

REFORMA TRIBUTARIA – TÉRMINO DE GIRO EN PERÍODOS 2015 Y 2016



Luis González Silva

Magíster en Tributación
Universidad de Chile
Colaborador CET UChile

1.- INTRODUCCIÓN

Las empresas sufren distintos cambios en sus estructuras societarias, en sus procesos, inversiones y ciclos de producción, constituyéndose en uno de los más relevantes el que dice relación con la decisión de poner término al giro de las actividades de la sociedad.

En el proceso de término de giro, dentro de una gran variedad de temas a considerar, está el cumplimiento de la tributación aplicable a las rentas acumuladas en la empresa al momento del cese de sus actividades. Las normas legales tributarias aplicables a esta materia, hasta el año comercial 2014, estaban contenidas en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria, introdujo una serie de modificaciones a distintos cuerpos legales, entre los cuales se encuentra la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En lo pertinente, la Reforma Tributaria reemplazó en su totalidad el texto del artículo 38 bis, referido al término del giro de las actividades de la empresa, estableciendo nuevas disposiciones sobre la materia, las cuales serán analizadas en este documento.

En el marco de la Reforma Tributaria, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile quiere continuar con la difusión de los temas tributarios contingentes, a fin de contribuir al conocimiento de alumnos, académicos y profesionales con interés en materia tributaria.

2.- MODIFICACIONES A LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL TÉRMINO DE GIRO.

Con la publicación y entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, de 2014, se estableció un nuevo artículo 38 bis en la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁶⁹, el cual reemplazo en su totalidad las disposiciones vigentes hasta el 31.12.2014, relacionadas a la tributación aplicable al momento del término de giro de las actividades de los contribuyentes de primera categoría.

No obstante lo anterior, es preciso señalar que el nuevo texto del artículo antes señalado mantiene gran parte de las disposiciones vigentes hasta el 31.12.2014, incorporándose modificaciones en materia de las rentas a considerar como retiradas o distribuidas, en los períodos a considerar para la determinación del promedio de tasas más altas del Impuesto Global Complementario²⁷⁰ y el valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que sean adjudicados a los propietarios de la empresa que pone término de giro a sus actividades.

3.- CONTRIBUYENTES A LOS QUE APLICAN LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 38 BIS

Las normas del artículo 38 bis de la LIR aplican a los contribuyentes que obtengan rentas de actividades clasificadas en la primera categoría según lo establecido en los números 1 al 5 del artículo 20 de la citada ley, es decir, rentas que provenga de:

- 1) La Explotación de bienes raíces.
- 2) La tenencia de capitales mobiliarios.
- 3) La industria, comercio, minería y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o

²⁶⁹ En adelante indistintamente LIR.

²⁷⁰ En adelante indistintamente IGC.

capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

- 4) Corredores, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.
- 5) Otras rentas cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.

4.- RENTAS O CANTIDADES QUE DEBEN CONSIDERARSE RETIRADAS O DISTRIBUIDAS.

Las rentas o cantidades a considerar retiradas o distribuidas al momento del término de giro corresponderán al monto mayor que resulte de las siguientes operaciones:

- 1) Saldo positivo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) + saldo positivo del Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR) considerando sólo las rentas afectas a los impuestos finales que forman parte de este último registro.
- 2) Capital Propio Tributario (CPT) + saldo de Retiros en Exceso - saldo del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) -Ingresos No Constitutivos de Rentas o Rentas Exentas de IGC contenidas en el FUR - Capital efectivamente aportado a la empresa (+aumentos - disminuciones).

El numeral ii) del inciso segundo del nuevo artículo 38 bis de la LIR señala que, respecto del monto a considerar como capital efectivamente aportado, no se considerarán aquellas cantidades que hayan sido financiadas con rentas que no hayan pagado, total o parcialmente, los impuestos de la LIR (por ejemplo, reinversión de utilidades).

De acuerdo a lo establecido por el inciso segundo del artículo 38 bis, el contribuyente necesariamente deberá efectuar ambos cálculos, señalados en los números 1 y 2 anteriores, debiendo considerar el más alto de ellos como renta o cantidad retirada o distribuida al momento del término de giro.

