

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A), ART. 17 N° 8
LETRA G) Y ART. 38 BIS N° 1 Y N° 5
(ORD. N° 643 DE 09.03.2021).**

Efectos tributarios para los socios en el término de giro de una sociedad que se disuelve.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios que produce el término de giro de una sociedad por acciones que se disuelve, respecto de su único socio, tras las modificaciones legales introducidas por la Ley N° 21.210.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, AAA es dueña del 100% de las acciones de la sociedad por acciones BBB, las que adquirió por compra a un tercero. Ambas sociedades son contribuyentes sujetas a las disposiciones del artículo 14, letra A), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

AAA acordó la disolución y liquidación de BBB, adjudicándose la totalidad de su activo y pasivo.

El costo tributario de la inversión de AAA asciende a \$\$ millones; el capital propio tributario de BBB equivale a \$\$\$ millones (la diferencia entre activos por \$\$\$\$ millones y pasivos por \$ millones); y el capital social de BBB es de \$\$\$\$\$ millones, no tiene cantidades anotadas en el registro REX, y tiene \$\$\$\$\$\$ millones incorporados en su registro SAC.

A partir de los antecedentes anteriores, solicita confirmar que:

- 1) Conforme con el artículo 38 bis de la LIR, AAA, al ser contribuyente sujeto al régimen del artículo 14, letra A), de la LIR, al término de giro deberá considerar retiradas, remesadas o distribuidas por BBB, las rentas o cantidades determinadas, restando del capital propio tributario el saldo positivo del REX y los aportes de capital. Esto es \$\$\$\$\$\$ millones (%%millones - %%% millones).
- 2) Según el artículo 69 del Código Tributario, el término de giro es un hecho material que debe ser avisado al Servicio y que obliga a confeccionar un balance. El término de giro ocurre antes o al momento mismo de la disolución y necesariamente antes que los actos de liquidación y adjudicación. Por lo tanto, las cantidades que deben considerarse distribuidas, se rebajan del capital propio tributario que refleja el balance y que, por lo mismo, no forma parte de los valores que se rigen por las normas propias de la adjudicación.
- 3) De acuerdo con el artículo 17, N° 8, letra g), no constituirá renta para AAA los bienes adjudicados hasta la suma del valor del aporte o adquisición (\$\$ millones). Las rentas o cantidades que le correspondan al socio respectivo y que se hayan considerado distribuidas (\$\$\$\$\$\$ millones), no se consideran parte de los bienes adjudicados, ya que la norma contempla expresamente que su tratamiento sea el de un retiro o distribución.
- 4) El exceso sobre el valor de aporte o adquisición (\$\$ millones), descontadas las rentas o cantidades que se hayan considerado como distribuidas (\$\$\$\$\$\$ millones), se afectan con impuesto de primera categoría (IDPC), esto es, % millones.
- 5) AAA tiene la obligación de mantener el registro del costo de los activos y pasivos que recibe de BBB, al valor tributario que tenían en esta última (activo por \$\$\$\$ millones y pasivo por \$120 millones), lo que se desprende de la lectura expresa y armónica del artículo 38 bis N° 1 y N° 5, y artículo 17, N° 8, letra g), ambos de la LIR.

II ANÁLISIS

Conforme al artículo 38 bis, N° 1, de la LIR¹, las empresas que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones del artículo 14, letra A), deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario de la empresa, a la fecha del término de giro, incrementado en el saldo negativo del REX, el saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX y el monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa.

¹ De acuerdo con la nueva redacción, introducida por la Ley N° 21.210.

Esta diferencia estará afectada a un impuesto del 35%, pero solo en la parte que proporcionalmente corresponda a los propietarios contribuyentes de los impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa².

Respecto de las rentas o cantidades que corresponda a propietarios que consistan en empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o D) N° 3, del artículo 14, estos deberán considerarlas retiradas o distribuidas, con el crédito que proporcionalmente les corresponda.

Conforme lo anterior, AAA, en cuanto empresa sujeta al régimen del artículo 14, letra A), deberá considerar como distribuidas las rentas que BBB determine al momento del término de giro, con el crédito correspondiente, pero sin gravarlas con impuesto alguno.

Para estos efectos, BBB deberá certificar a AAA las rentas que no fueron gravadas con el impuesto de término de giro, como asimismo la proporción que corresponda al registro REX, con los créditos respectivos; cantidades que deberán ser controladas por AAA en columnas separadas, dentro de su registro tributario de rentas empresariales.

Lo anterior, por cuanto, las cantidades que se entienden distribuidas por el término de giro no ingresan materialmente a la empresa propietaria, sino hasta que se produzca la adjudicación de los bienes. En ese momento, AAA las reconocerá en su capital propio tributario, cancelando lo informado en las columnas separadas de sus registros empresariales e incorporando los créditos en su registro SAC.

Por otra parte, el artículo 38 bis, N° 5, de la LIR, dispone que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los propietarios corresponderá a aquel que haya registrado la empresa a la fecha en que realiza el término de giro.

