



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

PARTE I

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno:

Simón Olave Ortiz

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 los efectos de las descuadraturas patrimoniales en el término de giro de las sociedades acogidas al régimen 14 A y 14 B.....	34
3.1.1 Análisis de descuadratura producto de FUT devengado.....	39

3.1.2	Explicación del efecto de la descuadratura para el régimen 14 A y 14 B, al momento de TG.	41
3.1.3	Errores en la determinación de los resultados tributarios: Cuentas incobrables no aceptadas	42
3.1.4	Explicación del efecto de la descuadratura para el régimen 14 A y 14 B, al momento de TG.	45
3.1.5	Diferencias patrimoniales y artículo trigésimo segundo transitorio Ley N° 21.210.	46
3.1.6	Conclusiones generales.	48
4.	BIBLIOGRAFÍA	50

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>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>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>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>Rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendientes de tributación.</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, cuando los contribuyentes decidían poner término a su giro comercial o industrial y no mantenían utilidades acumuladas, sino que retiros en exceso determinados al 31.12.2014 pendientes de imputación, debían realizar la incorporación de éstos a la BI que resultaría gravada con el impuesto único de tasa 35%. 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 los efectos de las descuadraturas patrimoniales en el término de giro de las sociedades acogidas al régimen 14 A y 14 B.

Con motivo de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, y según lo dispuesto en la letra a) del N°1 del numeral I del artículo 3° transitorio, las empresas se vieron en la obligación de revelar los saldos que mantenían al 31.12.2016, indicando en dicha oportunidad, no tan sólo aquellos valores que venían siendo informados dentro de las declaraciones anuales; utilidades acumuladas en el FUT, saldo de los registros FUR, FUNT; entre otros, sino que también el monto que resultase de la aplicación de una cuadratura patrimonial, la cual se obtenía al restar al CPT positivo al 31.12.2016, las sumas de los saldos FUT, FUNT y FUR, y el valor del capital neto aportado.

El resultado positivo o negativo de la cuadratura refleja una inconsistencia entre los registros de la empresa y el CPT, donde producto de distintos factores no se establece una paridad entre el FUT y este último concepto, generándose una descuadratura.

Es por esto que se origina la siguiente situación, donde algo que afecte al FUT puede no tener su contrapartida en el CPT, al no existir un flujo efectivo relacionado a esta diferencia, o puede poseer un resultado proporcionalmente distinto. Dichas inconsistencias no necesariamente implican una incorrecta gestión o contabilización por parte de las empresas, sino que también pueden deberse a la aplicación de ciertas normas de control relacionadas con el antiguo régimen FUT, las cuales hoy en definitiva pudiesen hacer tributar dos veces a un contribuyente.

En el Suplemento de la Operación Renta correspondiente al AT 2017 se instruyó sobre el procedimiento aplicable para la determinación de la cuadratura patrimonial, debiendo declararse las diferencias determinadas bajo el código 1023 de la declaración de impuesto a la renta.

A continuación, se presenta el procedimiento de cálculo de estas.

Valor positivo del capital propio tributario determinado conforme al N° 1, del artículo 41 de la LIR.	(+)
Menos	
El saldo positivo que se mantenga en el Fondo de Utilidades Tributables indicado en el literal i), de la letra a), N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones	

transitorias de la Ley N°20.780 (FUT).	
El saldo de inversiones que se mantenga en el Fondo de Utilidades Reinvertidas, indicado en el literal ii), de la letra a), N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 (FUR).	
El saldo que se mantenga en el Fondo de Utilidades No Tributables, indicado en el literal iii) de la letra a), N° 1, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 (FUNT).	
El valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes de noviembre de 2016. Los aportes señalados no deben incluir a aquellos que hayan sido financiados con retiros reinvertidos de conformidad al artículo 14 de la Ley de la Renta.	
Diferencia determinada al 1° de enero de 2017.	(=)

Como es de esperarse, las descuadraturas pueden ser diferencias positivas o negativas. Al ser positivas, se determina que el contribuyente está reconociendo la existencia de utilidades tributables que no han sido registradas en el FUT, y que no han cumplido su tributación con impuestos finales, mientras que, al ser negativas, se denota que la sociedad posee más utilidades tributables por sobre las reales.

- Se poseerá una descuadratura patrimonial positiva cuando el monto del CPT sea superior a la sumatoria del FUT, FUR, FUNT y el Capital Aportado, pudiendo darse el caso que el monto del CPT se mantenga constante y la sumatoria de los demás elementos disminuya, o cuando el CPT aumente y todas aquellas partidas que se le restan al CPT se mantengan constantes. Dichos casos pueden darse cuando existe un movimiento a nivel de registros, pero no un flujo efectivo que afecte el cálculo del CPT.

- Para que se genere una diferencia negativa, el CPT debe ser inferior al FUT, FUR, FUNT y Capital aportado, pudiendo generarse las siguientes situaciones; el monto del CPT se mantiene constante y la sumatoria de los demás elementos aumenta, o bien, cuando el CPT disminuye y las partidas que se deducen del CPT se mantienen constantes. Un ejemplo de éstas inconsistencias es cuando un contribuyente presenta un inadecuado control de los valores tributarios de los activos, pero no existe una contrapartida que afecte a los registros FUT, FUR, FUNT o al Capital aportado.

Ejemplos de casos que generan descuadraturas patrimoniales:

- Depreciación automóvil accionista que se encuentra contabilizado como activo fijo.
- FUT devengado.
- Retiros presuntos.
- Retiro en exceso reinvertidos.
- Doble Tributación Badwill.
- Arbitrariedad fiscalizaciones.
- Dividendos financiados con utilidades financieras.
- Devolución Capital imputado a utilidades financieras.
- División de Sociedades Norma anterior al 2014.

- VPP Tributario.
- Errores en la determinación de los resultados tributarios de la compañía por un inadecuado control de los activos que llevaron a realizar ajustes sólo en el resultado tributario, o en el CPT.

Cabe considerar que las descuadraturas patrimoniales se observan particularmente en el régimen 14 B, pues las cantidades afectas a impuestos finales se encuentran estrechamente vinculadas con el CPT. Por otra parte, el iii) letra b) del N° 1 del numeral I del artículo 3° transitorio de la ley 20.780 modificado por ley 20.899, estableció que el RAI de inicio para los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 letra B, estaría conformado por la diferencia entre las utilidades del FUT, que pasarían a constituir el STUT a partir del 01.01.2017, y el monto que se resultase de restar al valor positivo del CPT, el FUT, FUR, FUNT y el valor el capital neto aportado, lo que hace más visible la existencia de inconsistencias en la empresa y la posible tributación de las mismas. En el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 A, las descuadraturas patrimoniales se verán reflejadas una vez que la empresa decida poner término giro, pues en dicha situación para la determinación de la base imponible habrá de determinar el CPT correspondiente.

A fin de desarrollar el primer subtema de la presente tesis, se procederá con el análisis de 2 descuadraturas patrimoniales, y sus efectos en el cálculo de la base de término de giro para las sociedades acogidas al régimen 14 A y 14 B, resolviendo si existe una menor carga impositiva al presentar descuadraturas y estar acogido a uno de los dos regímenes.

Para facilitar el análisis y visualización de lo que se pretende demostrar, se considerarán los siguientes supuestos:

1. No se considera Corrección Monetaria.
2. Todos los ejercicios se consideran realizados en años en que era permitido realizar las transacciones analizadas.
3. Se considerará una tasa de IDPC del 20% para todos los ejercicios.
4. Todos los ejercicios se realizan bajo un escenario de ceteris paribus, es decir, sólo se analiza un efecto permaneciendo el resto constante.
5. Las diferencias estarán sometidas a la estructura de patrimonial de cada empresa y sus particularidades, no pudiendo aseverarse que éstas sean generales, pues mantendrán el carácter de particulares sobre los casos planteados.

3.1.1 Análisis de descuadratura producto de FUT devengado.

El FUT devengado dice relación con la aplicación de una norma de control establecida en 1986, donde se señalaba que cuando los retiros

excediesen el FUT, se considerarían dentro de éste, las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que tuviese participación la empresa que efectuase el retiro, esto según lo que indicaba el antiguo artículo 14 de la LIR en sus primeros incisos donde; estas últimas sociedades tras haber confeccionado sus registros y realizado la imputación de los retiros de sus socios, cuando les quedase remanente debían traspasar parte del saldo FUT a su relacionada, con el fin de que los retiros de ésta no quedasen sin tributar. Por tanto, se produce un traspaso de FUT desde la empresa relacionada que lo genera a la compañía que lo devenga, no existiendo así un flujo efectivo de recursos, lo que se traduce en una inconsistencia que afecta la determinación del CPT de ambas empresas.

Ejemplo:

Existe una sociedad de personas “Sociedad 1” que tiene participación de un 30% en otra sociedad de personas “Sociedad 2”, presentando ambas, los siguientes registros al 31.12.2013:

Detalle Registros Tributario al 31 de Diciembre del 2013 "Sociedad 1"	
Saldo FUT	25.000.000
Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	5.120.475
Capital Propio Tributario	103.000.000
Capital Aportado	78.000.000

Detalle Registros Tributario al 31 de Diciembre del 2013 "Sociedad 2"	
Saldo FUT	50.000.000
Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	10.240.950
Capital Propio Tributario	310.000.000
Capital Aportado	260.000.000

La “Sociedad 1” efectúa un retiro que asciende a \$47.000.000, sobrepasando el saldo FUT que esta posee, debiendo devengar FUT en la “Sociedad 2”.

A continuación, se presenta la cuadratura patrimonial antes de la imputación, y el detalle de los registros tributarios de las sociedades tras la

Cuadratura Patrimonial antes de imputacion "Sociedad 1"		Cuadratura Patrimonial antes de imputacion "Sociedad 2"	
Capital Propio Tributario	103.000.000	Capital Propio Tributario	310.000.000
Saldo FUT	(25.000.000)	Saldo FUT	(50.000.000)
Capital Aportado	(78.000.000)	Capital Aportado	(260.000.000)
Diferencia Cuadratura Patrimonial	-	Diferencia Cuadratura Patrimonial	-

Imputacion Retiros en "Sociedad 1"		Imputacion FUT Devengado en "Sociedad 2"	
Saldo FUT	25.000.000	Saldo FUT	50.000.000
Retiros	(47.000.000)	Retiros	-
FUT Devengado desde la "Sociedad 2"	22.000.000	FUT Devengado a la "Sociedad 1"	(22.000.000)
Saldo Final FUT	-	Saldo Final FUT	28.000.000

Detalle Registros Tributario despues imputacion "Sociedad 1"		Detalle Registros Tributario despues imputacion "Sociedad 2"	
Saldo FUT	-	Saldo FUT	28.000.000
Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	-	Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	5.734.932
Capital Propio Tributario	56.000.000	Capital Propio Tributario	310.000.000
Capital Aportado	78.000.000	Capital Aportado	260.000.000

imputación del retiro.

El FUT devengado corresponde a \$22.000.000, existiendo un movimiento a nivel de registros, pero no a nivel de CPT, pues no hubo un flujo de efectivo por los \$22.000.0000 que fueron traspasados de “Sociedad 2” a la “Sociedad 1”. Al no existir un movimiento en los activos, el CPT que había determinado la “Sociedad 2” queda igual, no así en la “Sociedad 1”, pues esta presenta una disminución de \$47.000.000 al nivel de CPT en razón al retiro realizado.

Determinación de la cuadratura patrimonial para ambas empresas.

Cuadratura Patrimonial depues de imputacion "Sociedad 1"	Cuadratura Patrimonial antes de imputacion "Sociedad 2"
Capital Propio Tributario	310.000.000
Saldo FUT	(28.000.000)
Capital Aportado	(260.000.000)
Diferencia Cuadratura Patrimonial	22.000.000

Como resultado de la aplicación de la norma de control de FUT devengado, se determina para la "Sociedad 1" una descuadratura negativa por \$22.000.000, mientras que la "Sociedad 2" presenta una descuadratura positiva del mismo valor, por el traspaso de utilidades tributables y créditos respectivos.

3.1.2 Explicación del efecto de la descuadratura para el régimen 14 A y 14 B, al momento de TG.

Para proceder con el análisis de las descuadraturas y ante el nuevo tratamiento establecido en artículo 14 de la LIR sobre los regímenes 14 A y 14 B y el artículo 38 bis, se asume que las empresas no mantienen movimientos desde el año 2013, y no existen efectos por corrección monetaria, esto con el fin de estudiar si existe una diferencia en la base imponible de TG a determinar entre un régimen y otro.

Lo anterior permite concluir que no existe una diferencia en el cálculo de la BI a determinar a la fecha de TG para un contribuyente que se encuentre acogido al sistema de renta atribuida o al régimen semi integrado, dada la mecánica que presenta el artículo 38 bis.

A continuación se presenta el cálculo de la BI de TG para cada empresa, considerando que éstas se encuentren acogidas al régimen 14 A o bien, al régimen 14 B.

Calculo Base Termino de Giro "Sociedad 1"		Calculo Base Termino de Giro "Sociedad 2"	
Capital Propio Tributario	56.000.000	Capital Propio Tributario	310.000.000
Capital Pagado	(78.000.000)	Capital Pagado	(260.000.000)
Incremento por IDPC	0	Incremento por IDPC	5.734.932
Base Termino de Giro	(22.000.000)	Base Termino de Giro	55.734.932

Al tener la "Sociedad 1" una BI de TG negativa producto de la descuadratura, y según dicta la normativa vigente, la base de término de giro será cero. Esto en razón de que disminuyó su CPT, pero no así el FUT. Dicha inconsistencia podría ser observada por el SII, pues este podría cuestionar si dicha diferencia corresponde a un retiro que nunca se declaró; lo cual no fue así, pues sólo aplicó la norma de FUT devengado.

La "Sociedad 2" poseerá una mayor BI producto de que el CPT no disminuyó al no haber un flujo de efectivo por la aplicación de la norma de FUT devengado, existiendo una doble tributación por el FUT que devengó a la "Sociedad 1" puesto que esta última cumplió con la tributación de dichas utilidades, y además la "Sociedad 2" deberá pagar por estas cuando determine su BI de TG.

3.1.3 Errores en la determinación de los resultados tributarios: Cuentas incobrables no aceptadas.

Para que una cuenta por cobrar pueda ser castigada y se considere como un gasto aceptado, se debe cumplir con el hecho de haber agotado todas las instancias de cobro que establece el SII para estos efectos en la Circular 24 de abril de 2008, Circular 34 de junio del 2008 y la Resolución Exenta N°96 de agosto de 2008. Hay ocasiones en que los contribuyentes llevan a incobrables ciertas cuentas por cobrar, aun cuando el SII determina que no se pueden llevar a gasto, lo que implica que tributariamente se deberá llevar el correcto control de estas cuentas castigadas, las que deberán ser agregadas a la RLI y no ser rebajadas del CPT, sin embargo, esto no siempre sucede.

Ejemplo:

A continuación, se presenta una sociedad bajo dos escenarios, cuando mantienen un error contable sobre las cuentas por cobrar y cuando no. Para efectos del análisis, se ha de considerar al escenario 1 como “Sociedad 1”, el cual corresponderá al caso en que no se registra el error contable sobre las cuentas incobrables, mientras que el escenario 2 será el de la “Sociedad 2” en cuyo caso, el contribuyente sí posee un error en la determinación de los resultados tributarios producto del castigo de las cuentas por cobrar.

El detalle de los registros tributarios al 31.12.2015 es el siguiente:

Detalle Registros Tributario al 31 de Diciembre del 2015 "Sociedad 1"		Detalle Registros Tributario al 31 de Diciembre del 2015 "Sociedad 2"	
Saldo FUT	-	Saldo FUT	-
Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	-	Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	-
Capital Propio Tributario	30.000.000	Capital Propio Tributario	30.000.000
Capital Aportado	20.000.000	Capital Aportado	20.000.000

En el AT 2015, se realiza un agregado por incobrables de \$10.000.000.

Operaciones año Comercial 2015 "Sociedad 1"		Operaciones año Comercial 2015 "Sociedad 2"	
Resultado del Ejercicio	-	Resultado del Ejercicio	-
Agregado por Incobrables	10.000.000	Agregado por Incobrables	10.000.000
Deducciones	-	Deducciones	-
RLI 2015	10.000.000	RLI 2015	10.000.000
IDPC 20%	2.000.000	IDPC 20%	2.000.000

Para el año 2016, no hubieron movimientos sólo retiros por \$5.000.000 quedando los registros tributarios al 31.12.2016 de la siguiente forma:

Imputacion por Retiro en "Sociedad 1"		Imputacion por Retiro en "Sociedad 2"	
Saldo FUT	10.000.000	Saldo FUT	10.000.000
Retiros	(5.000.000)	Retiros	(5.000.000)
Saldo Final FUT	5.000.000	Saldo Final FUT	5.000.000

Detalle Registros Tributario al 31 de Diciembre del 2016 "Sociedad 1"		Detalle Registros Tributario al 31 de Diciembre del 2016 "Sociedad 2"	
Saldo FUT	5.000.000	Saldo FUT	5.000.000
Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	1.000.000	Crédito por IDPC asociado al FUT acumulado	1.000.000
Capital Propio Tributario	25.000.000	Capital Propio Tributario	15.000.000
Capital Aportado	20.000.000	Capital Aportado	20.000.000

Se puede observar que la "Sociedad 2" rebajó de su CPT el retiro y la cuenta incobrable, sin embargo, esta última no debía rebajar el CPT ya

que la cuenta incobrable fue agregada a la RLI 2015, generando una inconsistencia patrimonial que se demuestra a continuación:

Cuadratura Patrimonial al año 2016" Sociedad 1"		Cuadratura Patrimonial al año 2016" Sociedad 2"	
Capital Propio Tributario	25.000.000	Capital Propio Tributario	15.000.000
Saldo FUT	(5.000.000)	Saldo FUT	(5.000.000)
Capital Aportado	(20.000.000)	Capital Aportado	(20.000.000)
Diferencia Cuadratura Patrimonial	-	Diferencia Cuadratura Patrimonial	(10.000.000)
RAI inicial	5.000.000	RAI inicial	(5.000.000)

De lo anterior se desprende que la "Sociedad 1" no posee descuadratura patrimonial, ya que no rebajó el CPT; mientras que la "Sociedad 2" presenta una descuadratura por \$10.000.000 producto de la cuenta incobrable que fue rebajada incorrectamente del CPT.

3.1.4 Explicación del efecto de la descuadratura para el régimen 14 A y 14 B, al momento de TG.

A continuación, se analiza el efecto de esta descuadratura al aplicar las disposiciones del artículo 38 bis bajo los regímenes 14 A y 14 B.

Como ya se mencionó en el caso anterior, se asume que las empresas no mantienen movimientos desde el año 2016, y no existen efectos por corrección monetaria, esto con el fin de estudiar si existe una diferencia en la base imponible de TG a determinar entre un régimen y otro.

Calculo Base Termino de Giro "Sociedad 1"		Calculo Base Termino de Giro "Sociedad 2"	
Capital Propio Tributario	25.000.000	Capital Propio Tributario	15.000.000
Capital Pagado	(20.000.000)	Capital Pagado	(20.000.000)
Incremento por IDPC	1.000.000	Incremento por IDPC	1.000.000
Base Termino de Giro	6.000.000	Base Termino de Giro	(4.000.000)

Considerar que no existe una diferencia en el cálculo de la BI a determinar a la fecha de TG para un régimen 14 A o 14 B dada la mecánica que presenta el artículo 38 bis y considerando que la empresa no mantiene nuevos registros.

Producto del error contable la "Sociedad 2" presenta una base de TG negativa, la cual es incorrecta, pues como se puede apreciar esta debió poseer una BI de TG de \$6.000.000. Por tanto, la descuadratura se traduce en un posible cuestionamiento de parte del SII, aun cuando la empresa presenta una base de TG negativa, esta posee utilidades, pudiéndose interpretar que existieron retiros no declarados siendo que, la diferencia fue producto de que el contribuyente se equivocó en hacer su CPT al no controlar bien el castigo por incobrable de sus cuentas por cobrar.

3.1.5 Diferencias patrimoniales y artículo trigésimo segundo transitorio Ley N° 21.210

La Ley N° 21.210 que viene a modernizar la legislación tributaria, postula en su artículo trigésimo segundo transitorio acciones que podrán ejercer los contribuyentes que en el año tributario 2019 hayan informado al SII un CPT mayor o menor al que correspondía de acuerdo a las normas vigentes al 31.12.2019. Esto con el objeto de solucionar las diferencias de impuestos cuyo origen corresponda a diferencia en el CPT por falta de

reconocimiento de anticipos, aplicación incorrecta de corrección monetaria, errores de cómputo, procesos de reorganizaciones empresariales, etc.

El artículo menciona que los contribuyentes podrán optar por rectificar las declaraciones anuales en que se haya mantenido la diferencia, para así cancelar el impuesto correspondiente; reconociendo así el impuesto pagado como un agregado al registro SAC según el año que corresponda, con o sin derecho a restitución, dependiendo del caso.

Adicionalmente el legislador propone declarar y pagar en una sola oportunidad, ya sea en la declaración anual del año tributario 2020 o 2021, la diferencia de impuesto cuyo origen corresponda a una descuadratura en el CPT, resolviendo así cualquier diferencia que se haya presentado en los años anteriores. De igual forma, procederá sobre el impuesto pagado su correspondiente agregado en el SAC a que se refiere el artículo 14 de la LIR vigente a partir del 1 de enero de 2020.

Referente a las diferencias que se solucionen conforme a este artículo no procederán multas, intereses ni el ejercicio de fiscalizaciones posteriores.

Ahora bien, en caso de que exista imposibilidad material de determinar el origen de la diferencia en la determinación del CPT, los contribuyentes podrán optar por declarar y pagar un impuesto único y sustitutivo del 20%, el cual se aplicará sobre las diferencias detectadas, las cuales deberán anotarse en el registro REX.

Si se considera esto último en el caso anteriormente planteado de las cuentas por cobrar, el contribuyente pudo haber pagado la tasa del 20%, anotando el monto de la descuadratura en el REX. Al determinar la base de término de giro con la nueva normativa que establece la Ley N°21.210 todo saldo negativo del REX se incrementará al CPT de forma positiva, subsanando toda diferencia cuando se determine la base de término de giro, como se ve en el siguiente ejemplo:

Calculo Base Termino de Giro "Sociedad 2"	
Capital Propio Tributario	15.000.000
REX (negativo)	10.000.000
Capital Pagado	(20.000.000)
Incremento por IDPC	1.000.000
Base Termino de Giro	6.000.000

3.1.6 Conclusiones generales

Tras los análisis realizados, frente a la existencia de una descuadratura patrimonial, se puede concluir que no existe diferencia entre la BI de TG que determine un contribuyente acogido a las normas del 14 A y un contribuyente 14 B, toda vez que las descuadraturas sean el único elemento que varía a la fecha de TG, es decir, los demás registros tributarios se mantienen iguales.

Cabe destacar que cuando una empresa se encuentra acogida al régimen 14 B, las descuadraturas patrimoniales se verán reflejadas en la determinación del

registro RAI de inicio, esto debido a que se trabaja con el CPT. No así en un régimen 14 A, donde las descuadraturas patrimoniales se denotarán a la fecha del TG, pues en esta ocasión los contribuyentes deberán de igual forma determinar un CPT para el cálculo de la BI.

Sobre las cargas impositivas se puede apreciar que existen descuadraturas patrimoniales que se verán afectadas por una doble tributación a la fecha de TG.

La diferencia entre los regímenes radica en que el régimen 14 B tiene un impuesto por TG de un 35% que sustituye la tributación con impuestos finales, y el régimen 14 A atribuye la BI de TG a los socios, accionistas para luego cumplir con la tributación de IF, siendo relevante esto último cuando se analiza la estructura que tiene un determinado contribuyente. De todas formas, para determinar el efecto que tiene una inconsistencia patrimonial, se hace necesario analizar el caso a caso.

Con las modificaciones introducidas a la Ley de Impuesto a la Renta en febrero del 2020, se elimina el régimen 14 A, por tanto ya no existe una atribución de las rentas por concepto de TG, sino que los contribuyentes de impuestos finales pueden optar a la fecha de término de giro por reliquidar en 10 años sus rentas afectas a IGC o bien dejar que la empresa pague un impuesto de término de giro del 35%. En caso de no ser contribuyente de los impuestos finales, la utilidad se entiende reinvertida.

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.