



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA

“ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS MODIFICACIONES
INTRODUCIDAS AL ARTÍCULO 38 BIS DE LA LEY SOBRE
IMPUESTOS A LA RENTA,
APLICADO A CONTRIBUYENTES ACOGIDOS A LA LETRA A) Y B)
DEL ARTÍCULO 14 LEY SOBRE IMPUESTOS A LA RENTA”

Tesis para optar al título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión

Tesista: Leslie Paulina Fredes Sanchez.

Profesor Guía: Carlos Vergara Lasnibat.

Valparaíso, Chile, Mayo 2017,

AGRADECIMIENTOS

Primero, agradecer a la familia, por la paciencia y apoyo, en todo lo que significa el proceso de estudiar y trabajar. Luego, dar mención honrosa a mi perro Jule, quien acompañó esas largas noches de estudio.

También, agradecer a mi profesor Guía, Sr. Carlos Vergara Lasnibat, quien aceptó ser mi profesor Guía, dedicando parte de su valioso tiempo y conocimientos.

Finalmente, agradecer a Dios y mis abuelos que hoy miran desde el cielo, el cierre de esta etapa universitaria.

INDICE

AGRADECIMIENTOS	2
RESUMEN	5
CAPITULO I.....	6
MARCO TEORICO.....	6
I. Artículo 38 bis de la Ley de Impuestos sobre la Renta.....	6
II. Regímenes Tributarios establecidos en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR. 11	
III. Efectos del cambio de Régimen.....	14
IV. Procesos de Reorganización Empresarial.....	16
V. Artículo 69 del Código Tributario DECRETO LEY N° 830.....	20
VI. Determinación del Capital Propio según Artículo 41 de la LIR.....	24
VII. Facultades de SII para poner término de Giro.....	26
VIII. Impuesto Global Complementario	28
IX. Impuesto Adicional.....	30
X. Glosario.....	32
CAPITULO II.....	34
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	34
II. OBJETIVOS.....	35
I. Objetivos Generales.....	35
II. Objetivos Específicos.....	35
III. METODOLOGIAS.....	36
IV. LIMITACIONES DEL ESTUDIO	38
V. RESULTADOS ESPERADOS.....	39
CAPITULO III.....	40
DESARROLLO DE INVESTIGACION	40
I. Análisis comparativos de las modificaciones introducidas en el artículo 38 bis de la LIR.....	44

II. Análisis Comparativo de la aplicación del Artículo 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) y B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Término de Giro.	47
III. Término de Giro de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra A) del Artículo 14 de la LIR.	49
IV. Término de Giro de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra B) del Artículo 14 de la LIR.	56
V. Cuadros Comparativos de Términos de Giro, de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que mantienen o no saldos pendientes de Tributación.	57
VI. Análisis descriptivo sobre la Aplicación del Artículo 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) y B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen cambio de Régimen Tributario.....	61
VII. Análisis comparativo del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al régimen tributario dispuesto en la Letra A) y B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Reorganizaciones Empresariales.....	64
VIII. Cuadro Comparativo sobre aplicación del artículo 38 bis en la LIR, en los procesos de reorganización empresarial, bajo el supuesto de que es un empresario individual, que se convierte en sociedad.	65
CAPITULO III	67
Conclusiones.....	67
BIBLIOGRAFIA	71
ANEXOS	72
Anexo N°1: Determinación del Capital Propio.....	72
Anexo N°2 : Determinación de Renta Líquida Imponible	74
Anexo N°3: Aplicación del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Término de Giro, con rentas acumuladas con anterioridad al 01.01.2017.....	75
Anexo N°4: Aplicación del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Termino de Giro, con rentas acumuladas con anterioridad al 01.01.2017.....	78
Anexo N°5: Cuadro Comparativo de Regímenes Tributarios.	80

RESUMEN

A partir del 01 de enero de 2017, comienzan a regir en Chile, nuevos regímenes de tributación para las empresas chilena, en base a lo dispuesto en la Reforma Tributaria Ley N° 20.780, que modificó, de manera estructural, el antiguo sistema de tributación contenido en la Ley sobre Impuestos a la Renta contenida en el artículo 1° del decreto Ley N° 824, de 1974. Producto de todos estos cambios, los contribuyentes acogidos a los regímenes dispuestos en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR, deberán someterse a las nuevas disposiciones del Artículo 38 bis N° 1 y 2 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, cuando decidan dar aviso de Término de Giro al Servicios de Impuestos Internos, cuando efectúen cambios en el régimen tributario al cual están acogidos y/o en los casos de procesos reorganizacionales.

El objetivo principal de esta tesis, es el estudio de las nuevas disposiciones del artículo 38 bis N° 1 y 2 de la LIR, aplicado a los contribuyentes acogidos a los regímenes tributarios dispuestos en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR. En concordancia con las instrucciones impartidas en circular 49 del 14 de julio de 2016 publicada por el Servicios de Impuestos Internos. El desarrollo de esta tesis se lleva a cabo a través de los métodos analítico y comparativo, de toda la normativa relacionada con el tema en estudio.

Los resultados esperados, son la presentación de la normativa relacionada de manera descriptiva y comparativa para los tipos de contribuyentes descritos anteriormente, con alcance de comprensión, que permita eliminar la complejidad interpretativa que presenta la reforma tributaria al lector.

CAPITULO I

MARCO TEORICO.

I. Artículo 38 bis de la Ley de Impuestos sobre la Renta.

Con fecha 26 de Septiembre de 2014, el H. Congreso Nacional de Chile, dio su aprobación a la Ley Nº 20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Con la entrada en vigencia de la Ley 20.780 de 2014, se modificó el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuestos a la Renta¹, sustituyendo en su totalidad las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014, relacionadas con la normativa tributaria aplicable, al momento del término de giro, cambio de régimen o reorganización empresarial.

Aunque la Reforma Tributaria modificó el Artículo 38 bis de la LIR, mantiene su esencia, en lo que se refiere a determinar las rentas o cantidades acumuladas gravadas, que se encuentren pendiente de tributación al momento de Término de Giro. Sin embargo, y siguiendo la creación de los nuevos regímenes de tributación, sufrió modificaciones totales, debido a la incorporación de los dos nuevos regímenes tributarios.

Por lo tanto, toda modificación, incorporada a este artículo en estudio, obedece a la eliminación del sistema de tributación existente , establecido en el artículo 14 de la LIR, el cual fue reemplazado en su totalidad por la entrada en vigencia de los nuevos regímenes tributarios, detallando según el régimen acogidos, la tributación a aplicar al momento de efectuar termino de giro, según los dispuestos en el Nº1 del artículo 21 de la Ley 20.780, que rige a partir del 01 de enero de 2017.

¹ En adelante indistintamente LIR.

De acuerdo al citado cuerpo legal, se transcribe el Artículo 38 bis de la LIR., extraído del Artículo 1º N° 21 de la Ley 20.780²

"Artículo 1º.- Introdúcense las siguientes modificaciones en la ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1º del decreto ley N° 824, de 1974:

Nº 21) Reemplázase el artículo 38 bis por el siguiente:

"Artículo 38 bis.- Al término de giro de los contribuyentes acogidos a las reglas de la primera categoría, sea que se haya declarado por el contribuyente o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, se aplicarán las siguientes normas:

1.- 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 con los impuestos global complementario o adicional, las cantidades que se indican en este número, a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1º, comuneros, socios o accionistas, en la forma señalada en las letras a) o b), del número 3.- de la letra A), del artículo 14, según corresponda, con derecho al crédito establecido en los artículos 56 número 3) y 63, asignado sobre dichas sumas, en la forma establecida en la letra d), del número 4, y el número 5, ambos de la letra A), del artículo 14. Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, y las siguientes cantidades:

El saldo positivo de las cantidades anotadas en los registros a que se refieren las letras a) y c), del número 4, de la letra A), del artículo 14; y

El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al

² Ley 20.780 publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

Cuando corresponda aplicar los créditos establecidos en los artículos 56, número 3) y 63, que se mantenga en el registro a que se refiere la letra d), del número 4., de la letra A), del artículo 14, tratándose de las cantidades atribuidas al término de giro, se agregará en la base imponible del impuesto global complementario o adicional respectivo, un monto equivalente a dicho crédito para determinarla.

2.- Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa indicadas en el inciso siguiente, incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y el crédito por impuestos finales incorporados ambos separadamente en el registro a que se refiere la letra d), del número 2, de la letra B), del artículo 14, por parte de sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1), comuneros, socios o accionistas, en la proporción en que éstos participan en las utilidades de la empresa o en su defecto, en la proporción que hayan aportado efectivamente el capital, o éste haya sido suscrito cuando no se hubiere aportado siquiera una parte de éste, para afectarse con la tributación que a continuación se indica.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, y las siguientes cantidades:

El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro a que se refiere la letra c), del número 2.-, de la letra B) del artículo 14; y

El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

Estos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%. Contra este impuesto, podrá deducirse el saldo de crédito establecido en la letra d), del número 2.- de la letra B), del artículo 14, y el crédito contra impuestos finales a que se refieren los artículos 41 A y 41 C, que se mantenga separadamente en dicho registro. No obstante lo anterior, tratándose del saldo acumulado de crédito establecido en el numeral ii), de la letra d) recién señalada, el referido crédito se aplicará sólo hasta un 65% de su monto.

Con todo, el impuesto que se haya aplicado sobre la parte de las rentas o cantidades que corresponda a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, éstos lo incorporarán al saldo acumulado de crédito que establece la letra d), del número 4.- de la letra A), y en el numeral i), de la letra d), del número 2.- de la letra B), del artículo referido.

3.- En los casos señalados en los números 1.- y 2.- anteriores, el empresario, comunero, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades que les correspondan a la fecha de término de giro, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

Tratándose de los casos señalados en el número 2.- anterior, las rentas o cantidades indicadas gozarán del crédito del artículo 56 número 3), el cual se aplicará con una tasa del 35%. Para estos efectos, el crédito deberá agregarse en la base del impuesto en la forma prescrita en el inciso final del número 1 del artículo 54.

4.- Los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 ter, al término de giro deberán practicar para los efectos de esta ley, un inventario final en el que registrarán los siguientes bienes:

i) Aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.

ii) Los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término de giro, ello conforme a los artículos 31, número 5º, y 41, número 2º, aplicando la depreciación normal.

La diferencia de valor que se determine entre la suma de las partidas señaladas en los numerales i) y ii) precedentes y el monto de las pérdidas determinadas conforme a esta ley al término de giro, se atribuirá en la forma dispuesta en el número 1 anterior.

En este caso, también procederá lo dispuesto en el número 3.- precedente, pero en tal caso, las cantidades que se determinen a la fecha de término de giro, no tienen derecho al crédito del artículo 56, número 3.

5.- En los casos señalados en los números 1, 2 y 4 anteriores, la empresa, contribuyente del artículo 58, N° 1º, comunidad o sociedad que termina su giro, deberá pagar los impuestos respectivos que se determinen a esa fecha.

6.- El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas de que trata este artículo, en la disolución o liquidación de las mismas a la fecha de término de giro, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley, a tal fecha, cuestión que la empresa certificará, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, al adjudicatario respectivo. En dicha adjudicación no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, o en el inciso cuarto, del número 8, del artículo 17 de esta ley."

II. Regímenes Tributarios establecidos en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR.

La principal modificación introducida a la LIR por la Ley 20.780, sobre reforma tributaria, es la forma en que deben tributar, a partir del 01 de enero de 2017, los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades que determinen sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Si bien, este estudio está limitado a los contribuyentes bajo las disposiciones de las Letra A) y B), también existe la opción de, a quienes cumplan con los requisitos legales, puedan acogerse al régimen simplificado establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, o al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la misma Ley, que no son materia de estudio.

La normativa vigente, a partir del 01 de enero de 2017, adiciona dos tipos nuevos regímenes, estipulados en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR.

Letra A) Artículo 14 de la LIR: Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales.

Letra B) Artículo 14 de la LIR: Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

Para ambos regímenes, la tributación es en base a contabilidad completa y pueden acogerse los tipos de empresa estipulados en la norma. Se mantiene la base de aplicar el Impuesto de Primera categoría sobre la renta líquida imponible. Sin embargo, el uso del crédito por impuestos de primera categoría, genera diferencia entre ambos regímenes, así como la forma de retirar y/o atribuir la distribución, retiros o remesas, asignadas a sus socios o accionistas.

Como esta diferencia, al momento de atribuir las rentas a sus socios o accionistas es significativa, cuando se efectúa el término de giro, los tratamientos que se aplican son distintos, en cuanto a normativa, cálculos e incidencias.

Del artículo 14 de la LIR, se transcribe:

Régimen de Tributación letra A):

“ Para aplicar los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 58, número 1), las comunidades, sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, y las sociedades por acciones, deberán atribuir las rentas o cantidades percibidas o devengadas por dichos contribuyentes o aquellas que les hayan sido atribuidas, aplicando las siguientes reglas:

1.- Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1), propietarios de la empresa individual de responsabilidad limitada, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra, quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad que les sean atribuidas conforme a las reglas del presente artículo, y sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, según lo establecido en el número 5 siguiente, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta o devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7 del artículo 17.

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de esta letra atribuirán a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas tanto las rentas propias que determinen conforme a las reglas de la Primera Categoría, como aquellas afectas a los impuestos global complementario o adicional, que les sean atribuidas por otros contribuyentes sujetos a las disposiciones del número 1.-, de la letra C) de este artículo; o al artículo 14 ter letra A), según corresponda. Se incluirán dentro de las rentas propias que deben atribuir, en concordancia con lo dispuesto en el número 5 del artículo 33, las rentas o cantidades gravadas con los impuestos global complementario o adicional que retiren o les distribuyan, en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas, de manera que tales rentas

o cantidades sean atribuidas en el mismo ejercicio a un contribuyente de los impuestos global complementario o adicional, según sea el caso”.

Régimen de Tributación letra B):

“Para aplicar los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.- Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1), propietarios, socios, comuneros y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra B), quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuadas de acuerdo al número 7º del artículo 17”.

III. Efectos del cambio de Régimen.

La entrada en vigencia de Reforma Tributaria, contempla las situaciones en que un contribuyente, decida, ya sea por opción o incumplimiento de requisitos, cambiar de régimen tributario.

Como se ha demostrado, ambos regímenes tributarios tributan en tiempos distintos tributación en cuanto al impuesto final, que recaen en sus socios o accionistas, generando discrepancias entre ambos sistemas, al momento de pasar de un régimen a otro. Sin embargo, y considerando este punto que es la principal diferencia (momento de tributación), la Reforma tributaria introdujo las modificaciones respectivas para evitar que no quedaran pendiente de tributación, las rentas o cantidades existentes al momento de efectuar el cambio de régimen.

Si un contribuyente, del régimen tributario de la letra A) de la LIR, decide acogerse al régimen tributario de la letra B) de la LIR, no existirá mayor problema debido a que no existe tributación pendiente con las rentas o cantidades acumuladas a fines del ejercicio, dado que, bajo el concepto de atribución, la tributación final que recae en sus socios o accionistas, ha sido cumplida.

Sin embargo, al momento de considerar que el contribuyente del régimen tributario B) de la LIR, se acoge al régimen tributario de la letra A) de la LIR, se generan discrepancias en las rentas o cantidades acumuladas, al momento de entrar en vigencia el nuevo régimen. Lo anterior, debido a que el régimen tributario de la letra B) de la LIR, tiene por principio, la renta efectivamente percibida o retirada, postergando su tributación, hasta el momento de corresponder.

Del artículo 38 bis de la LIR, relacionado con procesos de cambios de regímenes tributarios, la norma establece las condiciones e incidencias. Como se explicó en el párrafo anterior, solo incide este artículo, cuando un contribuyente sujeto a las disposiciones de la letra B), opten por aplicar las disposiciones de la letra A).

Se transcribe normativa, relacionada

Letra b) N°1, de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

“ b) Cuando los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), opten por acogerse a las disposiciones de la letra A), deberán aplicar lo dispuesto en el número 2.- del artículo 38 bis. En este caso, la empresa se afectará con los impuestos que se determinen como si hubiera dado aviso de término de giro, y el impuesto que deberá pagar, se incorporará al saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 4.-, de la letra A), considerándose como una partida del inciso segundo del artículo 21. El impuesto del artículo 38 bis, se declarará y pagará en este caso, en la oportunidad en que deba presentarse la declaración anual de impuesto a la renta de la empresa, conforme a lo dispuesto en el artículo 69. No serán aplicables en esta situación, las normas establecidas en el número 3 del artículo 38 bis”.

Debido a que no es un término de giro efectivo de la empresa, sino que dicho artículo 14 solo se remite a tal norma para efectos de establecer una tributación especial por el cambio de régimen, no son aplicables las normas establecidas en el número 3 del artículo 38 bis de la LIR,

IV. Procesos de Reorganización Empresarial.

Las empresas, conforme van cambiando los tiempos, deben ir adaptando sus estructuras de negocios y para ello toman distintas formas jurídicas.

Con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, se adicionaron nuevas disposiciones relacionadas con esta materia, que inciden al momento de efectuar procesos de reorganización empresarial. En esencia, el sistema tributario busca gravar las rentas que estén pendientes de tributación al momento de efectuar cambios empresariales como división, conversión, fusión o transformación, en los casos que aplique según la normativa vigente y se amparen bajo una legítima razón de negocio, ajustándose a los parámetros de buena fe que exige el inciso segundo del artículo 4 bis del Código Tributario.

Con estas modificaciones introducidas al artículo 38 bis de la LIR, se regulan los efectos de estos procesos de reorganización en los casos de que las empresas o sociedades, estén sujetas a los regímenes de tributación vigente del 01 de enero de 2017.

Efectos de la división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la letra A) de este artículo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra c), del número 1.- anterior, en la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, en que la empresa o sociedad dividida, la que se convierte, la absorbente y las absorbidas se encuentren sujetas a las disposiciones de la letra A) de este artículo, las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, deberán mantenerse en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, según el caso, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra B) de este artículo, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto de este artículo.

En la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones de la letra A), el saldo de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d) del número 4.-, de dicha letra A), se asignará a cada una de las entidades resultantes en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de éstas.

En el caso de la conversión o de la fusión de sociedades sujetas a las disposiciones de la letra A) de este artículo, la empresa o sociedad continuadora, también deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d), del número 4.-, de la letra A) de este artículo. La empresa o sociedad que se convierte o fusiona se afectará con los impuestos, y deberá atribuir la renta que determine por el período correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en los números 2.- y 3.-, de la misma letra. En estos casos, la empresa, comunidad o sociedad que termina su giro, no aplicará lo dispuesto en el número 1.- del artículo 38 bis.

Tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a las disposiciones de la letra B), estas últimas se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B) y demás normas legales. Será aplicable también, respecto de dichas empresas o sociedades, lo dispuesto en el número 2, del artículo 38 bis, sin embargo, no será procedente el derecho a optar a que se refiere el número 3, de ese artículo. El impuesto pagado se considerará como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 y podrá imputarse como crédito, conforme a lo establecido en la letra d), del número 4.- y en el número 5.- de la referida letra A), debiendo para tal efecto, anotarse a la fecha de fusión como parte del saldo acumulado de crédito a que se refieren estas últimas disposiciones.

En la fusión por creación, la empresa o sociedad que se constituye podrá optar por aplicar las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14, de acuerdo a las reglas generales establecidas en los incisos segundo al sexto de ese artículo. Según sea la opción que ejerza, la empresa o sociedad que se constituye, deberá mantener los registros y cantidades establecidos en los números 4.-, de la letra A), y 2.-, de la letra B), de este

artículo, que mantenían las empresas fusionadas, así como también, aplicar los impuestos que correspondan cuando proceda lo establecido en el artículo 38 bis, aplicando al efecto en todo lo que sea pertinente las demás reglas señaladas en este artículo.

Efectos de la división, conversión y fusión de empresas o sociedades sujetas al régimen establecido en la letra B) de este artículo.

En la división, conversión de un empresario individual y fusión de empresas o sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, en que la empresa o sociedad dividida, la que se convierte, la absorbente y las absorbidas se encontraban sujetas a las disposiciones de la letra B) de este artículo, las empresas o sociedades que se constituyen o la empresa o sociedad continuadora, según corresponda, se deberán mantener en el mismo régimen hasta completar el plazo de 5 años comerciales, contado desde aquel en que se incorporó a tal régimen la empresa o sociedad dividida, la que se convierte o la continuadora, según el caso, período luego del cual podrán optar por aplicar las normas de la letra A) de este artículo, cumpliendo los requisitos y formalidades establecidas en los incisos segundo al sexto de este artículo.

En la división, el saldo de las cantidades que deban anotarse en los registros señalados en las letras a), b), c) y d), del número 2.- de la letra B) de este artículo, que registre la empresa a esa fecha, se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de dichas cantidades.

En el caso de la conversión o de la fusión de sociedades, la empresa o sociedad continuadora también deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), b), c) y d), del número 2.-, de la letra B) de este artículo, que registre la empresa a esa fecha. En estos casos, las empresas o sociedades que se convierten o fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en la citada letra B), y demás normas legales.

Tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de la letra B) de este artículo, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a las disposiciones de la letra A), la primera deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas al momento de la fusión o absorción en los registros de las absorbidas. De esta manera, las cantidades señaladas en la letra a) y c), del número 4.-, de la letra A), se anotarán a la fecha de la fusión, como parte del saldo del registro establecido en la letra c), del número 2.- de la letra B), mientras que el saldo acumulado de crédito a que se refiere la letra d), del número 4.- de la referida letra A), se anotará como parte del saldo acumulado de crédito a que se refiere el numeral i), de la letra d), del número 2.-, de la letra B), respectivamente. Las cantidades anotadas en el registro establecido en la letra b), del número 4.- de la letra A), se considerará formando parte del saldo del registro de la letra b), del número 2.-, de la letra B). En estos casos, las empresas o sociedades absorbidas se afectarán con los impuestos, y deberán atribuir la renta que determinen por el año comercial correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en los números 2.- y 3.-, de la letra A). Se incorporarán como parte del saldo del registro de la letra a), del número 2.-, de la letra B), las rentas afectas que determine la absorbida a la fecha de la fusión, aplicando las reglas que establece el párrafo segundo, de la letra a), del número 1, anterior.

Efectos de la fusión o absorción de sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo, con empresas o sociedades sujetas a lo dispuesto en los artículos 14 ter, letra A) y 34.

En la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, letra A), estas últimas deberán determinar, a la fecha de fusión o absorción, un inventario de los bienes de acuerdo a lo dispuesto en la letra c), del número 6.-, de la letra A), del artículo 14 ter, aplicando el mismo tratamiento que allí se establece para el ingreso que se determine a esa fecha. En caso de resultar una pérdida producto de la aplicación de las normas señaladas, ésta en ningún caso podrá ser imputada por la sociedad absorbente.

La diferencia que por aplicación de lo dispuesto en la letra d), del número 6.-, de la letra A), del artículo 14 ter, se determine a la fecha de fusión o absorción, deberá anotarse a esa fecha en los registros que se encuentre obligada a llevar la empresa o sociedad absorbente, conforme a lo establecido en la letra c) del número 4.-, de la letra A), o en la letra c) del número 2.-, de la letra B), ambas de este artículo, según corresponda.

Tratándose de la fusión o absorción de empresas o sociedades, en que la absorbente se encuentra sujeta a las disposiciones de las letras A) o B) de este artículo, y una o más de las empresas o sociedades absorbidas o fusionadas se encuentran sujetas a lo dispuesto en el artículo 34, estas últimas deberán determinar a la fecha de fusión o absorción, el monto del capital, conforme a las reglas que se aplican a contribuyentes que pasan del régimen allí establecido a los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14. La empresa o sociedad absorbente deberá considerar para todos los efectos de esta ley, el valor de los activos y pasivos de las empresas o sociedades absorbidas, determinados conforme a dichas reglas.

Si una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones del artículo 14 ter letra A), o al artículo 34, absorbe o se fusiona con otra sujeta a las disposiciones de la letra A) o B) de este artículo, la sociedad absorbente deberá incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa por el que decida optar, a contar del inicio del año comercial en que se efectúa la fusión o absorción. En tal caso, las empresas sujetas a las primeras disposiciones señaladas deberán considerar, para estos efectos, que se han previamente incorporado al régimen de la letra A) o B) de este artículo, según corresponda, a contar de la fecha indicada, aplicándose en todo lo pertinente las reglas establecidas en los números anteriores, y aquellas que rigen los regímenes de tributación del artículo 14 ter, letra A) y 34. El ejercicio de la opción se deberá efectuar dentro del mismo año en que se efectúa la fusión, en la forma establecida en el inciso cuarto de este artículo.

V. Artículo 69 del Código Tributario DECRETO LEY Nº 830.

Otra normativa relacionada con el Término de Giro de una empresa, el cual es citado en el artículo 38 bis de la LIR, corresponde al Artículo 69 del Código Tributario³, el cual complementa las disposiciones en el proceso de término de giro así como los efectos que se generan por procesos de cambios de regímenes y procesos reorganizacionales.

Este artículo, modificado por la reforma tributaria, introduce una nueva facultad para el SII, quienes, amparados en el inciso 5º, del artículo 69 del Código Tributario y en base a los antecedentes que ellos manejan, pueden liquidar y girar los impuestos correspondiente, en la misma forma que hubiese procedido el término de giro o actividades solicitado por el contribuyente.

De acuerdo al citado cuerpo legal, se transcribe:

“Art. 69. Toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro o de sus actividades.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71º, las empresas individuales no podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro. Sin embargo, no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva, ni tampoco, en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión. No obstante, las empresas que se disuelven o desaparecen deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de la Renta, dentro del plazo señalado en el inciso

³ Código Tributario, Decreto Ley N° 830, publicado el 31 de Diciembre de 1974.

primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.

Cuando con motivo del cambio de giro, o de la transformación de una empresa social en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio.

No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio. También se deberá dar este aviso en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.

Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero.

En tales casos, los plazos de prescripción del artículo 200 se entenderán aumentados en un año contado desde que se notifique legalmente la citación referida, respecto de la empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad respectiva, así como de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

El ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso quinto procederá especialmente en los casos en que las personas y entidades o agrupaciones referidas, que estando obligadas a presentar declaraciones mensuales o anuales de impuesto u otra declaración obligatoria ante el Servicio, no cumpla con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de dieciocho meses seguidos, o dos años tributarios consecutivos, respectivamente. Asimismo, esta norma se aplicará en caso que, en el referido período o años tributarios consecutivos, no existan otros elementos o antecedentes que permitan concluir que continúa con el desarrollo del giro de sus actividades.

Cuando la persona, entidad o agrupación presente 36 o más períodos tributarios continuos sin operaciones y no tenga utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos, y no posea deudas tributarias, se presumirá legalmente que ha terminado su giro, lo que deberá ser declarado por el Servicio mediante resolución y sin necesidad de citación previa. Dicha resolución podrá reclamarse de acuerdo a las reglas generales. El Servicio deberá habilitar un expediente electrónico con los antecedentes del caso incluyendo la constancia de no tener el contribuyente deuda tributaria vigente, en la forma y plazos señalados en el artículo 21". (Ley Chile, 2017)

VI. Determinación del Capital Propio según Artículo 41 de la LIR.

Entre las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria, al artículo 38 bis de la LIR, se encuentra la consideración para efectos de determinar la base imponible que servirá para pagar el impuesto único establecido en la norma, del valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a fin de definir las rentas o cantidades pendientes de tributación.

Para ello, la norma establece que del valor positivo inicial del capital propio Tributario a la fecha de cierre, se le rebajen todas aquellas cantidades que no deben afectarse con los impuestos finales (IGC o IA) y adicione, el incremento por el crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en los casos que el contribuyente tenga derecho a deducirlo de los impuestos. Si el CPT es negativo, se debe considerar con valor cero.

De acuerdo al citado cuerpo legal, se transcribe:

“Nº 1, Artículo 41 de la LIR.- Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas: 1o.- El capital propio inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance. Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas

naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

(Rige a contar del 01.01.2017, según inciso 1° del Art. 1° Transitorio de la ley N° 20.780.)

Los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el período comprendido entre el último día del mes, anterior al del aumento y el último día del mes, anterior al del balance.

Las disminuciones de capital propio del capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustaran de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el citado índice en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance. Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente”. (SII, 2017)

Inciso final. Suprimido.

VII. Facultades de SII para poner término de Giro.

En el marco de la Reforma Tributaria contenida en la Ley 20.780 del 29 de septiembre de 2014, y su posterior simplificación según la Ley 20.899 del 08 de febrero de 2016, se facultó al Servicios de Impuestos Internos⁴, para iniciar el trámite de Término de Giro a contribuyentes clasificados como personas, entidades o agrupaciones, sin personalidad jurídica, que no hayan dado aviso formal al SII, según lo dispuesto en el inciso 5º, artículo 69 del Código Tributario.

De acuerdo al citado cuerpo legal, se transcribe:

Inciso 5º Art. 69 del Código Tributario: “Si el Servicio cuenta con antecedentes que permiten establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades, según lo dispuesto en el inciso primero”.

En primera instancia, comenzó a regir desde el 30 de septiembre de 2015, la etapa de Término de Giro con citación, cuyo inicio comienza con el envío de una citación al contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, bajo las circunstancias que corresponde al tipo de contribuyente descrito anteriormente y cuando, según los antecedentes del SII, se desprenda la existencia de un término de giro o cese de actividades, sin aviso de parte del contribuyente. Para respaldar los antecedentes, el SII ha estipulado que aquellos contribuyentes normados, que presenten 18 meses seguidos (mensuales) o dos años consecutivos (tributarios) de no presentación de declaraciones de impuestos, otras declaraciones obligatorias ante el SII o por declaraciones sin movimientos, durante el mismo periodo, se estaría en facultad de efectuar la citación respectiva, siempre que el contribuyente no haya presentado ante el SII, el aviso de término de giro o actividades.

⁴ En adelante SII

Si el contribuyente responde la citación y acredita que continua con el desarrollo del giro o actividades, no corresponde dar curso al procedimiento. En caso contrario, de no responder a la citación, o bien responder y no realizar el término de giro, dentro del plazo de respuesta de la misma, y de determinarse diferencias de estos, posterior al proceso de citación, el SII procederá a liquidar y girar, de acuerdo a las facultades otorgadas por el inciso 5º, del artículo 69 del Código Tributario.

En la actualidad, comenzó a regir desde el 01 de agosto de 2016, bajo la noticia de término de giro simplificado, según el portal del SII (Noticias SII, 2016), y con la finalidad de detectar posibles contribuyentes que estuvieran incumpliendo las obligaciones tributarias, la normativa comenzó a ser aplicada. Con esto, comenzó la etapa de Término de Giro mediante resolución del SII, dirigidas al tipo de contribuyente descrito anteriormente, considerando que el servicio cuenta con los antecedentes necesario que permitan establecer que se ha cesado el giro o actividad, indicados en el inciso final del artículo 69 del código tributario, sin que haya dado aviso respectivo. Configuradas estas dos circunstancias, el SII da inicio al procedimiento de Término de giro, cuando se presenten 36 o más periodos tributarios continuos sin operaciones, No se tenga utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos y, que no se posea deudas tributarias.

Con todo lo anterior, el servicio emite resolución, la cual puede ser reclamada por el contribuyente de acuerdo a las normas generales.

VIII. Impuesto Global Complementario

En Chile, las personas cuyas rentas netas globales excedan de 13,5 UTA, quedan afectas a un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga anualmente, por las personas naturales con domicilio o residencia en el país, sobre la base imponible determinada, conforme a las normas de primera y segunda categoría.

Conceptualmente, es un impuesto personal, porque solo grava las rentas de las personas, progresivo, porque a mayor ingreso, mayor es la tasa de impuesto a aplicar y complementario, porque considera todas las rentas de distintas naturaleza como un todo único.

El artículo que norma, es el nº 52 de la LIR, el cual establece los tramos sobre los cuales se confecciona mensual y/o anualmente la tabla.

De acuerdo al citado cuerpo legal, se transcribe:

Artículo 52.- Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2o de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5o, 7o y 8o, con arreglo a las siguientes tasas:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales, estarán exentas de este impuesto;

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 30,4%;

Sobre la parte que exceda de 120 unidades tributarias anuales, 35%.

(Rige a contar del 01.01.2017, según inciso 1° del Art. 1° Transitorio de la Ley 20.780)

IX. Impuesto Adicional.

Este impuesto, afecta a personas jurídicas o naturales, que no tengan residencia ni domicilio en Chile, gravando con una tasa del 35%, las rentas atribuidas, retiros, distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.

Respecto a la normativa relacionada con esta tesis, se debe tener en consideración los artículos 58 número 1 y 2 y artículo 60, ambos de la LIR, los cuales regulan esta materia, relacionada con el impuesto adicional.

De acuerdo al citado cuerpo legal, se transcribe:

Artículo 58.- Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagaran este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el No 1 del artículo 59. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos.

(Rige a contar del 01.01.2017, según inciso 1° del Art. 1° Transitorio de la Ley N° 20.780)

Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país pagaran este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les atribuyan o acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis. Estarán exceptuadas del gravamen establecido en este número las devoluciones de capitales internados al país que se encuentren acogidos a las franquicias del decreto ley N° 600, de 1974, de la ley Orgánica

Constitucional del Banco Central de Chile y demás disposiciones legales vigentes, pero únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado en Chile.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 63, tratándose de las cantidades distribuidas por empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) y/o B) del artículo 14, se agregará un monto equivalente a dicho crédito para determinar la base imponible de este impuesto. Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en los artículos 41 A y 41 C.

(Rige a contar del 01.01.2017, según inciso 1° del Art. 1° Transitorio de la Ley N° 20.780).

Artículo 60 .- Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban, devenguen o se les atribuyan conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagaran respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.

(Rige a contar del 01.01.2017, según el inciso 1°, del artículo 1° Transitorio de la Ley N° 20.780)

No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales a que se refiere el inciso anterior, solo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74 y 79.

(Rige a contar del primer día del mes sgte. al de la publicación de la Ley, según la letra a) Art. 1° Transitorio de la Ley N° 20.780)

El impuesto establecido en este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las rentas referidas en el inciso segundo, en reemplazo del impuesto de la Segunda Categoría, y se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición de las personas mencionadas en dicho inciso, sin deducción alguna.

X. Glosario.

Para efectos de mejor entendimiento, se incluye, a continuación, un glosario con las abreviaturas más utilizadas en esta tesis:

LIR	Ley sobre Impuestos a la Renta, contenida en el artículo 1º, del Decreto Ley N° 824, de 1974.
CT	Código Tributario, contenido en el artículo 1º, del Decreto Ley n° 830, de 1974.
IGC	Impuesto Global Complementario, contenido en el artículo 52 de la LIR.
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IA	Impuesto Adicional
RLI	Renta Líquida Imponible
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
FUR	Fondo de Utilidades Reinvertidas
FUNT	Fondo de Utilidades No Tributables
RAP	Registro de Renta Atribuidas Propias
REX	Registro de Rentas Exentas o Ingresos no Renta
SAC	Registro de Saldos Acumulados de Créditos.
CTDIF	Crédito total disponible contra impuesto finales

Glosario. (Continuación)

CPT	Capital Propio Tributario
SII	Servicio de Impuestos Internos.
EIRL	Empresa Individual de Responsabilidad Limitada

CAPITULO II

I.PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de rentas e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. La principal modificación, que rige a partir del 01 de enero de 2017, dice relación con la forma que deberán tributar, incorporando dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos, que reemplazo al régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR. Este cambio estructural y sustancial de la tributación, provocó que el artículo 38 bis de la LIR fuese sustituido en su totalidad, delimitando los procedimientos en función al régimen tributario al cual está acogida la empresa que lo aplica, tanto al momento de determinar la tributación de las rentas o cantidades acumuladas al término de giro ante Servicios de Impuestos Internos, como a nivel de cambios de regímenes tributarios o procesos reorganizacionales.

Por todo lo anterior, la normativa y procedimientos anteriormente utilizados, quedaron obsoletos, siendo necesario su estudio e investigación de esta materia, a fin de analizar y comparar las incidencias en las empresas, producto de la aplicación del artículo 38 bis de la LIR, vigente a contar del 01 de enero de 2017, debido a la complejidad de interpretación que genera en los contribuyentes, la aplicación de la Reforma Tributaria y todas su mejoras.

Un estudio de comprensión y estudio analítico de la normativa.

II.OBJETIVOS.

I. Objetivos Generales.

El presente estudio tiene como objeto, analizar las modificaciones introducidas al artículos 38 bis de la LIR, según lo establecido en la Ley N° 20.780, a través del N° 21 de su artículo 1º, que sustituyó al artículo 38 bis de LIR a contar del 1º de enero de 2017, desde la tributación que afecta a las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de la empresa, que estén acogidas al régimen de tributación contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, como incide el artículo 38 bis de la LIR en los cambio de régimen tributario, así como en los procesos de reorganización empresarial.

II. Objetivos Específicos.

Este estudio tiene como objetivos específicos:

- a) Indicar cuáles fueron las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria, al artículo 38 bis de LIR.
- b) Analizar los efectos tributarios, que inciden en las empresas, en base al régimen de tributación al cual están afectas, y sus efectos en socios/accionistas, cuando deciden poner Término de Giro.
- c) Análisis de los efectos que se producen tanto en el cambio de régimen de tributación, como a raíz de procesos de reorganización de empresas, limitado a la aplicación del artículo 38 Bis de la LIR.

III.METODOLOGIAS

La investigación tiene un enfoque descriptivo y comparativo, con un alcance de comprensión.

En las actividades Investigativas, se procedió a ejecutar las siguientes etapas:

1ª Etapa: Recopilación de Información.

Se efectuará revisión analítica de la información contenida en textos, páginas web y normativa vigente, relacionada en el tema de investigación.

2ª Etapa: Sistematización de la información.

La información será organizada según el Marco Teórico, a través de la redacción, el uso de ejemplos, cuadros comparativos, entre otros, abarcando los siguientes tópicos:

- Análisis comparativo de la normativa aplicable a empresas que tributan en el régimen tributario de la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR, que tributan sobre las rentas o cantidades acumuladas al término de giro de la empresa y los efectos que genera en sus socios o accionistas, a partir del 01 de enero de 2017.
- Análisis comparativo de la normativa en estudio, aplicada a empresas que opten por cambio de régimen tributario de la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR.
- Análisis comparativo de la normativa en estudio, aplicada a empresas que efectúen procesos de reorganización empresarial.

3ª Etapa: Elección del sujeto de Investigación

El sujeto, serán casos prácticos, que permiten demostrar efectos tributarios al aplicar el artículo 38 bis de la LIR, a contar del 1º de enero de 2017.

4ª Etapa: Criterios de Calidad.

La propuesta metodológica incorpora los criterios de veracidad, confirmabilidad, fiabilidad y transferibilidad.

Para cumplir con el criterio de veracidad, la información recolectada no será adultera para lograr resultados, ya que corresponde a la descripción de la Ley.

Para cumplir con el criterio de confirmabilidad, existe la normativa vigente, la cual será la documentación sustentatoria.

Para dar cumplimiento con el criterio de fiabilidad el investigador se compromete a no manipular los resultados obtenidos, presentando los resultados obtenidos en los casos prácticos, que correspondan.

El criterio de transferibilidad se cumple ya que el tema central de la investigación puede ser perfectamente aplicable a otras organizaciones o podría ser abordado desde diversas perspectivas.

5ª Etapa: Procesamiento de la información.

La información será procesada a través de cuadros de datos, que permitan presentar comparaciones entre los distintos tópicos que presenta la normativa en estudio.

6ª Etapa: Análisis de Resultados.

Para analizar la información recopilada se utilizarán cuadros comparativos y explicativos, aplicados a ambos regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, vigente a contar del 01 de Enero 2017.

7ª Etapa: Conclusión.

Las conclusiones finales serán emitidas en función a los resultados obtenidos, de su discusión y de los objetivos de la investigación.

IV.LIMITACIONES DEL ESTUDIO

Este estudio contempla el análisis descriptivo y comparativo del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuestos a la Renta, vigente a contar del 01 de enero de 2017, cuya normativa aplicada regula los procedimientos de Término de Giro, Cambios de Régimen Tributarios y Procesos de Reorganización empresarial, solo de aquellos contribuyentes sujetos a los regímenes de tributación establecidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR.

No se contempla la aplicación del Artículo 38 bis de la LIR N° 4, relacionado con contribuyentes acogidos a las disposiciones de los artículos 14 Ter y/o artículo 34 de la LIR.

V.RESULTADOS ESPERADOS.

Al finalizar esta tesis, los resultados esperados, están enfocados a dos variables:

1º Efectuar un análisis comparativo del artículo en estudio, a nivel general, a fin de demostrar las diferencias existente en la aplicación del Artículo 38 bis de la LIR, a empresas que tributen bajo los regímenes de la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR.

2º Que sirva de guía interpretativa al lector, que desee estudiar este artículo, de forma más didáctica, a través de cuadros comparativos de la normativa y casos prácticos, ayudando a entender las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria, que no ha estado exenta de complejidades y reformas sobre reformas para simplificar su implementación. Una mala interpretación puede ser causa de incumplimientos involuntarios en los procedimientos tributarios.

CAPITULO III

DESARROLLO DE INVESTIGACION

Las empresas, en sus ciclos, van sufriendo modificaciones organizacionales y tomando distintas decisiones para su funcionamiento. Al igual que la importancia que merece el inicio de actividades, es de relevancia el estudio del procedimiento de poner fin a las actividades económicas vigentes en el Servicios de impuestos Internos (en adelante "SI"), cuyo proceso de término de giro, está normado por el artículo 38 bis de la LIR, y fue sustituido por la Ley N° 20.780, a través del N°21 de su artículo 1°.

La sustitución del artículo 38 bis de la LIR, responde a la entrada en vigencias de los nuevos regímenes tributarios contenidos en las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017. Sin embargo, este artículo no solo influye en el proceso de término de Giro que soliciten las empresas, sino que también al momento en que se decide efectuar cambio de regímenes o procesos reorganizaciones.

Con las modificaciones sufridas, no se altera en objeto la esencia de esta norma, que consiste en gravar, al momento del cese de actividades de las empresas, todas aquellas rentas retenidas o acumuladas, que se encuentren pendiente de tributación, ya sea con la totalidad de los impuestos o solo los impuestos personales como Impuestos al Global Complementario (en adelante "IGC") o con Impuestos Adicionales (en adelante "IA"). Sin embargo, las modificaciones introducidas, buscan distinguir y estructurar la forma de determinar las rentas o cantidades que se someterán a la tributación del artículo n° 38 bis de la LIR, en base al régimen tributario que esta acogido la empresa, ya que estos, se basan en principios diferentes al momento de definir la oportunidad en que tributan con el Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional, que corresponda.

Como el artículo 38 bis, tienen distintitas estipulaciones, y para efectos de comprender de mejor manera su aplicación, se desglosará, como sigue:

Artículo 38 Bis de la LIR	Establece Normativa sobre:
Número 1	El término de giro, aplicable a contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 de la LIR.
Número 2	El término de giro, aplicable a contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR.
Número 3	Opción de gravar las rentas o cantidades, con tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC, en los 6 ejercicios comerciales anteriores al término de giro.
Número 4	El término de giro, aplicable a contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR.
Número 5	Obligación de pagar los impuestos respectivos, determinados en la fecha de término de giro.
Número 6	Valor de costos para fines tributarios de los bienes adjudicados por los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas de que trata este artículo.

Acorde a las limitaciones de esta tesis, no se considerará la normativa relacionada con los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter de la LIR, por lo tanto el número 4 del artículo 38 bis de la LIR, no es materia a considerar.

En paralelo con el marco teórico, podemos evidenciar que la reforma tributaria fue separando las disposiciones del artículo 38 bis de la LIR, según los regímenes tributarios a los cuales están afectas las empresas que decidan poner término de giro, cumpliendo con el principio inicial de estos cambios introducidos al sistema tributario.

Como norma general, la empresa siempre deberá declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que fluctuará entre las tasas de un 25% y 25,5% a 27% según el régimen al cual este sujeto y, cuando proceda, el impuesto establecido en el inciso 1º del artículo 21 de la LIR, así como los demás impuestos anuales que correspondan al ejercicio que cesen las actividades. Respecto a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, deberán tributar en base a las rentas o cantidades determinadas, en la forma en que se haya acordado repartir utilidades, siempre que se haya dejado constancia del acuerdo en el contrato social, los estatutos o escritura pública y se haya informado previamente al SII.

En definitiva, el mayor cambio, se produce en la ampliación del plazo a considerar en el término de giro, el cual en conjunto con la ampliación de los años de prescripción, se aumentó de 3 a 6 años y en la adjudicación de los bienes.

El inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario estipula: *“El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”*.

Con ello, se abarcan períodos más extensos para la aplicación de la tasa promedio más alta del IGC que afecta a los dueños, comuneros, socios o accionistas y el plazo para revisión de impuestos se extiende, generando más amplitud para revisar y detectar irregularidades.

Por el lado de la adjudicación de los bienes, en base al costo tributario, la ley no distingue el tipo de bien, por lo cual puede tratarse de bienes corporales o incorporeales, ya sean muebles o inmuebles, siempre que formen parte del activo de la empresa o sociedad. Adicional a esto, se establece una exención en la tributación de este costo, a través de clasificarlo como Ingreso no renta (INR) a estos valores, siempre que no exceda del monto que resulte de la suma del capital aportado por el propietario, comunero, socio o accionista y de las rentas o cantidades que le correspondan a la misma fecha del término de giro. Si se adjudica uno o más bienes a un valor que exceda el tope, dicho monto constituirá renta, entendiéndose percibida o devengada a la fecha de término de giro, afectándose con el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Es importante señalar, que el valor de costo para los bienes adjudicados, debe ser a través de la emisión del certificado respectivo al adjudicatario por la empresa, y no corresponde aplicar la facultad de tasación por parte del SII.

En síntesis, el artículo 38 bis de la LIR, tiene por naturaleza establecer los lineamientos para los procesos de término de giro. Sin embargo, la LIR, relaciona otros procesos distintos al esencial, asignándole el mismo carácter a dos situaciones en cual incide el artículo en estudio. Es decir, cuando se efectúa un cambio de régimen tributario y procesos de reorganización empresarial, la ley los equipara al proceso de término de giro tradicional.

Por todo lo anteriormente expuesto, es necesario dividir en tres partes esta tesis, analizando las tres situaciones en las cuales se ve relacionado el artículo 38 bis de la LIR, enfocando y limitando su aplicación, a los contribuyentes acogidos a la letras A) y B) del artículo 14 de la LIR.

I. Análisis comparativos de las modificaciones introducidas en el artículo 38 bis de la LIR.

El artículo 38 bis de la LIR, sufrió modificaciones por la entrada en vigencia de los nuevos regímenes. El antiguo artículo, regulaba a los contribuyentes estipulados en el artículo 14 bis de la LIR, ya que no existía distinción entre los contribuyentes. Al ser derogado por la Reforma Tributaria, se tuvo que reemplazar en su totalidad, lo relacionado con los contribuyentes que afectaba, dado que ahora sus tributaciones son por distintos sistemas, distinguiéndoles en sujetos a afectos al régimen de la letra A) o B) del artículo 14 la LIR, según corresponda.

Si bien la esencia de gravar las rentas o cantidades acumuladas a la fecha del término de giro, se mantiene, existen algunas disposiciones que fueron adicionadas, dado que el sistema tributario chileno, está en función a los actuales regímenes tributarios, y no en función de los procedimientos tributarios. Todo ello, por la diferencia que se genera en la tributación final de los socios o accionistas.

Sin embargo, las modificaciones más relevantes introducidas, se relacionan con la asignación de rentas o cantidades a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, a quienes se les incorporaron dos nuevas condiciones. La primera, se relaciona con la extensión de la plazo , de 3 a 6 años, para el cálculo de las tasas promedio del IGC, y la segunda se refiere con la adjudicación de bienes a valor de costo para fines tributarios, según N°6 del artículos 38 bis de la LIR.

Para efectos de comparación, y considerando que la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria es a partir de este año (2017), las disposiciones transitorias no se incorporaran en este análisis comparativo, ya que se busca presentar las modificaciones sufridas antes y después de la reforma tributaria.

Cuadro Comparativo Modificaciones Art.38 bis de la LIR.

Ítem a Comparar	Artículo 38 Bis de la LIR (Inicial)	Artículo 38 Bis de la LIR (Desde 01.01.2017)
Oportunidad	Cuando el contribuyente declare y presente solicitud del Término de Giro.	Cuando el contribuyente declare, o, cuando el SII liquide o gire los impuestos.
Contribuyentes	Obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa.	Obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa.
Plazo presentación término de giro.	Dentro de los 2 meses siguientes al término de giro.	Dentro de los 2 meses siguientes al término de giro.
Plazo de Prescripción	3 años	6 años

Cuadro Comparativo Modificaciones Art.38 bis de la LIR. (Continuación)

<p>Tributación Empresa</p>	<p>Tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto de 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa</p>	<p>Letra A) del artículo 14 de la LIR: Deberán atribuir, para afectarse con IGC o IA, a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1°, comuneros, socios o accionistas. Pagan IDPC 25%.</p> <p>Letra B) del artículo 14 de la LIR: Tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%.</p>
<p>Tributación que afecta a sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1°, comuneros, socios o accionistas,</p>	<p>IGC o IA según corresponda. Tasa Promedio 3 años. Gozarán del crédito del artículo 56 número 3), el cual se aplicará con una tasa del 35%. Para estos efectos, el crédito deberá agregarse en la base del impuesto.</p>	<p>IGC o IA según corresponda. Tasa promedio 6 años Con derecho al crédito establecido en los artículos 56 número 3) y 63, asignado sobre dichas sumas, en la forma establecida en la letra d), del número 4, y el número 5, ambos de la letra A), del artículo 14.</p>

II. Análisis Comparativo de la aplicación del Artículo 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) y B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Término de Giro.