Luego, se establece que el valor de los bienes que corresponda adjudicar a los propietarios sujetos a las disposiciones de las letras A) o D) N° 3, del artículo 14, que exceda del valor de la inversión total en la empresa que realiza el término de giro, deberá reconocerse como un ingreso del ejercicio. Por el contrario, si el valor de los bienes es menor al de la inversión, la diferencia se reconocerá como un gasto del ejercicio.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 17, N° 8, letra g), de la LIR, reconoce como un ingreso no renta la adjudicación de bienes a los propietarios, se trate de una persona natural o no, con ocasión de la liquidación o disolución de la empresa en que participaban, en la medida que la suma de los valores tributarios del total de los bienes adjudicados no exceda el capital que hayan aportado, más las rentas o cantidades consideradas en la aplicación del artículo 38 bis, al término de giro.

Esta última norma solo es aplicable cuando se trata de propietarios que no sean empresas sujetas a las disposiciones de las letras A) o D) N° 3, del artículo 14, pues son ellos quienes tributaron, al momento del término de giro, las rentas o cantidades consideradas en la aplicación del artículo 38 bis a que se refiere la letra g), del N° 8, del artículo 17³.

Por consiguiente, estos contribuyentes podrán reconocer como ingreso no renta la adjudicación de los bienes cuyos valores no excedan el capital aportado y las rentas o cantidades que les fueron asignadas a consecuencia del término de giro de la empresa en que participaban.

En cambio, la tributación aplicable a los bienes adjudicados a los propietarios que sean contribuyentes sujetos a los regímenes de las letras A) o D) N° 3, del artículo 14, será la dispuesta en el N° 5 del artículo 38 bis de la LIR⁴. De esta manera, AAA deberá reconocer como un ingreso del ejercicio el valor de los bienes que exceda del valor de la inversión total realizada en BBB⁵.

Sin embargo, se debe recordar que el mismo artículo 38 bis les da el tratamiento de retiro o distribuciones a las rentas o cantidades que se determinan al término de giro. Por tal motivo, resulta aplicable la exención del IDPC establecido en el artículo 39, N° 1, de la LIR. Consecuentemente, el

² El N° 3 del artículo 38 bis de la LIR permite a los propietarios de la empresa que realiza el término de giro, que sean contribuyentes del Impuesto Global Complementario, a optar por pagar dicho impuesto sobre las cantidades que se entienden retiradas, las cuales se entenderán devengadas durante el periodo de años comerciales en que han sido propietarios, hasta un máximo de 10 años comerciales.

³ Esto es, aquellas rentas que se entendieron retiradas, remesadas o distribuidas y que pagaron el impuesto del 35% o el Impuesto Global Complementario.

⁴ Para estos efectos, los activos y pasivos adjudicados revertirán el valor de la inversión en las acciones de BBB, determinándose de esta manera el resultado final obtenido por la propietaria al momento de la adjudicación –esto es, una ganancia o una pérdida.

⁵ Se hace presente que, si existen rentas que formaban parte del registro REX de la empresa, los activos adjudicados hasta el valor de dichas rentas deben incorporarse al registro REX de la adjudicataria. Por tanto, la diferencia que se reconoce como ingreso, será la que resulte de descontar de la suma total de los bienes adjudicados el valor del capital aportado, y el valor incorporado al registro REX.

valor de los bienes que se adjudicaron – y que materializaron el retiro o distribución ficta – serán directamente incluidos en el RAI, mediante su reconocimiento en la determinación del capital propio tributario.

Si, luego de descontar del valor de los bienes adjudicados el valor de la inversión total y de las cantidades que se entendieron distribuidas, subsiste una diferencia positiva, ella será un ingreso del ejercicio, afecta a IDPC e impuestos finales, por clasificarse como una renta del artículo 20, N° 5, de la LIR.

Finalmente, se reitera que el valor de adquisición de los bienes que se adjudiquen, para efectos tributarios, corresponderá a aquel que haya registrado BBB en su balance a la fecha en que realiza el término de giro, independiente del valor que los propietarios le hayan asignado a dichos bienes al momento de la adjudicación.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) AAA deberá considerar distribuidas por BBB, las rentas o cantidades determinadas por esta al término de giro (\$\$\$\$\$\$ millones), de acuerdo con lo establecido en el artículo 38 bis, de la LIR.
- 2) Para efectos tributarios, los valores de los activos y pasivos que se consideran en la determinación del capital propio tributario al término de giro son los mismos valores que se consideran en la adjudicación de dichos activos y pasivos, independiente del valor comercial que las partes puedan haberles asignado al momento de la liquidación y adjudicación de dichos bienes.
- 3) Respecto de los bienes adjudicados, la parte que corresponde al valor de la inversión total de AAA en BBB debe deducirse, para efectos de determinar el resultado a que se refieren los incisos segundo y tercero del artículo 38 bis, N° 5 de la LIR.
- 4) AAA deberá reconocer como un ingreso del ejercicio el valor de los bienes que exceda del valor de la inversión total realizada en BBB. No obstante, las cantidades que se entendieron distribuidas al momento del término de giro estarán exentas del IDPC por disposición el artículo 39 N° 1 de la LIR, por lo que ingresarán directamente al RAI, mediante su incorporación al capital propio tributario. Las demás cantidades adjudicadas, que excedan el valor de la inversión y de las cantidades que se entendieron distribuidas, serán un ingreso del ejercicio afectas al IDPC y a los impuestos finales.
- 5) AAA – para efectos tributarios – deberá registrar los bienes adjudicados al mismo valor al que BBB los registró en la determinación de su capital propio tributario, a la fecha del término de giro, independiente del valor que se les haya asignado al momento de su adjudicación.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 643 del 09-03-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos