

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA A) y D), ART. 38 BIS, ART. 39
Y ART. 41A – CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 64 – LEY N° 21.210 – ART. DÉCIMO NOVENO
TRANSITORIO – CIRCULAR N° 73 DE 2020 – RESOLUCIÓN EX. N° 171 DE 2020
(ORD. N° 803, DE 09.03.2023).**

Tributación de término de giro y adjudicación de bienes.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de las rentas obtenidas en el término de giro y la adjudicación de bienes, en virtud de lo establecido en los números 1 y 5 del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, indica que un grupo empresarial invirtió en una sociedad operativa por medio de tres sociedades (Holding 1, 2 y 3) que se encuentran relacionadas verticalmente en tres niveles, teniendo la primera el 99,9% de participación en la segunda, a su vez, la segunda tiene idéntico porcentaje de participación en la tercera y, esta última, detenta la participación directa (54,85%) en la sociedad operativa.

Actualmente, pretende dejar una sola de dichas sociedades como dueña directa de la participación social (Holding 1), procediendo a realizar el término de giro respecto de las restantes (Holding 2 y 3), siendo, en ambos casos, el capital propio tributario (CPT) significativamente superior al costo tributario de la inversión. Precisa además que todas las sociedades involucradas están acogidas al régimen tributario establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Finalmente, tras citar la normativa aplicable y el Oficio N° 643 de 2021 de este Servicio, consulta si:

- 1) Las rentas o cantidades que se determinan con motivo del término de giro en los dos casos referidos, por la diferencia entre el costo de inversión y el CPT tendrán el tratamiento de retiros o distribuciones y
- 2) Al ingreso que se determine para sus socios o accionistas, según corresponda, con motivo de la adjudicación de los bienes respectivos producto de la liquidación de cada sociedad, le resultará aplicable la exención de impuesto de primera categoría (IDPC) establecida en el N° 1 del artículo 39 de la LIR.

II ANÁLISIS

Conforme al N° 1 del artículo 38 bis de la LIR¹, las empresas que efectúen término de giro y que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14 del mismo cuerpo legal, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, incrementándose en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y al crédito por impuestos finales establecido en el artículo 41 A de la LIR, incorporados en su registro de saldo acumulado de créditos (SAC).

Tales rentas o cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del CPT² de la empresa a la fecha de término de giro, incrementado en el saldo negativo del registro REX (asignándole valor cero si resultare negativo), menos el saldo positivo del registro REX 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 debidamente reajustados por el índice de precios al consumidor³.

Como en el caso consultado las rentas que se entienden retiradas, remesadas o distribuidas no serán gravadas con el impuesto de término de giro por corresponder a propietarios sujetos a la letra A) del

¹ Las instrucciones pertinentes se encuentran impartidas en el apartado N° 3 de la Circular N° 73 de 2020.

² De acuerdo con el N° 2 del artículo décimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, al capital propio tributario determinado a la fecha de término de giro deben sumarse los retiros en exceso que se mantengan pendientes de imputación a dicha fecha.

³ De acuerdo con la letra b. del N° 2 del artículo décimo noveno transitorio de la Ley N° 21.210, sólo para los efectos de este cálculo, se entenderá que forma parte del capital aportado, el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3 de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, esto es, el registro FUR.

artículo 14 de la LIR, tales rentas deberán ser certificadas⁴ a dichos propietarios con sus respectivos créditos cuando corresponda, quienes deberán controlarlas en el registro instruido por el Servicio⁵.

Por su parte, el N° 5 del artículo 38 bis de la LIR establece que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los propietarios de las empresas que hubieren realizado el término de giro, en la disolución o liquidación de las mismas, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo con las normas de la LIR, a la fecha del término de giro⁶.

Asimismo, en caso que tal adjudicación se realice a empresas sujetas a los regímenes tributarios de las letras A) y D) N° 3 del artículo 14 de la LIR, si el valor de los señalados bienes excede el valor de la inversión total que dichas empresas tenían en aquella que realiza el término de giro, tal diferencia deberá reconocerse como un ingreso del ejercicio de la empresa adjudicataria; mientras que, si dicho valor es menor, la diferencia deberá deducirse como gasto⁷.

