

TÉRMINO DE GIRO DE EMPRESAS DEL RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN PARCIAL DE CRÉDITOS

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile

Contador Auditor

Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile

1. INTRODUCCIÓN

El N° 18 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 de 2020, modificó el artículo 38 bis de la Ley sobre impuesto a la Renta (LIR), con el objeto de establecer la tributación que afecta a las utilidades acumuladas en las empresas a la fecha de su término de giro, de acuerdo con el régimen tributario al cual éstas estén sujetas.

De acuerdo con lo anterior, el artículo 38 bis de la LIR regula el término de giro de las empresas sujetas a los regímenes dispuestos en la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, en consideración a que solo ellas pueden mantener utilidades acumuladas pendientes de tributación¹.

En términos generales, el tratamiento tributario que afecta a las utilidades acumuladas es semejante al vigente al 31 de diciembre de 2019, sin embargo, hay cambios significativos que deben tenerse presente a la hora de determinar las obligaciones tributarias cuando una de estas empresas determine realizar su término de giro.

Los cambios al artículo 38 bis afectan a las empresas y también a sus propietarios. Las empresas pagarán el impuesto de término de giro (ITG) de tasa 35% solo

1 No se considera el caso de las empresas del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, en las cuales los propietarios no tributan en base a retiros o distribuciones. Lo anterior, es sin perjuicio que su término de giro está regulado en el N° 3 del artículo 38 bis de la LIR.

respecto de sus propietarios que no sean otras empresas sujetas a los regímenes de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14. Por lo tanto, a diferencia de las normas vigentes a contar del 1° de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, el impuesto de término de giro no será posible acumularlo en el registro SAC como un crédito por impuesto de Primera Categoría (IDPC).

Por su parte, los propietarios de las empresas que sean contribuyentes del impuesto Global Complementario (IGC), continuarán con la opción de reliquidar las rentas que les corresponden con motivo del término de giro, pero las reglas de reliquidación fueron modificadas, entre otros aspectos, con la ampliación del período de reliquidación de 6 a 10 años.

Debido a la extensión de los contenidos del artículo 38 bis, en el presente reporte tributario solo abordaremos la tributación que afecta a las rentas acumuladas a la fecha de término de giro de las empresas sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Por todo lo expuesto, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile invita a nuestra diversidad de lectores, estudiantes, docentes, contadores, asesores y toda persona interesada en materias tributarias a revisar el material docente que hemos preparado en esta oportunidad, cuyo conocimiento es de vital importancia en el marco de la aplicación de la Ley de Modernización Tributaria vigente a partir del 1° de enero del año 2020.

2. OBJETIVO DEL ARTÍCULO 38 BIS

El régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, se caracteriza porque los propietarios de estas empresas quedan gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que, a cualquier título, retiren, les remesen, o les sean distribuidas, de acuerdo con el N° 1, de la citada norma.

Generalmente las rentas que consumen los propietarios son inferiores a las que generan sus empresas. Por lo tanto, tales entidades deben controlar en el registro tributario de las rentas empresariales, a que se refiere en N° 2 de la letra A) del artículo 14, las mencionadas rentas, para efectos de determinar la calificación tributaria de los repartos que se efectúen en el futuro.

Sin embargo, antes que estas rentas acumuladas sean retiradas, remesadas o distribuidas a los propietarios, la empresa en cuestión podría efectuar el cese de sus actividades. De ocurrir el término de giro, el artículo 38 bis prescribe el

tratamiento tributario que debe aplicarse a las rentas que se mantengan acumuladas a dicha oportunidad y que se encuentren pendientes de tributación.

3. DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS ACUMULADAS

De acuerdo con el N° 1 de artículo 38 bis, las rentas acumuladas pendientes de tributación en las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, se determinan depurando el capital propio tributario (CPT) de dichas entidades. Recordemos que el CPT está compuesto por dos grandes partidas, el capital aportado y las utilidades acumuladas. A su vez, las utilidades acumuladas pueden encontrarse pendientes de tributación o corresponder a rentas que estén favorecidas por alguna franquicia tributaria y se encuentren calificadas como ingresos no renta, rentas con tributación cumplida o rentas exentas de los impuestos finales.

Debido a que las rentas no afectas a impuestos, de acuerdo con la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, deben ser controladas en el registro REX; del capital propio tributario deberán deducirse las rentas acumuladas en el mencionado registro, junto con el capital aportado por parte de los propietarios. De esta manera, se logra el objetivo de determinar las rentas acumuladas pendientes de tributación con los impuestos finales.

En el caso que el registro REX acuse un saldo negativo, éste debe ser agregado al capital propio tributario con el fin de reversar la imputación que se realizó patrimonialmente con las utilidades pendientes de tributación.

Entonces la fórmula será la siguiente:

- (+) Capital propio tributario.**
- (+) Saldo negativo registro REX**
- (-) Capital aportado.**
- (-) Saldo positivo del registro REX.**
- (=) Subtotal utilidades pendientes de tributación.**

Por otra parte, de acuerdo con el N° 2 del artículo décimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, las empresas deberán agregar en la mencionada fórmula los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y que se mantengan pendiente de imputación a la fecha de término de giro. Además, en virtud de la misma norma transitoria, se deberá deducir el saldo del registro FUR que corresponden a las

utilidades reinvertidas al 31 de diciembre de 2016, las cuales deben entenderse que corresponden a capital aportado.

Finalmente, de acuerdo con el N° 1 del artículo 38 bis, en armonía con el inciso segundo del artículo décimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, los créditos acumulados en el registro SAC² deben agregarse a la base imponible de término de giro. Es decir, se deben incrementar las rentas con los créditos por IDPC y por impuestos soportados en el exterior. Posteriormente, de acuerdo con el N° 5 del artículo 17 de la LIR, también deberá deducirse del capital propio tributario el sobre precio en la colocación de acciones de propia emisión.

En consecuencia, las utilidades acumuladas pendientes de tributación se determinan de acuerdo con la siguiente fórmula:

Determinación de las rentas acumuladas	Monto
CPT determinado a la fecha de TG. positivo o negativo	(+/-)
Saldo negativo del registro REX (sin signo)	(+)
Subtotal (si es nevesario se debe considerar un valor igual a cero)	(=)
Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, reajustados (norma transitoria)	(+)
Saldo positivo del registro REX	(-)
Capital efectivamente enterado en la empresa (+/-), reajustado	(-)
Saldo registro FUR (norma transitoria)	(-)
Sobre precio en la colocación de acciones propia emisión (Artículo 17 N°5)	(-)
Subtotal (rentas acumuladas a la fecha de TG)	(=)
100% del saldo de crédito por IDPC e IPE registrados en el SAC (*)	(+)
Total de rentas afectas acumuladas a la fecha de término de giro	(=)

4. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS ACUMULADAS PENDIENTES DE TRIBUTACIÓN

De acuerdo a la norma legal en análisis, las empresas sujetas a la letra A) del artículo 14 de la LIR, tributarán por las rentas afectas a los impuestos finales acumuladas a la fecha de término de giro con un impuesto de tasa 35%, pero sólo respecto a la parte de ellas que correspondan a propietarios que sean contribuyentes de los

2 Saldo acumulado de créditos. Registro establecido en la letra d) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

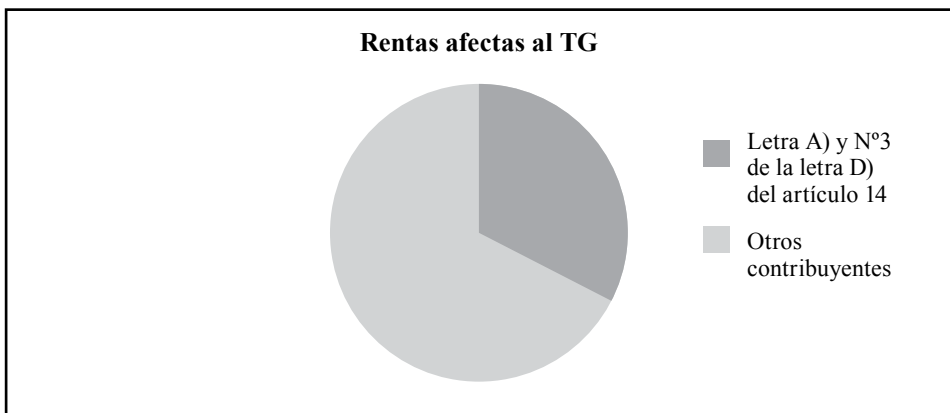
impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa. Para efectos de determinar la parte de las rentas que corresponden a estos contribuyentes, se debe considerar su participación en las utilidades de la empresa.

En consecuencia, las citadas empresas solo pagarán el mencionado tributo respecto de las rentas acumuladas correspondan a los siguientes propietarios:

- i. Persona natural contribuyente del IGC.
- ii. Persona natural y jurídica contribuyente del impuesto Adicional (IA).
- iii. Persona natural y jurídica contribuyente del IDPC, según renta presunta.
- iv. Persona natural y jurídica contribuyente del IDPC, según contrato.
- v. Persona natural y jurídica sujetas al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Por el contrario, las empresas no pagarán el impuesto de término de giro respecto de las rentas acumuladas que correspondan a los siguientes propietarios:

- i. Persona natural o jurídica, sujetas al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR.
- ii. Persona natural o jurídica sujeta al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.



Si consideramos el gráfico anterior como el total de las rentas acumuladas en las empresas al término de giro y que se encuentran afectas a los impuestos finales, solo la parte de color naranja serían las rentas afectas al impuesto de término de

giro, por no corresponder a propietarios de los regímenes de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

5. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO

Una vez determinada la base imponible de término de giro, la empresa debe aplicar sobre dicha suma la tasa del 35%. De este tributo corresponderá rebajar los créditos acumulados en el registro SAC, que como se indicó anteriormente, está formando parte de la base imponible.

En consecuencia, del impuesto determinado podrán deducirse los créditos por IDPC y por impuestos soportados en el exterior. En el caso de los créditos por IDPC sujeto a la obligación de restituir, deberán ser imputados solo hasta un 65% de su monto. Se hace presente, que los créditos mencionados pueden haberse acumulado hasta el 31 de diciembre de 2016 o a contar del 1° de enero de 2017.

Por otra parte, cabe señalar que las normas legales involucradas³ prescriben que el impuesto de término de giro no tendrá derecho a devolución en el caso de su reliquidación por parte de propietario que sean contribuyentes del IGC, cuando el mencionado impuesto de término de giro, sea cubierto con créditos pagados u originados con créditos por impuestos soportados en el exterior.

Finalmente, si luego de imputar los créditos del SAC al ITG se produce un excedente, éste no podrá ser imputado a ninguna obligación tributaria, ni dará derecho a devolución. Esto se puede visualizar en el siguiente ejemplo:

Detalle	\$
Base imponible de término de giro	10.000
Impuesto de término de giro, según tasa 35%	3.500
Crédito del SAC (7.231 x 65%)	(4.700)
Excedente del crédito	(1.200)

3 Artículo 38 bis de la LIR y artículo décimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020.

En este ejemplo se supone una base imponible por el monto de \$10.000 que se encuentra incrementada con un SAC compuesto únicamente con créditos por IDPC que tienen la obligación de restituir por la suma de \$7.231. El impuesto determinado con tasa 35% asciende a \$3.500, del cual la ley permite rebajar el crédito por IDPC, pero como tiene la obligación de restitución solamente puede deducirse hasta un 65%, que corresponde a la cantidad de \$4.700. Luego de imputar al impuesto de término de giro el crédito por IDPC, se genera un excedente de \$1.200 que se perderá, porque la ley establece que no puede ser imputado a ninguna otra obligación tributaria ni se podrá solicitar su devolución.

Por último, el impuesto de término de giro pagado constituye un gasto rechazado no afecto, en virtud del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, cuya obligación debe cumplirse conforme al artículo 69 N° 2 de la LIR, en concordancia con lo señalado en el artículo 69 del Código Tributario.

6. LOS RETIROS EN EXCESO Y UTILIDADES ACUMULADAS EN EL FUR A LA FECHA DE TÉRMINO DE GIRO

Como se indicó anteriormente, si la empresa que efectúa su término de giro, mantiene a esa fecha retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, deberá agregarlos en la determinación de la base imponible de término de giro.

En cuanto a las utilidades reinvertidas en la adquisición de acciones y derechos sociales controladas en el registro FUR⁴, el artículo décimo sexto transitorio de la Ley N° 21.210 de 2020 dispone que dichas sumas deben entenderse retiradas, remesadas o distribuidas. Por lo tanto, si las utilidades que se reinvertieron estaban afectas a impuestos finales, los socios o accionistas que efectuaron la reinversión deberán cumplir con los impuestos correspondientes.

Si las mencionadas rentas tenían derecho al crédito por IDPC, éste podrá ser imputado al impuesto correspondiente, de acuerdo a la tasa de dicho tributo que afectó a la renta que fue reinvertida.

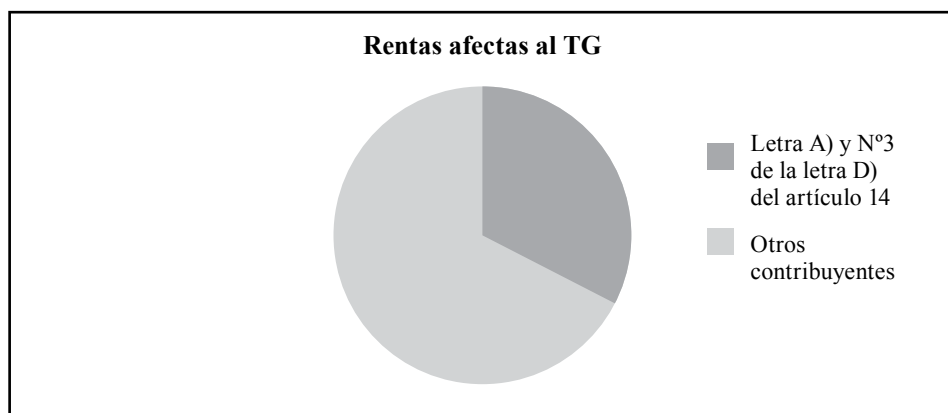
Ahora, si las utilidades reinvertidas correspondían a ingresos no renta o rentas exentas, tales retiros no tienen obligación tributaria, salvo la obligación de incorporar en la base imponible del IGC las rentas exentas de este tributo, con el único objeto de la progresividad dispuesta en el N° 3 del artículo 54 de la LIR.

4 Fondo de utilidades reinvertidas.

7. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS RENTAS NO GRAVADAS CON EL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO

De conformidad al N° 1 del artículo 38 bis las rentas afectas a impuestos acumuladas a la fecha de término de giro, que corresponda a propietarios sujetos a los regímenes dispuestos en la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, no se afectarán con el impuesto de término de giro de tasa 35%.

No obstante, la misma norma legal prescribe que esta parte de las utilidades también se entiende retiradas o distribuidas a dichos propietarios a la fecha del término de giro, con sus correspondientes créditos.



En este caso, la parte del gráfico que representa las utilidades destacadas en azul son las que, si bien se entienden retiradas o distribuidas, no se afectan con el impuesto de término de giro.

Es importante hacer presente que estas sumas que se entienden retiradas o distribuidas deben ser certificadas a sus propietarios con sus correspondientes créditos. Asimismo, se debe certificar la calificación tributaria de las utilidades, incluyendo las cantidades controladas en el registro REX. Es decir, se deberán certificar las rentas afectas, rentas exentas, ingresos no rentas y rentas con tributación cumplida.

Por su parte, los propietarios de la empresa que a su vez están sujetos a la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, deberán controlar en forma separada en su propio registro tributario de las rentas empresariales, las sumas recibidas, pero no percibidas, desde la empresa que efectúa su término de giro. Lo anterior, con el objeto de controlar la calificación tributaria de estas cantidades

y reconocerlas al momento de percibir las materialmente, esto es, a través de la adjudicación de bienes producida al momento de liquidar la sociedad que efectuó su término de giro.

El Servicio de Impuesto Internos, a través de la Resolución Ex. SII N° 19 y 37 de 2021, señaló que los contribuyentes que pongan término al giro de sus actividades deberán adjuntar a la carpeta tributaria electrónica los registros tributarios referidos en la mencionada resolución, dentro del plazo contemplado en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario, correspondientes al año comercial del término de giro.

Además, agrega que la misma situación aplicaría a las empresas absorbidas en proceso de reorganización empresarial.

Las citadas resoluciones disponen que las rentas que no fueron gravadas con el ITG por corresponder a propietarios sujetos a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14, incluyéndose la proporción que corresponda al registro REX, deberán ser certificadas a dichos propietarios con sus respectivos créditos, cuando corresponda, a través del certificado N° 70.

