobre los contribuyentes de los regímenes 14 A y 14 B, respecto de aquellas cantidades que estos aún mantienen con tributación suspendida; analizando si su tributación ha sido prevista por el legislador.
- Identificar bajo la normativa vigente, si existen posibilidades para que se produzca una menor carga impositiva para el contribuyente tanto del régimen 14 A como para el régimen 14 B cuando este opta por realizar

una disminución de capital o realizar una fusión por absorción frente a la opción de poner término de giro.

1.4. Metodología a desarrollar

Tras la hipótesis planteada, la metodología que se habrá de aplicar para el desarrollo de esta tesis corresponderá a un análisis dogmático de la norma que se desprende del artículo 38 bis sobre término de giro, circulares y oficios relacionados, y las respectivas modificaciones introducidas por la Ley 20.780 y 20.899.

Es a través del método dogmático que se pretenderá determinar el verdadero sentido y alcance que tienen las nuevas disposiciones sobre la tributación aplicable a aquellas rentas acumuladas en la empresa al momento del término de giro para contribuyentes de IDPC e IF.

2. MARCO TEÓRICO

En el marco de la Reforma Tributaria se establecieron nuevas disposiciones sobre el término de giro de las actividades de los contribuyentes de primera categoría, reemplazándose el texto original del artículo 38 bis.

El artículo en comento fue sustituido a través de la Ley N° 20.780 por el N° 21 de su artículo 1° a contar del 01.01.2017, y por la Ley N° 20.899 según se indica en la letra h) del N° 1 del artículo 8°, normando la tributación aplicable a los contribuyentes de primera categoría que ponen término a su giro comercial o industrial, y la facultad del SII cuando en cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 69 del Código Tributario (en adelante "CT"), liquida o gira los impuestos correspondientes.

Si bien ambas modificaciones mantienen la esencia y el objeto del 38 bis, la norma transitoria incorpora modificaciones que dicen relación con la base imponible a considerar para el pago del impuesto de TG, la cantidad de periodos a tener en cuenta para la determinación de la tasa promedio de IGC aplicable a las rentas o cantidades retiradas o distribuidas a la fecha del término de giro, y el valor en razón del cual se adjudicarán los bienes de

la empresa a los propietarios con motivo del cese de actividades por parte de la empresa. Por otro lado, la norma permanente en respuesta a la entrada en vigor de los nuevos regímenes generales de tributación, diferencia la forma de determinar las rentas acumuladas en la empresa al momento del término de giro a ser atribuidas o pendientes de tributación.

A continuación, se refunden las modificaciones incorporadas.

2.1. Normas anteriores al 31.12.2014 y norma transitoria según Ley N° 20.780.

1. Tributación de las rentas acumuladas a la fecha de término de giro

- i. Norma anterior al 31.12.2014: “Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a la fecha del término de giro en la forma prevista en el artículo 14, letra A), número 3º, c), o en el inciso segundo del artículo 14 bis, según corresponda, incluyendo las del ejercicio.”
- ii. Norma Transitoria: “Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, deberán atribuir, para afectarse en la forma señalada en las letras a) o b), del número 3.- de la letra A), del artículo 14.”

2. Base imponible de término de giro

- i. Norma anterior al 31.12.2014: Rentas acumuladas en el registro FUT

- ii. Norma Transitoria: El mayor valor entre:
 - a) La suma de los saldos positivos de las cantidades anotadas en los registros FUT y FUR
 - b) [CPT + Retiros en exceso] – FUNT – {(K+ Aumentos – Disminuciones) – Reinversiones}

3. Tasa e impuesto término de giro:

- i. Norma anterior al 31.12.2014:
 - a) Tasa en carácter de único 35%.
 - b) Persona Jurídicas no se le aplica el impuesto de Término de Giro.
 - c) Persona Natural opción de reliquidar promedio de las tasas IGC de los últimos 3 años.
- ii. Norma Transitoria:
 - a) Tasa en carácter de único 35%
 - b) Persona Jurídicas no se le aplica el impuesto de Término de Giro.
 - c) Persona Natural opción de reliquidar promedio de las tasas IGC de los últimos 6 años.

4. Crédito contra el impuesto por término de giro e incremento.

- 1. Norma anterior al 31.12.2014:
 - a) Las rentas que se entiendan retirada o distribuidas tendrán derecho al Crédito del 35%.
 - b) Se otorga el crédito sin incremento, pues la opción de incrementar no se encontraba establecido por norma expresa.

2. Norma Transitoria:

- a) Las rentas que se entiendan retiradas o distribuidas tendrán derecho al Crédito del 35%.
- b) Se incrementaba según indicación de la Circular N° 10 del 30 de enero de 2015.

5. Adjudicación:

- i. Norma anterior al 31.12.2014: No había Norma
- ii. Norma Transitoria: Los bienes que se adjudican se reconocen al costo tributario.

El inciso primero del artículo 38 bis vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 indicaba la aplicación del impuesto por término de giro sobre las rentas acumuladas en el FUT las cuales debían considerarse retiradas. Durante los años comerciales 2015 y 2016 ya no se paga un 35% sobre el FUT, sino que se dispone otra base imponible para el pago de este impuesto; sin embargo, las rentas a considerar como retiradas o distribuidas siguen encontrándose afectas a un tributo del 35% en carácter de único, no debiendo ser incluidas en la base de IGC para efectos de la progresividad del impuesto.

No obstante, el impuesto por TG no es aplicable a las rentas o cantidades que correspondan a comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectivada según contabilidad completa, pues dichas cantidades se considerarán retiradas o distribuidas por los socios o accionistas. Sobre esto, también se debe considerar que anteriormente el impuesto no resultaba aplicable a las rentas o cantidades que correspondían a los socios o accionistas personas jurídicas, aun cuando las rentas de un socio o accionista con calidad de empresario individual (en adelante "EI") sí se afectaban con el impuesto antes señalado; es por esto que en la nueva disposición se procedió a señalar que por tales rentas o cantidad este último habría de incorporarlas a su FUT.

Respecto de tributación que afecta al empresario, socio o accionista sobre las rentas o cantidades que se consideren retiradas o distribuidas a la fecha del cese de actividades de la empresa, éste podrá declararlas como afectas a IGC, con la salvedad de que con la nueva disposición podrá aplicar una tasa de IGC promedio calculada con las tasas más altas de global de los 6 ejercicios anteriores al TG, lo que implica un aumento de 3 años para efectos de la reliquidación. Esta última disposición es considerada por el legislador pues la posibilidad de reliquidar en 3 años posibilitaba la disminución de la carga tributaria respecto del impuesto personal, toda vez que existiesen tasas efectivas promedio menores al 35%.

De igual forma, se consideró a través de la Circular N°10 del 30 de enero de 2015, el incremento de la BI por los CIDPC, pues anteriormente llamaba la atención que cuando se determinaba la base imponible del impuesto de TG ésta no se incrementara.

Además, como ya se mencionó anteriormente, otra disposición relevante que fue incorporada es el último inciso del artículo 38 bis, donde se señala que los bienes adjudicados con motivo del término de giro deberán valorizarse al costo tributario que asignó la sociedad que concluyó su giro comercial o industrial.

2.2. Norma de término de giro vigente al 01.01.2017, régimen renta atribuida y régimen parcialmente integrado.

1. Tributación de las rentas acumuladas a la fecha de término de giro.

- i. 14 A: Rentas que no hayan tributado con impuestos finales se atribuirán a los socios, accionistas, comuneros o propietarios con derecho al crédito por impuesto de primera categoría (en adelante “CIDPC”) acumulado en el registro SAC, para su correspondiente incorporación en la base imponible de impuestos personales.
- ii. 14 B: Rentas que no han completado su tributación con impuestos finales, se consideran retiradas o distribuidas, con incremento del 100% del CIDPC y por impuestos pagados en el exterior (en adelante “IPE”) acumulados en el registro SAC.

2. Base imponible de término de giro

- i. 14 A: Rentas afectas a tributación metodología de cálculo establecida en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR.
- ii. 14 B: Metodología de cálculo establecida en el N° 2 del artículo 38 bis de la LIR.

3. Tasa e impuesto de término de giro.

- i. 14 A:
 - a) A la base de término de giro no le afecta impuesto especial del 35%, las rentas acumuladas se atribuyen y tributan con impuestos finales.
 - b) Opción de reliquidar promedio de tasas IGC de los últimos 6 años.
- ii. 14 B:
 - a) A la base de término de giro le afecta un impuesto especial del 35% que sustituye la tributación con impuestos finales.
 - b) Opción de reliquidar promedio de tasas IGC de los últimos 6 años.

4. Crédito contra el impuesto por término de giro e incremento.

- i. 14 A:
 - a) Procederá la rebaja contra los impuestos finales del CIDPC que se encuentre acumulado en el registro SAC.
 - b) Incremento se encuentra establecido por ley

- ii. 14 B:
 - a) Procederá la rebaja contra los impuestos finales del derecho a crédito del 35% por TG, en la proporción de su participación.
 - b) Incremento se encuentra establecido por ley

5. Adjudicación

- i. 14 A: El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios con ocasión al término de giro corresponderá al valor tributario, el cual deberá certificarse al adjudicatario. No resulta aplicable la facultad de tasar que establecen los incisos tercero y cuarto del artículo 64 del CT.
- ii. 14 B: El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios con ocasión al término de giro corresponderá al valor tributario, el cual deberá certificarse al adjudicatario. No resulta aplicable la facultad de tasar del artículo 64 del CT.

2.3. Término de giro y el artículo 38 bis.

El cese total del giro o de las actividades de un contribuyente, ya sea persona natural o jurídica, conlleva una serie de obligaciones para que éstos dejen de estar afectos a impuestos.

En primer lugar los contribuyentes acogidos a las reglas de primera categoría deberán dar aviso al SII en un plazo de dos meses siguientes al cese de

sus actividades, sobre la decisión de dar TG, debiendo confeccionar además un balance de término de giro y realizar la determinación de la RLI del periodo en curso, a fin de declarar y pagar el IDPC y el impuesto único de 40% por las partidas del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, conforme lo dispone el artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado por el artículo 69 del CT.

Cabe destacar que de la suma a pagar podrán rebajar los Pagos Provisionales Mensuales (en adelante “PPM”) debidamente reajustados efectuados en el ejercicio, pudiendo solicitar su debida devolución en caso de que se éstos generen excedentes. En caso contrario, cuando los PPM no cubran el impuesto determinado, todo saldo deberá pagarse con el debido reajuste, según la variación del IPC del mes anterior al TG y del mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el impuesto.

También les corresponderá la determinación de las rentas acumuladas cuya tributación con impuestos finales se encuentre pendiente a la fecha del término de giro, para lo cual el contribuyente deberá aplicar la forma establecida en el número 1 o número 2 del artículo 38 bis. Esto último pretende que aquellas rentas empresariales que se mantienen en la empresa con tributación suspendida al momento del término de giro subsanen su situación tributaria.

El método de cálculo dependerá, por tanto; del régimen al que se encuentre adscrito el contribuyente, pues como ya se ha señalado la Ley N° 20.899 incorporó el régimen de renta atribuida y el régimen semi integrado, creándose nuevos registros empresariales y variando la metodología de cálculo de

las rentas o cantidades acumuladas en la empresa a ser atribuidas o pendientes de tributación a la fecha del término de giro, distando entre sí.

2.3.1. Determinación de las rentas afectas a impuestos finales y impuesto de término de giro.

La determinación de las cantidades afectas a impuestos finales vigente a partir el 01.01.2017, sólo ha sido instruida por parte de la Administración a través de la Circular N° 49 del 14 de julio de 2016, siendo el documento más completo que instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Leyes N° 20.780 y 20.899 a la LIR, relacionadas con los nuevos regímenes de tributación vigentes a contar del 1° de enero de 2017.

Esta circular aborda la sustitución realizada a las reglas aplicables para el término de giro, distinguiendo en primer lugar sobre dos situaciones particulares; cuando los contribuyentes mantienen rentas o cantidades originadas en el régimen de tributación anterior; con saldo en los registros FUR y FUNT como también retiros en exceso, de aquellos contribuyentes que no, indicando las metodologías aplicables para cada caso.

Adicionalmente ahonda en el procedimiento que dispone el N°1 artículo 38 bis, al que se someterán las cantidades que la empresa sujeta al régimen de renta atribuida mantenga a la fecha del término de giro, y el procedimiento establecido en el N°2 del mismo artículo en cuestión, aplicable para empresas del régimen semi integrado.

2.4. Término de giro en el régimen de renta atribuida.

Cuando una empresa adscrita al régimen 14 A de la LIR decide poner término de giro no le afecta un impuesto especial sobre las rentas acumuladas en dicho momento, pues por norma expresa esta deberá determinar las cantidades acumuladas que se encuentren con su tributación de impuestos finales pendiente, para luego atribuir las a los propietarios a fin de que éstos las incorporen en su base imponible, para así afectarse con IGC o IA, según corresponda, pudiendo además reliquidar el impuesto según lo establecido en el N°3 del artículo 38 bis de la LIR.

Para estos efectos formarán parte de la base imponible de impuestos finales de los propietarios, titular de una EIRL, contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, socios, accionistas o comuneros; la RLI del ejercicio y el saldo de utilidades acumuladas pendientes de tributación con impuestos finales, junto a sus CIDPC correspondientes, como lo indica el artículo 56 N°3 y 63 de la LIR, al término de giro.

Considerar que la atribución se ha de realizar según se haya definido en el contrato social, estatuto o escritura pública, o según el porcentaje de suscriptores y pago del capital debidamente informado al SII cuando éste se encuentre enterado; de no ser así, la atribución se hará en la proporción del capital suscrito. En el caso de las comunidades, esta deberá asignarse en proporción a la cuota o parte en el bien de que se trate.

2.4.1. Término de giro de empresas que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

Para determinar las rentas o cantidades acumuladas que deberán afectarse con la tributación que establece el artículo 38 bis, se deberá efectuar el cálculo del CPT a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el N°1 del artículo 41 de la LIR, considerándose el valor positivo de éste, o bien el cero en el caso de que tomase un monto negativo; para así rebajar las cantidades que conforme a la LIR no deben afectarse con impuestos finales.

Tabla I: Procedimiento aplicable para la determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de empresas sujetas al régimen de renta atribuida, que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

Concepto	Monto
CPT, según valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuestos en el N°1 del artículo 41 de la LIR. En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.	\$ (+)
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro, de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ ()
El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.	\$ ()
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).	\$ ()

Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, generado a contar del 1° de enero de 2017 e incorporado en el registro SAC a contar de dicha fecha.	\$ (+)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

La mecánica apreciada permite concluir que para obtener las rentas o cantidades retenidas en la empresa cuya tributación aún no ha sido cumplida, se deberá excluir del CPT al término de giro las cantidades que no deben pagar impuestos.

Adicionalmente el legislador incorpora por Ley, la instrucción de agregar a la base imponible el incremento por el crédito de IDPC incorporado en el SAC.

Este IDPC se podrá imputar contra los impuestos personales. En el evento en que tras la imputación aún restasen crédito por imputar, el exceso podrá ser imputado a cualquier otra obligación tributaria, o bien, podrá solicitarse su devolución de así corresponder, esta última aplicación está en la disposición N°3 del artículo 38 bis, el cual se reafirma con el Oficio del SII 2.624 del 14.12.2018.

2.4.2. Término de giro de empresas que mantienen saldos en los registros FUT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.

Como se indicó con anterioridad, la forma de determinar las rentas afectas a la fecha del término de giro varía cuando las empresas acogidas el régimen 14 A mantienen saldos de FUT, FUR o retiros en exceso determinados antes del 2015 y no imputados al 31.12.2016, pues se debe realizar la incorporación del saldo de estos últimos para efectos del cálculo

de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.

Tabla II: Procedimiento aplicable para la determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de empresas sujetas al régimen de renta atribuida, que mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

Concepto	M o n t o
<p>CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.</p> <p>En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.</p>	<p>\$ (+)</p>
<p>Saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.</p>	<p>\$ (+)</p>
<p>El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro RAP, a que se refiere la letra a), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.</p>	<p>\$ (-)</p>
<p>El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR (incluye el registro FUNT).</p>	<p>\$ (-)</p>
<p>Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro).</p> <p>Se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR, al ser consideradas como retiradas por el socio o accionista que efectuó la reinversión, de conformidad al párrafo final, de la letra a), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780.</p>	<p>\$ (-)</p>
<p>Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N°3 y 63, generado a contar del 1° de enero de 2017, e incorporado en el registro SAC a contar de dicha fecha.</p>	<p>\$ (+)</p>

Incremento por Crédito por IDPC de los artículos 56 N° 3 y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generado hasta el 31 de diciembre de 2016, e incorporados en el registro SAC en forma separada a contar del 1° de enero de 2017.	\$ (+)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.	\$ (=)

Se distingue bajo este escenario que del CPT, previamente incrementado con el saldo de retiros en exceso que mantienen su tributación suspendida a la fecha de TG, los contribuyentes podrán deducir las cantidades que no debiesen afectarse con IGC o IA conforme a la LIR, o que mantengan un tratamiento tributario particular. Exponiéndose así las rentas o cantidades acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente.

Igualmente deberá considerarse dentro de la base imponible el incremento por CIDPC que se encuentre en el SAC, toda vez que los contribuyentes tengan derecho a deducirlo; además del STC por IDPC y el saldo CTDIF determinados al 31.12.2016, debida y separadamente incorporados en el SAC, los cuales también formarán parte de la BI afecta al impuesto que establece el N°1 del artículo 38 bis de la LIR.

La asignación de los créditos deberá hacerse considerando en primer lugar los créditos generados sobre las rentas gravadas originadas a partir del 01.12.2017, en la forma que se determina en el número 5, de la

letra A) del artículo 14 y luego el saldo de crédito remanente al 31.12.2016 cuya asignación se hará según la tasa TEF.

Se deberá tener en mente además la tributación aplicable sobre las rentas o cantidades acumuladas en el FUR correspondientes a retiros reinvertidos con motivo de adquisición de acciones de pago o aportes; pues éstas se considerarán, de acuerdo a la tributación establecida en el N°2, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, retiradas. Teniendo en cuenta esto, los socios o accionista que se acuñen dichas inversiones deberán atender tales cantidades dentro de su base imponible de IGC o IA, considerando el financiamiento con el que se llevaron a cabo éstas, esto es; rentas afectas a dichos impuestos, ingresos no constitutivos de renta, rentas afectas al IDPC en carácter de único, o rentas exentas de global. En el caso de éstas últimas, las cantidades a considerar retiradas, para efectos de la progresividad, deberán ser incluidas dentro de la renta bruta global del socio o accionista. Cabe precisar que a estas rentas o cantidades no resulta aplicable la opción de reliquidar, sin embargo, si dichas rentas fueron afectas a IGC o IA y se gravaron en su oportunidad con IDPC, podrán hacer uso del crédito de tal tributo contra los impuestos personales, en los términos establecidos en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR.

2.5. Término de giro de empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos.

A diferencia del régimen de renta atribuida, las rentas acumuladas o retenidas en una empresa acogida al régimen semi integrado cuya tributación se encuentra pendiente a la fecha de término de giro le afecta un impuesto único de tasa 35%, el cual sustituye la tributación con impuestos finales de dichas rentas. El pago del impuesto de TG deberá declararse y pagarse dentro de los dos meses siguientes al cese de actividades, debiéndose además declarar y pagar el impuesto único de las partidas del inciso 1º del artículo 21 de la LIR y los impuestos anuales que correspondan al ejercicio en el que la empresa de término a sus actividades. Procederá de igual forma, la rebaja por los pagos de PPM realizados en el ejercicio del año tributario del TG. El saldo no cubierto deberá pagarse con el debido reajuste entre el mes anterior al TG y el mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el tributo.

Por tanto, no se deberá incluir las rentas determinadas con ocasión al término de giro en las bases imponibles de los impuestos finales de IGC o IA de los propietarios, pues la tributación se satisface con el pago del tributo del 35% que efectúa la empresa.

Sobre el 35% recién indicado, las empresas podrán deducir el saldo del CIDPC registrado a la fecha del TG en el SAC y el CTDIF que se mantiene listado separadamente en dicho registro, los cuales según dicta la norma, deberán incrementar la base del tributo en cuestión en un 100%. Sólo se deberá tener precaución con el CIDPC sujeto a restitución, pues

este sólo podrá imputarse hasta un monto equivalente al 65% en contra del impuesto del 35%.

La asignación de créditos deberá realizarse en la forma indicada en el numeral ii), de la letra c), del N°1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, teniendo derecho el contribuyente solo a imputar hasta completar el saldo acumulado de CIDPC contra el impuesto en comento cuando la cantidad que resulte de la aplicación de los factores de crédito sobre la renta o cantidad que se entiende retirada, remesada o distribuida sea mayor al CIDPC acumulado en el registro SAC.

Cabe considerar que los excesos resultantes tras la imputación de créditos contra el impuesto de TG, no podrán ser imputados contra otras obligaciones tributarias, ni tampoco darán derecho a devolución.

Las rentas o cantidades determinadas se considerarán retiradas, remesadas o distribuida a sus propietarios, titulares de EIRL, socios, accionistas o comuneros respectivos, según el porcentaje de participación social que les corresponda en las utilidades, o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital o este haya sido suscrito. En el caso de comunidades, se considerará en proporción a sus respectivas cuotas del bien de que se trate.

Esto último es sin perjuicio de la reliquidación de IGC que conforme al N°3 del Art. 38 bis de la LIR les asiste; es más, bajo dicha escena el impuesto del 35% pagado, constituirá un crédito contra impuestos finales con o sin derecho a devolución, según sea el caso, el que también deberá ser previamente incorporado como incremento en la BI del IGC reliquidado.

2.5.1. Término de giro de empresas que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

El régimen parcialmente integrado posee un fuerte énfasis en el concepto de CPT, concepto que también habrá de determinarse al momento de TG; pues para el cálculo de las rentas o cantidades acumuladas que deben afectarse con la tributación que establece el N° 2 del artículo 38 bis se debe efectuar el cálculo del CPT a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el N°1 del artículo 41 de la LIR, considerándose el valor positivo de éste y rebajando las cantidades que conforme a la LIR no deben afectarse con impuestos finales o tengan un tratamiento tributario especial.