Los contribuyentes sujetos a las normas de primera categoría, que ponen término de giro a contar del 01 de enero de 2017 o cuando el SII, aplica lo dispuesto en el inciso 5º, del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondiente, deberán regirse por lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR, según su régimen de tributación vigente, al momento de poner término de giro.

Como ambos regímenes, mantiene una diferencia significativa, al momento de la tributación final, ya sea por IGC o IA, se debe distinguir su aplicación.

Del resultado del análisis efectuado a ambos regímenes tributarios, considerando solo los contribuyentes normados en el alcance de esta tesis, se puede resaltar las siguientes diferencias:

A Nivel de normativa aplicable:

Ítem a Comparar	Letra A) del Artículo 14 de la LIR. Régimen de Renta Atribuida	Letra B) del Artículo 14 de la LIR. Régimen de Imputación Parcial de Crédito
Disposiciones	Nº 1,3,5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra a) del Nº 9 del numeral I.-, del artículo terceros de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.	Nº 2,3,5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra b), del Nº 9 del numeral I.-, del artículo terceros de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

La Ley ha sido explícita, estipulando por separada los concepto que inciden en los procesos de Término de Giro de las empresas acogidas a los regímenes A) o B) del 14 de la LIR. Sin

embargo, los numerales 5 (Pago de Impuestos) y 6 (Adjudicación de bienes), rige para ambos sistemas.

Para ambos regímenes, se mantiene la principal característica, que es la integración existente entre el impuesto de primera categoría que afecta a las rentas obtenidas por las empresas y a los impuestos con los cuales se ven afectados los propietarios, comuneros, socios o accionista. Sin embargo, el régimen de la letra A) puede imputar de manera total los créditos del IDPC soportado por la empresa. En cambio, el régimen de la letra B) está limitado a la imputación parcial contra los impuestos finales que afectasen a los propietarios, comuneros, socios o accionista.

A Nivel de Impuestos Aplicable:

Ítem a Comparar	Letra A) del Artículo 14 de la LIR. Régimen de Renta Atribuida	Letra B) del Artículo 14 de la LIR. Régimen de Imputación Parcial de Crédito
Tributación de Término de Giro (Empresa)	Pagar IDPC Y Pagar Impto. Único 40% inciso 1º del art.21 de la LIR	PAGAR IDPC Y Pagar Impto. Único 40% inciso 1º del art.21 de la LIR
Tributación por Término de Giro (socios o accionistas)	Afectas al IGC o IA	Afectas al IGC o IA
Crédito por IDPC	Se puede deducir	Se puede deducir

III. Término de Giro de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra A) del Artículo 14 de la LIR.

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, que ponen término a su giro dando aviso conforme al artículo 69 del Código Tributario, o por la aplicación de lo dispuesto en el inciso 5º de tal norma, se afectarán con las disposiciones de los N.º 1,3,5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra a), del Nº 9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley Nº 20.780.

Considerando que este tipo de contribuyente pueden mantener rentas o cantidades originadas en régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, como también excesos de retiros determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, que son normados en la Ley Nº 20.780, en sus normas transitorias y circular Nº 10 de 2015 del SII, se separarán en dos grupos, a fin de presentar este estudio la comparación de la norma, diferenciándose a aquellas empresas que mantienen o no saldos en los registros FUT o FUR, o retiros en excesos pendientes de tributación.

Sin embargo, para ambos casos, aplica el procedimiento de definir las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el Nº1 del artículo 38 bis de la LIR, considerando el valor positivo del Capital Propio Tributario determinado a esa fecha, conforme a lo establecido en el Nº1 de artículo 41 de la LIR. Rebajando del CPT, todas aquellas cantidades que no deben afectar con el IGC o IA. Adicionando a este cálculo, el incremento por el crédito por Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC) incorporado en el registros SAC, si el contribuyente tiene derecho a deducirlo de los impuestos que gravan esta renta.

La diferencia positiva determinada según la normativa antes descrita, corresponderá a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa, pendientes de tributación.

El primer procedimiento es determinar las Rentas o cantidades acumuladas en la sociedad., a la fecha del termino de Giro, considerando el cálculo, de los saldos de remanentes, tanto acumulados como las rentas o cantidades determinadas en el ejercicio comercial que corresponde al periodo en que ocurre el termino de giro. Por lo tanto, la empresa deberá cumplir con la tributación sobre la renta que le corresponda (IDPC), y los propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1º, comuneros, socios o accionistas, con la parte de la renta que les sea atribuida.

Una vez determinados con saldos de remanente calculados a la fecha de término de giro, y sujetos a lo dispuesto en el N°1 del artículo 38 bis de la LIR, se debe determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa. Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario del contribuyente, a la fecha de término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 41, y las cantidades indicadas en la norma.

En atención al régimen al cual se encuentra sujeta la empresa en estudio, las rentas o cantidades determinadas, deben ser atribuidas a sus propietarios, titular de una EIRL, contribuyentes del artículo 58, número 1º, comuneros, socios o accionistas, en la forma señalada en las letras a) o b), del N°3, de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Según lo dispuesto, en términos generales, dicha atribución está definida por la forma en que los socios, comuneros o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo en el contrato social, los estatutos o escritura pública, según corresponda, y se haya informado de ello, previamente al SII. Si no se da cumplimiento, a lo anterior, en la proporción del capital suscrito, o en el caso de comunidades en la proporción a la cuota o parte en el bien de que se trate, todo ello, de acuerdo a las instrucciones de la circular 49 del año 2016 impartida por el SII.

La base imponible del IGC O IA, utilizada para declarar la renta atribuida, debe ser reajustada en virtud de los artículos 54 N°3, inciso final y 62 inciso 1º, ambos de la LIR. Es decir, se debe reajustar en el porcentaje de variación experimenta.

Cuadros Comparativos de Términos de Giro, de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que mantienen o no saldos pendientes de Tributación.

Como se ha dicho antes, los cambios obedecen a la incorporación de los nuevos regímenes de tributación. Lo cual ha generado, que existan diferencias entre ambos y además existan diferencias en los saldos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 y posterior a esto, que corresponde a la vigencia de estos regímenes tributarios.

Algunos temas relacionados con el hecho de las que los contribuyentes mantengan saldos de FUT o FUR, o retiros en excesos, pendientes de tributación.

A nivel de normativa aplicable, en el caso de las empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, se mantiene la misma normativa, salvo que se adicionan las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, que establecen las disposiciones sobre los saldos existentes al 31 de diciembre de 2016.

No mantienen saldos en FUT o FUR, ni excesos retiros	Mantienen saldos en FUT o FUR, o retiros en excesos pendientes de tributación.
N° 1, 3,5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR.	N° 1, 3,5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR. Letra a) del N°9, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Cuadros Comparativos de Términos de Giro, de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14 de la LIR, que mantienen o no saldos pendientes de Tributación. (Continuación).

El segundo punto a comparar, guarda relación con la forma de cálculo que se utiliza para determinar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, que se encuentran pendiente de tributación.

Esta determinación de rentas, no exime a la empresa a que efectúe los cálculos necesarios para presentar RLI y pagar los impuestos correspondientes, ya que estas tablas buscan determinar las cantidades que se deberán atribuir a cada uno de sus propietarios, contribuyentes del artículo 58, número 1°, comuneros, socios o accionistas.

A nivel de cálculos de Rentas o Cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendiente de tributación.

<p>No mantienen saldos en FUT o FUR, ni excesos retiros</p>	<p>Mantienen saldos en FUT o FUR, o retiros en excesos pendientes de tributación.</p>
<p><u>Cálculo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> (+) Valor Positivo CPT (-) Saldo Positivo RAP (-) Saldo Positivo REX (-) Capital Aportado + variaciones reajustadas por VIPC. (+) Incremento Crédito IDPC (SAC) --- ----- (=) Rentas Pendientes Tributación 	<p><u>Cálculo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> (+) Valor Positivo CPT (+) Saldo Retiros Excesos Actualiz. (-) Saldo Positivo RAP (-) Saldo Positivo REX (-) Capital Aportado + variaciones reajustadas por VIPC. (+) Incremento Crédito IDPC (SAC), generado 2017. (+) Incremento Crédito IDPC (SAC), generado hasta 31.12.2016 --- ----- - Rentas Pendientes Tributación

	(=)
--	-----

Como se observa en ambas tablas, se excluyen del CPT al término de Giro, las cantidades que conforme a la LIR, no deben pagar impuestos, con lo cual el resultado positivo, corresponderá a las rentas o cantidades pendientes de tributación. Lo ítem son los mismo, salvo que al arrastrar FUT o Excesos de retiros, estas partidas se deben adicionar en la lista, ya que son partidas que aún no han tributado.

El tercer punto relevante, es sobre la tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas en el punto anterior, ya que en la ley establece que deben ser atribuidas y gravarse con el IGC o IA, según corresponda y reajustarlas por el porcentaje de variación experimentada por el IPC.

No mantienen saldos en FUT o FUR, ni excesos retiros	Mantienen saldos en FUT o FUR, o retiros en excesos pendientes de tributación.
<p>Las cantidades atribuidas, reajustadas, se gravaran con el IGC o IA, sin perjuicio de la opción que contempla el nº3 del artículo 38 bis de la LIR.</p> <p>Tendrán derecho a deducir el crédito por IDPC registrado en el SAC, el cual puede ser imputado a cualquier otra obligación tributaria o si hay exceso, solicitar la devolución correspondiente.</p> <p>Las rentas o cantidades, son atribuidas directamente a los propietarios, socios, accionistas o comuneros contribuyentes de impuestos finales.</p>	<p>Las cantidades atribuidas, reajustadas, se gravaran con el IGC o IA, sin perjuicio de la opción que contempla el nº3 del artículo 38 bis de la LIR.</p> <p>Tendrán derecho a deducir el crédito por IDPC + Saldo total de créditos por IDPC (STC) y Saldo de CTDIF, determinados al 31 de diciembre de 2016.</p> <p>El orden de imputación de créditos, es :</p> <p>1º Crédito generado a contar 01.01.2017.</p> <p>2º Saldo Crédito acumulado al 31.12.2106, que se asignara con una tasa determinada anualmente (TEF).</p> <p>3º Saldo del CTDIF al 31.12.2016.</p>

--	--

Uno de los nuevos conceptos incorporados, es la tasa efectiva de créditos (TEF), la cual corresponde a la siguiente fórmula:

$$\frac{STC \times 100}{STUT} = TEF$$

Notas:

Para determinar la tasa de crédito solo debe considerarse las utilidades netas acumuladas en el saldo de utilidades tributables (STUT), dejando fuera el impuesto de primera categoría.

Para finalizar esta comparación, en conformidad al n°3, del artículo 38 bis de la LIR, el empresario, comunero, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades que les correspondan a la fecha de término de giro, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro, con un tasa promedio más alta del IGC, durante seis ejercicios comerciales consecutivos. Los contribuyentes que califica, son aquellos que tienen propiedad o participan directamente en empresas sujetas al régimen de renta atribuida.

La tasa promedio a determinar, se obtiene calculando el promedio de las 6 últimas tasas de IGC cancelados por años consecutivos, anteriores al termino de giro. Si la empresa tuviera menos años de funcionamiento, los años de existencia efectiva de la empresa, se consideran los años de existencia efectivos. El promedio solo considera los periodos en que el contribuyen no haya quedado exento o no presentado declaración de impuestos. La alícuota de la tasa promedio, se terminara expresándola en cifras enteras, eliminado las fracciones.

IV. Término de Giro de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra B) del Artículo 14 de la LIR.

Los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, que ponen término a su giro dando aviso conforme al artículo 69 del Código Tributario, o por la aplicación de lo dispuesto en el inciso 5º de tal norma, se afectarán con las disposiciones de los N.º 2,3,5 y 6 del artículo 38 bis de la LIR, en concordancia con la letra b), del Nº9, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Considerando que este tipo de contribuyente pueden mantener rentas o cantidades originadas en régimen general de tributación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, acumuladas en los registros FUT, FUNT y FUR, como también excesos de retiros determinados hasta el 31 de diciembre de 2014, que son normados en la Ley N° 20.780, en sus normas transitorias y circular N° 10 de 2015 del SII, se separaran en dos grupos, a fin de presentar este estudio la comparación de la norma, diferenciándose a aquellas empresas que mantienen o no saldos en los registros FUT o FUR , o retiros en excesos pendientes de tributación.

Sin embargo, para ambos casos, aplica el procedimiento de definir las rentas o cantidades que se afectarán con la tributación que dispone el N°1 del artículo 38 bis de la LIR, considerando el valor positivo del Capital Propio Tributario determinado a esa fecha, conforme a lo establecido en el N°1 de artículo 41 de la LIR. Rebajando del CPT, todas aquellas cantidades que no deben afectar con el IGC o IA. Adicionando a este cálculo, el incremento por el crédito por Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC) incorporado en el registros SAC, si el contribuyente tiene derecho a deducirlo de los impuestos que gravan esta renta.

La diferencia positiva determinada según la normativa antes descrita, corresponderá a rentas o cantidades que se encuentran retenidas o acumuladas en la empresa, pendientes de tributación.

V. Cuadros Comparativos de Términos de Giro, de empresas acogidas al régimen de tributación de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que mantienen o no saldos pendientes de Tributación.

Como se ha escrito reiteradamente, todas las estipulaciones vigentes a contar del 01 de enero de 2017, obedecen a la incorporación de los nuevos regímenes de tributación.

Lo cual ha generado, que existan diferencias entre ambos y además existan diferencias en los saldos generados hasta el 31 de diciembre de 2016 y posterior a esto, que corresponde a la vigencia de estos regímenes tributarios.

Algunos temas relacionados con el hecho de las que los contribuyentes mantengan saldos de FUT o FUR, o retiros en excesos, pendientes de tributación.

A nivel de normativa aplicable, en el caso de las empresas acogidas a la letra B) del artículo 14 de la LIR, se mantiene la misma normativa, salvo que se adicionan las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, que establecen las disposiciones sobre los saldos existentes al 31 de diciembre de 2016.

Para efectos de determinar las rentas o cantidades sujetas a tributación que establece el N°2, del artículo 38 bis de la LIR, se considerará el valor positivo del CPT determinado a esa fecha, rebajando todas aquellas cantidades que no deban afectarse con el IGC o IA. Sin embargo, la suma mínima que deberá formar parte de la base imponible al momento del término de giro, la constituirá el saldo acumulado del FUT.

No obstante, deben formar parte de la base imponible el 100% de créditos por IDPC y CTDIF incorporados en el registro SAC.

A nivel de cálculos de Rentas o Cantidades acumuladas en la empresa al término de giro pendiente de tributación.

<p align="center">No mantienen saldos en FUT o FUR, ni excesos retiros</p>	<p align="center">Mantienen saldos en FUT o FUR, o retiros en excesos pendientes de tributación.</p>
<p><u>Cálculo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> (+) Valor Positivo CPT (-) Saldo Positivo REX (-) Capital Aportado + variaciones reajustadas por VIPC. (+) 100% Crédito IDPC y 100% crédito CTDIF (SAC) ----- (=) Rentas Pendientes Tributación 	<p><u>Cálculo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> (+) Valor Positivo CPT (+) Saldo Retiros Excesos Actualiz. (-) Saldo Positivo REX (-) Capital Aportado + variaciones reajustadas por VIPC. (+) 100% Crédito IDPC y 100% Crédito CTDIF (SAC), generado hasta 31.12.2016. (+) 100% crédito IDPC y 100% Crédito CTDIF, a contar del 1º enero de 2017 (SAC). ----- (=) Rentas Pendientes Tributación

El tercer punto relevante, es sobre las tributación que afecta a las rentas o cantidades determinadas en el punto anterior, ya que en la ley establece que las empresas sujetas al régimen de imputación parcial de créditos que pongan término a su giro, tributarán sobre las rentas o cantidades que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas, con un impuesto del 35%. Sin perjuicio de la opción que permite declarar las rentas o cantidades acumuladas en la empresa afecta al IGC, considerando sobre ellas una tasa promedio de dicho tributo.

Estas empresas podrán deducir del impuesto de 35%, el saldo del crédito por IDPC existente a la fecha de término de giro en el registro SAC y el crédito CTDIF, ambos determinados al 31 de diciembre de 2016. Estos créditos, deben respetar el orden de prelación, es decir en primer término, asignar el crédito que se genere sobre rentas gravadas a contar del 1º de enero de 2017 y luego el saldo de crédito que se mantenga acumulada al 31 de diciembre de 2016, bajo el siguiente cálculo:

Crédito IDPC al 31. 12. 2016 x TEF

Tasa IDPC / (100- Tasa IDPC)

Cálculo TEF:

STC X 100 = TEF

STUT

En caso que imputar los créditos señalados en contra del impuesto de termino de giro, se produzca un exceso de dicho crédito, sea que provenga del crédito generado hasta el 31 de diciembre de 2016 o a contar del 1º enero de 2017, tan cantidad no podrá ser imputada a ningún otro obligación tributaria y tampoco dará derecho a devolución.

El impuesto de 35% que afecta a la empresa que pone término de giro, deberá declararlo y pagarlo dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades, conforme a lo dispuesto en el artículo 69 N° 2 de la LIR. En el mismo plazo deberá declarar y pagar también el IDPC y el impuesto Único con tasa 40% sobre las partidas del inciso 1º, del artículo 21 de la LIR.

Para finalizar esta comparación, en conformidad al n°3, del artículo 38 bis de la LIR, el empresario, comunero, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades que les correspondan a la fecha de término de giro, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro, con un tasa promedio más alta del IGC, durante seis ejercicios comerciales consecutivos. Los contribuyentes que califica, son aquellos que tienen propiedad o participan directamente en empresas sujetas al régimen de renta atribuida.

La tasa promedio a determinar, se obtiene calculando el promedio de las 6 últimas tasas de IGC cancelados por años consecutivos, anteriores al termino de giro. Si la empresa tuviera menos años de funcionamiento, los años de existencia efectiva de la empresa, se consideran los años de existencia efectivos. El promedio solo considera los periodos en que el contribuyen no haya quedado exento o no presentado declaración de impuestos. La alícuota de la tasa promedio, se terminara expresándola en cifras enteras, eliminado las fracciones.

Los créditos que se podrán imputar en contra del IGC que resulte de la reliquidación efectuada, el crédito por IDPC establecido en el artículo 56 N°3 de la LIR, el cual se otorgara con tasa de 35%, bajo la condición de que tales rentas o cantidades hayan sido afectadas a nivel de la empresa o sociedad que ceso sus actividades, con el impuesto que establece el N°2 del artículo 38 bis de la LIR. Este crédito, deberá incrementar las rentas declaradas, de acuerdo a lo dispuesto por inciso final, del n°1 del artículo 54 de la LIR, para ello deberán dividir el monto neto de las rentas señaladas por el factor 0,65, obteniendo así directamente las rentas incrementadas en el monto del mencionado crédito, con tasa de 35% (Factor= 0,53846).

VI. Análisis descriptivo sobre la Aplicación del Artículo 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) y B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen cambio de Régimen Tributario.

Con el objeto de armonizar los nuevos regímenes de tributación, en la letra D) del artículo 14 de la LIR, se han establecidos los efectos que se producen en el cambio de régimen.

Cada contribuyentes, cuando deciden voluntaria u obligatoriamente acogerse a otro régimen tributario, debe aplicar las disposiciones del artículo 38 bis de la LIR, quedando en el nuevo régimen a contar del 1º de enero del año en que se ingresa.

Incidencias del artículo 38 bis de la LIR, en cambios Opcionales de regímenes tributarios

Contribuyente sujeto al Artículo 14 de la LIR.	Motivo	Régimen a ingresar	Incidencias del Art. 38 Bis de la LIR
Letra A)	OPCIONAL	Letra B)	No Incide
Letra B)	OPCIONAL	Letra A)	APLICA

Como se observa en el cuadro N° 1, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A), por estar bajo el principio de Renta Atribuida, cuyo enfoque principal, está restringido exclusivamente a la aplicación de los impuestos finales a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, al término de cada año comercial respectivo, deben atribuir las rentas o cantidades, afectas a los impuestos global complementario o impuesto adicional. Por lo tanto, se cumple el principio fundamental de la reforma, que busca gravar impositivamente, las rentas o cantidades acumuladas.

A diferencia de los contribuyentes que optan cambiar del régimen de la letra A) al régimen de la letra B), cuando estos, deciden efectuar lo contrario, la situación de los saldos

acumulados, es distinta, ya que además de la reclasificación de los registros que deberá llevar el contribuyente, dispuestos en el N°4 de la citada letra A), la ley ha establecido que se mantiene pendiente de tributación las rentas o cantidades acumuladas a partir del cambio de régimen.

	COSTO A NIVEL	Letra A) Art. 14 de la LIR	Letra B) Art.14 de la LIR
Impuesto Único 35% (N°2 del Art.38 bis)	Empresa	-----	APLICA

Se aplica impuesto único de 35% sobre la base imponible determinada según lo establecido en el N° 2 artículo 38 de la LIR. (Ver Anexo N°4).

El total del impuesto de 35% pagado producto del cambio de régimen, tendrá el siguiente tratamiento:

- 1) se incorporará al registro SAC⁵, considerándose como una partida del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, que deberá llevar el contribuyente a partir del primer ejercicio comercial sujeto a las disposiciones del régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y se otorgará como crédito por IDPC en la forma establecida en el N° 5, de la citada letra A), sobre los retiros, remesas o distribuciones que resulten gravados con el IGC o IA, que se efectúen a partir de ese ejercicio comercial. Sobre dichos créditos por IDPC, en ningún caso existirá la obligación de restitución.

⁵ SAC: Registro Saldos Acumulados de Créditos, establecido en la letra d), del N°4, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

- 2) No resulta aplicable lo dispuesto en el inciso final, del N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, que establece que el impuesto aplicado al término de giro sobre la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios, comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, se incorpora a los registros de créditos que deban llevar estos contribuyentes, según sea el régimen al que se encuentran sujetos.

- 3) Asimismo, tampoco procede aplicar en estos casos la opción que establece el N° 3, del artículo 38 bis de la LIR, de reliquidar las cantidades que se afectaron con el citado impuesto de 35%, gravándolas con el IGC según el promedio de tasas marginales más altas del referido tributo que afectaron al contribuyente de este último impuesto en los últimos 6 ejercicios anteriores e imputando como crédito en contra del IGC que se determine el impuesto pagado por la empresa.

La tributación que debe aplicarse en el cambio de régimen de tributación, por así disponerlo expresamente la letra b), del N° 1, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, atendido que no se trata de un término de giro efectivo de la empresa, sino que dicho artículo 14 sólo se remite a tal norma para efectos de establecer una tributación especial por el cambio de régimen.

Cabe señalar además, que la tributación aplicable con el impuesto de 35% por el cambio al régimen de renta atribuida, es totalmente independiente de la tributación que corresponda aplicar a la empresa sobre las bases imponibles de los demás impuestos que se determinen, y sobre los retiros, remesas o distribuciones efectuadas en el último ejercicio sujeto a las disposiciones del régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, las que se efectuarán conforme a las reglas generales establecidas en esta norma.

Finalmente, cabe señalar que la declaración y pago del referido impuesto de 35%, deberá efectuarse en la declaración anual de impuestos a la renta que deba presentar la empresa respectiva en el mes de abril del año siguiente a aquel en que se determinó el impuesto, conforme a lo establecido en los artículos 69 y 72 de la LIR.

VII. Análisis comparativo del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al régimen tributario dispuesto en la Letra A) y B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Reorganizaciones Empresariales.

Las empresas, conforme van cambiando los tiempos, deben ir adaptando sus estructuras, a las nuevas formas jurídicas. Adicional a ello, con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, se adicionaron nuevas disposiciones relacionadas con esta materia.

Cabe hacer presente, que el enfoque de esta tesis, es sobre el artículo 38 bis de la LIR, a fin de evaluar como incide en los procesos de reorganización empresarial, sin abarcar en su totalidad lo dispuesto en los N° 2,3 y 4 de la letra D), del artículo 14 de la LIR.

Para efectos de este estudio, se consideran los procesos relacionados con fusión, división y transformación de empresas o sociedades, siendo preciso distinguir el régimen al que se encuentran sujetas.

Tomando en consideración, que el caso utilizado para analizar los efectos de la normativa, consideran en la conversión de un empresario individual en sociedad.

VIII. Cuadro Comparativo sobre aplicación del artículo 38 bis en la LIR, en los procesos de reorganización empresarial, bajo el supuesto de que es un empresario individual, que se convierte en sociedad.

Art.38 bis LIR	Letra A) Art.14 LIR	Letra B) Art.14 LIR
CONVERSION	<p style="text-align: center;">NO APLICA</p> <p>Para ambos regímenes de tributación, debido a que las rentas o cantidades acumuladas son traspasadas a la sociedad que se constituye producto de la conversión, manteniendo el régimen de tributación de la entidad que se convierte.</p>	
FUSION	<p style="text-align: center;">NO</p> <p>Debido a que las rentas o cantidades acumuladas son traspasadas a la sociedad que se constituye producto de la fusión, bajo el mismo régimen de tributación acogido.</p>	<p style="text-align: center;">APLICA</p> <p>Lo dispuesto en el N°2 del artículo 38 bis de la LIR, gravándose las renta o cantidades que se determinen según norma, afectándose con el impuesto único del 35%., el cual, debe ser incorporado al SAC que debe llevar la continuadora (letra d), del N°4, de la letra A) del artículo 14 de la LIR).</p>

Cuadro Comparativo sobre aplicación del artículo 38 bis en la LIR, en los procesos de reorganización empresarial, bajo el supuesto de que es un empresario individual, que se convierte en sociedad. (Continuación)

Art.38 bis LIR	Letra A) Art.14 LIR	Letra B) Art.14 LIR
DIVISION	<p style="text-align: center;">NO</p> <p>No aplica el art.38 bis de la LIR, para ambos regímenes de tributación, debido a que según lo establecido en el N°2, de la letra D), del artículo 14 de la LIR, las empresas o sociedades que se constituyen quedarán sujetas al mismo régimen de tributación en la cual se encontraba la empresa o sociedad dividida, debiendo mantenerse en régimen por 5 años comerciales, adicionales al plazo que ya hubiere corrido.</p>	
TRANSFORMACION	EXCEPCIONES	NO APLICA
	No aplicaría, salvo que se dejen de cumplir los requisitos que exige el régimen de la letra B) de la LIR.	
	De acuerdo a la definición del n°13 del artículo 8° del Código Tributario, lo que caracteriza un proceso de transformación, es la existencias de la personalidad jurídica de la empresa o sociedad que se transforma.	

CAPITULO III

Conclusiones.

Todo ciclo o proceso de organización que sufre una empresa, es importante al momento de querer tomar decisiones tributarias. Un tema no menor, que se debe abordar en los procesos de cierre de actividades comerciales o industriales, de los contribuyentes que declaren sobre base de renta efectiva según contabilidad completa, es el proceso del término de giro, ya que antes de la implementación de la Reforma Tributaria, era estándar para todo tipo de contribuyentes sujeto a las normas del modificado artículo 14 de la LIR. Sin embargo, con la entrada en vigencia de los nuevos regímenes tributarios, establecidos en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR, se debe hacer diferencia al momento de su aplicación.

Como se pudo apreciar en el transcurso de esta tesis, el régimen de tributación establecido en la letra B) del artículo 14 de LIR, es el más castigado al momento de querer efectuar términos de giro y sus puntos relacionados como los cambios de régimen o reorganización empresarial, y todo debido al concepto de postergación de tributación final que le asigna la ley a este régimen, considerando que las rentas no son atribuidas a sus socios o accionistas en su totalidad, en el transcurso de los ejercicios comerciales.

Si bien, los procesos anteriores de término de giros, al ser con plazos de prescripción menor, las empresas podían preparar los cierres de actividades de manera paulatina, una vez que se acordaba el cese de actividades. En la actualidad, la ampliación del plazo, de tres a seis años, restringe la planificación tributaria y faculta al SII a revisar en periodos más extenso, la historia del contribuyente, abarcando incluso, a empresas desde el inicio a fin de sus ciclos empresariales.

Otro punto importante a señalar, es la facultad que se le asignó al SII, para poder efectuar término de giro y liquidación de impuestos, bajo la presunción de término de giro a empresas que cumplan ciertos requisitos. Si bien el concepto de presunción, ya nos sonaba familiar al presentar el Formulario 2115 “Declaración Jurada de Suspensión Temporal del Giro”, con la Reforma tributaria, simplemente se formalizó esta idea. Entre las justificaciones se encuentran las de simplificar este procedimiento y lograr fiscalizar a aquellos contribuyentes que han estado inactivos y posiblemente puedan estar evadiendo impuestos. Si bien, estas

ideas están acorde a lo que busca este organismo (SII), considero que también genera efectos negativos en los contribuyentes que han decidido mantener la empresa sin movimiento, ya sea por motivos de negocios o externos, ya que al momento de retomar sus actividades, se verán enfrentados al término de giro presunto que les asignó esta disposición, generándoles perjuicio a nivel externo, como lo son perder la antigüedad comercial frente a un banco o nuevos inversores, y algo tan básico pero no considerado, como son los costos por trámites legales y administrativos asociados a los procesos de reclamo administrativo, suspensión de giro, etc. Otro tema no menor, es que puedan liquidar y girar impuestos correspondientes, de la misma manera que si el contribuyente hubiere solicitado el término de giro, lo cual puede provocar más de algún mal rato y discrepancias de conceptos aplicados por el SII a los contribuyentes.

Por otra parte, la Reforma Tributaria mantiene la esencia de asignar el carácter de “Término de Giro”, a los procesos de reorganización empresarial, que se mantenía antiguamente en la modificada LIR. Sin embargo, producto de la entrada en vigencia de los nuevos regímenes tributarios, se debió establecer las disposiciones aplicables a cada régimen, ya que cada uno funciona de forma distinta. En este ítem, al igual que se ha dicho antes, los contribuyentes acogidos a la letra B) del artículo 14 de la LIR, son los desfavorecidos de esta reforma. Y esto, es solo porque en los casos de Fusión de empresas acogidas a este régimen tributario, deben tributar con impuestos de un 35%, las rentas o cantidades determinadas al momento de efectuar el proceso. Sin embargo, las empresas acogidas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, quedan exentas de esta disposición tributaria.

Para los casos relacionados con cambio de Régimen Tributario, cuando el traspaso es del régimen de la letra A) a la letra B), no tiene incidencias tributarias, ya que la Ley les asignó el concepto de rentas con tributación final cumplida, todo ello, porque al atribuir rentas o cantidades a sus propietarios, socios o accionistas, se da por cumplida la tributación final. Sin embargo en el caso contrario, cuando se traspasa de la letra B) a la letra A), la situación es distinta, ya que se consideran rentas pendientes de tributación, aplicando el artículo 38 bis de la LIR. Antes de la vigencia de la Reforma, esta situación no se producía, porque no existía distinción en la tributación de los contribuyentes normados en la letra A) y B) del artículo 14 de la LIR.

Asignar rentas o cantidades por el régimen de Renta Atribuida, sin respetar la realidad de ingresos percibidos. Sobre este punto, discrepo en las rentas en base a porcentajes de

participación que se tiene en una empresa, ya que no representa un real incremento patrimonial al propietario, socio o accionista, por el solo hecho de que la empresa presente utilidades. Sin embargo, se debe tributar y pagar los impuestos personales respectivos, por mera expectativa tributaria.

Todos estos conceptos introducidos y vigentes a partir de este año (2017), generan dudas y discrepancia entre los contribuyentes, el SII y el Gobierno Chileno, ya que se cambió de manera total la forma de tributar. Si bien, se busca contar con recursos permanente, se considera excesivo el aumento de tasa de impuesto al régimen tributario de la letra B) del artículo 14 de la LIR, que asciende a un 25,5% transitorio y luego a un 27% definitivo, considerando que supera al régimen de Renta atribuida por 2%. Hay que considerar que las empresas no tienen la libertad de elegir, quedando atrapadas como en el caso de las sociedades anónimas, abiertas o cerradas, en un sistema de tributación más gravoso que los otros. Sin embargo, perfectamente pueden generar utilidades tributables a nivel de empresa, de las mismas características y cuantía que las de renta atribuida, pero que estarán afectas a distintas tasas de impuestos.

Una vez finalizada esta tesis, se puede concluir que el sistema de tributación chileno, impuesto a partir del 01 de enero de 2017, es poco armonioso e impositivo, con lo cual perdió el equilibrio entre los tipos de contribuyentes, segmentándolos ahora por el tipo jurídico que corresponda, generando discrepancias significativas entre ambos contribuyentes, y producto de toda esta nueva estructura tributaria, el proceso de Término de Giro, se complicó para cualquier contribuyente, quien deberá asesorarse para poder enfrentar una presentación de este tipo frente al SII, ya que como se vio en el desarrollo de esta tesis, mezcla impuestos, créditos, topes de Créditos y Tasas Efectivas de Crédito, como un mix de conceptos y cálculos, que solo dificultan su interpretación y tributación, adicional a las creación de todos los nuevos libros de control a mantener en una empresa.

Otro punto a considerar, es en el caso de los socios, accionistas, o propietarios relacionados con empresas acogidas a las Renta Atribuida, acogidos a la letra B) del artículo 14 de la LIR, si bien la nueva Ley mantienen el criterio del sistema tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, vuelve a incorporar una especie de castigo por posterga la atribución

de rentas afectas a impuestos finales, rebajando el crédito por IDPC, a un 65% del total que le correspondiera.

El sistema tributario, ya que está vigente, sin embargo como se enfrentarán elecciones presidenciales, uno de sus candidatos propone la baja de la tasa impositiva más alta, a fin de establecer una tasa única para ambos regímenes tributarios, con una alícuota del 25% para el IDPC. Por lo tanto, será materia de estudio posterior, evaluar cómo influirá este cambio de tasa y modificaciones al sistema actual, en la aplicación del Artículo 38 bis de la LIR.

BIBLIOGRAFIA

Las fuentes consultas, fueron las siguientes:

LEY SOBRE IMPUESTOS A LA RENTA.

Ley Chile. (s.f.). Recuperado el 30 de 04 de 2017, de
<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368>

LEY 20.780 REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA E INTRODUCE DIVERSOS AJUSTES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

Ley Chile.CL. (s.f.). Recuperado el 04 de 04 de 2017, de
<http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194>

DECRETO LEY Nº 830 SOBRE CÓDIGO TRIBUTARIO.

SII. (s.f.). Recuperado el 30 de 04 de 2017, de
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/dl830.htm>:

CIRCULAR SII Nº 49 DEL 14 DE JULIO DE 2016.

SII. (s.f.). Recuperado el 30 de 04 de 2017, de Servicios de Impuestos Interno:
http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu49.pdf

TÉRMINO DE GIRO, SII.

SII. (s.f.). Recuperado el 01 de 05 de 2017, de
http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/terminodegiro_rt.html

REFORMA TRIBUTARIA.

SII. (s.f.). Recuperado el 05 de 04 de 2017, de
http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/#&panel1-1

ANEXOS

Anexo N°1: Determinación del Capital Propio

Para efectos de determinar el monto de las rentas o cantidades a considerar como retiradas al momento del término de giro, el contribuyente deberá efectuar 2 cálculos, uno de los cuales considera al Capital Propio Tributario.

El CPT no es otra cosa que la diferencia entre los activos y pasivos del contribuyente, valorizados tributariamente según lo establecido en el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Podríamos decir que el CPT representa el valor tributario de la empresa.

Para determinar el CPT tradicionalmente se han utilizado 2 métodos, los que por supuesto llegan al mismo resultado, a saber:

1) El método del Activo.

Este método plantea como punto de partida el total de activos de la empresa, el cual es depurado a fin de determinar el activo a valor tributario, para finalmente restar el pasivo exigible valorizado tributariamente.

TOTAL ACTIVO		Monto \$
Valores INTO		XXXX
Fdo. Depreciación Acum.	(xx)	
Cuentas Particulares	(xx)	
Impuestos Diferido	(xx)	
TOTAL ACTIVO DEPURADO		XXX
PASIVOS EXIGIBLES		
Proveedores	(xx)	
Cuentas por Pagar	(xx)	
TOTAL PASIVO EXIGIBLE		XXX
CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO		XXX

2) El Método del Patrimonio.

Este método plantea como punto de inicio las cuentas patrimoniales del contribuyente, valorizadas financieramente, las cuales después de los ajustes pertinentes reflejan el valor del CPT.

	Monto \$
Capital	xxx
(+) Reserva	xxx
(-) Perdidas Acumuladas	(xxx)
(-) Perdidas del Ejercicio	(xxx)
(=) Patrimonio Financiero	xxx
<hr/>	
(+) Deudores Incobrables	xxx
(+) Provision de Vacaciones	xxx
(+) Provision Impuesto Renta	xxx
(=) CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO	xxx

Anexo N°2: Determinación de Renta Líquida Imponible

De acuerdo a las respuestas presentadas por el SII, disponible en su página web, y actualizada el 29 de marzo de 2017, la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, para un empresario individual o una sociedad de Personas, aplicable a ambos casos, se determina a partir del Balance general de la empresa, bajo el siguiente esquema tributario:

Concepto	Normativa de LIR	
Resultado Según Balance General		(+/-)
Ingresos Brutos, excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta	Artículo 29	(+)
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Artículo 30	(-)
Menos: Gastos Necesarios para Producir la Renta	Artículo 31	(-)
Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas Artículo 41	Artículo 32	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deducciones	Artículo 33	(+/-)
Renta Líquida Imponible de Primera Categoría		(=)

Anexo N°3: Aplicación del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Término de Giro, con rentas acumuladas con anterioridad al 01.01.2017

A continuación, se presenta caso práctico, obtenidos como referencia desde la circular 49 del año 2016, publicada por el SII.

El caso fue modificado en algunos antecedentes, y se utilizó para comparar los resultados por Término de Giros de dos empresas con los mismo antecedentes tributarios, pero acogidas en los distintos régimen de tributación.

Fecha Inicio Actividades:	10/09/2010
Fecha de Término de Giro:	30/09/2018

Socios y Participacion

Accionista A	70%
Accionista B	30%

Capital Aportado

Accionista A	140.000.000
Accionista B	60.000.000
	200.000.000

Saldo FUT al 31.12.2016

Saldo FUT	
STUT	33.000.000
STC	9.139.626

Saldos Control de Rentas Empresariales, acumuladas al 31.12.2017

Rentas Atribuidas propias (RAP)	15.000.000
Rentas afectas IGC o IA (RAI)	-
Rentas Exentas IGC (REX)	10.000.000
Saldo Acumulado de Credito por IDPC (SAC)	820.000
Saldo Crédito por IDPC CON obligacion de Restituir (SAC)	-
Saldo Crédito por IDPC SIN obligacion de Restituir (SAC)	-

Renta Líquida Imponible

Determinada al Término de Giro	58.736.670
Impuesto de Primera Categoría (IDPC) , tasa 25% Renta Atribuida tasa 27% Semi Integrado	14.684.168

Capital Propio Tributario

Determinado al Término de Giro	329.596.000
--------------------------------	-------------

Desarrollo:

I) Rentas afectas a impuestos Personales a la fecha T.G.

CPT a la fecha T.G.		329.596.000
(-) Saldo Final Registro RAP		-74.936.670
Rmte Anterior	15.000.000	
Reajuste Rmte Anterior	1.200.000	
RLI Ejercicio Depurada	58.736.670	
Gtos Rechazados Ejercicio		
(-) Saldo Final Registro REX		-10.800.000
Rmte Anterior	10.000.000	
Reajuste Rmte Anterior	800.000	
(-) Capital Aportado, reajustado (Incluye Saldo de FUR)		-200.000.000

(=) Subtotal		43.859.330
---------------------	--	-------------------

(+) Credito IDPC Acumulado en Registro SAC, a contar 01.01.2017		885.600
Rmte Anterior CON y SIN Restitucion	820.000	
Reajuste Rmte Anterior	65.600	
TOPE Credito	885.600	

Credito IDPC Ejercicio (RLI * Factor según Tasa)

RLI : 47.596.000 * 0,3333333 = 15.865.317

** Factor 25 / (100-25) = 0.333333

(+) Credito IDPC Acumulado en Registro SAC, hasta 31.12.2016		9.870.796
RLI	43.859.330	
Tope Credito / Factor (885.600 / 0.33333)	-2.656.803	
(=) Subtotal:	41.202.527	
TEF = (9.139.626 / 33.000.000)	0,276958	
(=) Credito * TEF	11.411.369	

Tope Credito IDPC , Registrado SAC		
Rmte Anterior (STC)	9.139.626	
Reajuste Rmte Anterior	731.170	
TOPE	9.870.796	

(=) RENTAS AFECTAS A IMPUESTOS PERSONALES , T.G.		54.615.726
---	--	-------------------

Anexo N°3: Aplicación del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra A) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Término de Giro, con rentas acumuladas con anterioridad al 01.01.2017 (Continuación)

Rentas atribuibles afectas a los impuestos personales, correspondiente a los propietarios

1° Renta Líquida Imponible		58.736.670
Renta atribuible accionista A (70%)	41.115.669	
Renta atribuible accionista B (30%)	17.621.001	
Credito por IDPC , correspondiente a Renta Atribuida		14.684.168
Accionista A (Rentra Atribuible * 25%)	10.278.917	
Accionista B (Rentra Atribuible * 25%)	4.405.250	
2° Rentas acumuladas al Término de Giro		54.615.726
Renta atribuible accionista A (70%)	38.231.008	
Renta atribuible accionista B (30%)	16.384.718	
<i>Accionista A</i>		7.529.477
Crédito por IDPC, por rentas gravadas a contar 01.01.2017	619.920	
Crédito por IDPC, por rentas gravadas hasta 31.12.2016	6.909.557	
<i>Accionista B</i>		3.226.919
Crédito por IDPC, por rentas gravadas a contar 01.01.2017	265.680	
Crédito por IDPC, por rentas gravadas hasta 31.12.2016	2.961.239	

Anexo N°4: Aplicación del Artículos 38 Bis N° 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Termino de Giro, con rentas acumuladas con anterioridad al 01.01.2017

Este caso práctico, fue desarrollado utilizando los datos tributarios del ejemplo presentado en el Anexo N°3, el cual para fines de estés tesis, fueron utilizados para presentar de manera comparativa los efectos que se generan en ambos regímenes.

Desarrollo:

I) Rentas afectas a impuestos Personales a la fecha T.G.

CPT a la fecha T.G.		329.596.000
(-) Saldo Final Registro REX		-10.800.000
Rmte Anterior	10.000.000	
Reajuste Rmte Anterior	800.000	
(-) Capital Aportado, reajustado (Incluye Saldo de FUR)		-200.000.000
(=) SUBTOTAL RENTAS AFECTAS		118.796.000
(+) Credito IDPC Acumulado en Registro SAC, CON restitución		16.452.901
Rmte Anterior CON Restitucion	550.000	
Reajuste Rmte Anterior	44.000	
Credito IDPC del ejercicio (RLI * 27%)	15.858.901	
(+) Credito IDPC Acumulado en Registro SAC, SIN restitución		291.600
Rmte Anterior SIN Restitucion	270.000	
Reajuste Rmte Anterior	21.600	
(+) Credito IDPC Acumulado en Registro SAC, hasta 31.12.2016		9.870.796
Rentas con credito hasta 31.12.2016 x TEF		20.363.039
Rentas Afectas	118.796.000	
Rentas C/Crédito a contar 01.01.2017 (Credito IDPC Con y SIN Restitucion) x 0,369863 (tasa IDPC/(100-tasa)	-45.272.171	
Rentas C/Crédito hasta el 31.12.2016	73.523.829	
TEF= STC / STUT		0,276958
TOPE CREDITO		9.870.796
Tope Credito IDPC , Registrado SAC		
Rmte Anterior (STC)	9.139.626	
Reajuste Rmte Anterior	731.170	
(=) RENTAS AFECTAS A IMPUESTOS PERSONALES , T.G.		145.411.297

Aplicación del Artículos 38 Bis Nº 1 y 2 de la LIR, a empresas acogidas al Régimen Tributario dispuesto en la Letra B) del Artículo 14 de la LIR, que efectúen Termino de Giro, con rentas acumuladas con anterioridad al 01.01.2017 (Continuación).

Determinacion Impuesto Unico 35%

(+) Impuesto por Termino de Giro 35% sobre	145.411.297		50.893.954
(-) Crédito por IDPC no sujeto a restitucion en SAC			-291.600
(-) Crédito por IDPC sujeto a restitucion en SAC			
65% Sobre:	16.452.901		-10.694.386
(-) Crédito por IDPC generado hasta el 31.12.2016			-9.870.796
(=) IMPUESTO POR TERMINO DE GIRO NETO A PAGAR			30.037.172

Rentas atribuibles afectas a los impuestos personales, correspondiente a los propietarios

1° Renta Liquida Imponible

Accionista A (70%)	145.411.297	60%	87.246.778
Accionista B (30%)	145.411.297	40%	58.164.519

Credito por IDPC , correspondiente a Renta Atribuida

Accionista A (70%)	87.246.778	35%	30.536.372
Accionista B (30%)	58.164.519	35%	20.357.582

Anexo N°5: Cuadro Comparativo de Regímenes Tributarios.

Regímenes de Tributación 2016 - 2017:			
--	--	--	--

MIPYMES			
Renta Presunta (Art. 34)	Tributación simplificada (Art. 14 Ter Letra A)	Renta Atribuida (Art. 14 A)	Semi Integrado (Art. 14 B)
Régimen de tributación que paga impuesto sobre la base de una renta presunta.	Régimen simplificado que libera al contribuyente de algunas obligaciones tributarias.	Régimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación total de crédito del Impuesto de Primera Categoría a los socios.	Régimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación parcial de crédito del Impuesto de Primera Categoría a los socios.

Segmentos que se pueden acoger preferentemente

Micro y Pequeñas empresas (Agrícolas, Transporte y Minería)	Micro, Pequeñas y Medianas empresas	Cualquier	Cualquier
		segmento	segmento

Ingreso máximo anual para permanecer en el régimen

Montos en UF: Agrícola = a 9.000 Transporte = a 5.000 Minería = a 17.000	Promedio de los 3 últimos años comerciales = a 50.000 UF	Sin límite de ingresos	Sin límite de ingresos
---	---	-------------------------------	-------------------------------

Vigencia

Vigente	Vigente	A partir del 1 de enero de 2017	A partir del 1 de enero de 2017
---------	---------	---------------------------------	---------------------------------

Período de Permanencia en el régimen

	Al menos 3 años (*) Si efectúa Inicio de Actividades en este régimen puede retirarse después de 1 año calendario de permanencia	Al menos 5 años	Al menos 5 años
--	---	-----------------	-----------------

Anexo N°5: Cuadro Comparativo de Regímenes Tributarios (Continuación).

MIPYMES			
Renta Presunta (Art. 34)	Tributación simplificada (Art. 14 Ter Letra A)	Renta Atribuida (Art. 14 A)	Semi Integrado (Art. 14 B)
Fecha en que debe avisar al SII para incorporarse al régimen			
Entre el 01 de enero al 30 de abril del año en que se incorpora al régimen	Entre el 01 de enero al 30 de abril del año en que se incorpora al régimen.	Entre el 01 de junio al 31 de diciembre del 2016.	Entre el 01 de junio al 31 de diciembre del 2016.
Empresas nuevas: Fecha en que debe avisar al SII			
Al momento de hacer el inicio de actividades	Al momento de hacer el inicio de actividades (*)	Al momento de hacer el inicio de actividades	Al momento de hacer el inicio de actividades
Tipo de Persona Jurídica			
<ul style="list-style-type: none"> * Empresas Individuales * Empresas Individuales * Empresas Individuales de Responsabilidad Ltda. * Comunidades * Cooperativas * Sociedades de Personas Sociedades por Acciones <p>Los tipos de sociedades nombrados deben estar conformadas en todo momento por personas naturales.</p>	<p>Año 2016: todo tipo de contribuyente (persona natural o jurídica).</p> <p>Año 2017: *</p> <ul style="list-style-type: none"> Empresas Individuales * Empresas Individuales de Responsabilidad Ltda. * Comunidades * Sociedad de Personas (excluidas las en comandita por acciones). * Sociedad por acciones 	<ul style="list-style-type: none"> * Empresas Individuales. * Empresas Individuales de Responsabilidad Ltda. * Comunidades * Sociedades de Personas (excluidas las en comandita por acciones). * Sociedades por Acciones * Agencias (Art 58 N° 1) 	<ul style="list-style-type: none"> * Sociedades Anónimas abiertas. * Sociedades Anónimas Cerradas. * Sociedad por Acciones. * Sociedad en Comandita por acciones. * Sociedad de Personas * Agencia (Art. 58 N°1)