Como se aprecia en el punto 2 antes enunciado, una modificación relevante incorporada por el legislador en la materia en comento es el tratamiento de los retiros en exceso al momento del término de giro, puesto que hasta el 31 de diciembre de

2014 dichos retiros existentes al momento del término de giro no tributaban. A partir del 1° de enero de 2015, aquellos contribuyentes que al momento del cese de sus actividades tengan un saldo de retiros en exceso podrían quedar gravados con el impuesto único del 35% que establece el artículo 38 bis de la LIR, el cual será de cargo de la empresa y no de quien efectuó los retiros en exceso. En el evento que alguno de los socios sea un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa los retiros en exceso no formarán parte de ningún registro, puesto que no representaron renta.

Es preciso señalar que no debe considerarse el FUR como cantidad a retirar por los contribuyentes que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, puesto que tal cantidad debe entenderse retirada o distribuida sólo por los contribuyentes del IGC o Impuesto Adicional (IA) que efectuaron la reinversión de utilidades.

5.- DETERMINACIÓN DEL CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO.

Como ya se señaló en el ítem anterior, 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.

A continuación se expone un formato tipo que contiene la estructura básica para la determinación del CPT de acuerdo a este método:

| | Monto \$ |
|----------------------------------|-------------------|
| TOTAL ACTIVO | |
| Valores INTO | xxxx |
| Deudores Incobrables | xxx |
| Cuenta Particular | (xxx) |
| Impuesto Diferido | (xxx) |
| | <u>xxx</u> |
| Activo Depurado | xxx |
| <u>Pasivos Exigibles:</u> | |
| Proveedores | (xxx) |
| Acreeedores por Pagar | (xxx) |
| Total Pasivo Exigible | (xxx) |
| CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO | <u><u>xxx</u></u> |

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.

A continuación se expone un formato tipo que contiene la estructura básica para la determinación del CPT de acuerdo a este método:

| | Monto \$ |
|-----------------------------|-------------------|
| Capital | xxx |
| + Reserva | xxx |
| - Pérdidas Acumuladas | (xxx) |
| - Pérdida del Ejercicio | (xxx) |
| = PATRIMONIO FINANCIERO | <u>xxx</u> |
| + Deudores Incobrables | xxx |
| + Provisión Vacaciones | xxx |
| + Provisión Impuesto Renta | xxx |
| = CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO | <u><u>xxx</u></u> |

Sin perjuicio de lo anterior, es posible plantear al menos 2 métodos más, que obviamente llegan al mismo resultado de los anteriores, pero ofrecen una nueva mirada, éstos son:

3) El Método de la Comparación. Este método plantea la visualización paralela de los valores financieros y tributarios, lo cual permite llevar a cabo de una manera más práctica y fácil la determinación del CPT.

A continuación se expone un formato tipo que contiene la estructura básica para la determinación del CPT de acuerdo a este método:

| | Valores Financieros | Valores Tributarios |
|--------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Caja | xxx | xxx |
| Banco | xxx | xxx |
| Cuentas por Cobrar | xxx | xxx |
| Inversiones | xxx | xxx |
| Impuesto Diferido | xxx | 0 |
| Proveedores | (xxx) | (xxx) |
| Acreedores por Pagar | (xxx) | (xxx) |
| Provisión Deudores Incobrables | (xxx) | 0 |
| Provisión Vacaciones | (xxx) | 0 |
| Provisión Impuesto Renta | (xxx) | 0 |
| Determinación PNF y CPT | xxx | xxx |

4) El Método de las Utilidades Tributables. Este método plantea una lógica resumida, basada en una cuadratura patrimonial tributaria, la cual establece que el CPT corresponde al capital efectivamente aportado (más/menos devoluciones de capital) más las utilidades tributarias acumuladas en la empresa (incluyendo las utilidades no tributables y las reinversiones).

A continuación se expone un formato tipo que contiene la estructura básica para la determinación del CPT de acuerdo a este método:

| | Monto \$ |
|----------------------------------|-----------------|
| Capital Aportado | XXX |
| Saldo FUT | XXX |
| Saldo FUNT | XXX |
| Saldo FUR | XXX |
| CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO | XXX |

Para este método en particular, a fin de llegar al correcto CPT, deberán considerarse los ajustes correspondientes a gastos rechazados, diferencias de depreciación normal y acelerada, entre otros.

6.- TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS O CANTIDADES DETERMINADAS A LA FECHA DEL TÉRMINO DE GIRO, POR PARTE DE CONTRIBUYENTES QUE DECLARAN RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA.

Por las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, determinadas al momento del término de giro, los contribuyentes tributarán con un impuesto de tasa 35%, que será de cargo de la empresa que pone término al giro de sus actividades, el cual tendrá el carácter de único respecto de la empresa, empresario, comunero, socio o accionista, sin que sea aplicable a ellas lo dispuesto en el N° 3 del artículo 54 de la LIR, es decir, estas rentas o cantidades no deben ser incluidas en la base del IGC para efectos de la progresividad del dicho impuesto.

No obstante lo anterior, el impuesto antes señalado no se aplicará a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los comuneros, socios o accionistas obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, las cuales deberán considerarse retiradas o distribuidas a dichos socios o accionistas a la fecha del término de giro. Cabe precisar que anteriormente no se aplicaba el impuesto aludido a las “personas jurídicas”, con lo que las rentas correspondientes a un socio o accionista con la calidad de empresario individual sí se afectaban con el tributo. Con la nueva disposición, las rentas o cantidades que correspondan al socio o accionista que detente la calidad de empresario individual no se afectará con el impuesto del 35%, sino que serán incorporadas a su registro FUT.

Ahora bien, el comunero, socio o accionista obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberá incorporar en su registro FUT las rentas o cantidades que se consideraron como retiradas o distribuidas al término de giro, con derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que haya afectado a tales rentas o cantidades acumuladas y registradas en el FUT.

7.- TRIBUTACIÓN QUE AFECTA AL EMPRESARIO, SOCIO O ACCIONISTA RESPECTO DE LAS RENTAS O CANTIDADES QUE SE CONSIDERARON RETIRADAS O DISTRIBUIDAS A LA FECHA DEL TÉRMINO DE GIRO

De acuerdo con el inciso quinto del artículo 38 bis, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas o cantidades antes comentadas como afectas al IGC del año del término de giro, considerando las siguientes reglas:

1) A dichas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de IGC promedio, considerando las tasas más altas de dicho impuesto que haya afectado al contribuyente en los 6 ejercicios anteriores al del término de giro.

Conforme a las interpretaciones que ha mantenido el Servicio de Impuestos Internos (SII), respecto a qué debe entenderse como tasas más altas, para determinar el señalado promedio hay que considerar las tasas marginales más altas del IGC que afectaron al contribuyente en los últimos 6 años²⁷¹. En caso que la empresa que pone término a su giro hubiese existido menos de 6 años, para la determinación de la tasa promedio se considerará los años de existencia efectiva. Asimismo, si la empresa sólo hubiese existido en el ejercicio en el cual ocurre el cese de actividades, las rentas o cantidades que se consideren como retiradas o distribuidas se afectarán con el IGC como ingresos de ese ejercicio, según las normas generales.

En el siguiente cuadro se muestra, para el año tributario 2015, en el círculo rojo, las tasas marginales a considerar para los efectos antes enunciados:

²⁷¹ El texto vigente al 31 de diciembre de 2014 consideraba 3 años para la determinación de la tasa promedio del IGC a aplicar.

| RENDA IMPONIBLE ANUAL | | FACTOR | CANTIDAD A REBAJAR (NO INCLUYE CRÉDITO 10% DE 1 UTA DEROGADO POR N° 3 ART. ÚNICO LEY N° 19.753, D.O. 28.09.2001) |
|--------------------------|--|--------|--|
| DESDE | HASTA | | |
| DE \$ 0,00 | \$ 6.998.076,00 | EXENTO | \$ 0,00 |
| " 6.998.076,01 | 15.551.280,00 | 0,04 | 279.923,04 |
| " 15.551.280,01 | 25.918.800,00 | 0,08 | 901.974,24 |
| " 25.918.800,01 | 36.286.320,00 | 0,135 | 2.327.508,24 |
| " 36.286.320,01 | 46.653.840,00 | 0,23 | 5.774.708,64 |
| " 46.653.840,01 | 62.205.120,00 | 0,304 | 9.227.092,80 |
| " 62.205.120,01 | 77.756.400,00 | 0,355 | 12.399.553,92 |
| " 77.756.400,01 | Y MAS | 0,40 | 15.898.591,92 |
| UNIDAD TRIBUTARIA | * Mes de Diciembre de 2014 = \$ 43.198 | | |
| | * Anual (12 x \$ 43.198) = \$ 518.376 | | |

2) Las rentas o cantidades que se consideran retiradas o distribuidas tendrán derecho al crédito establecido en el N° 3 del artículo 56 de la LIR, con tasa 35%, el que tendrá que agregarse a la base imponible del impuesto en la forma señalada en el N° 1 del artículo 54 de la LIR.

Si de la imputación de dicho crédito en contra del IGC quedare un remanente, éste podrá ser rebajado de otros impuestos que el contribuyente declare en dicho período tributario. Si persistiere el remanente después de la imputación antes mencionada, podrá solicitarse su devolución de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 97 de la LIR.

8.- VALOR TRIBUTARIO DE LOS BIENES ADJUDICADOS POR LOS DUEÑOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS.

A través del inciso final del nuevo artículo 38 bis de la LIR se dispuso que el valor de costo para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa que hace término de giro, en la liquidación o disolución de las mismas, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la LIR, a la fecha del término de giro.

Lo señalado en el párrafo anterior cobra relevancia en la futura enajenación de los bienes adjudicados, en donde dicho valor de costo incidirá en la determinación de un mayor o menor valor.

Lo antes señalado aplica aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva, resulte ser una cantidad distinta a la antes señalada.

9.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES.

El nuevo artículo 38 bis de la LIR, incorporado por la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, entró en vigencia el 1° de enero de 2015 y las disposiciones contenidas en él regirán hasta el 31 de diciembre de 2016, por lo que los términos de giro que se efectúen a partir de esa fecha se regirán por las disposiciones analizadas.

Cabe señalar que, a partir del 1° de enero de 2017, se incorpora un nuevo artículo 38 bis a la LIR, cuyo texto incorpora como gran novedad la diferenciación de las reglas a aplicar al término del giro de las actividades del contribuyente dependiendo del régimen del tributación al cual se encuentre acogido, es decir, contribuyentes del artículo 14 A, 14 B o 14 ter de la LIR.

10.- CONCLUSIÓN

A través del nuevo artículo 38 bis de la LIR el legislador incorporó modificaciones sustanciales a las normas referidas a la tributación de las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al momento del término de giro de sus actividades, el cual comenzó a regir desde el 1° de enero de 2015.

Las innovaciones vienen por el lado de las rentas o cantidades que se deben considerar como retiradas o distribuidas al momento del término de giro, debiendo el contribuyente efectuar dos cálculos, y considerando el mayor de ellos a fin de determinar tales montos. Por un lado debe determinar la suma de los saldos de FUT y FUR y por otro, debe determinar el resultado de sumar el CPT más los retiros en exceso menos el FUNT y el capital efectivamente aportado; el monto mayor de estas rentas o cantidades es el que debe considerar como retiradas o distribuidas con motivo del término de giro.

Aparece con fuerza el concepto de Capital Propio Tributario, el cual deberá ser determinado al momento del término de giro, existiendo al menos 4 métodos de determinación del mismo, los que por supuesto llegan al mismo resultado de CPT.

Respecto a la tributación de la empresa, se mantiene el impuesto único con tasa 35%, exceptuando aquella parte que corresponda al socio o accionista que declare renta efectiva según contabilidad completa. En cuanto a la tributación de los empresarios, socios o accionistas, podrán considerar tales rentas como afectas al IGC, con derecho a crédito con tasa 35% y considerando como tasa de dicho impuesto el promedio de las tasas marginales más altas que hayan afectado al empresario, socio o accionista en los últimos 6 años.

Finalmente, el último inciso del artículo 38 bis señala que los bienes adjudicados producto de la liquidación o disolución, deberán ser valorizados por los socios y accionistas al valor de costo tributario que tenían asignado en la sociedad que puso término a su giro.