Según se indica en la Circular N° 49 del 14.07.2016 el valor mínimo de la BI a determinar para efectos del término de giro correspondería al saldo acumulado en el registro FUT; sin embargo según se señala en los Oficios N°s 198 y 199 del 30.01.2018 y en el Oficio N°218 del 01.02.2018 la

base imponible no requerirá como valor mínimo el saldo acumulado en el FUT, sino que corresponderá al valor positivo del CPT descontadas todas aquellas cantidades que no deban pagar impuestos conforme a la LIR.

Tabla III: Procedimiento aplicable para la determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de empresas sujetas al régimen semi integrado, que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

Concepto	M o n t o
<p>CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.</p> <p>En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas estas cantidades reajustadas por el 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 de giro).</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados a contar del 1° de enero de 2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>=</p> <p>)</p>

Del mecanismo de cálculo presentado se observa que al igual que en la determinación que le corresponde a un contribuyente del régimen atribuido, se pretende excluir del valor del CPT al término de giro aquellas cantidades que no debiesen pagar impuestos conforme lo establece la LIR, con el fin de obtener sólo aquellas rentas o cantidades que se han mantenido en la empresa con tributación pendiente.

También se dispone que; el 100% del CIDPC y el CTDIF incorporados en el SAC, deberán formar parte de base imponible, cuando el contribuyente tenga derecho a deducirlos sobre el impuesto que afecta a las rentas mencionadas anteriormente.

2.5.2. Término de giro de empresas que mantienen saldos en los registros FUT o FUR, o retiros en exceso pendientes de imputación.

Cuando existen rentas acumuladas que se mantienen dentro de la empresa al momento del término de giro generadas antes del 1º de enero de 2017, que no han completado su tributación con impuestos finales, o rentas provenientes de reinversiones hasta el 31.12.2016 efectuadas desde otras empresas, o bien, retiros en excesos generados con anterioridad al 31.12.2014 cuya tributación aún no ha sido cumplida, existe una excepción a la forma de determinar las rentas afectas al momento del término de giro.

Según lo dispuesto I en la letra b) del N°9, del numeral i) del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, al mantener saldos FUT, FUR o retiros en exceso pendientes de tributación, el monto

que deberá afectarse con el impuesto del 35% se determinará bajo la siguiente fórmula.

Tabla IV: Procedimiento aplicable para la determinación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de empresas sujetas al régimen semi integrado, que mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación.

Concepto	M o n t o
<p>CPT, según su valor a la fecha de término de giro, determinado de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR.</p> <p>En caso que el capital propio tributario registre un valor negativo, se considerará que es igual a cero.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>Saldo de retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, reajustado por el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al del retiro y el mes que precede al término de giro.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>El saldo positivo que se determine a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX, a que se refiere la letra c), del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. (Incluye el registro FUNT)</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores (todas esas cantidades reajustadas por el 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 de giro).</p> <p>Se considerará bajo este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR, al ser consideradas como retiradas por el socio o accionista que efectuó la reinversión, de conformidad al párrafo final, de la letra b), del N° 9, de numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados hasta el 31 de diciembre de 2016 e incorporados al registro SAC a contar del 1° de enero de 2017.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>
<p>100% del crédito por IDPC establecido en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, y el 100% del crédito total disponible contra impuestos finales CTDIF, generados a contar del 1° de enero de 2017 e incorporados al registro SAC a contar de dicha fecha.</p>	<p>\$</p> <p>(</p> <p>+</p> <p>)</p>

)
Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.) \$ { + }

Al deducir del CPT las cantidades que conforme a la LIR no debiesen pagar impuestos, se tiene que la diferencia positiva resultante corresponde a las rentas o cantidades acumuladas en la empresa que mantienen su tributación pendiente a la fecha de término de giro.

A diferencia del planteamiento de cálculo procedente para los contribuyentes acogidos al sistema de tributación parcialmente integrado que no mantienen saldos en los registros FUT o FUR, ni retiros en exceso pendientes de imputación, se incluye un agregado por el saldo de RE no imputados a la fecha del término de giro, además de tener presente la incorporación a la base imponible del incremento por CIDPC y el CTDIF registrados en el SAC, cuando se tenga derecho a su correspondiente deducción sobre el tributo que grava estas rentas. De igual forma se podrá hacer uso del STC por IDPC y el saldo CTDIF determinados al 31.12.2016, debiendo además formar parte de la BI que afecta al impuesto de TG.

La asignación de los créditos deberá hacerse considerando en primer lugar los créditos generados sobre las rentas gravadas originadas a partir del 01.12.2017, en la forma que se determina en el número 5, de la

letra A) del artículo 14 y luego el saldo de crédito remanente al 31.12.2016 cuya asignación se hará según la tasa TEF, tasa que se determinará anualmente al inicio del ejercicio respectivo.

Por último, las rentas o cantidades acumuladas en el registro FUR se considerarán retiradas según indica la letra b), del N° 9, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, por lo que los socios o accionistas que hubiesen realizado tales inversiones, deberán considerar estas rentas dentro de su base imponible de impuestos finales, atendiendo al financiamiento con el que llevaron a cabo dichas inversiones, esto es; rentas afectas a dichos impuestos, rentas exentas de global; que de forma particular deberán ser incluidas dentro de la renta bruta global del socio o accionista para efectos de la progresividad, ingresos no constitutivos de renta o rentas afectas al IDPC en carácter de único.

Ahora, si las cantidades que deben considerarse retiradas corresponden a rentas afectas a impuestos finales que se gravaron con IDPC, se podrá hacer uso del crédito en contra de los impuestos personales en los términos establecidos en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Finalmente se destaca que a estas rentas o cantidades no les resulta aplicable la opción de reliquidar que establece el N°3 del artículo 38 bis.

2.6. Artículo 38 bis y los retiros en exceso

1. Retiros en exceso y término de giro hasta el 31 de diciembre de 2014.

Como ya se ha mencionado, cuando un contribuyente obligado a determinar renta efectiva según contabilidad completa tomaba la decisión de dar término de giro a sus actividades antes del 31.12.2014, le asistía el pago de un impuesto único del 35% sobre sus utilidades acumuladas en el FUT, el cual era sustitutivo de los impuestos finales. Dicho impuesto, sin embargo, no recaía sobre los retiros en exceso; esto según lo dispuesto en los artículos 14 y 38 bis de la LIR y las instrucciones impartidas sobre la materia en las Circulares N°s 46 y 60 de 1990, por cuanto dichas cantidades sólo debían tributar cuando éstas fuesen imputadas a utilidades tributables con los impuestos finales acumuladas en el FUT.

2. Retiros en exceso y término de giro a contar del 1° de enero de 2015.

Tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, Sin embargo, dada la composición de la fórmula los retiros en exceso podían o no resultar gravados al momento del término de giro, puesto que la determinación de la base imponible se establecía como la diferencia positiva de la suma del CPT con el saldo de retiros en exceso contra el saldo del FUNT, menos los ingresos no constitutivos de rentas o rentas exentas de IGC contenidas en el FUR, descontados los aportes efectivos de capital con sus respectivos aumentos, disminuciones y reajustes;

pudiendo darse el caso de que la base determinada fuese cero, en cuyo caso los retiros en exceso no tributarían, aun cuando hayan aumentado el resultado de la ecuación.

3. Retiros en exceso y término de giro a contar del 1º de enero de 2017.

Concorde al artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, los contribuyentes que al 31.12.2016 posean un remanente retiros en exceso y realicen un término de giro deberán definir la situación tributaria de estos de acuerdo con el régimen de tributación al que se hubiesen acogido el 1º de enero de 2017.

En aplicación a lo dispuesto en la letra a) o b) del N°9, del numeral i) del ya mencionado artículo, tanto los contribuyentes del régimen A como los del régimen B deberán incrementar el CPT con el saldo de retiros en exceso que mantienen su tributación suspendida a la fecha de TG, para posteriormente deducir las cantidades que no debiesen afectarse con IGC o IA conforme a la LIR, o que mantengan un tratamiento tributario particular.

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

3.1 Análisis de las normas de control incorporadas al artículo 38 bis; tratamiento tributario de retiros en exceso, modificación a la opción de reliquidación de impuestos finales y tratamiento de la adjudicación de bienes en el término de giro, según reforma 20.790 y 20.899.

3.1.1 Tratamiento tributario de los retiros en exceso según nuevas disposiciones incorporadas al artículo 38 bis.

Como se ya se mencionó en el primer apartado de este documento, el artículo 38 bis vigente al 31.12.2014 establecía que aquellos contribuyentes que estuviesen obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa y pusiesen TG, debían de considerar retiradas o distribuidas las utilidades acumuladas en el FUT a fin de que éstas se gravaran con un impuesto único de tasa 35% de responsabilidad de la empresa. Para ese entonces, la norma no consideraba la tributación de los

retiros en excesos que pudiese mantener un contribuyente a la fecha del término de giro, por cuanto tales cantidades sólo tributaban en caso de que fuesen imputados a utilidades tributables, sosteniéndose lo anterior con lo indicado en el Oficio N°3.796 del 30.09.2005.

Ahora bien, las disposiciones vigentes para los años comerciales 2015 y 2016 que establecía el artículo 38 bis aun cuando mantenían la ficción de considerar retiradas o distribuidas las rentas que se encontraban pendiente de tributación a la fecha de término de giro, incorporaron dentro de la determinación de la BI de TG los retiros en exceso, dando lugar a la posibilidad de que estos tributasen.

Durante el ejercicio de la norma transitoria, el legislador determinó que, al término de giro los contribuyentes debían considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades empozadas en la empresa considerando el monto mayor de las siguientes cantidades:

- a. La suma de los saldos positivos de las cantidades anotadas en los registros FUT y FUR
- b. $[CPT + \text{Retiros en exceso}] - FUNT - \{(K+ \text{Aumentos} - \text{Disminuciones}) - \text{Reinversiones}\}$

De acuerdo a lo señalado, podría resultar que de la aplicación del segundo mecanismo de cálculo resultase una suma equivalente a los retiros en exceso, la que se entenderían retirada para gravarse en la forma

establecida en el artículo 38 bis de la LIR. De igual forma, se desprende que no sólo podrían tributar los RE sino que también las descuadraturas.

Ahora bien, de acuerdo a las disposiciones transitorias establecidas en los párrafos finales de la letra a) y b), del número 9, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la ley las leyes 20.780, a contar del 01 de enero de 2017, tanto los contribuyentes del régimen A como los del régimen B deberán considerar dentro la determinación de la BI por TG un incremento por el saldo de retiros en exceso que mantengan a la fecha del término de giro con una tributación suspendida.

Sin embargo, cabe considerar que independiente de que se aplicase el mecanismo b) mencionado anteriormente, podrán existir situaciones que harán que los retiros en exceso no tributen independientemente a que estos se encuentren incrementando la base de término de giro. Uno de esos casos hace referencia a cuando la base determinada de TG es cero o negativa, en cuyo caso no se cancelaría impuesto alguno por los RE, los cuales corresponderían en la práctica a devoluciones de capital.

Determinación de las rentas a ser atribuidas al término de giro por contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 A) que mantienen saldos en los registros FUT, FUR, o retiros en exceso pendiente de imputación.

Concepto	M o n t o
----------	-----------------------

CPT, según su valor a la fecha de término de giro, de acuerdo al N°1 del art. 41 L.I.R. (CPT negativo, se considera igual a cero)	\$ (+)
Saldo de retiros en exceso determinados al 31.12.2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, debidamente reajustados.	\$ (+)
Saldo positivo a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro RAP.	\$ (-)
Saldo positivo a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX. (incluye el registro FUNT)	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, todo reajustado. (se considera reinversiones que están en el registro FUR).	\$ (-)
Incremento por crédito por IDPC, generado a partir del 1° de enero 2017 e incorporado en el registro SAC a contar del 1° de enero de 2017.	\$ (+)
Incremento por crédito por IDPC, y CTDIF generado hasta el 31 de diciembre 2016 e incorporado en el registro SAC en forma separada a contar del 1° de enero 2017.	\$ (+)
Rentas acumuladas en la empresa a ser atribuidas al termino de giro	\$ (=)

Determinación de las rentas a ser consideradas distribuidas a contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 B) que mantienen saldos en los registros FUT, FUR o retiros en exceso pendiente de imputación.

Concepto	M o n t o
CPT, según su valor a la fecha de término de giro, de acuerdo al N°1 del art. 41 L.I.R. (CPT negativo, se considera igual a cero)	\$ (+)
Saldo de retiros en exceso determinados al 31.12.2014 y aún pendientes de tributación a la fecha de término de giro, debidamente reajustados.	\$ (+)
Saldo positivo a la fecha de término de giro de las cantidades anotadas en el registro REX. (incluye el registro FUNT)	\$ (-)
Capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, todo reajustado. (se considera reinversiones que están en el registro FUR).	\$ (-)
100% del crédito por IDPC establecido en los art. 56 N°3 y 63 LIR y 100% CTDIF generado a partir del 1° de enero 2017 e incorporado en el registro SAC a contar del 1° de enero de 2017.	\$ (+)
Incremento por crédito por IDPC, y CTDIF generado hasta el 31 de diciembre 2016 e incorporado en el registro SAC en forma separada a contar del 1° de enero 2017.	\$ (+)
Rentas acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación	\$ (=)

3.1.2 Modificación a la opción de reliquidación

Una de las disposiciones que se ha mantenido pese a las modificaciones introducidas con las Leyes 20.780 y 20.899 dice relación con la opción de reliquidar el IGC cuando los propietarios, comuneros, socios o accionista optasen por declarar las rentas o cantidades pendientes de tributación a la fecha de término de giro como afectas al IGC.

Antes del cambio normativo, cuando los propietarios de las empresas que ponían TG optaban por declarar las rentas como afectas al IGC del año del TG, éstos debían considerar para efectos de la reliquidación del global las tasas más altas del IGC que hubiesen mantenido en los últimos 3 años comerciales, mientras que con lo establecido en la Ley N°20.780 y N°20.899, los empresarios, comuneros, socios o accionistas podrán reliquidar el IGC que afecta a las rentas atribuidas con ocasión del término de giro con una tasa de IGC promedio que considera los últimos 6 años comerciales anteriores al término de giro. Misma disposición será aplicable para los propietarios, socios o accionistas de una empresa 14 B, quienes podrán considerar las rentas gravadas con el impuesto del 35% de término de giro como afectas IGC, pudiendo reliquidar según la tasa promedio calculada, la cual considera las tasas más altas de dicho impuesto que le hayan afectado en los 6 ejercicios consecutivos anteriores al término de giro.

De acuerdo a la Circular N° 69 del año 2015, en caso de que la existencia de la empresa sea mayor a un año, pero menor a seis, se considerarán para el cálculo de la tasa IGC promedio los años de existencia efectiva de la empresa. En caso de que la empresa sólo hubiese existido en el año comercial en que ocurre el cese de sus actividades, corresponderá la aplicación de las normas generales, afectándose las rentas o cantidades determinadas con ocasión al término de giro con el IGC como ingreso de ese ejercicio.

Adicionalmente se establecen las siguientes particularidades:

- Opción de reliquidación del IGC por la que puede optar un accionista de una empresa sujeta al régimen de renta atribuida, aplicando la tasa promedio de IGC respectiva.
 - Las rentas atribuidas con ocasión al término de giro tributan en forma separada de las demás rentas afectas al IGC.
 - De los impuestos personales que afecten a las rentas acumuladas a la fecha de término de giro podrá rebajarse el crédito por IDPC que se encuentre formando parte del SAC.

- Opción de reliquidación del IGC por la que puede optar un accionista de una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos
 - Las rentas retiradas o distribuidas al momento del término de giro, tributan en forma separada de las demás rentas afectas al IGC.
 - Según lo establecido en el N°3 del artículo 56 de la LIR, los propietarios, comuneros, socios o accionistas podrán deducir como crédito, en la proporción que les corresponda, el impuesto por término de giro que canceló la empresa, siempre y cuando dicho impuesto haya formado parte de la base de IGC.
 - Si quedase un remanente tras la imputación de dicho crédito contra el IGC, éste podrá ser rebajado de otros impuestos que graven al contribuyente en el periodo tributario. Ahora, si aun así persistiese un

remanente, se deberá atender al origen del crédito para solicitar su devolución.

A continuación, se presenta un ejemplo de la reliquidación de IGC que afecta a un propietario, socio o accionista de una empresa 14 A y de una empresa 14 B.

Para facilitar el análisis de lo que se pretende estudiar, se tendrá presente que la empresa posee una existencia efectiva de más de seis años, considerándose además que no existe corrección monetaria ni reajuste por IPC y entendiéndose que corresponde a un caso particular.

Sociedad acogida al 14 A de la LIR

**Azul
SpA**

	10 de
	enero
Inicio de actividades	2009
	30 de
	octubre
Fecha de término de giro	2019
Accionista Carlos Jara	

Capital aportado de \$140.000.000, valor que se encuentra actualizado al 30 de octubre 2019

Renta Líquida imponible a la Fecha del término de Giro es cero

En la determinación de la RLI de T.G no existen gastos del inciso 2° del artículo 21 de la LIR.

	85.0
	00.0
Saldo RAP al 30 de octubre 2019	00
	35.6
	40.0
STUT al 30 de octubre 2019	00
SAC generado hasta el 31.12.2016 actualizado	9.87

0.79
6

Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al termino de giro:

		260.
		640.
(+)	Capital propio tributario al 30.10.2019	000
		-
		85.0
(-)	Saldo final registro	00.0
	RAP	00
		-
		140.
(-)	Capital aportado reajustado	000
		<u>35.6</u>
(=)	Subtotal	40.0
		00
		9.87
		0.79
(+)	Crédito IDPC Acumulado registro SAC	6
		<u>45.5</u>
		10.7
(=)	Rentas afectas a impuestos personal al TG	<u>96</u>

Tasas marginales más altas de Carlos

Jara

AT

201

4

23,0%

AT

201

5

13,5%

AT

201

6

23,0%

AT

201

7

13,5%

AT

201

8

30,4%

AT

201

9

35,0%

**Pro
med
io**

23%

	45.5
	10.7
Base imponible por rentas afectas termino de giro	96
	10.4
	67.4
Impuesto Global Complementario según tasa promedio 23%	83
	-
	9.87
	0.79
Menos: Crédito por impuesto de Primera Categoría	6
	596.
Impuesto a pagar en formulario 22 AT 2020	687
Tributación que afectó a las rentas	
	28.3
Impuesto de Primera Categoría pagado por rentas acumulada en el RAP	33.3
	33
	9.87
Impuesto de Primera Categoría pagado por rentas acumulada en el STUT	0.79
	6
	596.
Impuesto Global Complementario por atribución de rentas en TG	687
	-
	2.19
	7.77
Impuesto Global complementario rentas que fueron atribuidas	0
	36.6
	03.0
Total Impuestos pagados	46

Tasa efectiva de impuesto	23,0 %
----------------------------------	-------------------------

Sociedad acogida al 14 B de la LIR

**Azul
SpA**

Inicio de actividades 10 de
enero 2009
30 de
octubre
Fecha de término de giro 2019
Accionista Carlos Jara

Capital aportado de \$140.000.000, valor que se encuentra actualizado al 30 de octubre 2019

Renta Líquida imponible a la Fecha del término de Giro es cero

En la determinación de la RLI de T.G no existen gastos del inciso 2° del artículo 21 de la LIR.

	85.0
	00.0
Saldo RAI al 30 de octubre 2019	00
	35.6
	40.0
STUT al 30 de octubre 2019	00
SAC generado hasta el 31.12.2016 actualizado	9.87

		0.79
		6
		31.4
		38.3
	SAC Generado desde el 01.01.2017 con restitución	56
Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al termino de giro:		
		260.
		640.
(+)	Capital propio tributario al 30.10.2019	000
		-
		140.
		000.
(-)	Capital aportado reajustado	000
		120.
		640.
(=)	Subtotal	000
		9.87
		0.79
(+)	Crédito IDPC Acumulado registro SAC al 31.12.2016	6
		31.4
	Crédito IDPC Acumulado registro SAC desde	38.3
(+)	01.01.2017	56
		161.
		949.
(=)	Rentas afectas a impuestos personal al TG	152
		161.
	Base Imponible Impuesto término	949.
	de giro	152
		56.6
		82.2
	Impuesto término de giro 35%	03
		-
		9.87
		0.79
	Menos: SAC al 31.12.2016	6
		-
		20.4
		34.9
	Menos: SAC acumulado desde el 01.01.2017 65%	31
		26.3
		76.4
	Impuesto por término de giro neto a pagar	76

Reliquidación impuesto TG

Tasas marginales más altas de
Carlos Jara

AT	
201	
4	23,0%
AT	
201	
5	13,5%
AT	
201	
6	23,0%
AT	
201	
7	13,5%
AT	
201	
8	30,4%
AT	
201	
9	35,0%
Pro	
med	
io	23%

	161.
	949.
Base imponible por rentas afectas termino de giro	152
	37.2
	48.3
Impuesto Global Complementario según tasa promedio 23%	05
	-
	56.6
	82.2
Menos: Crédito por impuesto de Primera Categoría	03
	-
	19.4
	33.8
Devolución a solicitar en Form 22 AT 2020	98
	31.4
Impuesto de Primera Categoría pagado por rentas acumulada en el RAI	38.3
	56

	9.87
Impuesto de Primera Categoría pagado por rentas acumulada en el STUT	0.79
	6
	6.94
	2.57
Impuesto Global Complementario por atribución de rentas en TG	8
	48.2
	51.7
Total Impuestos pagados	30
<hr/>	
	29,7
Tasa efectiva de impuesto	9%
<hr/>	

Al aplicar la opción de reliquidar se puede concluir que un socio o accionista de una empresa 14 A o 14 B, al cual se le atribuye o se le presume retirada o distribuida el mismo nivel de renta por término de giro, la tributación que le afectará frente a sus impuestos personales será mayor en el caso de un socio de una empresa del régimen renta atribuida, pero si se analiza la carga tributaria final, es decir, empresa y personal natural, quien soporta una mayor carga impositiva por concepto del término de giro será el contribuyente del régimen 14 B, pues en tasa efectiva de impuesto a pagar supera a la del contribuyente del régimen 14 A.

3.1.2.1 Modificación a la opción de reliquidación según Ley N° 21.210

El presente año tributario sería el último en el cual se encontraría vigente el régimen de renta atribuida y el régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter, pues dentro de los cambios impulsados por la Ley N° 21.210 de Reforma Tributaria, se deroga el régimen de renta atribuida

volviendo a un sistema único totalmente integrado basado en retiros y distribuciones.

Dado lo anterior, se establecen nuevas disposiciones para el artículo 38 bis, donde el cálculo de la base del término de giro tiene como diferencia con la metodología anterior el hecho de que existe un incremento del CPT por el saldo negativo del REX considerando su valor positivo para sumarlo. Esto último viene a resolver un problema anterior, dado que al agregar el REX negativo se subsana la rebaja del CPT de operaciones no renta o rentas exentas como cuando se producen pérdidas en venta de acciones 107.

Se mantiene una tasa de impuesto por término de giro del 35%, correspondiendo este impuesto sólo para los contribuyentes de IF que no declaren rentas efectivas según contabilidad completa, pues para los socios accionistas personas jurídicas dichas rentas se consideran retiradas o distribuidas a dichos propietarios a la fecha del término de giro, con el crédito que les corresponda proporcionalmente, conforme con las reglas del artículo 14 vigente al 1° de enero de 2020.

Contra el impuesto del 35% los propietarios podrán deducir el saldo de créditos acumulados en el SAC, en la proporción que les corresponda toda vez que dicho saldo se encuentre formando parte de la base imponible. No obstante, cuando se trate del saldo acumulado de CIDPC

sujeto a restitución, su imputación solo habrá de considerarse hasta el monto del 65%.

Si tras la imputación de los créditos se produce un exceso, esta diferencia no podrá ser imputada a ninguna otra obligación tributaria ni dará derecho a devolución.

De igual forma cabe considerar que bajo la nueva normativa cuando los propietarios opten por declarar las rentas como afectas al IGC, a las rentas ya no les asistirá una tasa de IGC equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuestos que hubiesen afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro, sino que la renta o cantidad determinada con ocasión al TG se entenderá devengada durante el período de años comerciales, salvo el año del término de giro, en que haya sido propietario de la empresa en cuestión hasta un máximo de diez años. Esto independiente de si hubiese o no obtenido rentas afectas al IGC o las obtenidas hubieren quedado exentas del mismo.

Cabe considerar que la reliquidación efectuada por el propietario, socio, accionista reemplazará el pago del impuesto del 35% por término de giro, toda vez que la reliquidación se efectúe en conjunto con el TG. Para esto, se deberá tener la salvedad de no considerar el año en que se efectúa la reliquidación. En caso de que el propietario no ejerza la opción de reliquidar sus rentas en conjunto con el término de giro de la empresa, y habiendo esta última pagado el impuesto del 35% sobre las rentas

acumuladas pendientes de tributación, éste aún podrá ejercer la opción de reliquidar, realizando este acto en la declaración anual de impuesto a la renta que corresponda al ejercicio del término de giro en los mismos términos señalados previamente, pudiendo solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso del impuesto reliquidado que le corresponda pagar.

Adicionalmente el nuevo texto menciona que cuando se dé la situación en que sólo algunos propietarios ejerzan la opción de reliquidación, la empresa deberá cancelar el impuesto por TG correspondiente respecto de las rentas o cantidades de aquellos propietarios que no ejerzan la opción.

Para fines comparativos se analiza la opción de reliquidación que se presentará con la reforma 2020, utilizando los datos del ejercicio anterioro.

Sociedad acogida al nuevo 14 A de la LIR (Reforma tributaria 2020)

Azul SpA

Inicio de actividades	10 de enero 2009
Fecha de término de giro	30 de octubre 2019
Accionista	Carlos Jara

Supuesto: Las normas de la reforma tributaria del 2020 aplican desde el 01.01.2019

Capital aportado de \$140.000.000, valor que se encuentra actualizado al 30 de octubre 2019

Renta Líquida imponible a la Fecha del término de Giro es cero

En la determinación de la RLI de T.G no existen gastos del inciso 2° del artículo 21 de la

LIR.		
Saldo RAI al 30 de octubre 2019		85.0
		00.0
		00
STUT al 30 de octubre 2019		35.6
		40.0
		00
SAC generado hasta el 31.12.2016 actualizado		9.87
		0.79
		6
SAC Generado desde el 01.01.2017 con restitución		31.4
		38.3
		56
Determinación de las rentas o cantidades acumuladas al termino de giro:		
(+)	Capital propio tributario al 30.10.2019	260.
		640.
		000
(-)	Capital aportado reajustado	-
		140.
		000.
		000
(=)	S	120.
	u	640.
	b	000
	t	
	o	
	t	
	a	
	l	
(+)	Crédito IDPC Acumulado registro SAC	9.87
		0.79
		6
(+)	Crédito IDPC Acumulado registro SAC desde 01.01.2017	31.4
		38.3
		56
(=)	Rentas afectas a impuestos personal al TG	161.
		949.
		152
Base Imponible Impuesto término de giro		161.
		949.
		152

Reliquidación impuesto TG

Año Tributario reliquidado	Valor UTM diciembre	Tasa Marginal declarada	Base de Global declarada en \$	Impuesto Global Complementario declarado	Renta afecta a relíquidar en \$	Nueva base imponible GC	Impuesto Global Complementario (reliquidado)	Diferencia impuesto Global Complementario	Crédito a reliquidar en \$	Impuesto a pagar (Dev) en pesos	Impuesto a pagar (Dev) en UTM
AT 2010	36.863	32,0%	40.000.000	4.848.651	12.126.859	52.126.859	8.729.246	3.880.595	2.269.313	1.611.282	43,71
AT 2011	37.605	37,0%	55.000.000	9.531.042	12.370.956	67.370.956	14.108.295	4.577.254	2.314.991	2.262.263	60,16
AT 2012	39.021	10,0%	20.000.000	981.552	12.836.779	32.836.779	2.742.353	1.760.801	2.402.161	-641.360	-16,44
AT 2013	40.206	15,0%	25.000.000	1.494.443	13.226.610	38.226.610	3.923.792	2.429.349	2.475.110	-45.761	-1,14
AT 2014	40.772	23,0%	40.000.000	3.749.599	13.412.807	53.412.807	7.528.594	3.778.995	2.509.954	1.269.041	31,13
AT 2015	43.198	13,5%	30.000.000	1.722.492	14.210.891	44.210.891	4.393.796	2.671.305	2.659.300	12.005	0,28
AT 2016	44.955	23,0%	40.000.000	3.190.416	14.788.893	54.788.893	7.053.239	3.862.823	2.767.462	1.095.361	24,37
AT 2017	46.183	13,5%	35.000.000	2.236.660	15.192.869	50.192.869	5.393.943	3.157.283	2.843.059	314.224	6,8
AT 2018	46.972	30,4%	60.000.000	8.206.781	15.452.428	75.452.428	13.263.705	5.056.925	2.891.630	2.165.295	46,1
AT 2019	48.353	35,0%	70.000.000	10.968.896	15.906.737	85.906.737	16.536.254	5.567.358	2.976.646	2.590.712	53,58
Promedio tasas		23%		46.930.531	139.525.829		83.673.218	36.742.687	26.109.626	10.633.061	248,55

	161.
Base imponible por rentas afectas termino de giro	949.
	152
	16.1
1/10 base imponible por rentas afectas termino de giro en pesos	94.9
	15
	328,
1/10 base imponible por rentas afectas termino de giro En UTM	97
	30.3
Crédito contra impuestos finales	05.7
	28
	3.03
1/10 Crédito contra impuestos finales	0.57
	3
1/10 Crédito contra impuestos finales en UTM	61,5
	6
UTM a octubre 2019, fecha del TG	49.2
	29
	12.2
	35.8
Impuesto a pagar TG o Devolución a solicitar	68

Tasa efectiva de impuesto	33,0 6%
----------------------------------	--------------------------

Tras el ejemplo se observa que, al aumentar la cantidad de años a considerar para la reliquidación, la tasa efectiva de impuesto es mayor a la que se obtenía con la aplicación de las normas anteriores.

Adicionalmente como comentario agregado, es posible indicar que la nueva modificación restringe aún más la posibilidad de planificar por parte del contribuyente de impuestos finales, quien ve disminuida al máximo la posibilidad de planificar sus tasas de IGC dada la cantidad de periodos a considerar.

3.1.3 Asignación de bienes a costo tributario

El referido artículo 38 bis, vigente a partir del 1° de enero de 2017, introdujo la facultad de asignar bienes a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa al costo tributario con motivo de la disolución o liquidación de la misma a la fecha de término de giro. Esto último pretendía en clarificar si resultaba aplicable la facultad de tasación por parte el SII cuando se realizase la adjudicación de bienes al valor del costo tributario, costo que para fines tributarios corresponde al valor registrado en la empresa al momento de término de giro.

Cabe destacar que la Ley N°20.899 en su artículo tercero transitorio estableció una disposición transitoria que otorgaba la calidad de INR a la adjudicación de bienes que efectuasen los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión al término de giro de sus respectivas empresas o sociedades, cuando éstas determinasen su renta efectiva según contabilidad completa y hubiesen realizado el TG, esto en virtud de los

establecido en la parte final de la letra f), del inciso 1°, del N°8 del artículo 17 de la LIR. Constituyendo INR solo hasta el monto donde el valor tributario total de los bienes no excediese el capital aportado a la empresa más las rentas o cantidades que le hubiesen correspondido de la misma al término de giro. Considerar que en caso de existir montos en exceso del capital aportado a la empresa, la Circular N° 49 estableció que el valor que excediese al capital aportado constituirá renta en virtud del N° 1, del artículo 2° de la LIR, entendiéndose percibido o devengado a la fecha de la adjudicación debiendo considerarse como una actividad del artículo 20 N° 5, de la LIR y, por tanto, afecta con el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Respecto de dicha adjudicación no corresponde la aplicación de la facultad de tasar que posee el SII, esto según lo que establece el inciso final del artículo 38 bis.

En consecuencia, y de conformidad con las disposiciones legales indicadas previamente, los socios, personas naturales de empresas o sociedades acogidas al régimen de renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos, podrán adjudicarse bienes al costo tributario, no siendo dicha adjudicación tasable y constituyendo ingreso no renta en la medida que el valor tributario del total de los bienes que se les adjudiquen no exceda del capital aportado a la empresa. Es preciso considerar que La Ley no distingue en el tipo de bien que se adjudica, pudiendo ser bienes corporales o incorporales, muebles o inmuebles que hayan formado parte del activo de la empresa que pone cese a sus actividades.

Las empresas podrán certificar a sus propietarios el valor de costo de los bienes que éstos se adjudiquen, previa disolución y liquidación de la misma. Dicho valor corresponderá así al costo de adquisición sobre el cual los propietarios, comuneros, socios o accionistas deberán determinar el mayor o menor valor al momento de enajenar los bienes adjudicados.

3.2 Nuevas disposiciones artículo 38 bis tras modernización tributaria 2020 respecto a la asignación de bienes con objeto del término de giro.

Respecto de la asignación de activos tras el término de giro, el inciso final del artículo 38 bis reitera que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen con ocasión al TG corresponderá al costo tributario, no correspondiendo la facultad de tasar por parte del SII respecto de la adjudicación. Asimismo, se especifica dentro del mismo texto la determinación de la valorización que habrá de considerarse para los activos.

Otra salvedad de la nueva redacción del artículo 38 bis, dice relación con la posibilidad de reconocer como gasto del ejercicio para el socio persona jurídica la diferencia negativa que resulte del valor de los bienes y

el valor de la inversión total realizada por dicho contribuyente en la empresa que realiza el término de giro. En caso contrario, cuando el valor de los bienes que se adjudiquen a las empresas exceda el valor de la inversión total realizada por estas en la empresa que realiza el TG, la diferencia que se produzca se habrá de reconocer como un ingreso del ejercicio.

4. BIBLIOGRAFÍA

- Revistas

Estudios Tributarios, C., 2011. "Tributación de las rentas acumuladas en el registro FUT con el impuesto único del 35% y la opción de reliquidar el Impuesto Global Complementario que tienen: el empresario individual, socio o accionista, de acuerdo al artículo 38 bis de la LIR". Revista de Estudios Tributarios, (4), pág. 245-252.

Estudios Tributarios, C., 2015. "Reforma Tributaria – Tratamiento tributario de los retiros 2015-2016". Revista de Estudios Tributarios, Reporte N° 65.

Estudios Tributarios, C., 2016. "Reforma Tributaria – Término de giro en el Régimen de Renta Atribuida". Revista de Estudios Tributarios, Reporte N° 76.

Estudios Tributarios, C., 2016. “Reforma Tributaria – Término de giro en el Régimen Parcialmente Integrado”. Revista de Estudios Tributarios, Reporte N° 82.

Estudios Tributarios, C., 2017. “RAI de inicio: análisis de instrucciones del suplemento tributario”. Revista de Estudios Tributarios, Reporte N° 89.

Estudios Tributarios, C., 2018. “Fusión de empresas”. Revista de Estudios Tributarios, Reporte N° 96.

González, L., 2016. “Reforma Tributaria - Término de giro en períodos 2015 y 2016”. Revista de Estudios Tributarios, (14), pág. 299-309

Yáñez, J., 2012. “Elementos a considerar en una reforma tributaria”. Revista de Estudios Tributarios, (6), pág. 213-250.

- Tesis:

Bravo, N., “Artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta y sus efectos en la disolución, liquidación y adjudicación en una empresa individual de responsabilidad limitada, en Régimen General”, Tesis para optar al grado de magister en tributación, Parte I, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2018.

Conejeros, D., “Artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta y sus efectos en la disolución, liquidación y adjudicación en una empresa individual de responsabilidad limitada, en Régimen General”, Tesis para optar al grado

de magister en tributación, Parte II, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2018.

Valera, C., “Análisis en el tiempo, de los efectos tributarios derivados de los cambios en la tributación de los retiros en exceso”, Tesis para optar al grado de magister en tributación, Parte I, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2017.

Riveras, B., “Descuadraturas patrimoniales y sus efectos tributarios en el sistema de tributación parcialmente integrado, en relación a distribución de utilidades y término de giro”, Parte I, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2017.

- Leyes:

Ley N° 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 29/09/2014. Última versión: 01/12/2017.

Historia de la Ley N° 20.780, Publicada el 29.09.2014

Ley N° 20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 01/02/2016. Última versión: 01/12/2017.

Ley N° 21.210, Reforma tributaria que moderniza la legislación tributaria vigente en Chile. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada el 01/02/2016. Promulgada el 13/02/2020.

- Circulares y Oficios

Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 49 del 14 de julio de 2016.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2.624 del 14 diciembre de 2018.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 198 del 30 de enero de 2018.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°199 del 30 de enero de 2018.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 218 del 01 de febrero de 2018.