Como se aprecia de ambos numerales, corresponden a situaciones diferentes, dado que el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR hace referencia a los efectos tributarios que tienen las rentas o cantidades acumuladas en la empresa al término de giro de esta, en tanto, el N° 5 del mismo artículo alude a la tributación que corresponde a los propietarios de una empresa que ha hecho término de giro, al momento de adjudicarse los activos que ella posea.

Luego, el carácter de retiro, remesa o distribución ficta solo se produce al momento de determinar la tributación conforme al N° 1 del artículo 38 bis de la LIR respecto de las cantidades que el mismo numeral establece.

Posteriormente, al momento de la adjudicación, para efectos de determinar el ingreso o gasto correspondiente en la empresa adjudicataria, se debe considerar el valor total de la inversión y el valor de los activos que fueron adjudicados conforme fueron registrados a la fecha del término de giro.

Si de tal operación resulta una diferencia positiva, esta constituirá un ingreso tributable afecto a IDPC e impuestos finales. Sin embargo, se debe tener presente que las cantidades que fueron fictamente consideradas como retiradas, distribuidas o remesadas se benefician de la exención de IDPC del N° 1 del artículo 39 de la LIR, de modo que la parte del ingreso determinado que corresponda a dichas cantidades deberá entenderse como exento del referido gravamen.

El valor de los bienes adjudicados, en primer lugar, será representativo del capital aportado (inversión en acciones o derechos sociales) y revertirá dicha inversión. Luego, el valor de los bienes adjudicados que exceda dicha cantidad ingresará al registro RAI de la empresa adjudicataria por medio de su reconocimiento dentro del CPT de aquella, toda vez que la adjudicación viene a materializar la ficción legal de retiro, remesa o distribución procedente del término de giro de acuerdo con el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR⁸ y, para concluir, el valor de los bienes adjudicados que excedan las sumas anteriores formarán parte de la renta líquida imponible del ejercicio y por esa vía igualmente formarán parte del registro RAI.

Finalmente, la empresa adjudicataria deberá cancelar el registro de las rentas que se entendían retiradas, remesadas o distribuidas por término de giro, incorporando los créditos correspondientes al registro SAC, cuando corresponda.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La ficción de retiro, remesa o distribución establecida en el N° 1 del artículo 38 bis de la LIR se limita solo a las cantidades que la misma disposición establece y, en consecuencia, la exención de IDPC establecida en el N° 1 del artículo 39 del mismo cuerpo legal se aplica sólo a ellas.

⁴ Según instruye la Circular N° 73 de 2020. Certificado N° 65, contenido en la Resolución N° 171 de 2020.

⁵ El formato de este registro se encuentra normado en el anexo N° 5 denominado "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" de la Resolución N° 19 de 2021.

⁶ En la misma norma se establece que en esta adjudicación no corresponderá aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario

⁷ De acuerdo con el Oficio N° 1648 de 2021, el reconocimiento del ingreso o gasto tributario se debe realizar en el año en que, con motivo de la liquidación de una sociedad que se disuelve, se produzca la adjudicación de sus bienes.

⁸ También los bienes pueden ser representativos de rentas contenidas en el registro REX de la empresa que efectuó su término de giro.

- 2) Al momento de la adjudicación, de determinarse un mayor valor entre los bienes adjudicados y el valor total de la inversión en las proporciones correspondientes a cada adjudicatario, este tendrá el carácter de ingreso tributable afecto a IDPC e impuestos finales.

No obstante, la parte de dicho ingreso que encuentre su origen en las cantidades que fueron consideradas como retiradas, distribuidas o remesadas conforme al N°1 del artículo 38 bis de la LIR, se encontrarán exentas de IDPC por aplicación del N° 1 del artículo 39 del mismo cuerpo legal, debiendo formar parte del CPT de la empresa adjudicataria y, por esa vía, incorporadas a su registro RAI.

Finalmente, la parte que exceda del valor de la inversión total y de las cantidades que se entendieron retiradas, distribuidas o remesadas, será un ingreso del ejercicio afecto a IDPC e impuestos finales.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 803, del 09.03.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos