

Estimados lectores,

En esta sexagésima quinta edición del Reporte Tributario, N°65 octubre/2015, seguiremos analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y en este número, nos abocaremos a estudiar el tratamiento tributario de los retiros, en especial durante el periodo de transición 2015 y 2016.

La Ley de reforma tributaria N° 20.780 introdujo una serie de importantes cambios en la tributación de estas operaciones. El principal está dado la eliminación de los "retiros en exceso", asimilando el tratamiento tributario de los retiros de utilidades al de los dividendos de sociedades anónimas, por lo que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no estará supeditado a la existencia de utilidades pendientes de tributación en el FUT. Este cambio afecta fuertemente al empresario individual, empresas individuales de responsabilidad limitada, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comanditas por acciones, por lo que creemos de vital importancia que los asesores de empresas conozcan los alcances y las fechas de vigencia de estas modificaciones.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

REFORMA TRIBUTARIA – TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS RETIROS PERÍODO 2015-2016

I. INTRODUCCIÓN.



La Ley N° 20.780, de 2014, sobre reforma tributaria, introdujo una serie de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre las cuales se incorporó un nuevo artículo 14 que estará vigente únicamente por los años 2015 y 2016.

Este nuevo artículo 14 trae consigo importantes modificaciones a la tributación que afecta a los propietarios de las empresas que tributan en base a renta efectiva, determinada según contabilidad completa y balance general. Los cambios principalmente afectan al empresario individual, empresas individuales de responsabilidad limitada, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comanditas por acciones.

Los principales cambios afectan al tratamiento impositivo de los retiros efectivos realizados desde las empresas señaladas, dado que la obligación tributaria de estas cantidades no quedan supeditadas a la existencia de utilidades acumuladas, sino que dichos retiros tributarán con los impuestos finales en los mismos términos que los dividendos percibidos por accionistas de sociedades anónimas.

La modificación señalada tiene como consecuencia la eliminación de los retiros en exceso, la obligación de solicitar rentas devengadas en otras sociedades, por lo que el registro de fondo de utilidades tributables sólo tiene como propósito asignar créditos por impuestos de Primera Categoría a los distintos retiros que se realicen en las empresas, entre otras situaciones que se analizarán a lo largo del presente artículo.

También los retiros en exceso tienen regulaciones especiales a contar del 1° de enero de 2015 y otras distintas a contar del 1° de enero de 2017. Se incorporan reglas especiales en el caso de reorganización de empresas, en término de giro, orden de imputación, entre otros.

Como se observa, los cambios señalados pueden ocasionar importantes efectos tributarios para los dueños de las empresas, respecto de los retiros de utilidades tributables que efectúen en los períodos 2015 y 2016, lo que se traduce en una mayor carga impositiva para tales contribuyentes. Por lo tanto, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, presenta el siguiente reporte con el objeto de difundir estas materias entre nuestra comunidad universitaria, dado que afectan a la gran mayoría de las empresas un nuestro país.

II. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS RETIROS AL 31.12.2014



Hasta el 31 de diciembre de 2014 el artículo 14, letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establecía que los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1¹, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comanditas por acciones, quedaban gravados con los impuestos Global Complementario o Adicional, por los retiros o remesas que percibían de la empresa o sociedad, hasta completar el fondo de utilidades tributables.

Por lo tanto, los retiros o remesas que realizaban los propietarios quedaban gravados únicamente cuando las empresas tuvieran utilidades tributables que los financiaran, de lo contrario, no existía obligación tributaria sobre tales cantidades por cuanto estábamos en presencia de retiros en excesos.

Como regla general, los retiros que soportaban las empresas se rebajaban o imputaban del fondo de utilidades tributables² en forma cronológica, vale decir, en primer término se rebajaban del FUT los retiros efectuados en el mes de enero, a continuación los de febrero y así sucesivamente. Sin embargo, en el caso que en una sociedad de personas se produzcan retiros en exceso la referida imputación se efectuaba en forma proporcional, considerando la relación que representaban cada retiro sobre el total de ellos, según se muestra en el siguiente cuadro.

Saldo FUT antes de imputación de retiros.....				3.000.000
Menos: Retiros efectivos				
03-02-2014 Socio A	800.000	21,62%		-648.600
28-02-2014 Socio B	700.000	18,92%		-567.600
10-05-2014 Socio B	1.000.000	27,03%		-810.900
30-05-2014 Socio A	1.200.000	32,43%		-972.900
Saldo FUT ejercicio siguiente.....				0

De acuerdo al ejemplo anterior, los retiros³ que no hayan sido imputados constituían retiros en exceso, los cuales se determinaban como la diferencia entre el monto del retiro y su parte imputada.

¹ Propietarios no domiciliados ni residentes en Chile con establecimientos permanentes en nuestro país.
² En adelante indistintamente FUT.
³ Los retiros se imputan debidamente actualizados desde su pago al término del ejercicio.

El artículo 14 de la Ley de la Renta, establecía que los retiros en exceso que se determinaban al término del ejercicio se entendían retirados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades, de lo contrario, se entendían retirados en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades y así sucesivamente.

III. RENTAS DEVENGADAS



Las empresas que se encuentren con retiros en exceso, de conformidad al artículo 14 letra A) de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, estaban obligadas a solicitar rentas devengadas⁴ en otras sociedades donde participaban, de modo de reconocer dichas cantidades en su registro FUT, y consecuentemente, imputen sus retiros. Si la imputación de retiros se concretaba, dichas cantidades quedaban gravadas con los impuestos personales, debiendo los propietarios reconocerlos en sus bases imponibles correspondientes, esto es, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.

Cuando la sociedad solicitaba rentas devengadas debían pedir tantas utilidades como sean necesarias para cubrir sus retiros en exceso⁵, incluyendo el monto de las pérdidas tributarias que pueda mantener acumuladas. Esto se debe al orden de imputación de las distintas partidas que se efectúan al registro FUT, el cual ordenaba rebajar en primer lugar las pérdidas tributarias, y posteriormente, los retiros efectivos. Por lo tanto, los contribuyentes debían absorber las pérdidas, obteniendo eventualmente la devolución de un pago provisional por utilidades absorbidas, para finalmente imputar los retiros.

Para obtener la devolución del pago provisional por utilidades absorbidas se debe cumplir con los requisitos que el artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta exige para dichos efectos. Es decir, que la pérdida tributaria absorba utilidades que hayan sido gravadas con el impuesto de Primera Categoría y que dicho tributo se encuentre efectivamente pagado.

El otorgamiento de renta devengada no es representativa de flujo entre las empresas, es decir, si la sociedad A entrega rentas devengadas a la empresa B por la suma \$1.000.000, sólo significarán una deducción a su registro FUT y en la sociedad B un agregado.

Recordemos que cuando se devengaban rentas no se debía emitir ningún tipo de declaración jurada, sino que el contribuyente controlaba dichos movimientos en la declaración anual de impuestos a la Renta, en código previstos para cada caso.

⁴ También se conoce como FUT devengado.

⁵ Con independencia a la participación social.

IV. RETIROS EN EXCESO Y ENAJENACIÓN DE DERECHOS SOCIALES



Otra figura relacionada con los retiros en exceso se producía cuando los socios de sociedades de personas enajenaban sus derechos sociales, ocasión en la cual la ley entendía que tales retiros eran hechos por el cesionario en la proporción que corresponda.

Ahora bien, el artículo 14 de la ley en comento distinguía según tipo jurídico del cesionario para definir el tratamiento tributario que correspondería aplicar a los retiros en exceso cuando posteriormente fueran imputados a utilidades tributables. Si el cesionario era una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, así como en el caso de los contribuyentes del artículo 58 N° 1⁶, los retiros en exceso imputados se afectaban con el impuesto del inciso primero del artículo 21⁷, en cambio si el cesionario era una sociedades de personas los retiros se entendían efectuados por los socios en proporción a su participación en las utilidades. Finalmente, si quien adquiere los derechos era otro contribuyente de los impuestos personales, se aplicaba el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

V. RETIROS EN EXCESO Y TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES



De conformidad al inciso final de la letra b) del N° 1, letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, vigente al 31 de diciembre de 2014, en el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta debía pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 del mismo texto legal, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación, en el año en que dichos retiros sean cubiertos por utilidades tributables contenidas en el registro FUT. Por su parte la Circular N° 40, de fecha 24 de agosto de 1992, señaló que esta norma busca dar el mismo tratamiento tributario que afecta a los excesos de retiros existentes en el caso de la enajenación de derechos sociales de sociedades de personas, cuando éstos sean adquiridos por sociedades anónimas.

Por lo tanto, en aplicación de la disposición legal antes señalada, cuando se determinaban retiros en exceso al momento de la transformación, que posteriormente fueron imputados a utilidades tributables, se devengaba el impuesto único señalado⁸, liberándose en consecuencia, los socios de los impuestos personales que los habrían afectado por los retiros efectuados de la sociedad, ya que las referidas cantidades han tributado en cabeza de la sociedad anónima con un impuesto que tiene el carácter de único.

⁶ Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que mantengan en nuestro país al tipo de establecimiento permanente.

⁷ Actualmente con tasa 35%.

⁸ Ídem anterior.

VI. NUEVO TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS RETIROS EFECTIVOS



La Ley N° 20.780 de 2014, sobre reforma tributaria, incorporó un nuevo artículo 14 a la Ley sobre Impuesto a la Renta que estará vigente por los años 2015 y 2016. Este nuevo artículo incorporó importantes innovaciones al tratamiento tributario de los retiros efectivos que se realicen desde las empresas.

Una de las principales modificaciones consiste en que la norma legal grava con los impuestos Global Complementario o Adicional a las cantidades que a cualquier título retiren los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones.

Conforme a la modificación señalada, los retiros se gravarán con independencia de la existencia de utilidades tributables contenidas en el registro FUT o FUF⁹, al igual como actualmente ocurre con la distribución de dividendos. De este modo, sólo los retiros imputados a rentas exentas, ingresos no rentas o rentas afectas al impuesto de Primera Categoría en carácter de único contenidas en el registro FUNT no quedarán gravados con los tributos personales. Por lo tanto, se gravarán incluso los retiros que no resulten imputado a ningún tipo de utilidad acumulada, los que antes de la modificación legal constituían retiros en exceso.

Como consecuencia de los cambios introducidos al tratamiento tributario de los retiros efectivos no existirán retiros pendientes de tributación, dado que los retiros que exceden las distintas utilidades acumuladas de igual modo quedarán gravados con los impuestos personales, al igual como ocurre con los dividendos en el caso de sociedades anónimas. De esta manera se elimina el concepto de retiro en exceso, y naturalmente, todas las reglas que se encuentre relacionados con ellos.

Entre las reglas que quedan sin efectos se encuentra la imputación proporcional de los retiros en el caso de sociedades de personas, cuando dichas cantidades excedían las utilidades acumuladas en las empresas. En consecuencia, a partir del 1° de enero de 2015 la imputación de retiros siempre se efectuará en forma cronológica comenzando por los más antiguos, salvo que no se pueda determinar dicha cronología, como es el caso de retiros de socios ocurrido en el mismo momento.

También queda sin efecto la figura de las rentas devengadas o FUT devengado, porque tal mecanismo tenía por objeto la imputación de los retiros a utilidades tributables, con el fin de evitar la determinación de retiros en exceso, cuyo concepto deja de existir a partir de la modificación legal. Por tal motivo, el nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta no establece la

⁹ Fondo de utilidades financieras, compuesto por las diferencias que se producen entre la depreciación tributaria normas y la depreciación tributaria acelerada de los artículo 31 N° 5 y 31 N° 5 bis de la LIR.

obligación de reconocer en el FUT de las empresas cuyos propietarios tributen en base a retiros, las rentas devengadas en otras empresas donde se participe.

VII. ORDEN DE IMPUTACIÓN DE RETIROS



A contar del 1° de enero de 2015, los retiros efectivos continuarán siendo imputado de acuerdo a la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, por lo tanto, se imputarán en primer término a las rentas o cantidades afectas al impuesto Global Complementario o Adicional contenidas en el FUT y FUF, comenzando por las más antiguas, con derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las rentas retiradas. Consumidas dichas rentas, los retiros se imputarán a las rentas exentas o cantidades no gravadas con los impuestos personales, contenidas en el registro FUNT.

No obstante el orden de imputación establecido en el párrafo anterior, la Ley N° 20.780 en su artículo tercero transitorio, regula el orden de imputación de los retiros en exceso existentes al 31 de diciembre de 2014, los cuales serán imputados a continuación de los retiros efectivos efectuados a contar del 1° de enero de 2015, quedando gravado sólo en el caso que resulten cubiertos con utilidades tributables que se generen a contar de dicha fecha.