Finalmente, señala que cuando el propietario se encuentre sujeto a la letra A) o N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, deberá controlar tales sumas pudiendo utilizar el formato “Registro de control de rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas de acuerdo al artículo 38 bis de la LIR mientras no ocurra la adjudicación de los bienes a sus respectivos propietarios.”

A continuación, se presenta el anexo N° 5 de la Resolución N° 19 de 2021, el cual presenta el formato que los contribuyentes deben mantener para controlar las rentas que se entendieron retiradas o distribuidas desde empresa que efectuaron su término de giro, pero que no se gravaron con el impuesto de tasa 35%

Se hace presente que, si el contribuyente se encuentra liberado de llevar los registros tributarios de rentas empresariales, de todas formas, deberá llevar este registro de control.

Anexo N°5: Registro de control de rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas de acuerdo al Artículo 38 bis de la LIR mientras no ocurra la adjudicación de los bienes a sus respectivos propietarios.				
Detalle	Rentas afectas a los impuestos Global Complementario o adicional	Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (REX)	Saldo Acumulado de Créditos (SAC)	
			Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016
<p>1. Rentas que se entienden retiradas o distribuidas de acuerdo al N°1 del artículo 38 bis, cuyos activos representativos se encuentran pendientes de adjudicación.</p> <p>Este control lo deben realizar los propietarios obligados a llevar contabilidad completa, esto es, contribuyentes de la letra A) y N°3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, que sean socios o accionistas de empresas que realizan término de giro.</p>	\$.....	\$.....	\$.....	\$.....
<p>2. Adjudicación de bienes controlados en este registro.</p> <p>Al momento de la adjudicación se deben traspasar dichas rentas y créditos al registro de rentas empresariales (punto 2.3 del Anexo 1), para su posterior asignación a los propietarios, según corresponda.</p>	(\$.....)	(\$.....)	(\$.....)	(\$.....)
Saldo Final				

8. CONCLUSIONES

A contar del 1° de enero de 2020, entró en vigor la Ley N° 21.210, que modificó el artículo 38 bis. Por lo tanto, a contar de la fecha señalada las empresas sujetas a los regímenes establecidos en la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, deberán sujetarse a las nuevas reglas de tributación dispuestas en el nuevo artículo 38 bis.

El objeto del artículo 38 bis consiste en establecer el tratamiento tributario de utilidades pendientes de tributación con los impuestos finales y que se mantengan acumuladas en el capital propio tributario de la empresa a la fecha de su término de giro. Para estos efectos se debe distinguir entre las rentas que les corresponden a los propietarios que también se encuentre sujetos a la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, respecto de los demás contribuyentes.

En el primer caso, las rentas se entienden retiradas o distribuidas sin que se afecten con impuestos, sino que deberán ser controladas por los propietarios en registros especiales, de acuerdo a los formatos establecidos en las Resoluciones N° 19 y N° 37 de 2021.

En el segundo caso, las rentas se entienden retiradas o distribuidas, y la empresa que efectúa su término de giro se encuentra obligada a gravar esta parte de las rentas con un impuesto de tasa 35%. De este tributo podrán rebajarse los créditos por IDPC y por impuestos soportados en el exterior que se encuentren acumulados en el registro SAC a la fecha de término de giro. Sin embargo, si existen créditos con la obligación de restituir, deberán ser imputados solo hasta un 65% de su monto.

Para determinar las rentas acumuladas a la fecha de término de giro, se deberá ajustar el capital propio tributario final, aumentándolo con el saldo negativo del registro REX y con los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014 y que se mantengan pendientes de imputación a la fecha de término de giro. Posteriormente, deberá deducirse el capital aportado, el saldo positivo del registro REX y las utilidades reinvertidas contenidas en el registro FUR, siempre que no se hayan rebajado previamente como capital aportado. Finalmente, la renta determinada deberá incrementarse con el saldo de créditos acumulados en el registro SAC.

Finalmente, a la fecha de término de giro las utilidades acumuladas en el registro FUR se entienden retiradas o distribuidas, debiendo gravarse con los impuestos finales que corresponda en cabeza del socio o accionista que efectúo la reinversión, siempre que las mencionadas rentas se encuentre afectas a los mencionados tributos.