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

VIII. REGLAS ESPECIALES PARA LOS RETIROS EN EXCESO EXISTENTES AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014



De acuerdo al N° 4, del numero I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 de 2014, los contribuyentes que mantengan retiros en exceso acumulados al término del año comercial 2014, pero que se hubieren efectuados con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, podrán pagar un impuesto único y sustitutivo sobre tales cantidades con tasa del 32%.

La opción de pagar este impuesto único deberá ejercerse durante el año comercial 2015, a través del formulario 50. Con la declaración y pago de este tributo se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieran afectar a los retiros en exceso, sea el impuesto Global Complementario o Adicional, como también el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta, en el caso de transformación de sociedades.

En el caso que los contribuyentes no se acojan al pago del impuesto único sobre los retiros en exceso, deberán imputarlos durante los años comerciales 2015 y 2016 a las utilidades que obtengan las empresas en dichos años, pero a continuación de aquellos retiros efectuados durante el respectivo ejercicio.

Como se mencionó anteriormente, con la modificación del tratamiento tributario de los retiros, se eliminaron los retiros en exceso, y con ello sus reglas pertinentes. Sin embargo, de conformidad al N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, se mantienen algunos tratamientos tributarios que seguirán afectando a los retiros en exceso, pero sólo respecto de aquellos determinados al 31 de diciembre de 2014 y que aún se mantengan pendientes.

Por ejemplo, se continuará entendiendo que los contribuyentes que adquieren los derechos sociales de socios que mantengan retiros en exceso en la empresa serán responsables de la tributación de estas partidas en la proporción que corresponda. Si el cesionario es una persona natural, los retiros en exceso cuando sean imputados a utilidades tributables se gravarán con el impuesto Global Complementario o Adicional, en cambio si el cesionario es una sociedad anónima o en comandita por acciones los retiros en exceso cuando sean imputados a utilidades tributables se gravarán con el impuesto único de tasa 35% establecido en el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta.

Como se observa, aún cuando los retiros en exceso no continúen generándose a contar del 1° de enero de 2015, el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, mantiene algunas reglas de tributación vigentes al 31 de diciembre de 2014, para efectos de gravar los retiros en exceso determinados a dicha fecha y que se mantengan pendientes de tributación a contar de la primera fecha señalada.

IX. RETIROS EN EXCESO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS



El artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, regula el tratamiento tributario que corresponde aplicar a los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 que se mantengan a la fecha en que la empresa que los soportó se convierta, divida, transforme o fusione.

Según la jurisprudencia administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos, como por ejemplo el Oficio N° 39 de fecha 6 de enero de 2005, los excesos de retiros existentes en el Fondo de Utilidades Tributables de una sociedad que se divide, se asignan a las nuevas sociedades que resultan de la división en la misma proporción en que se divide el patrimonio de la sociedad primitiva. Sin embargo, dicho pronunciamiento estará vigente sólo hasta el 31 de diciembre de 2014, por cuanto la Ley N° 20.780 de 2014 a través del inciso final del N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio establece que en el caso de la división de sociedades los retiros en exceso se asignarán en proporción al capital propio tributario de la sociedad que se divide, determinado a la fecha de división.

Por lo tanto, en el caso de división de sociedades los retiros en exceso tendrán el siguiente tratamiento:

- i. Hasta el 31.12.2014, se asignan en la misma proporción en que se divide en patrimonio.
- ii. A contar del 01.01.2015, se asignan en la misma proporción en que se divide en capital propio tributario.

De conformidad al inciso tercero de la letra b), del número 1, de la letra A), del artículo 14 de la Ley de la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, los retiros en exceso en el caso de la transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, debían gravarse con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, tasa 35%, en el ejercicio en que los retiros resulten imputados a utilidades tributables. El mismo tratamiento tributario descrito se mantendrá vigente a contar del 1° de enero de 2015, según lo establece el N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780. Por lo tanto, antes y después de la reforma tributaria tales cantidades mantienen igual carga tributaria.

Por su parte, los contribuyentes que efectuaban su término de giro, de acuerdo al Oficio N° 3796 de fecha 30 de septiembre de 2005, por los retiros en exceso no se afectaban con los impuestos de la Ley de la Renta, ya que a la fecha no existían utilidades tributables retenidas en el Registro FUT. En base a esta interpretación se concluía que en el caso de conversión de un empresario individual en sociedad de cualquier naturaleza y en la fusión de sociedades, los retiros en exceso tampoco se afectaban con ningún impuesto. Sin embargo, la Ley N° 20.780, de 2014 innova sobre la materia a partir del 1° de enero de 2015¹⁰, estableciendo que los contribuyente que efectúen este tipo de reorganización y mantengan retiros en exceso a dicha fecha, deberán mantener pendientes de tributación tales cantidades en la empresa que se crea o subsiste.

X. RETIROS EN EXCESO Y TÉRMINO DE GIRO A CONTAR DEL 1° DE ENERO DE 2015



El artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780, introduce un nuevo artículo 38 bis a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se encontrará vigente por los ejercicios comerciales 2015 y 2016.

El artículo 38 bis vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 establecía que los contribuyentes obligados a determinar renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término de giro a sus actividades debían considerar retiradas o distribuidas las utilidades acumuladas en el registro FUT, por cuanto tales cantidades se encontraban aún pendientes de tributación. En tales casos, las utilidades señaladas resultaban gravadas con un impuesto único con tasa 35% el cual era sustitutivo de los impuestos Global Complementario o Adicional, siendo responsabilidad de la empresa y no de sus propietarios.

En contra del impuesto único se rebajaban los créditos por impuesto de Primera Categoría acumulados en el registro FUT que se encontraban asociados a las rentas que resultaban gravadas.

¹⁰ Inciso final del N° 4, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio.

Por su parte, en el caso que estas empresas a la fecha de término de giro mantengan retiros en exceso no debían tributar sobre ellos, por cuanto tales cantidades sólo debían tributar cuando resultaban imputados a utilidades tributables con los impuestos finales acumuladas en el registro FUT.

Ahora bien, el nuevo artículo 38 bis introducido por la Ley N° 20.780, que estará vigente por los años comerciales 2015 y 2016, mantiene la ficción de considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en las empresas para efectos gravarlas en dicha oportunidad. Sin embargo, la forma de determinar las rentas o base imponible del tributo contiene importantes cambios.

La base imponible que resultará gravada con el impuesto único de tasa 35%, corresponderá a la cantidad mayor entre la suma del fondo de utilidades tributables (FUT) y el fondo de utilidades reinvertidas (FUR), o bien lo será la diferencia positiva que resulte de comparar la suma del capital propio tributario con los retiros en exceso determinados a la fecha del término de giro, menos las rentas exentas, ingresos no rentas y rentas afectas al impuesto de Primera Categoría en carácter de único acumuladas en el registro FUNT y menos los aportes efectivos de capital, debidamente ajustados con los nuevos aportes o aumentos de capital y de las disminuciones de éste, sin considerar dentro de estas cantidades los aportes de capital financiados con utilidades que no han cumplido con todos los impuestos, como es el caso de los retiros reinvertidos.

Como se observa, los contribuyentes que efectúen su término de giro dentro de los ejercicios 2015 y 2016, que no mantengan utilidades acumuladas sino que retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, aún pendientes de tributación, deberán incorporarlos en la base imponible del impuesto único de tasa 35%.

Sin perjuicio que resulten gravados los retiros en exceso al momento del término de giro, los propietarios contribuyentes del impuesto Global Complementario de la sociedad podrán reliquidar el impuesto único de término de giro utilizando sus tasas promedio de dicho impuesto personal, en los términos del nuevo artículo 38 bis.

XI. RETIROS EN EXCESO A CONTAR DEL 01 DE ENERO DE 2017



En el evento que los contribuyentes al 31 de diciembre de 2016 mantengan un remanente de retiros en exceso, por no haber sido imputados durante los ejercicios 2015 y 2016, la Ley N° 20.780, regula el tratamiento tributario al cual se someterán a contar del 1° de enero de 2017.

De acuerdo al inciso segundo del N° 4, del literal I.-, del artículo tercero transitorio, los retiros que permanezcan en exceso al 31 de diciembre de 2016, deberán definir su situación tributaria

dependiendo del régimen tributario al que se acoja el contribuyente a partir del 1° de enero de 2017.

Si el contribuyente se acoge al régimen contenido en la letra A) del artículo 14, conocido como régimen de renta atribuida, tales contribuyentes deberán llevar el control de los retiros en excesos y de los socios que los efectuaron, o bien de los cesionarios. Además, la norma transitoria establece que los retiros en exceso en este régimen serán imputados a los registros a) y c), del número 4, de la letra A), del artículo 14 vigente a contar del 1° de enero de 2017.

El registro a) mencionado anteriormente, corresponde al registro de renta atribuidas propias (RAP) cuyas cantidades al ser retiradas no tienen obligación tributaria, por cuanto su tributación se encuentra cumplida al momento de su atribución.

Respecto del registro c), corresponde al conocido como registro REX, en el cual se incorporan las rentas exentas, ingresos no rentas y rentas totalmente tributadas. Por consiguiente, cuando los retiros en exceso se imputen a este registro tampoco tendrá obligación tributaria, salvo en el caso que los retiros en exceso se rebajen de las rentas exentas, circunstancia en la cual deberán ser incorporados a la base imponible del impuesto Global Complementario para efectos de la progresividad del impuesto.

En resumen, los retiros en exceso existentes al 31 de diciembre de 2016 de contribuyentes que se acojan al régimen de renta atribuida, deberán ser imputados a rentas que no tienen obligación tributaria contenidas en los registros RAP y/o REX, por lo tanto, los retiros en exceso no se verán gravados con tributación alguna.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que la imputación de los retiros en exceso al disminuir las utilidades contenidas en estos registros, dejarán menos utilidades disponibles con dichas características, por lo tanto, los retiros que se efectúen a contar del 1° de enero de 2017 terminarán por imputarse a cantidades afectas con los impuestos personales.

Por el contrario, si los contribuyentes que mantienen los retiros en exceso al 31 de diciembre de 2016, se acogen al régimen contenido en la letra B) del artículo 14 de la Ley de la Renta, vigente a contar del 1° de enero de 2017, conocido como régimen de imputación parcial, tales cantidades deberán ser imputados a rentas afectas a los impuestos personales contenidas en el registro RAI¹¹, y posteriormente al registro REX¹².

Por lo tanto, los retiros en exceso en el régimen de imputación parcial se verán gravados con los impuestos personales cuando sean rebajados del registro RAI o se deberán incluir en la base

¹¹ Registro de rentas afectas a impuestos.

¹² Registro de rentas exentas, ingresos no rentas y rentas totalmente tributadas.

imponible del impuesto Global Complementario con motivo de la progresividad de las rentas exentas cuando se rebajen del registro REX.

XII. CONCLUSIÓN



La Ley N° 20.780 de 2014, trae consigo cambios profundos al tratamiento tributario de los retiros efectivos realizados a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016. El cambio consiste principalmente en que su tratamiento tributario se ha igualado con el de los dividendos, es decir, se gravan las cantidades retiradas a cualquier título, salvo que correspondan a ingresos no rentas o rentas exentas.

Otro cambio significativo aplicable a los retiros en exceso, dice relación con que a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, éstos se imputarán a continuación de aquellos retiros realizados en el ejercicio correspondiente. Además, se mantiene entre las normas transitorias de la Ley antes señalada, las mismas reglas para los retiros en exceso existentes al 31 de diciembre de 2014, en el caso de enajenación de derechos sociales y transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima.

En el caso de la conversión de un empresario individual en una sociedad de cualquier clase y en la fusión de sociedades, los retiros en exceso se mantendrán en las empresas que continúen o subsistan, pero en el caso de la división los señalados retiros se asignarán en la misma proporción que se distribuya el capital propio tributario.

Finalmente, se establecen reglas especial para el caso de retiros en exceso que permanezcan al 31 de diciembre de 2016 y resulte imputados a contar del 1° de enero de 2017, como asimismo, se incorpora un régimen transitorio para el pago de un impuesto único y sustitutivo sobre los retiros en exceso, el que sólo estará vigente por el año 2015.

Después de todo lo anterior, podemos concluir que los retiros efectivos que se realicen a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, como también los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, se gravarán a todo evento, salvo que resulten imputados al registro FUNT, o bien al registro REX.

Además, podemos observar que los retiros en exceso que permanezcan como tales al 31 de diciembre de 2016, tendrán un tratamiento diferenciado dependiendo del régimen al cual se acoja el contribuyente a contar del 1° de enero de 2017.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE