



**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO COMERCIAL**

**ANÁLISIS DEL TÉRMINO DE LA VIDA JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES
Y EL ROL DEL TÉRMINO DE GIRO TRIBUTARIO**

**MEMORÍA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**

JUAN CRISTÓBAL GONZÁLEZ PÉREZ

PROFESOR GUÍA: JOSÉ ANTONIO GUZMÁN

SANTIAGO, JULIO 2024

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	5
II. BREVE ANÁLISIS ECONÓMICO DEL TÉRMINO DE LAS EMPRESAS Y SUS COSTOS.....	6
III. CICLO DE VIDA DEL CONTRIBUYENTE	9
1. Ciclo de vida del contribuyente.....	9
a) Etapa 1: Inscripción en el Rol Único Tributario.....	10
b) Etapa 2: Inicio de actividades.....	11
c) Etapa 3: Obligaciones tributarias.....	12
d) Etapa 4: Solicitudes y avisos varios.	13
e) Etapa 5: Término de giro	13
2. Tributos y Registros.....	16
a) Registro de rentas afectas a impuestos finales.....	16
b) Registro de diferencia entre depreciación acelerada y normal	17
c) Registro de rentas exentas e ingresos no renta	18
i. Rentas exentas:	19
ii. Ingresos no renta:.....	19
iii. Rentas con tributación cumplida:.....	20
d) Registro de saldo acumulado de créditos	20
IV. NORMATIVA APLICABLE AL TÉRMINO DE GIRO.....	21
1. Artículo 69 del Código Tributario	22
2. Artículo 14 de la Ley de la Renta.....	24
3. Artículo 38 bis de la Ley de la Renta.....	28
a) Numeral 1	28
b) Numeral 2	31
c) Numeral 3	32
d) Numeral 4	34
e) Análisis del Artículo 38 bis	34
f) Tributación que afecta a las personas naturales que realizan los retiros, remesas o distribución de las rentas.....	36
V. TIPOS DE TÉRMINO DE GIRO	37
1. Voluntario:.....	37

2. De oficio.....	40
a) Por Cese de Actividades	40
b) Por Presunción.....	41
c) Análisis de la presunción de término de giro	43
d) Requisitos para que se aplique la presunción de término de giro.....	44
i. Plazo de 36 meses sin operaciones	44
ii. Que no tengan utilidades pendientes de tributación	45
iii. Que no tenga activos pendientes de tributación.	46
iv. En caso de tener utilidades o activos, que no se determinen diferencias netas de impuestos.....	47
v. No poseer deudas tributarias.....	47
3. Situaciones particulares del Término de Giro.....	48
a) Empresas individuales	48
b) Fusiones de Sociedades	49
 VI. COMO SE DETERMINA LA PERSONA OBLIGADA AL PAGO DEL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO	50
1. Empresa individual	51
2. Empresa colectiva:	51
a) Existen propietarios correspondientes a personas jurídicas y naturales	51
b) Existen solo propietarios personas jurídicas.....	55
i. Contempladas en el artículo 14 A) y D) N°3.....	55
a. Afectación a impuestos finales.....	56
b. Situación de los bienes que ingresan.....	56
ii. No Contempladas en el artículo 14 A) y D) N°3	59
c) Propietarios corresponden a personas naturales	59
 VII.FIN DE LA VIDA JURÍDICA DE LAS EMPRESAS	60
1. Obligaciones de los comerciantes.....	60
2. ¿Es el término de giro un castigo al termino de las operaciones?.....	62
 VIII.CONCLUSIÓN	63
 IX. BIBLIOGRAFÍA.....	65

ABSTRACT

El objetivo general de esta tesis consiste en realizar un estudio del término de giro de los contribuyentes y su relación con el término de la vida jurídica de las sociedades y, en especial, a la nueva facultad del Servicio de Impuestos Internos para declarar de oficio el término de giro a ciertos contribuyentes. Para ello, se analizarán el ciclo de vida de los contribuyentes desde su creación hasta su término jurídico; la normativa aplicable al término de giro y su justificación, los tipos de término de giro que existen y sus consecuencias. Asimismo, se revisan los efectos del término de giro y las personas obligadas al pago de dicho impuesto, los requisitos legales y cómo se ha implementado la reforma – introducida por la ley 20.899 – que ha permitido al Servicio de Impuestos Internos declarar el Término de Giro de oficio, con el fin de conceptualizar el término de giro y analizar como la modificación legal recién citada se ha implementado, junto con los efectos que ha tenido a la fecha.

I. INTRODUCCIÓN

Por regla general, el foco de interés de quienes participan del tráfico mercantil y la gestión empresarial se encuentra en los requisitos y trámites que deben cumplir, ya sea para dar inicio a sus actividades o para el desarrollo de estas. Por el contrario, al concluir su giro, pareciera presentarse un desinterés del comerciante o empresario para dar un correcto término o cierre a sus operaciones, principalmente en sus aspectos jurídicos y tributarios. En efecto, todo cierre o término es un proceso complejo, a veces costoso y que contempla una serie de actos y trámites civiles, comerciales y tributarios.

Entre los actos que implica un correcto cese de operaciones, encontramos el término de giro, que se debe realizar ante el Servicio de Impuestos Internos, el cual es un trámite que es particularmente evitado por los contribuyentes, especialmente por las empresas de menor tamaño, debido a su costo, duración, complejidad y eventuales consecuencias. Así, un gran número de comerciantes y empresas evitan realizarlo, manteniéndose simplemente en una inactividad de hecho, asumiendo el riesgo de mantener vigentes sus estructuras y registros, así como las obligaciones a ellos asociadas.

Esta situación ha pretendido ser solucionada por nuestra legislación, dando alternativas, simplificando los procedimientos y, en particular, otorgando al Servicio de Impuestos Internos (en adelante indistintamente el “Servicio” o el “SII”) la facultad de decretar de oficio el término de giro de ciertos contribuyentes.

El presente trabajo, busca analizar esta problemática, entendiendo las particularidades, rol e importancia del término de giro en el cese de la vida jurídica de las empresas, así como su injerencia en los demás actos necesarios para ello.

II. BREVE ANÁLISIS ECONÓMICO DEL TÉRMINO DE LAS EMPRESAS Y SUS COSTOS

Las empresas – que pueden corresponder tanto a personas naturales como jurídicas – se clasifican en micro, pequeñas, medianas y grandes¹, de acuerdo al tamaño de estas en relación a las ventas que realizan²:

Ventas	Categoría
0 UF	Sin Ventas
Entre UF 1 y UF 2.400	Microempres a
Entre UF 2.401 y UF 25.000	Pequeña
Entre UF 25.001 y UF 100.000	Mediana
Más de UF 100.000	Grande

En relación a lo anterior, las Micro y Pequeñas representan el mayor número de empresas en nuestro país, puesto que más de tres-cuartas partes de las empresas que nacen lo hace como micro o pequeña empresa³:

¹ CHILE. Ministerio de Economía, Fomento y Turismo. 2010. Ley 20.416: Fija normas especiales para las empresas de menor tamaño, febrero 2010, Artículo Segundo.

² Benavente, J. M; Külzer, C. (2008). Creación y muerte de empresas en Chile. Estudios de Economía, vol. 35, N°2, pág. 218.

³ Ministerio de Economía, Fomento y Turismo (2016). Dinámica Empresarial: Brechas regionales y sectoriales de las pymes en Chile, Período 2005-2014. Unidad de Estudios. Pág. 9.

(Periodo 2005-2014) Tamaño	Inactiva	Micro	Pequeña	Mediana	Grande	Total
1998	17.2%	67.7%	12.5%	1.8%	0.8%	788,734
1999	17.1%	68.5%	11.9%	1.7%	0.8%	795,967
2000	15.8%	69.4%	12.2%	1.7%	0.8%	800,523
2001	15.5%	69.7%	12.2%	1.7%	0.8%	811,843
2002	15.4%	69.7%	12.4%	1.8%	0.8%	833,420
2003	13.4%	71.0%	12.9%	1.8%	0.9%	826,941
2004	15.0%	69.1%	13.0%	1.9%	0.9%	849,660
2005	13.5%	69.6%	13.9%	2.0%	1.0%	863,114
2006	13.7%	68.9%	14.2%	2.1%	1.1%	883,211
2007	13.8%	68.2%	14.7%	2.2%	1.1%	895,094
2008	13.6%	67.8%	15.1%	2.3%	1.2%	907,237
2009	14.8%	66.9%	15.0%	2.2%	1.1%	920,383
2010	14.5%	66.0%	15.9%	2.4%	1.2%	938,113
2011	14.3%	65.2%	16.7%	2.5%	1.3%	965,525
2012	14.5%	64.3%	17.3%	2.6%	1.3%	995,709
2013	14.6%	63.7%	17.7%	2.7%	1.3%	1,020,491
2014	14.3%	64.1%	17.7%	2.6%	1.3%	1,045,046

Junto con lo anterior, estas empresas son las que más sufren los vaivenes de la economía, como se puede observar al analizar las tasas brutas de creación y destrucción de las empresas. En este sentido, si observamos el año 2013, la tasa bruta de destrucción de pequeñas empresas es un 12%, a diferencia de las grandes empresas que es de solo un 1,3%, la cual ha ido en incremento desde el año 2009.⁴

⁴ Ídem pág. 11.

Año	Tasa de creación bruta						Tasa de destrucción bruta					
	Inactiva	Micro	Pequeña	Media	Grande	Total	Inactiva	Micro	Pequeña	Media	Grande	Total
1998	-	-	-	-	-	-	25.7%	11.5%	2.1%	1.3%	1.2%	12.5%
1999	18.4%	13.9%	4.3%	2.5%	1.2%	13.3%	27.2%	11.7%	1.8%	1.3%	1.0%	12.9%
2000	17.9%	14.4%	4.3%	2.4%	1.6%	13.4%	25.6%	12.0%	2.1%	1.1%	1.3%	12.6%
2001	18.9%	14.8%	4.3%	2.5%	1.5%	13.9%	31.5%	12.5%	2.0%	1.2%	0.9%	13.9%
2002	26.3%	16.3%	5.6%	2.4%	1.2%	16.1%	36.2%	12.9%	2.3%	1.1%	1.0%	14.8%
2003	20.1%	15.3%	4.4%	1.9%	1.1%	14.2%	26.6%	12.4%	2.1%	1.0%	0.8%	12.7%
2004	25.7%	15.3%	4.3%	2.0%	1.1%	15.0%	23.3%	12.6%	2.0%	0.8%	1.0%	12.5%
2005	17.6%	15.2%	4.4%	2.1%	1.3%	13.7%	25.6%	11.4%	1.8%	0.7%	0.6%	12.1%
2006	16.4%	15.8%	4.5%	2.3%	1.6%	13.9%	19.8%	10.1%	1.6%	0.8%	0.9%	9.9%
2007	14.0%	14.5%	4.5%	2.1%	1.3%	12.6%	20.6%	10.2%	1.6%	0.9%	0.8%	10.1%
2008	13.6%	13.8%	4.0%	2.0%	1.5%	11.9%	19.6%	10.6%	1.7%	0.8%	0.8%	10.1%
2009	13.2%	13.7%	3.8%	1.7%	1.1%	11.7%	19.4%	10.1%	1.6%	0.8%	0.8%	9.9%
2010	13.5%	13.4%	4.0%	1.7%	1.2%	11.5%	19.4%	10.0%	1.5%	0.7%	0.9%	9.7%
2011	14.4%	13.9%	4.3%	1.8%	1.3%	11.9%	19.9%	10.5%	1.9%	1.2%	1.2%	10.1%
2012	15.3%	13.8%	4.4%	1.9%	1.3%	11.9%	21.5%	11.3%	2.1%	1.0%	0.7%	10.8%
2013	15.5%	14.1%	4.1%	1.7%	1.2%	12.0%	24.0%	12.0%	2.4%	1.6%	1.3%	11.6%
2014	15.1%	14.2%	4.0%	1.8%	1.4%	12.0%	-	-	-	-	-	-

Uno de los datos que llama la atención de la tabla anterior es la gran cantidad de empresas inactivas, a saber, “aquellas que no registran ventas o que tienen ventas iguales a cero, por lo cual pueden ser empresas que estén a un paso de terminar el giro y cerrar”⁵. En este caso, más que asumir que se trata de empresas que se encuentran prontas a su cierre, es de toda lógica concluir que se trata de empresas inactivas que no han sido ni serán cerradas.

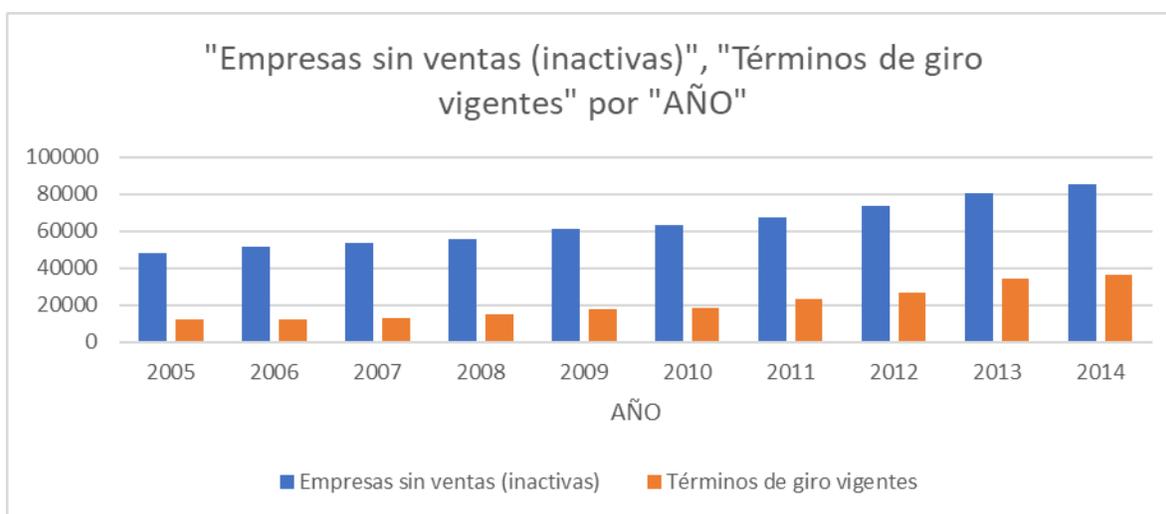
Como hemos mencionado, para que el Derecho someta a la organización empresarial a la formalidad necesaria para convertirla en centro de imputación de derechos y obligaciones, el nacimiento y muerte de las empresas y particularmente, de las estructuras que las sustentan,

⁵ Ídem pág. 15.

debe estar revestido del cumplimiento de ciertas obligaciones y/o solemnidades, entre estas, el término de giro y, en el caso de las sociedades comerciales, su disolución y liquidación

Así, al ver la gran cantidad de empresas que se mantienen inactivas, sin realizar los actos que hemos indicado, es claro que existe una falta de incentivos para la regularización del término formal de las empresas, en especial aquellas de menor tamaño.

La conclusión anterior es ratificada por el siguiente cuadro comparativo, que compara en base anual, el número de empresas inactivas versus el número de empresas que realizan término de giro⁶:



III. CICLO DE VIDA DEL CONTRIBUYENTE

1. Ciclo de vida del contribuyente

De acuerdo con lo señalado por el Servicio de Impuesto Internos, el Ciclo de Vida del Contribuyente⁷ contempla los trámites, obligaciones y beneficios que aplican a quienes

⁶ Elaborado por don Felipe Chasco en base a las nóminas de empresas personas jurídicas Años Tributarios 2006–2014, 2015–2019 y 2020, y de contribuyentes que poseen término de giro vigente por año, del Servicio de Impuestos Internos, en trabajo inédito.

⁷ <https://www.sii.cl/destacados/educacion/siieduca/aprende-con-nosotros/ciclo-de-vida-del-contribuyente.html>
[consulta: 19 de mayo 2024]

comienzan algún tipo de actividad económica que lo identifique como contribuyente ante el Servicio.

Este Ciclo está compuesto por cinco etapas, comenzando por la solicitud inicial para obtener el Rol Único Tributario (en adelante también como Rut) junto al aviso del Inicio de Actividades Económicas, concluyendo con el aviso de cese de las actividades comerciales, **denominado aviso de Término de Giro**⁸.

a) Etapa 1: Inscripción en el Rol Único Tributario.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 66 del Código Tributario "*todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo.*"

En consecuencia, esta primera etapa en la vida de un contribuyente es obligatoria para las entidades que proyectan desarrollar algún tipo de actividad económica, tanto para las entidades con y sin personalidad jurídica⁹, sociedades o entidades y/o personas naturales extranjeras sin residencia en Chile, que puedan ser sujetos de impuestos, deben realizar este trámite. Debido a lo anterior, una vez que las sociedades han completado todas las formalidades de su creación o constitución, deberán inscribirse en el Rol Único Tributario (en adelante indistintamente "Rut") ante el Servicio.

Por lo tanto, nace la obligación de solicitar un Rut cuando existe la capacidad de causar impuestos en nuestro país, por lo que no necesariamente se toma en consideración la residencia o domicilio del potencial contribuyente. Es por ello que **no necesariamente al obtener Rut se debe dar aviso de inicio de actividades**, como es el caso de los inversionistas extranjeros que poseen inversiones en nuestro país. El Servicio de Impuestos Internos regula esta materia en la Circular 31 de 2014, señalando que "*están obligados a inscribirse en el registro RUT las*

⁸ Ídem

⁹ Por ejemplo, las comunidades hereditarias y el Empresario Individual.

personas (naturales y jurídicas) sin domicilio ni residencia en Chile, y los entes con o sin personalidad jurídica, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos (...)”.

b) Etapa 2: Inicio de actividades.

La segunda etapa es el Inicio de Actividades, la cual se encuentra regulada en el artículo 68 del Código Tributario¹⁰ y que consiste en el aviso que el contribuyente debe realizar en el SII al comenzar la realización de negocios o labores susceptibles de producir impuestos.

Como señalamos en el apartado anterior, **no todas las sociedades que obtienen Rut se encuentran obligadas a realizar inicio de actividades**, como es el caso de sociedades extranjeras que simplemente realicen inversiones en Chile.¹¹ Tal como indica el Servicio en la Circular 31 de 2014: *“Las personas (naturales o jurídicas) y entes con o sin personalidad jurídica, sin domicilio ni residencia en el país, que realicen inversiones en Chile por las cuales no estén obligados a dar Aviso de Inicio de Actividades deberán solicitar un RUT pero no dar Aviso de Inicio de Actividades”*

¹⁰ Artículo 68.- Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1°, letra a), 3°, 4° y 5° de los artículos 20, contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas, 42 N° 2 y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación. El Director podrá, mediante normas de carácter general, eximir de presentar esta declaración a contribuyentes o grupos de contribuyentes de escasos recursos económicos o que no tengan la preparación necesaria para confeccionarla, o bien, para sustituir esta exigencia por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado. Los contribuyentes favorecidos con esta facultad podrán acogerse a la exención o al régimen simplificado dentro de los noventa días siguientes a la publicación de la resolución respectiva, aun cuando no hayan cumplido oportunamente con la obligación establecida en este artículo, no siéndoles aplicable sanción alguna en ese caso. Sin embargo, el contribuyente beneficiado con esta eximición o sustitución podrá, optativamente, efectuar la declaración común de iniciación de actividades a que se refiere la primera parte de este inciso.

¹¹ Circular 31 de 2014 del Servicio de Impuestos Internos, señala que *“Las personas (naturales o jurídicas) y entes con o sin personalidad jurídica, sin domicilio ni residencia en el país, que realicen inversiones en Chile por las cuales no estén obligados a dar Aviso de Inicio de Actividades deberán solicitar un RUT pero no dar Aviso de Inicio de Actividades”*

Las actividades económicas determinarán la categoría de impuestos que afectará al contribuyente, por lo que las actividades de tipo mercantil o empresarial se vinculan al impuesto de primera categoría (en adelante como “IDPC”), mientras que aquellas actividades vinculadas al trabajo desarrollado en base al esfuerzo, conocimiento o especialización de las personas se vinculan a impuesto de segunda categoría.

Así mismo, al momento de dar dicho aviso se debe indicar el giro de la sociedad, el cual determinara entre otras cosas si se encuentra o no afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante indistintamente como “IVA”).

Debido a lo anterior, todas aquellas empresas que se encuentren registradas con Rut deben dar este aviso cuando comiencen sus actividades económicas, dentro de los dos meses siguientes, como se consagra en el artículo 68 del Código Tributario, entendiéndose que esto **ocurre cuando ejecuta un acto u operación necesario para el desarrollo de la actividad que pueda generar impuestos.**

c) **Etapa 3: Obligaciones tributarias.**

Esta etapa corresponde a **las actividades económicas que realiza el contribuyente durante su vida jurídica**, las cuales incluyen diferentes acciones que debe realizar el contribuyente para cumplir con los requerimientos que indican las normas tributarias, permitiendo al SII contar con la información para mantener el registro de contribuyentes y determinar las declaraciones e impuestos que les correspondan. Por ello, **se trata principalmente sobre las obligaciones que adquiere la empresa a lo largo de su actividad económica** y de los distintos trámites o acciones que debe realizar para estar en cumplimiento con ellos.

Por lo anterior, **cada contribuyente tendrá un tratamiento distinto dependiendo si es persona natural o jurídica** y en que categoría se encuentra, la actividad económica que realiza, entre otros.

Así, podríamos decidir que **esta etapa es el transcurso de la vida del contribuyente, durante la cual el contribuyente cumplirá con varias obligaciones**, como por ejemplo la de Registro,

consistente principalmente la identificación del contribuyente y sus operaciones, y las obligaciones de declaración y pago de impuestos periódicos.¹²

Todos los contribuyentes que hayan iniciado actividades y que realizan negocios o actividades económicas deben cumplir con sus obligaciones en el plazo definido por la Ley para el tipo de obligación.

d) Etapa 4: Solicitudes y avisos varios.

El SII incluye una cuarta etapa¹³ que corresponde a las solicitudes y avisos varios, en otras palabras, a las comunicaciones que debe efectuar el contribuyente al SII para dar cumplimiento a determinadas solicitudes u obligaciones específicas. Así, por ejemplo, menciona los avisos de venta de vehículo, las peticiones administrativas y condonación de intereses y multas. **En otras palabras, la tercera etapa sería la relación del contribuyente con la ley mientras que esta sería su relación directa con el SII.**

Por ello, su realización recae sobre todo aquel contribuyente que por su condición o características desee realizar una solicitud o tenga que dar aviso de un hecho específico que conlleve tal obligación. Como se puede desprender, es una etapa más voluntaria que la tercera, puesto que se realiza cuando exista la necesidad u obligación, dentro de los plazos de prescripción.

e) Etapa 5: Término de giro

Por último, nos encontramos con el fin del ciclo de vida del contribuyente: el término de giro, tema principal de este trabajo, el cual podemos conceptualizar como la comunicación que debe

¹² Ídem

¹³ <https://www.sii.cl/destacados/educacion/siieduca/aprende-con-nosotros/ciclo-de-vida-del-contribuyente.html>
[consulta: 19 de mayo 2024]

efectuar un contribuyente al SII por el término total de su giro comercial o industrial o de sus actividades.

Esto lo debe realizar **todo aquel contribuyente que termine o cese sus actividades comerciales y que deje de estar sujeto a impuestos, dentro de los 2 meses siguientes al cese de estas**. Este último es un hecho fáctico el cual se verifica al momento que la sociedad o empresa ha dejado de realizar actividades afectas a impuestos o finaliza la realización de actividades comerciales.

En este punto podemos realizar el símil con respecto a la obtención del Rut e inicio de actividades. El hecho que una empresa tenga Rut y se encuentre registrada en el Servicio de Impuestos Internos, no quiere decir que se encuentre realizando actividades gravadas, por lo que se debe diferenciar el hecho de encontrarse registrado con el hecho que una sociedad realice este tipo de actividades.

Si bien igual que el inicio de actividades, el término de giro solo se refiere al ámbito tributario, este si posee relevancia a efectos de finalizar actividades o poner término a la vida jurídica en otros ámbitos. En efecto, es un requisito para poder realizar la disolución de las sociedades de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 70 del Código Tributario, que señala que *“No se autorizará ninguna disolución de sociedad sin un certificado del Servicio, en el cual conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de sus tributos.”*.

Así, el Servicio ha señalado que los socios de una sociedad de responsabilidad limitada no pueden acordar la disolución de esta mientras no cuenten con el término de giro, por lo que **los Notarios no podrían autorizar la escritura sin el certificado de término de giro**¹⁴.

Lo anterior generó una serie de problemas respecto a las Sociedades Anónimas en relación a los artículos 103 y siguientes de la Ley 18.046, puesto que según el criterio recién expuesto, los Notarios no podían proceder con la reducción a escritura pública del acta de las Juntas Extraordinarias de Accionistas que acuerden la disolución de una sociedad, si es que no cuentan con el certificado de término de giro correspondiente. Ello obligaba al directorio de una

¹⁴ Oficio 1375 de 1988 del Servicio de Impuestos Internos

Sociedad Anónima a caer en el absurdo de tener que solicitar y tramitar el término de giro, antes de que la junta extraordinaria de accionistas siquiera acordara la disolución de la sociedad.

Este sinsentido fue resuelto por el Servicio de Impuestos Internos en el Oficio 3044 del año 2021, en el que señaló que en el caso de las Sociedades Anónimas, los notarios no autorizan la disolución de la Sociedad, sino que se realiza *“por acuerdo de junta extraordinaria de accionistas, y aunque las actas de las juntas de accionistas en que se acuerde disolver la sociedad deben ser reducidas a escritura pública, ello no implica en caso alguno que el notario autorice la disolución”*¹⁵, por lo que **el rol del notario es certificar que el acta es expresión fiel de lo ocurrido y acordado en la Junta y, posteriormente, reducir dicha acta a escritura pública**. En el mismo oficio reconoció además, para el caso en concreto *“solo una vez liquidada la sociedad será posible adjuntar el balance de término de giro y los antecedentes para la determinación de los impuestos que correspondan, documentos exigidos para cumplir la obligación de dar aviso de término de giro establecida en el artículo 69 del Código Tributario, y que deberá cumplir la Comisión liquidadora”*¹⁶.

De esta manera, conforme a lo señalado, el artículo 70 del Código Tributario no es aplicable a los Notarios que reduzcan a escritura pública el acta de la Junta extraordinaria de accionistas que acuerde disolver una Sociedad Anónima, puesto que, solo una vez liquidada la sociedad será posible adjuntar el balance de término de giro y los antecedentes para la determinación de los impuestos que correspondan, documentos exigidos para cumplir la obligación de dar aviso de término de giro establecida en el artículo 69 del Código Tributario, y que deberá cumplir la Comisión liquidadora.¹⁷

Sin embargo, la norma y criterio expuesto continúa vigente para las sociedades colectivas mercantiles, en comandita simple y por acciones, las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones¹⁸, estableciendo un requisito o trámite previo para proceder a su disolución, no establecido por la normativa comercial que las regula.

¹⁵ Ídem.

¹⁶ Oficio 3044 de 2021 del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁷ Ídem.

¹⁸ En aquéllos casos en que el acuerdo de disolución sea adoptado por escritura pública otorgada por todos sus accionistas.

2. Tributos y Registros

Como se puede observar, durante las etapas 3 y 4 del ciclo de vida del contribuyente se generan las obligaciones tributarias dependiendo de los distintos regímenes tributarios. Es por ello que **el término de giro se centra en explicar qué sucede con los tributos finales de los distintos tipos de contribuyentes de primera y segunda categoría.**

De esta forma, mediante los registros que llevan las empresas se puede determinar los impuestos aplicables, puesto que hoy la regla general de tributación en el artículo 14 de la Ley de la Renta (en adelante indistintamente como “LIR”), es sobre la renta efectiva y ya no sobre la renta atribuida o la renta presunta, luego de la reforma realizada por la ley 21.210 de febrero de 2020.

Ahora bien, existen una serie de registros que deben llevar las empresas, regulados especialmente para las rentas provenientes de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa en el mencionado artículo 14 de la Ley de la Renta.

a) Registro de rentas afectas a impuestos finales

El primero de estos registros es el de rentas afectas a impuestos finales (RAI). Respecto a este registro nos ceñimos a lo que señala González Silva¹⁹ en cuanto a que *“como regla general, los retiros, remesas o distribuciones de utilidades deben consumir, en primer orden de prelación, aquellas rentas acumuladas en la empresa que se encuentren afectas a los impuestos finales para, posteriormente, y solo una vez que éstas se hayan agotado, pasar a consumir aquellas rentas o cantidades que tengan algún tratamiento especial, como las rentas con tributación*

¹⁹ González Silva, L. (2021). Registro Tributario de las Rentas Empresariales - Parte I. Revista De Estudios Tributarios, 1(24), pp. 255–270. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60708>

cumplida, las rentas exentas de los impuestos finales y los ingresos no constitutivos de renta". Señala que la fórmula prevista por el legislador para calcular dicho registro es la siguiente²⁰:

+	Capital Propio Tributario Positivo	\$
+	Retiros, remesas o distribución del ejercicio, reajustados*	\$
(-)	Capital aportado, más aumentos y menos disminuciones reajustados*	\$ (.....)
(-)	Saldo positivo del registro REX	\$ (.....)
+	Saldo negativo del registro REX	\$
=	Rentas afectas a impuestos finales	\$

Producto de la fórmula anterior y lo explicado, el RAI *“representa el monto total de las rentas afectas a los impuestos finales que se encuentran disponibles para el retiro, remesa o distribución a los propietarios de la empresa, las cuales representan una acumulación que data de su inicio”*.²¹

b) Registro de diferencia entre depreciación acelerada y normal

En segundo lugar, encontramos el registro de la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal (DDAN). Este registro, se regula en los números 5 y 5 bis del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, el cual *“establece la opción de considerar como gasto del ejercicio una cuota anual de depreciación acelerada de los bienes del activo inmovilizado, permitiendo así a las empresas rebajar de su base imponible de primera categoría un monto mayor al de la depreciación normal que le correspondería”*²².

²⁰ Ídem

²¹ Ídem

²² Ídem

El inciso tercero del N° 5 del inciso cuarto citado que, *“cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14 la depreciación que corresponda al total de los años de vida útil de bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal solo podrá deducirse como gasto para efectos de la primera categoría.”*²³

Por ello, el registro DDAN controla la diferencia entre la depreciación acelerada y normal, *“la cual constituye a todo evento una renta afecta a los impuestos finales a la cual se deben imputar retiros, remesas o distribuciones efectuadas por los dueños”*²⁴. Ante lo anterior, González Silva precisa *“que dicha diferencia no está incorporada en el CPT²⁵ de la empresa, puesto que en él figuran los activos inmovilizados a valor tributario, es decir, ya aplicada y descontada la depreciación acelerada.”*

c) Registro de rentas exentas e ingresos no renta

En tercer lugar, existe el registro de las rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (REX). Este existe debido a que se necesita llevar un control especial de este tipo de rentas o cantidades, por lo que tiene por objetivo *“la total identificación de las mismas a efectos de su reparto, remesa o distribución a los propietarios de la empresa en la oportunidad establecida por el legislador, es decir, después que se hayan agotado totalmente las rentas afectas a los impuestos finales que se controlan en el registro RAI y DDAN en el caso de las empresas del régimen de la letra A) del artículo 14, o una vez agotado el registro RAI en el caso de las entidades sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros”*.²⁶

El legislador hace una distinción respecto a los tipos de rentas o cantidades que se deben registrar y controlar en el REX, lo cual habrá que tener presente cuando analicemos el orden de

²³ Ídem

²⁴ Ídem

²⁵ Capital Propio Tributario.

²⁶ González Silva, L. (2021). Registro Tributario de las Rentas Empresariales - Parte II. Revista De Estudios Tributarios, 1(24), pp. 271–284. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60709>

imputación de los retiros, remesas o distribuciones de utilidades a los propietarios. La distinción antes aludida considera los siguientes tipos de rentas o cantidades:

i. Rentas exentas:

En este tipo de rentas nos encontramos, por ejemplo, con aquellas provenientes de Rentas extranjeras que, en virtud de un convenio para evitar la doble tributación, se encuentran exentas de Impuesto Adicional o Global Complementario, como por ejemplo los convenios con Argentina o China y los más recientes con India, Países Bajos y Estados Unidos. También existen Rentas exentas del Impuesto Global Complementario, según el artículo 11 de la Ley N° 18.401²⁷ (cabe mencionar que estas rentas tienen asociado un crédito por Impuesto de Primera Categoría, toda vez que fueron gravadas con dicho tributo), entre otras exenciones.

ii. Ingresos no renta:

En este tipo de rentas podemos encontrar aquellas generadas por un mayor valor en la enajenación de acciones a que se refiere el artículo 107 de la LIR y aquellas producidas por el mayor valor obtenido en la enajenación de instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 del mismo cuerpo normativo.

²⁷ Artículo 11° Los contribuyentes que adquieran acciones preferidas que emita alguna de las instituciones financieras que hayan sido requeridas por el Superintendente de Bancos e Instituciones Financieras en conformidad al artículo 2°, y que, según el acuerdo respectivo, no puedan recibir un dividendo superior a un 30% de la cantidad que resulte de aplicar el inciso tercero del artículo 10°, estarán exentos del impuesto global complementario de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por los dividendos que perciban, sin perjuicio del derecho a los créditos contemplados en su artículo 56°, N° 3, y en el artículo 3° transitorio de la ley 18.293, según proceda

iii. Rentas con tributación cumplida:

Como ejemplo encontramos las Rentas acogidas al Impuesto Sustitutivo al FUT (ISFUT)²⁸; la cantidad gravada con la tasa opcional de 20% sobre la diferencia de Capital Propio Tributario, y los retiros y dividendos percibidos que fueron calificados como desproporcionados y gravados conforme al N° 9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

De todas las categorías anteriores sólo las rentas exentas deben ser declaradas para efectos de los impuestos finales, puesto que las otras no se encuentran afectas o se encuentran con su tributación cumplida.

d) Registro de saldo acumulado de créditos

Por último, encontramos el Registro de saldo acumulado de créditos (SAC), el cual es un registro obligatorio cuyo objetivo primordial es controlar y asignar los créditos por IDPC e impuestos pagados en el exterior a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades hacia los propietarios de las empresas, quienes podrán imputarlos en contra de los impuestos finales que les afecten.

González Silva señala que este registro al igual que los demás, “*se determina al término del ejercicio respectivo, y estará compuesto principalmente por el crédito por IDPC, tributo que afecta a la Renta Líquida Imponible o Base Imponible de las empresas sujetas al régimen de la letra A) o al régimen Pro Pyme en base a retiros, respetivamente, sin perjuicio que el registro SAC puede estar compuesto por créditos que provengan de distintos orígenes*”.²⁹³⁰

²⁸ “Es un beneficio tributario que permite a los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que mantienen saldos acumulados de rentas generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, y que se encuentran pendientes de tributación con los impuestos finales, ya sea en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) o en el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), acogerse al pago de un Impuesto Sustitutivo con una tasa del 30%, pudiendo imputar en contra de dicho tributo el crédito por Impuesto de Primera Categoría, cuando corresponda”. Consultado en <https://www.sii.cl/destacados/modernizacion/isfut.html>

²⁹ González Silva, L. (2021). Registro Tributario de las Rentas Empresariales - Parte II. Revista De Estudios Tributarios, 1(24), pp. 271–284. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60709>

³⁰ En el mismo texto citado, González Silva enuncia los créditos

Dicho registro está compuesto, principalmente, por el crédito por IDPC que afectó a la Renta Líquida Imponible o Base Imponible de la empresa, pero también podrá verse incrementado por el crédito por IDPC proveniente de retiros o dividendos percibidos desde otras sociedades y por reorganizaciones empresariales³¹.

Si bien los registros mencionados son los que actualmente son obligatorios para las empresas, existen algunos que son resabios anteriores a la ley N°18.899 de reforma tributaria, específicamente el FUT y FUR³². En concreto, aquellas empresas que hasta la entrada en vigencia de dicha reforma aún tenían dineros en dichos fondos deben aún llevar dichos registros y los retiros que realicen de los mismos.

Además, si bien se trata el impuesto a la Renta, existen otros tipos de Impuestos como el Global Complementario (IGC), Impuesto Adicional (IA) e IVA, que afectan a una persona natural o jurídica durante la vida del contribuyente.

IV. NORMATIVA APLICABLE AL TÉRMINO DE GIRO

Cuando hablamos de término de giro debemos tener en consideración ciertos artículos importantes como son el 69 del Código Tributario y el 14 y 38 bis de la Ley de Impuesto a la Renta. El primero es aquel que consagra el término de giro de manera sustancial y como una etapa del ciclo de vida del contribuyente, señalando la obligación de dar aviso, plazos, prescripción, entre otros. El segundo es aquel que regula los distintos regímenes que existen y

“i. El crédito por IDPC (Impuesto de Primera Categoría) que afectó la Renta Líquida Imponible o Base Imponible de las empresas afectas a dicho tributo.

ii. El crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales percibidos con motivo de la participación en otras sociedades.

iii. El crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos exentos del IGC percibidos con motivo de la participación en otras sociedades.

iv. El crédito por IPE asociado a rentas extranjeras directas o el asignado a retiros o dividendos provenientes de empresas con domicilio en Chile.

v. El crédito por IDPC e IPE originados en procesos de reorganización empresarial”

³¹ Ídem 23

³² Fondo de utilidades tributables y fondo de utilidades reinvertidas

de los cuales dependen ciertos tipos de término de giro y, el tercero regula la operatividad de este proceso.

A continuación, analizaremos someramente estos tres artículos, centrándonos en su importancia para los efectos del término de giro.

1. Artículo 69 del Código Tributario

En primer lugar, encontramos el artículo 69 del Código Tributario³³, el cual consagra el término de giro en su párrafo 2º “Del Rol Único Tributario de los avisos inicial y de término” del Título IV “Medios especiales de fiscalización” del ya mencionado Código.

³³ Artículo 69.- “Todo contribuyente que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecto a impuestos, deberá dar aviso al Servicio a través de la carpeta tributaria electrónica del contribuyente, que incluirá un formulario que contendrá las enunciaciones requeridas para informar la terminación de sus actividades, adjuntando en la carpeta tributaria electrónica su balance de término de giro y los antecedentes para la determinación de los impuestos que correspondan, además de los que estime necesarios para dar cuenta del término de sus actividades, y deberá pagar el impuesto correspondiente determinado a la fecha del balance final, dentro de los dos meses siguientes a la fecha de término de su giro o de sus actividades. Mediante esta declaración el contribuyente cumplirá con todas las obligaciones que le correspondan, sin necesidad de otros trámites y el Servicio procederá a actualizar la información en todos los registros que procedan. Una vez presentado el aviso de término de giro o actividades en la forma señalada precedentemente, el Servicio tendrá un plazo de seis meses para girar cualquier diferencia de impuestos y certificar el término de giro. En caso que el Servicio no se pronuncie en ese plazo, se entenderá aceptada la declaración del contribuyente salvo que el Servicio tome conocimiento de nuevos antecedentes que modifiquen la determinación de impuestos del contribuyente, o que el contribuyente presente antecedentes adicionales que no haya tenido a disposición al momento de realizar la declaración, o se establezca mediante resolución fundada que la declaración es maliciosamente falsa. El plazo para efectuar la revisión de los nuevos antecedentes será de tres meses, contado desde que se tome conocimiento de ellos.

Si el Servicio no se pronuncia dentro de los plazos señalados, procederá lo dispuesto en los artículos 59 y 200.

Tratándose de contribuyentes que desarrollen su actividad económica en un lugar geográfico sin cobertura de datos móviles o fijos de operadores de telecomunicaciones que tienen infraestructura, o sin acceso a energía eléctrica o en un lugar decretado como zona de catástrofe conforme a la legislación vigente, no estarán obligados a efectuar la declaración de término de actividades mediante la carpeta electrónica, pudiendo siempre optar por hacerlo en las oficinas del Servicio o en los puntos de atención que éste señale mediante resolución.

Aceptada o teniéndose por aceptada la declaración de término de actividades formulada por el contribuyente, el Servicio quedará inhibido de pleno derecho para ejercer ulteriores revisiones o fiscalizaciones, debiendo notificar al contribuyente el cierre definitivo del procedimiento dentro del plazo de 15 días.

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

Es interesante el lugar en el cual se ubica dicho artículo, puesto que aquel párrafo, si bien habla de ciertas etapas del ciclo de vida del contribuyente, específicamente su inicio y término, se enfoca desde el punto de vista de la fiscalización. Dicho enfoque resulta relevante porque se refiere a medios distintos del procedimiento común, puesto que estos se rigen por un procedimiento especial que analizaremos más adelante. Por otra parte, el hecho que esté incluido como cierta forma de fiscalización queda aún más en claro la diferencia entre término de actividades y existencia de la persona natural o jurídica, la cual puede seguir existiendo, **pero**

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, la obligación de informar al Servicio de dichas modificaciones a través de la carpeta electrónica conforme con el artículo 68, las empresas que se disuelven deberán efectuar un balance de término de giro a la fecha de su disolución y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1° del decreto ley 824 de 1974, dentro del plazo señalado en el inciso 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 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.

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 ser revisada conforme a lo dispuesto en el número 5°.- de la letra B.- del inciso segundo del artículo 6° o conforme lo dispuesto en el artículo 123 bis, sin perjuicio de poder reclamar conforme con el artículo 124 de la resolución que se dicte en dicho procedimiento. El Servicio agregará en la carpeta tributaria electrónica del contribuyente 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.”

sin contraer obligaciones tributarias asociadas al IDPC o realizar actividades que conlleven dichas obligaciones. Ahora bien, a pesar de lo mencionado anteriormente, debemos considerar la situación de las Sociedades Anónimas, las cuales luego de su disolución deben realizar las actividades tendientes a la liquidación, por lo que pueden contraer obligaciones hasta la presentación del balance de término de giro.

Como se mencionaba, el artículo 69 consagra el término de giro de forma general, distinguiendo dos tipos de término de giro, el voluntario y el obligatorio, los cuales analizaremos más adelante.

2. Artículo 14 de la Ley de la Renta

Por su parte, el inciso primero del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que *“Para aplicar los impuestos finales sobre las rentas o cantidades retiradas, repartidas, remesadas, o distribuidas por las empresas sujetas al impuesto de primera categoría, determinadas según el Título II, se aplicarán las siguientes reglas...”*.

En dichas reglas, encontramos primeramente las rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa, establecidos en la letra A. Este nuevo régimen tributario fue creado mediante la Ley N°21.210 que reformó dicho artículo.

Es relevante hacer un análisis con cierta profundidad de este artículo debido a que el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, el cual regula el procedimiento del término de giro, toma sus definiciones para esos efectos.

En ese sentido, los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa *“son aquellos que están obligados a tributar en base a Renta Efectiva, demostrada con contabilidad fidedigna, y que no hayan obtenido autorización para llevar una contabilidad simplificada, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*.³⁴

³⁴ https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_1469.htm [consulta: 20 de mayo 2024]

El artículo 68 de la LIR señala qué contribuyentes no están obligados a llevar contabilidad completa, por lo que podemos afirmar que todo contribuyente que no se encuentre mencionado en dicho artículo estará obligado a llevar contabilidad completa.³⁵

Para estos efectos, las empresas deberán llevar los registros ya mencionados anteriormente, salvo que se encuentren liberadas de dicha obligación como es el caso de las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, razón por la cual todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán gravados con los impuestos finales.

Una vez que se tienen estos registros, se señala su orden de imputación y cuáles son sus efectos tributarios en los numerales siguientes. Junto con esto, deberán estar informando al Servicio de Impuestos Internos, quien además tendrá la facultad de revisión y, por supuesto, la de fiscalización.

Por otro lado, existen excepciones a la regla general de llevar contabilidad completa: aquellos que no deben llevar contabilidad y los contribuyentes que pueden llevar contabilidad simplificada, según tipo de renta y tipo de contribuyente.

³⁵ Artículo 68: “) Los contribuyentes de la Primera Categoría del Título II que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional. A estos contribuyentes la Dirección Regional podrá exigirles una planilla con detalle cronológico de las entradas y un detalle aceptable de los gastos. La Dirección Regional podrá cambiar el sistema aplicable a estos contribuyentes, pero dicha modificación regirá a contar del año calendario o comercial siguiente.

b) Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la Segunda Categoría del Título II, de acuerdo con el N° 2 del artículo 42°, con excepción de las sociedades de profesionales y de los acogidos a las disposiciones del inciso final del artículo 50, podrán llevar respecto de esas rentas un solo libro de entradas y gastos en el que se practicará un resumen anual de las entradas y gastos.

c) Los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra D) de acuerdo a las reglas señaladas en el número 3 de dicho artículo. No obstante llevar contabilidad simplificada a estos contribuyentes les aplicará lo establecido en el artículo 21, lo que excluye a los contribuyentes del número 8 de la referida letra D) del artículo 14.

d) Las Fundaciones y Corporaciones que únicamente perciban aportes o donaciones cuyo destino esté exclusivamente orientado a ejecutar el objeto o fin para el cual fueron constituidas, y que no desarrollen actividades gravadas con el impuesto de primera categoría, podrán llevar un estado de fuentes y usos, el cual contendrá al menos la identificación del aportante o donante, el monto y tipo de aportes o donaciones recibidas y las especificaciones de uso de los mismos, considerando datos del perceptor de tales desembolsos, monto total pagado, número y tipo de documentos recibidos o emitidos, según corresponda. El registro de las operaciones en el estado de fuentes y usos deberá efectuarse en orden cronológico.

Los demás contribuyentes no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa o un solo libro si la Dirección Regional así lo autoriza.

Dentro de aquellos que no deben llevar contabilidad alguna según rentas, encontramos a aquellas clasificadas en el N°2 del artículo 20, y en el artículo 22, excepto en la situación prevista en el último inciso del artículo 26, en el artículo 34 y en el N°1 del artículo 42, (todos de la Ley de la Renta) sin perjuicio de los libros auxiliares u otros registros especiales que exijan otras leyes o el Director Nacional. Con todo, estos contribuyentes deberán llevar un registro o libros de ingresos diarios, cuando estén sometidos al sistema de pagos provisionales en base a sus ingresos brutos, tal como lo señala el artículo 68 de la LIR en su inciso primero.

Ahora bien, aquellos contribuyentes que declaren en la forma establecida en el inciso final del artículo 50³⁶, no estarán obligados a llevar contabilidad alguna ni ningún otro registro o libro de ingresos diarios a diferencia de aquellos que pueden llevar contabilidad simplificada.³⁷

Es importante destacar que acogerse a este régimen es facultativo, tal como señala el inciso 4 del artículo 68 de la LIR. Por último, en su inciso final recalca que la contabilidad completa es

³⁶ Artículo 50 de la LIR inciso final: “Con todo, los contribuyentes del N° 2 del artículo 42° que ejerzan su profesión u ocupación en forma individual, podrán declarar sus rentas sólo a base de los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos. En tales casos, los contribuyentes tendrán derecho a rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta, un 30% de los ingresos brutos anuales. El monto de las cotizaciones previsionales que se enteren por estos trabajadores independientes no se rebajará como gasto necesario para producir la renta. En ningún caso dicha rebaja podrá exceder de la cantidad de 15 unidades tributarias anuales vigentes al cierre del ejercicio respectivo”

³⁷ Ahora bien, los contribuyentes que están facultados para llevar una contabilidad simplificada son:

a) Los contribuyentes de la Primera Categoría del Título II que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional. A estos contribuyentes la Dirección Regional podrá exigirles una planilla con detalle cronológico de las entradas y un detalle aceptable de los gastos. La Dirección Regional podrá cambiar el sistema aplicable a estos contribuyentes, pero dicha modificación regirá a contar del año calendario o comercial siguiente.

b) Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la Segunda Categoría del Título II, de acuerdo con el N° 2 del artículo 42°, con excepción de las sociedades de profesionales y de los acogidos a las disposiciones del inciso final del artículo 50, podrán llevar respecto de esas rentas un solo libro de entradas y gastos en el que se practicará un resumen anual de las entradas y gastos.

c) Los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra D), de acuerdo a las reglas señaladas en el número 3 de dicho artículo. No obstante llevar contabilidad simplificada a estos contribuyentes les aplicará lo establecido en el artículo 21, lo que excluye a los contribuyentes del número 8 de la referida letra D) del artículo 14.

d) Las Fundaciones y Corporaciones que únicamente perciban aportes o donaciones cuyo destino esté exclusivamente orientado a ejecutar el objeto o fin para el cual fueron constituidas, y que no desarrollen actividades gravadas con el impuesto de primera categoría, podrán llevar un estado de fuentes y usos, el cual contendrá al menos la identificación del aportante o donante, el monto y tipo de aportes o donaciones recibidas y las especificaciones de uso de los mismos, considerando datos del receptor de tales desembolsos, monto total pagado, número y tipo de documentos recibidos o emitidos, según corresponda. El registro de las operaciones en el estado de fuentes y usos deberá efectuarse en orden cronológico

la regla general al señalar que: *“Los demás contribuyentes no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa o un solo libro si la Dirección Regional así lo autoriza.”*

Como ya mencionamos anteriormente en relación con el artículo 68, los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 letra D) pueden no llevar contabilidad completa. Este es el régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes).

Para efectos de este artículo, se entenderá por Pyme aquella empresa que reúna las siguientes condiciones **copulativas**:

(a) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según su valor al primer día del mes de inicio de las actividades.

(b) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.

Para el cálculo de las 75.000 unidades de fomento se deben computar los ingresos del giro los que provienen de la actividad que realiza habitualmente el contribuyente, incluyendo ventas, exportaciones, prestaciones de servicios y otras operaciones; y, excluyendo aquellos ingresos extraordinarios, como en el caso de ganancias de capital, o esporádicos, como los obtenidos en la venta de activo inmovilizado tal como señala el artículo 14 D) de la LIR.

Con respecto a la tributación de estas, seguirán mediante la declaración de renta efectiva, pero como señalábamos, podrá hacerlo según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68. Al ser un régimen facultativo, las Pymes pueden no ejercer dicha opción por lo que deberá llevar contabilidad completa, en cuyo caso la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en la letra D) del artículo 14, con los ajustes que corresponda realizar. Sin embargo, aún en el caso que la empresa opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a la ya mencionada letra D).

Así mismo, el hecho de encontrarse o no en el régimen supletorio de las Pymes no quiere decir que esta sea una situación inamovible, puesto que existe traslado tanto de aquellas empresas que llevan contabilidad completa a dicho régimen como al revés.

Esto último es importante tenerlo en consideración debido a que las empresas Pymes representan la gran mayoría de las empresas en nuestro país, de acuerdo a lo que mencionábamos en un principio.

3. Artículo 38 bis de la Ley de la Renta

Por último, tenemos el artículo 38 bis, el cual como mencionamos es un artículo operativo que entrega las normas para calcular el 35% de impuesto final de término de giro, siguiendo las directrices del artículo 69 del Código Tributario y 14 de la Ley de la Renta.

La ley n°21.210, que moderniza la legislación tributaria, modificó completamente el artículo 38 bis de la LIR, quedando éste con su redacción actual. Para analizar este artículo debemos centrarnos en sus numerales.

a) Numeral 1

Este numeral se refiere a las empresas que declaran sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14. Éstas rentas deberán considerarse retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, según se indica en el inciso siguiente, incrementadas 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, incorporados en el registro SAC, por parte de sus propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con la tributación que a continuación se indica.

Ahora bien, la formula en la cual se calcula el impuesto al término de giro para las empresas que tributan según el artículo 14 letra A) se realiza según la siguiente tabla³⁸ :

³⁸ Circular 73 de 2020 del Servicio de Impuestos Internos, pág. 64.

Concepto ³⁹	Monto \$
CPT positivo o negativo determinado a la fecha de término de giro, según lo dispuesto en el N° 10, del artículo 2°.	(+/-)
<u>Más:</u>	
a) El saldo negativo del registro REX (considerado su valor absoluto, esto es, sin el signo negativo).	(+)
Subtotal (si el resultado de la suma es negativo se debe considerar un valor igual a cero)	(=)
<u>Más:</u>	(+)
a) Retiros en exceso determinados al 31.12.2014, que se mantengan pendientes de imputación, reajustados según la variación del IPC hasta la fecha de término de giro.	
<u>Menos:</u>	(-)
a) El saldo positivo del registro REX.	
b) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente a la empresa, más sus aumentos y descontadas las disminuciones posteriores se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados según la variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.	
Se incluye en este concepto, los valores de aporte o de aumentos de capital, que hayan sido financiados con reinversiones de utilidades, cualquiera sea la fecha en que éstas se hayan realizado, siempre que se encuentren incluidas dentro del saldo FUR.	(-)
Rentas o cantidad acumuladas en la empresa a la fecha de término de giro.....	(=)
<u>Más:</u>	(+)
100% del crédito por IDPC y del crédito por IPE del artículo 41 A incorporados en el registro SAC determinado a la fecha de término de giro, incluyendo aquellos créditos por igual concepto; acumulados al 31 de diciembre de 2019.	
Base imponible de término de giro.....	(=)

³⁹ Lo anterior, se encuentra establecido en el artículo 38 bis numeral 1) de la siguiente forma:

“Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario de la empresa, a la fecha de término de giro incrementado en el saldo negativo del registro REX, asignándole valor cero si resultare negativo y las siguientes cantidades:

i) El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX; y

ii) 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.”

Una vez que obtenemos la base imponible, estas empresas tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, sólo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa.

Contra este impuesto, podrá deducirse la proporción que corresponda del saldo de créditos registrados en el registro SAC, aplicando cuando corresponda la obligación de restitución conforme a los artículos 56 N°3 y 63 de la Ley de la Renta.

Si de esta operación se obtiene un exceso de créditos y luego de imputar los créditos señalados al impuesto del 35% por término de giro, este exceso no podrá ser imputado a ninguna otra obligación tributaria, ni dará derecho a devolución.

Es importante señalar que, respecto del momento en el cual deben considerarse retiradas o distribuidas la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios que consistan en empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14 de la LIR por parte de sus propietarios, es a la fecha del término de giro, con el crédito que les corresponda proporcionalmente.

b) Numeral 2

El artículo 38 bis, en su numeral 2), señala lo que sucede con las empresas acogidas al Régimen especial para las Pymes, el cual se encuentra consagrado en el N°3 de la letra D) del artículo 14; cuando los propietarios de dichas empresas tributan en base a retiros, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, las cuales son las mismas que para los contribuyentes del artículo 14 letras A) y D) y tributar según sus reglas. Ahora bien, el cálculo para obtener el capital propio tributario que la empresa debe considerar para estos efectos se obtiene con los siguientes valores de los activos:

- 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, conforme al artículo 31 número 5 y artículo 41, aplicando la depreciación normal.

iii) Los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41.

Al momento de realizar el término de giro, las Pymes deberán practicar un inventario final en el que registrarán los bienes conforme a lo mencionado anteriormente. En estos casos, la diferencia de valor que se determine entre la suma de las partidas señaladas en dichos números y el monto de las pérdidas determinadas conforme a esta ley al término de giro, se gravará con el impuesto final que corresponde entendiéndose percibida por los propietarios, en la proporción en que participen en las utilidades de la empresa. También se gravará al término de giro el ingreso diferido pendiente de tributación, al que se refiere la letra (d) del número 8 de la letra D) del artículo 14, relativo a las Pymes que se acogen al régimen especial de transparencia⁴⁰.

c) Numeral 3

El numeral tercero del artículo 38 bis trata sobre las personas naturales que son propietarias de las empresas que hemos venido analizando, tanto aquellas que se rigen por la letra A) como por la letra D) del artículo 14, señalando que aquellas que sean contribuyentes del impuesto global complementario⁴¹ podrán optar por declarar las rentas o cantidades que les correspondan, conforme a la determinación señalada en los primeros numerales. En otras palabras, señala el efecto que tendrá el término de giro en relación con el impuesto global complementario de las personas naturales.⁴²

⁴⁰ “Es el Régimen Tributario enfocado en pequeñas y medianas empresas (Pymes), cuyos propietarios son contribuyentes de impuestos finales (personas naturales con o sin residencia en Chile o bien, personas jurídicas con residencia en el extranjero). En este caso la empresa Pyme quedará liberada del Impuesto de Primera Categoría y sus propietarios deberán tributar con sus impuestos finales según lo determinado por la empresa”, consultado en https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_7532.htm [consulta: 20 de mayo de 2024]

⁴¹ El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda de 13,5 UTA. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente

⁴² El IGC solo aplica a personas naturales, por lo que escapa al tema de este trabajo, el cual se centra solo en personas jurídicas y solo mencionará someramente el trato a personas naturales.

Los casos señalados anteriormente en los numerales 1 y 2, tal como indica el numeral 4, dichas empresas que terminen su giro deberán pagar los impuestos respectivos que se determinen a esa fecha.

Este mismo numeral señala que *“en caso que la empresa haya optado voluntariamente por anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría, conforme al N° 6 de la letra A) del artículo 14⁴³ de esta ley, podrá deducir de la renta líquida imponible del ejercicio de término de giro, hasta el monto positivo que resulte de ésta, la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría, que no haya sido ajustada previamente. En caso que se produzca un excedente este se extinguirá”*. Lo anterior se verifica porque este impuesto final de término de giro no es un impuesto de salida de los contribuyentes, sino el pago de los impuestos sobre la renta que se genera durante de su vida.

⁴³ Artículo 14, letra A) N°6: Opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría.

En caso que los retiros, remesas o distribuciones resulten afectos a los impuestos finales y no se les asigne crédito, atendido que no existe un saldo acumulado de créditos al cierre del ejercicio o el total de éste haya sido asignado a una parte de dichos retiros, remesas o distribuciones, y quienes perciban tales cantidades sean contribuyentes que se encuentran gravados con dichos tributos, la empresa podrá optar voluntariamente por pagar a título de impuesto de primera categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución. Este impuesto deberá ser declarado y pagado según lo establecido en los artículos 65, 69 y 72, y podrá ser imputado por los propietarios en contra de los impuestos finales que graven a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 56, número 3) y 63.

Efectuado el pago del impuesto señalado, la empresa podrá deducir en la determinación de la renta líquida imponible correspondiente al año comercial en que se haya pagado el impuesto, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría de acuerdo al párrafo anterior. Si de la deducción referida, se determinare un excedente, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente podrá deducirse en el ejercicio siguiente y en los subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho excedente se reajustará según el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Del pago voluntario de este impuesto no podrá deducirse ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el impuesto de primera categoría.

d) Numeral 4

En su último numeral, el artículo 38 bis trata sobre qué ocurre con los bienes de la empresa que se adjudiquen en especie a los propietarios de esta. En este sentido, el valor de adquisición de estos, para fines tributarios, que se adjudiquen los propietarios de las empresas en su disolución o liquidación, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la LIR a la fecha del término de giro. Para lo anterior, se debe considerar el valor determinado conforme al número 2 del artículo 38 bis para dichas empresas.

La empresa es la encargada de certificar el valor de adquisición de los bienes al adjudicatario respectivo en la forma y plazo que establezca el Servicio; en esta adjudicación, no corresponderá aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario.

Una vez que se haya determinado el valor de dichos bienes que corresponde adjudicar a las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N°3 del artículo 14, si este excede el valor de la inversión total realizada por dichas entidades en la empresa que realiza el término de giro, **la diferencia que se produzca deberá reconocerse como un ingreso del ejercicio de la empresa adjudicataria**. Ahora bien, en caso de que sea menor al de la inversión total realizada por dichas entidades en la empresa que realiza el término de giro, **la diferencia que se produzca deberá deducirse como un gasto del ejercicio de la empresa adjudicataria**.

e) Análisis del Artículo 38 bis

De un análisis del artículo 38 bis se puede observar que este no regula aquellas empresas que no están obligadas a llevar contabilidad completa. Las empresas que no están obligadas a declarar su renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, y que no se encuentran acogidas al régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14, se regulan en la Circular 73 del año 2020 del Servicio de Impuestos Internos.

Esta circular, en relación con dichas empresas, menciona en primer lugar su tributación frente al IDPC, señalando que *“las empresas que declaren su renta efectiva que no estén obligadas a llevar contabilidad completa para la determinación de la base imponible afecta a IDPC o*

estando obligados a ello hayan sido liberados de tal obligación, aplicarán lo dispuesto en el Título II de la LIR, considerando todos los ingresos percibidos o devengados durante el año comercial respectivo, deduciendo de éstos los costos y/o gastos necesarios para producir dichas rentas, siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 31.”.

Para tal efecto, tanto los ingresos como los costos y/o gastos deberán reajustarse según la variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se percibió o devengó el ingreso o que se incurrió en el costo o gasto, según corresponda, y el mes anterior al cierre del año comercial respectivo.

Las rentas líquidas determinadas deberán acreditarse con los respectivos contratos, documentos u otros medios de prueba que establezca la ley, en cuanto sean necesarios u obligatorios para el contribuyente, conforme al artículo 21 del Código Tributario. En los casos en que se haya autorizado un sistema de contabilidad simplificada, se exigirá adicionalmente el respectivo libro o planilla de entradas y gastos u otros libros auxiliares, en cuanto sean obligatorios para el contribuyente.

Cabe destacar que los retiros o dividendos afectos a los impuestos finales que perciba por su participación en otras empresas que determinen sus rentas efectivas con o sin contabilidad completa no formarán parte de la renta afecta al IDPC de la empresa, por tanto, tales retiros o dividendos tampoco deberán compensarse con la pérdida tributaria que determine la empresa receptora de ellos. Lo anterior, ya que tales rentas se gravarán respecto de los propietarios con los impuestos finales (en adelante indistintamente como “IF”), en el mismo ejercicio en el que la empresa los perciba.

Por ello, el artículo 38 bis de la Ley de la Renta es aquel que regula de forma operativa el término de giro de las sociedades que no son Pymes. En ese sentido, podemos señalar que si bien la gran mayoría de las empresas, en tamaño, corresponden a Pymes, se debe analizar si estas solicitaron acogerse a dicho régimen. De ser así, este artículo no aplicaría para la gran parte de las empresas en nuestro país, pero continúa siendo la regla general.

f) Tributación que afecta a las personas naturales que realizan los retiros, remesas o distribución de las rentas.

Los propietarios de la empresa que declaran sus rentas efectivas pero que no las determina sobre la base de contabilidad completa se gravarán con los impuestos finales sobre las siguientes cantidades, reguladas en la Ley de la Renta:

- a) Las rentas líquidas afectas al IDPC o exentas del referido tributo (pero gravadas con los IF), que han sido percibidas o devengadas por la empresa en el ejercicio comercial respectivo;
- b) Los retiros o dividendos gravados con los IF percibidos por la empresa en el ejercicio comercial respectivo, provenientes de otras empresas en las que participa;
- c) Cualquier otro ingreso o beneficio percibido o devengado por la empresa que no haya estado afecto al IDPC, pero que deba gravarse con los IF.

La LIR establece que, para efectos de la tributación sobre las referidas rentas o cantidades por parte de los propietarios, dichas sumas se entenderán retiradas o distribuidas por aquellos en proporción a su participación en las utilidades, y si se trata de una comunidad, las rentas se asignarán en proporción a sus respectivas cuotas en la comunidad.

Junto con estas rentas deberá asignarse también el crédito por IDPC a que tengan derecho los contribuyentes de los IF conforme al N°3 del artículo 56 y 63, por las rentas indicadas en las letras a), b) y c) anteriores.⁴⁴

Tratándose de los ingresos no renta, de rentas exentas de IGC o de rentas con tributación cumplida, percibidos por la empresa respectiva, mantendrán respecto de sus propietarios la misma calificación tributaria, sin perjuicio de considerar en la determinación de la renta bruta

⁴⁴ Se hace presente, respecto de las rentas señaladas en la letra (b), que el propietario, deberá restituir a título de débito fiscal, una suma equivalente al 35% del crédito por IDPC que se encuentre sujeto a esta obligación, salvo que dicho crédito no tenga tal obligación, según se comenta en el numeral i. de la letra d) del apartado 2.2.2. que trata sobre el registro SAC, o bien, el beneficiario este afecto al IA y sea residente en un país con el que Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y sea beneficiario de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas, siempre que en dicho convenio se haya acordado que el IDPC será deducible del IA que sea aplicable conforme al convenio o que se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto o cuando los retiros o dividendos provengan de una empresa sujeta al régimen de la letra A) o N° 3 de la letra D) del artículo 14 y el crédito por IDPC se encuentre sujeto a dicha obligación.

del IGC los retiros o dividendos que se encuentren exentos de este tributo para el solo efecto de aplicar la escala progresiva del impuesto con derecho al crédito proporcional correspondiente a estas rentas, según lo dispuesto en el N° 3 del artículo 54 de la Ley de la Renta.

V. TIPOS DE TÉRMINO DE GIRO

El artículo 69 del Código Tributario establece dos tipos de término de giro, voluntario y de oficio por el Servicio de Impuestos Internos, los cuales analizaremos a continuación.

1. Voluntario:

Las empresas y sociedades pueden dejar de realizar su actividad económica por múltiples razones. Entre los trámites que debe realizar toda empresa al concluir su actividad se encuentra el término de giro, para regularizar su situación tributaria, y así poder proceder a la disolución, en el caso las sociedades de personas, y a su liquidación en el caso de las sociedades anónimas. Así, todo contribuyente que de manera voluntaria decida proceder con el término de su giro comercial o industrial o de sus actividades y, por lo tanto, deje de estar afecto a impuestos, deberá seguir el procedimiento que se explica a continuación.

El contribuyente debe dar aviso al Servicio de Impuestos de Internos del término de giro dentro de los dos meses siguientes a la fecha del término de su giro o de sus actividades. Dicho plazo es facultativo, por lo que, nada impide que la empresa retire la solicitud de término de giro o vuelva a iniciar actividades, siempre que no haya procedido con su disolución y/o liquidación.

Durante el plazo de dos meses recién indicado, el contribuyente deberá pagar los impuestos pendientes a dicha fecha generados durante el ejercicio de su actividad, sin necesidad de otros trámites, y el Servicio procederá a actualizar la información en todos los registros que procedan.

Una vez presentado el aviso de término de giro o actividades en la forma señalada en el artículo 69, el Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de seis meses para girar cualquier diferencia de impuestos y certificar el término de giro. Esto quiere decir, en palabras simples,

que el SII revisará la declaración y pago de impuestos y podrá cobrar la diferencia que encuentre entre la declaración y lo que efectivamente se adeude.

El plazo de seis meses es fatal para el Servicio, puesto que, si este no se pronuncia, se entenderá aceptada la declaración del contribuyente, por lo que se estaría en presencia de un silencio administrativo positivo. Lo anterior tiene la excepción de que el Servicio tome conocimiento de nuevos antecedentes que modifiquen la determinación de impuestos del contribuyente, o que el contribuyente presente antecedentes adicionales que no haya tenido a disposición al momento de realizar la declaración, o se establezca mediante resolución fundada que la declaración es maliciosamente falsa.

El Servicio tiene un plazo de tres meses para efectuar la revisión de los nuevos antecedentes mencionados anteriormente, el cual se cuenta desde que tome conocimiento de ellos. En estos casos aplican las prescripciones comunes de los artículos 59 y 200 del Código Tributario, a saber, la regla general de 3 años. Sin embargo, en el caso que el contribuyente presente una declaración maliciosamente falsa y esta sea establecida mediante resolución, el plazo de 3 años se ampliará a 6 años según lo señalado en el mismo artículo 200.

Por último, una vez que esta declaración es aceptada o se tiene por aceptada, el Servicio quedará inhibido de pleno derecho para ejercer ulteriores revisiones o fiscalizaciones y deberá notificar al contribuyente el cierre definitivo del procedimiento dentro del plazo de 15 días.

El término de giro debe informarse mediante la carpeta tributaria electrónica, al igual que el inicio de actividades. Dentro de esta carpeta se incluye el formato de término de giro que deberá ser llenado por el contribuyente.

Entre los trámites que debe realizar el contribuyente se encuentra la obligación de adjuntar el balance de término de giro, el cual debe contener información respecto de los últimos tres años a la fecha en la cual se realiza la solicitud. Lo anterior es relevante, puesto que estos son el respaldo de las obligaciones tributarias del contribuyente que se pueden haber generado y en base a las cuales se realizará el cálculo del Impuesto de Término de Giro.

Lo anterior en base a lo dispuesto en los artículos 69 del Código Tributario y 38 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

De lo anterior surge la pregunta si podrían los propietarios de la empresa dar término a las actividades y de una forma retirar los activos que tenga la sociedad y así evitar el impuesto de término de giro. Ello en principio es posible, puesto que los propietarios deberán retirar, distribuir o repartir los bienes de la sociedad puesto que de todas formas se encontrarían, en principio, afectas a impuesto a la renta, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuesto Internos y las normas anti elusivas que eventualmente podrían ser contravenidas.

Los impuestos que se pueden adeudar al momento de dar aviso de Término de Giro, principalmente, son los siguientes⁴⁵:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre los inventarios de activos realizables, valorados a precio de venta.
- Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre bienes del activo fijo que cumplan con el hecho gravado, establecido en el artículo 8, letra m, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- Impuesto de Primera Categoría sobre la renta líquida de primera categoría, por el ejercicio que comprende el Término de Giro.
- Impuesto Único con tasa de un 35% según lo establecido en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Conforme lo expuesto, podría resultar favorable ahorrarse el impuesto de término de giro si se realiza un retiro programado de dinero y no acompañar los documentos que solicita la ley y el Servicio, los cuales pueden encarecer el proceso.

⁴⁵https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_013_2160.htm#:~:text=Fecha%20de%20Actualizaci%C3%B3n%2014%2F12%2F2021&text=Impuesto%20de%20Primera%20Categor%C3%ADa%20sobre,sobre%20Impuesto%20a%20la%20Renta. [consulta: 27 de mayo de 2024]

2. De oficio

Luego de las modificaciones realizadas por las leyes 20.125 de 2006 y 20.899 de 2016, el artículo 69 cuenta con dos hipótesis de término de giro de oficio por el Servicio de Impuestos, a saber, por cese de actividades y por presunción.

a) Por Cese de Actividades

El primero de ellos se refiere a la hipótesis en la cual el SII cuenta con antecedentes que el contribuyente cesó en sus actividades por no presentar declaraciones de impuestos o presentar declaraciones en blanco. Para ello, si el contribuyente no ha dado aviso de su término de giro, el SII podrá efectuar la citación dispuesta en el artículo 63 de Código Tributario para, mediante el procedimiento general de fiscalización, liquidar y girar los impuestos correspondientes que se han generado durante la vida del contribuyente. Luego de realizados los trámites mencionados, se procederá en la misma forma que si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial, industrial o sus actividades.

Para este tipo de término de giro de oficio aplican los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario⁴⁶, los cuales se entenderán aumentados en un año contado desde que se

⁴⁶ Artículo 200.- El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

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.

En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo. Si se requiere al contribuyente en los términos del inciso tercero del artículo 63, los plazos señalados se aumentarán en un mes.

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.

Este procedimiento se aplicará, 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 cumplan con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declaren 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 de 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.

En conclusión, en este primer término de giro de oficio se lleva a cabo bajo las reglas generales de la citación contemplada en el artículo 63 del Código Tributario, mediante la cual debe responderse a ella y luego, en caso de corresponder, proceder con la liquidación de impuestos.

b) Por Presunción

Por otra parte, encontramos el término de giro de oficio que se refiere a la presunción establecida en el inciso final del artículo 69 del Código Tributario. Si el contribuyente (persona, entidad o agrupación), presenta 36 o más períodos tributarios continuos sin operaciones, no tiene utilidades ni activos pendientes de tributación o no se determinen diferencias netas de impuestos, y carece de deudas tributarias, se presumirá legalmente que ha terminado su giro. Es importante señalar que esta es una presunción legal, por lo que esta admite prueba en contrario.

Este inciso final fue incorporado por el numeral 9 del artículo 3° de la Ley N°20.899 y se regula por el Servicio de Impuestos Internos en la Circular 30 de 2016.

Las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

Además del periodo de tres años, el cual es igual a la regla general en materia de prescripción tributaria, la empresa no debe tener utilidades ni activos pendientes de tributación, no deben determinarse diferencias netas de impuestos y no debe poseer deudas tributarias. Si la empresa no cumple con dichos requisitos el SII no podrá proceder con este término de giro y deberá aplicar el anteriormente señalado, puesto que debe cobrar las obligaciones tributarias pendientes que se originaron durante el ejercicio de su actividad.

Existe una diferencia sustancial entre ambos términos de giro de oficio, puesto que, mediante la aplicación de la presunción de término de giro, se requiere que la empresa no cuente con deudas tributarias pendientes, por lo que no inicia un procedimiento de cobro de impuestos como si ocurre al aplicar el artículo 63 del Código Tributario. Así, el Servicio mediante resolución y sin necesidad de citación previa, declarará aquellas empresas que terminarán su giro⁴⁷. El alcance de esta potestad se quiso aclarar por los senadores García y Coloma, expresando este último que la atribución no tiene objetivos recaudatorios, y que bajo ese supuesto es aprobada: *“hay que dejarlo consignado para la historia fidedigna de la ley, entendí que aquel era el criterio; es decir, que aquí estamos hablando de la posibilidad de colaborar para liberarse de archivos y de contabilidades -obviamente, deben de ser agotadoras- y dar de baja a determinados contribuyentes en la medida que no tengan deudas”* y que, en cambio, *“no debe entenderse, bajo ningún concepto, que en virtud de esto se giren determinados impuestos”*. Estas consideraciones no fueron controvertidas por los senadores Zaldívar, Navarro y García-Huidobro que intervienen con posterioridad. La norma fue finalmente aprobada por el voto conforme de todos los senadores presentes, con excepción del senador Moreira, que se abstuvo.⁴⁸

La resolución de término de giro podrá ser revisada por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos⁴⁹ y le serán aplicables las normas correspondientes a los recursos administrativos del Código Tributario⁵⁰. En concreto, el recurso de reposición administrativa siendo de competencia del Director Regional frente al cual son procedentes los recursos

⁴⁷ Como por ejemplo las Resoluciones 18 de 2023, 94 de 2002, 41 de 2022, 12 de 2022, entre otras, del Servicio de Impuestos Internos.

⁴⁸ Historia de la Ley N° 20.899, Informe Comisión de Hacienda, Segundo Trámite: Senado, pp. 607-610

⁴⁹ Conforme a lo dispuesto en el número 5° letra B, inciso segundo del artículo 6 del Código Tributario.

⁵⁰ Recurso de reposición administrativo conforme a lo dispuesto en los artículos 123 bis y 124 del Código Tributario

jerárquico y extraordinario de revisión⁵¹ o la vía judicial mediante un reclamo ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

c) Análisis de la presunción de término de giro

Esta facultad del Servicio de Impuestos Internos tiene como fundamento la gran cantidad de empresas que no realizan término de giro, las que como indicamos son mayoritariamente Pymes, que abultan los registros del SII y dificultan enormemente su capacidad de fiscalización. Por ello se hace necesario eliminar de los registros aquellos contribuyentes que no realizan ni realizarán actividades, estableciéndose la presunción indicada. Es por ello que la ley N°20.899 que “Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, buscaba que estos y otros procedimientos pudieran además realizarse de forma eficaz, tal y como se señala en el mensaje presidencial *“se busca precisar ciertas facultades de la administración tributaria, con la finalidad de que ellas sean ejercidas de forma eficiente y eficaz, con los menores costos para los contribuyentes y el Estado”*.⁵²

El Servicio de Impuesto Internos, al momento de la tramitación del proyecto de la Ley N°21.210 continuaba con el problema de la gran cantidad de contribuyentes en sus bases de datos que no registraban actividad alguna. Esto último no tuvo mayor discusión salvo lo mencionado en sala: *“los miembros de la Comisión de Hacienda expresaron que votaban a favor porque el Servicio les había explicado que había 260.000 contribuyentes sin actividades durante más de 6 años, y que la causa de esto radicaba en que se trataba de pequeños contribuyentes que por falta de recursos se abstenían de obtener el servicio de un contador o abogado, o por simple dejación no realizaban término de giro. Por lo tanto, la eliminación permitía a los contribuyentes limpiar*

⁵¹ Ahora bien, el artículo 124 señala que “toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido. En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro. Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.” Además de lo anterior, nos señala el procedimiento del recurso de reposición administrativo.

⁵² Historia de la Ley N°20.899, Mensaje de la Presidente de la República, p. 12

su situación tributaria para iniciar actividades nuevamente y aliviaba al Servicio de Impuestos Internos al poder borrar de sus registros a una enorme cantidad de contribuyentes inactivos”⁵³.

Desde la aprobación de dicha ley el año 2016 el Servicio ha emitido 18 resoluciones hasta el 28 de septiembre de 2022 declarando el término de giro sin previa citación, alcanzando un total de 829.934 empresas, tanto individuales como colectivas, según los datos entregados por el mismo servicio a la solicitud vía transparencia realizada por este autor.⁵⁴ De lo anterior podemos concluir que esta facultad es una herramienta importantísima para que el SII pueda limpiar su base de datos y evitar la permanencia de sociedades, empresas y contribuyentes inactivos o “fantasmas”.

d) Requisitos para que se aplique la presunción de término de giro

i. Plazo de 36 meses sin operaciones

La norma exige treinta y seis o más períodos tributarios continuos sin operaciones. Para ello, debemos entender que periodos tributarios se refiere a un mes calendario según lo dispuesto en el artículo 2 de la ley de la Renta, lo cual se complementa con el Reglamento de dicha Ley.

El hecho de ser continuos requiere que no exista interrupción en los periodos tributarios durante el plazo establecido en la ley. Ello generó dudas en una primera etapa, puesto que para algunos podría interpretarse como que no se cumpliría con el requisito en el caso de no presentar declaraciones durante dicho período, lo que conlleva que no podría aplicarse la presunción de término de giro.⁵⁵

⁵³ Historia de la Ley N°21.210.

⁵⁴ Respuesta a la consulta realizada mediante la plataforma de transparencia del Servicio de Impuestos Internos de fecha 6 de abril de 2023, la cual se adjunto en el Anexo 1 de este trabajo.

⁵⁵ Urrutia Muñoz, Heriberto (2016). Presunción Legal de Término de Giro. Manual de Consultas Tributarias 463, 23. Thomson Reuters.

En ese sentido, surgía la pregunta si esta facultad se aplicaría solo a aquellos que presentan declaraciones sin movimientos o si también a aquellos que no presentaban declaración alguna⁵⁶.

Lo anterior se debe a lo dispuesto a que el inciso segundo del artículo 65 de la LIVS señala que *"La obligación de presentar declaración subsiste aun cuando el contribuyente no realice operaciones gravadas en uno o más períodos tributarios, salvo que éste haya comunicado por escrito al Servicio de Impuestos Internos el término de sus actividades"* y que puede ser sancionado con las infracciones consagradas en el el inciso segundo del N° 2° del artículo 97 del Código Tributario

Así, el Servicio *"ha señalado que presentan el Formulario N° 29 de "Declaración Mensual y Pago Simultáneo" (IVA), "sin movimiento", los contribuyentes afectos a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, cuando no realicen operaciones gravadas en uno o más períodos tributarios, según lo establecido en los artículos 64 y 65 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios ("LIVS" o "Ley del IVA")."*⁵⁷

A pesar de ello, el Servicio ha declarado el término de giro tanto a sociedades que no hayan declarado impuestos como a aquellas que hayan presentado declaraciones sin movimientos, por lo que aquella discusión la ha zanjado en la práctica.

Lo anterior tiene sentido si se tiene en consideración que de todas formas estos contribuyentes deben cumplir con los demás requisitos del inciso final del artículo 69 del Código Tributario.

ii. Que no tengan utilidades pendientes de tributación

La inclusión de este requisito por parte del legislador nos lleva necesariamente a sea el Servicio de Impuestos Internos quien deba interpretar dicha norma. Por lo anterior, debemos tener en consideración la Circular 30 de 2016, la cual regula la modificación al inciso final del artículo 69 realizada por la Ley 20.899. Esta última no se refiere específicamente a que debemos entender por ello y solo nos menciona que *"para los fines de la disposición legal en análisis, no*

⁵⁶ Ídem

⁵⁷ Ídem

se considerarán deuda tributaria las multas impagas derivadas de infracciones que no accedan a impuestos”.

Por ello, para estos efectos el Servicio deberá analizar si la empresa cuenta con un saldo de utilidades tributarias afectas a impuestos finales, como puede ser el Fondo de Utilidades Tributables, el cual recordemos que sigue vigente para aquellas empresas que al momento de la derogación de este ya tenían utilidades en dicho fondo. Sin embargo, el Servicio se ha interesado “*por la existencia de utilidades de balance (en el caso de las devoluciones de capitales y los reajustes a que se refiere el artículo 17 N° 7 de la LIR, para finalmente terminar gravando a todas éstas con el IGC o Impuesto Adicional, según corresponda)*”⁵⁸.

iii. Que no tenga activos pendientes de tributación.

Al igual que en el caso anterior, la sociedad no debe mantener activos pendientes de tributación, en ese sentido el Servicio “*ha requerido cierta información relativa a activos, en cuanto al IVA, por ejemplo, como ser: existencia final por las materias primas, productos en proceso o terminados u otros que hayan quedado al término de la actividad o giro del contribuyente y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, activo fijo adquirido en los últimos 48 meses vigente hasta el 31.12.2015*”⁵⁹ por mencionar algunos casos.

En ese sentido, el Servicio en la Circular N° 42 de 2015, a raíz de la Reforma Tributaria de la ley N° 20.780, señaló que “*Con la modificación introducida la regla general será que todas las ventas de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado y cuya adquisición haya dado derecho a crédito fiscal, van a estar gravadas con IVA sin que exista plazo que condicione dicha situación.*”. Por lo anterior, los activos deben cumplir con la tributación que les corresponde para efectos de poder incluir a la sociedad en la resolución que dicte el Servicio para el término de giro de oficio.

⁵⁸ Ídem

⁵⁹ Ídem

iv. En caso de tener utilidades o activos, que no se determinen diferencias netas de impuestos.

Este punto es un corolario de los requisitos anteriores “y que, si bien en los casos anteriores se caracterizaban por estar *“pendientes de tributación”*, ahora el requisito reafirma la condición que no se determinen diferencias netas de impuestos”⁶⁰.

Es importante que el Servicio verifique este requisito mediante los antecedentes que posea en sus bases de datos para efectos de incluir un contribuyente en su resolución.

v. No poseer deudas tributarias.

Este requisito se constata acudiendo a las oficinas del Servicio de Tesorerías y solicitando un certificado de deuda fiscal y otro de contribuciones (sin perjuicio de otros tipos de certificaciones, por ejemplo, en el caso de las patentes mineras) que comprueben que el candidato no registra ningún tipo de deuda vigente con el Fisco.

Como mencionábamos, la Circular N° 30 de 2016 establece expresamente que “no se considerarán deuda tributaria las multas impagas derivadas de infracciones que no accedan a impuestos”. Ahora bien, cabe aclarar cuales son estas multas debido a que el Servicio no ha señalado cuales son.

En ese punto, Urrutia señala que “*por ejemplo, las multas tributarias impagas asociadas a un cierto tipo de declaraciones juradas, como Formularios 1802⁶¹ y 1803⁶² cumplidos fuera de plazo, o sus rectorias más allá del número permitido por el Servicio. En ningún caso las multas tributarias asociadas a giros de impuestos propiamente tales*”⁶³. Lo anterior tiene sentido, puesto que efectivamente dichos formularios no se refieren directamente a impuestos, aunque claramente pueden tener influencia en ellos.

⁶⁰ Ídem.

⁶¹ Declaración jurada “Trabajadores según Casa Matriz o Sucursales”

⁶² Declaración jurada “Participación de socios gestores en Sociedades de Personas”

⁶³ Ídem cita.

Ahora bien, en el caso de las deudas municipales, estas también quedarían excluidas por mandato directo del legislador, dado que al señalar solo “deudas tributarias”, también quedarían excluidas las deudas de tipo municipales, laborales, previsionales y aduaneras. Esto efectivamente puede generar un grado de incertidumbre y desprotección a terceros que se vean afectados por actos de la sociedad, de buena o mala fe, que produzcan un perjuicio a terceros⁶⁴. Sin embargo, hay que recordar que el término de giro no termina con la responsabilidad civil o comercial de los socios y tampoco con la vida jurídica de la sociedad, por lo que los terceros cuentan con las acciones correspondientes.

Además, este requisito se debe mirar en el contexto de los otros requisitos, puesto que el transcurso del plazo y su inactividad son fundamentales para poder dictar el término de giro de oficio.

3. Situaciones particulares del Término de Giro

El artículo 69 prescribe que ciertos contribuyentes no están obligados a dar aviso de término de giro si cumplen las condiciones que señala dicho artículo en su inciso cuarto.

a) Empresas individuales

El empresario individual es una ficción jurídica mediante la cual una persona natural puede iniciar actividades en primera categoría y así tributar, respecto de la actividad respectiva, en la Primera Categoría de la Ley de La Renta, determinando la renta líquida imponible que genere dicha actividad, mediante contabilidad completa. Esta figura suele confundirse con la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, sin embargo son muy distintas, pues en la primera es la misma persona la que adscribe una actividad determinada a la Primera Categoría, y en la segunda se forma una persona jurídica, distinta a su titular, susceptible de ejercer derechos y contraer obligaciones.

⁶⁴ Ídem

En relación a lo anterior, el primero de los casos que señala el artículo 69, es el de que empresas individuales que se conviertan en sociedades de cualquier naturaleza. Para ello, debe cumplir con los requisitos que son, en primer lugar, que la sociedad que se crea se haga responsable de los impuestos adeudados por la empresa individual que cesa en su actividad. En segundo lugar, debe establecer que el carácter de dicha responsabilidad es solidaria, lo que otorga un grado mayor de certeza sobre el pago efectivo de las obligaciones tributarias adeudadas. Por último, lo anterior debe quedar establecido en la respectiva escritura social, sobre todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva.

b) Fusiones de Sociedades

El segundo caso trata sobre los aportes de todo el activo y pasivo con motivo de una fusión propia o impropia de sociedades. Este caso es ligeramente distinto al anterior, puesto que la sociedad que se cree o subsista debe hacerse responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad disuelta, aportante o fusionada, en la correspondiente declaración de disolución o escritura de aporte o fusión. Sin embargo, en este caso la ley no señala que la responsabilidad debe ser solidaria, sino que solo menciona que debe hacerse responsable, lo que hace sentido considerando que la compañía disuelta o absorbida con motivo de la fusión impropia o propia, respectivamente, no subsiste.

En todo caso, a pesar de dichas excepciones, las empresas que se disuelven deberán efectuar un balance de término a la fecha de su disolución y pagar los impuestos correspondientes. Así lo dispone el artículo 69 al mencionar que “no obstante, la obligación de informar al Servicio de dichas modificaciones a través de la carpeta electrónica conforme con el artículo 68, las empresas que se disuelven deberán efectuar *un balance de término de giro a la fecha de su disolución y las sociedades que se creen o subsistan, pagar los impuestos correspondientes de la Ley de Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1° del decreto ley 824 de 1974, dentro del plazo señalado en el inciso primero, y los demás impuestos dentro de los plazos legales, sin perjuicio de la responsabilidad por otros impuestos que pudieran adeudarse.*”

Por último, puede suceder que la empresa sucesora tribute en una categoría distinta de aquella que termina su actividad económica. Si con motivo del cambio de giro o de la transformación de una empresa en una sociedad de cualquier especie, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, el balance obligatorio que deben realizar aquellas empresas que terminan su giro deberá separarse de los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio de la empresa sucesora.

Ahora bien, el Código Tributario señala, en su artículo 69 inciso 6°, que “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71⁶⁵, 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”. Lo anterior es confirmado por lo señalado en el artículo 70 del mismo código en tanto indica que “No se autorizará ninguna disolución de sociedad sin un certificado del Servicio, en el cual conste que la sociedad se encuentra al día en el pago de sus tributos.”

VI. COMO SE DETERMINA LA PERSONA OBLIGADA AL PAGO DEL IMPUESTO DE TÉRMINO DE GIRO

A continuación, analizaremos el término de giro desde la perspectiva de que tipo de sociedad se disuelve o termina sus actividades y que ocurre con los dueños o empresas sucesoras de estas. Para ello, trataremos someramente lo que ocurre con el término de giro de las empresas individuales y en las colectivas, entendiendo por éstas las sociedades.

⁶⁵ Artículo 71.- Cuando una persona natural o jurídica cese en sus actividades por venta, cesión o traspaso a otra de sus bienes, negocios o industrias, la persona adquirente tendrá el carácter de fiador respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido que afecten al vendedor o cedente. Para gozar del beneficio de excusión dentro del juicio ejecutivo de cobro de los respectivos impuestos, el adquirente, deberá cumplir con lo dispuesto en los artículos 2.358° y 2.359° del Código Civil.

La citación, liquidación, giro y demás actuaciones administrativas correspondientes a los impuestos aludidos en el inciso anterior, deberán notificarse en todo caso al vendedor o cedente y al adquirente.

1. Empresa individual

Como ya hemos comentado a raíz de lo que establece el artículo 69 del Código Tributario, si una empresa individual se transforma en una de otro tipo social no debe realizar término de giro. Sin embargo, en caso de que esta empresa individual efectivamente termine sus actividades, deberá seguir el procedimiento de los artículos 69 y 38 bis ya analizados, ambos del Código Tributario.

2. Empresa colectiva:

Cuando se disuelve una sociedad, ya sabemos cuál es el procedimiento que deben seguir estos contribuyentes y ciertas excepciones al mismo. Ahora bien, es interesante analizar qué sucede con los propietarios socios o accionistas de dichas sociedades, puesto que nos podemos encontrar frente a una serie de situaciones.

a) Existen propietarios correspondientes a personas jurídicas y naturales

El caso más complejo y que requiere mayor análisis es aquel en el cual existen tanto personas jurídicas como naturales que participan en la propiedad de la sociedad.

En concreto, y recapitulando, una vez que obtenemos la base imponible del término de giro, esta tributará, en el caso de las empresas mencionadas en el artículo 14 letra A) y D) de la LIR, en base a aquellas rentas que han sido remesadas, retiradas o distribuidas con un impuesto del 35% solo respecto a la parte de las rentas que corresponden a los propietarios afectos a los impuestos finales o no obligados a llevar contabilidad completa según el artículo 38 bis de LIR. Por lo tanto, una parte estará afectada a aquello.

Lo anterior podemos graficarlo según el ejemplo a continuación⁶⁶:

⁶⁶ Circular 73 de 2020, Servicio de Impuestos Internos.

Nos encontramos frente a una sociedad por acciones cuya razón social es “Pérez SpA”, la cual ha dado aviso de su término de giro con fecha 31 de enero de 2024. Esta tiene la característica de que los accionistas son una persona jurídica y una persona natural.

La persona jurídica se encuentra acogida a la letra A) del 14 LIR y es dueña del 40% de “Pérez SpA”. Por su parte, la persona natural se encuentra afecta al IGC y es dueña del 60% de la misma.

Tal como ya hemos señalado, el primer paso es calcular la base imponible del impuesto de término de giro de “Pérez SpA”, la cual obtendremos sumando el capital propio tributario, el saldo negativo del registro Rex y aquello que se tenga registrado en exceso.

A continuación, debemos restar el saldo positivo que se tenga en el registro Rex y el reajuste del capital aportado, para finalmente sumar el saldo del registro SAC, en particular el crédito por impuesto de primera categoría con restitución.

Por lo mencionado anteriormente, el cálculo para obtener la base imponible es el siguiente según el caso de ejemplo para “Pérez SpA” es el siguiente:

	Detalle	\$
(+)	Capital propio tributario determinado al 31.10.2020	8.000.000
(+)	Saldo Negativo registro Rex	0
(+)	Registro en exceso, reajuste	0
(=)	Subtotal	8.000.000
(-)	Saldo positivo registro Rex	0
(-)	Capital aportado reajustado	(7.000.000)
(=)	Subtotal	1.000.000
(+)	Saldo registro SAC; crédito por IDPC con restitución	300.000
(=)	Base imponible de término de giro	1.300.000

Una vez que obtenemos el cálculo del capital total de la empresa por un total de \$8.000.000, debemos restar el capital aportado, que corresponde a \$7.000.000, lo cual nos da un total de \$1.000.000, lo cual sería el primer subtotal tributable. Al capital anterior se le debe sumar la partida ya mencionada del registro SAC, lo cual nos da una base imponible final de \$1.300.000.

En definitiva, “Pérez SpA” tiene una base imponible de término de giro de \$1.300.000, por lo que a continuación se debe analizar la forma y los montos sobre los cuales tributarán ambos accionistas.

En primer lugar, la persona jurídica se entenderá que realiza un retiro de \$1.000.000 sobre el cual tributará un 40%, debido a que ese es su porcentaje de propiedad de la empresa, dejando un total de \$400.000. Posteriormente, la persona jurídica deberá tributar por el concepto del crédito con restitución asignado al retiro, que en este caso asciende a \$300.000 (también sólo un 40%), dando un total de \$120.000.

Por lo anterior, si la persona jurídica registra rentas afectas a impuestos finales⁶⁷, o sea afectas a impuesto global complementario⁶⁸ o adicional⁶⁹, que son aquellas que se determinan según lo establecido en el N°1 del artículo 38 bis, deberá pagar un impuesto de término de giro de \$520.000 en caso de que se encuentre afecta a impuesto adicional al ser una persona jurídica, correspondientes al impuesto de tasa 35%, entendiendo que tales cantidades fueron efectivamente retiradas o distribuidas al momento del término de giro, respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa.

⁶⁷ Ley de impuesto a la Renta artículo 2 N°11

⁶⁸ Artículo 52 de la LIR: “Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2 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 artículo 5°, 7° y 8°, con arreglo a las siguientes tasas:.....”el destacado es nuestro.

⁶⁹ Artículo 58 de la LIR: Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

1) 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, pagarán este impuesto por el total de las rentas que, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14; 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 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.”

Respecto de la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios que sean empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N°3 del artículo 14, esta deberá considerarse retirada o distribuida a dichos propietarios a la fecha del término de giro, con el crédito que les corresponda proporcionalmente.

Si no registra rentas afectas a impuestos finales al momento de su disolución, no resulta aplicable la tributación establecida en el párrafo tercero del N°1 del artículo 38 bis de la LIR, pero deberá pagar el impuesto de primera categoría correspondiente al año comercial en que ocurre el término de giro.⁷⁰.

En segundo lugar, la persona natural afecta al IGC al ser dueña de un 60% de “Pérez SpA” deberá tributar sobre ese porcentaje de la base imponible. De esta forma, la nueva base imponible para la persona natural asciende a \$780.000. Ahora bien, sabemos que la tasa del impuesto de giro es de un 35%, por lo que el impuesto determinado es de \$273.000.

Luego, deberá restar los 300.000 del crédito de impuesto de primera categoría con restitución, de los cuales solo tributará el 60%, dejando un monto de \$180.000. Del monto anterior, puede utilizar solo el 65%, ya que debe restar el reintegro, dejando un total de \$117.000.

Finalmente, a los \$273.000 que son el impuesto de término de giro, puede restar los \$177.000 correspondientes al crédito de impuesto de primera categoría menos el reintegro, quedando un total a pagar de \$156.000, los cuales, a diferencia de la persona jurídica, deben pagar los tributos correspondientes.

⁷⁰ Oficio N°643 de 2021, Servicio de Impuestos Internos.

Detalle	Cálculo	\$
Rentas que se entiende retiradas, socio PJ	$1.000.000 * 40\%$	400.000
Crédito con restitución asignado al retiro	$300.000 * 40\%$	120.000
Base Impuesto Término de giro según tasa, socio IGC	$1.300.000 * 60\%$	780.000
Impuesto de término de giro según tasa, socio IGC	$780.000 * 35\%$	273.000
Crédito por IDPC con restitución	$300.000 * 60\%$	180.000
Crédito por IDPC con restitución, menos reintegro	$180.000 * 65\%$	117.000
Impuesto Término de Giro	$273.000 - 117.000$	156.000

b) Existen solo propietarios personas jurídicas

Podríamos estar en presencia de 2 tipos de personas jurídicas que sean propietarias de la empresa que entra en liquidación, aquellas contempladas en el artículo 14 Letra A) y D) de la LIR y aquellas que no.

i. Contempladas en el artículo 14 A) y D) N°3

Ya sabemos que estas empresas son las obligadas a llevar contabilidad completa y aquellas Pymes que ya hemos definido.

Como vimos en el ejemplo anterior, si dichas empresas no registran rentas afectas a impuestos finales al momento de su disolución, no les resulta aplicable la tributación establecida en el párrafo tercero del N°1 del artículo 38 bis de la LIR, pero deberán pagar el impuesto de primera categoría correspondiente al año comercial en que ocurre el término de giro.

Ahora bien, las preguntas relevantes que nos podemos hacer son: ¿Cuándo estas empresas podrían estar afectas a impuesto final? ¿Qué pasa con los bienes que ingresan a su patrimonio? ¿Cuál es el valor de aquellos bienes?

a. Afectación a impuestos finales

Como sabemos, según el artículo 2 N°11 de la LIR los impuestos finales son el impuesto global complementario y el impuesto adicional.

Por lo anterior, queda claro que las personas jurídicas que tributan en primera categoría no son sujetos de impuesto global complementario, puesto que este solo afecta a personas naturales.

Por otra parte, las personas jurídicas sí pueden ser sujetos de impuesto adicional cuando remesen las divisas al exterior y estén conformadas en un país extranjero, como consagra el artículo 52 de la LIR.

En conclusión, el impuesto de término de giro será pagado por las personas naturales afectas a impuestos finales y por personas jurídicas extranjeras afectas al impuesto adicional.

b. Situación de los bienes que ingresan

La regulación de la situación de los bienes que adquiere una empresa se encuentra regulada en el N°5 del artículo 38 bis de la LIR, donde además se señala la valoración tributaria de los bienes que se encuentran en empresas que terminan su giro cuando son adjudicados a sus propietarios.

Ahora bien, también encontramos una norma relevante al respecto: la letra g) del N°8 del artículo 17 de la LIR, el cual establece la no tributación de tales bienes adjudicados en la liquidación o disolución de dichas empresas el cual establece que no constituirán rentas, al disponer que *“la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista, se trate de una persona natural o no, con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de*

los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7° de este artículo, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma y que se hayan considerado para efectos de la aplicación en el artículo 38 bis, al término de giro. El valor de adquisición de los bienes que se le adjudiquen corresponderá a aquel que haya registrado la empresa o sociedad de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro, conforme a lo establecido en el referido artículo 38 bis” (el destacado es nuestro).

El citado N°5 del artículo 38 bis de la LIR establece una norma de control respecto de los valores tributarios correspondientes a los bienes adjudicados a los propietarios de una empresa, comunidad o sociedad como aquellas referidas en dicho artículo, que termina su giro a partir de la señalada fecha, con ocasión de la liquidación o disolución de la misma.⁷¹

La referida norma dispone que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen de una empresa acogida al régimen de la letra A) o al del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, corresponde a aquel que ésta haya registrado de acuerdo con las normas de la Ley antes señalada a la fecha de término de giro. En dicha adjudicación, no corresponde

⁷¹ Oficio 643 de 2021, del Servicio de Impuestos Internos.

aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario⁷² sobre la tasación de bienes del SII.⁷³

En el caso de que los adjudicatarios fuesen a su vez empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14, la diferencia positiva que se produzca entre el valor de adjudicación e inversión total realizada por éstas en la empresa que se disuelve deberá reconocerse como un ingreso del periodo, en la forma en que se explica y detalla en la Circular 73 de 2020 en un punto 3.2.2.

Por lo anterior, el Servicio señala que “en concordancia, de acuerdo con la letra g) del N°8 del artículo 17 de la LIR, no constituye renta, la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista, se trate de una persona natural o no, con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios

⁷² Artículo 64.- “El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los Art. 3° a) y b) casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicaciones similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.”

⁷³ Oficio N°643 de 2021, Servicio de Impuestos Internos

del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7° de este artículo, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma y que se hayan considerado para efectos de la aplicación en el artículo 38 bis, al término de giro. El valor de adquisición de los bienes que se le adjudiquen corresponderá a aquel que haya registrado la empresa o sociedad de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro, conforme a lo establecido en el referido artículo 38 bis.”⁷⁴

Por lo tanto, lo importante es que la adquisición de bienes no constituye renta por montos iguales o menores al valor de la aportación que realice el propietario de la empresa que realiza el término de giro.

ii. No Contempladas en el artículo 14 A) y D) N°3

A diferencia de los casos anterior el Servicio emitió un oficio señalando que en el caso de los propietarios personas jurídicas no se encuentren acogidas a alguno de los regímenes indicados en el párrafo anterior, sí procederá el impuesto del artículo 38 bis de la LIR al tratarse de regímenes que no implican llevar contabilidad completa.⁷⁵

c) Propietarios corresponden a personas naturales

Tal como se mencionó en el ejemplo del punto a), las personas naturales que están afectos a impuesto finales deberán pagar el impuesto de término de giro de la misma forma en la que se realizó el cálculo en dicho ejercicio.

⁷⁴ Ídem

⁷⁵ Oficio N°1150 de 2022, Servicio de Impuestos Internos

VII. FIN DE LA VIDA JURÍDICA DE LAS EMPRESAS

1. Obligaciones de los comerciantes

Las obligaciones de los comerciantes son fundamentalmente cuatro, a saber, la obligación de llevar ciertos libros de contabilidad, la de inscribir determinados documentos en el Registro de Comercio, la de inscribirse en registros especiales determinados, que no afecta a todos, la de pagar patente municipal, que tampoco es de orden general⁷⁶, además de aquellas obligaciones tributarias como dar inicio de actividades y emitir factura.

Por lo tanto, al momento que los comerciantes buscan dar término a sus actividades, ellos también tienen ciertas obligaciones como lo son el dejar de llevar libros de contabilidad, inscribir su disolución en el Registro de Comercio y dar aviso de término de giro. En consecuencia, este último es simplemente un trámite administrativo que debe realizarse para efectos de proceder con fin de vida jurídica de las empresas y especialmente, de las sociedades.

Esto queda de manifiesto, según indicamos en el Capítulo III, número 1 letra e), al señalar que para efectos de proceder con la disolución de una sociedad de personas y eventualmente de una sociedad por acciones, primeramente, debe realizarse el término de giro para permitir que los notarios puedan autorizar la escritura pública correspondiente y que, el hecho de cumplir con este trámite administrativo, no conlleva la extinción de las obligaciones legales ni aquellas contraídas por la empresa durante el ejercicio de su actividad, por lo que nada impide que eventualmente se inicie un procedimiento contencioso en contra de una sociedad que ha realizado término de giro, atendiendo que la personalidad jurídica sigue vigente.

Consecuentemente con lo anterior, el artículo 44 del Código de Comercio señala que “*los comerciantes deberán conservar los libros de su giro hasta que termine de todo punto la liquidación de sus negocios*”. Es más, la ex Superintendencia de Valores y Seguros (hoy Comisión para el Mercado Financiero) amplía dicha obligación señalando que no solo recae sobre los libros, sino también sobre las sesiones de directorio, memorias, balances, planillas de imposiciones a las instituciones de previsión y en general, todos los antecedentes contables en

⁷⁶ Sandoval, Ricardo (2009). Derecho Comercial, Tomo I, Volumen 1, pág. 90. Editorial Jurídica.

donde se encuentra reflejada la historia de la sociedad hasta que se produzca su total liquidación⁷⁷.

Así, el término de la vida jurídica es un hecho complejo que se compone de múltiples elementos civiles, comerciales, laborales y tributarios, los que tienen como finalidad abarcar aspectos relevantes para las sociedades o empresas. Por lo anterior, el hecho que el término de giro sea un proceso previo, costoso, extendido en el tiempo y que pueda generar el pago de impuestos postergados, evita que ciertos contribuyentes cumplan con dicha etapa y puedan luego continuar con las restantes etapas necesarias para el cumplido término de sus actividades. Así, podemos observar que una gran cantidad de empresas ya sea por falta de recursos, insolvencia, desconocimiento o con el simple afán de evitar el pago de impuestos postergados, no realizan término de giro, privilegiando un cierre informal. Del mismo modo, advertimos que en otros casos, generalmente por desconocimiento o falta de recursos, efectuado el término de giro, no continúan cumpliendo con las otras obligaciones tendientes a lograr el cierre definitivo.

Con motivo y como consecuencia de lo anterior, se acumulan empresas y sociedades inactivas en los distintos registros, ya sea del Servicio de Impuestos Internos, del Registro de Comercio a cargo del Conservador de Bienes Raíces, del Registro de Empresas y Sociedades del Ministerio de Hacienda, entre otros.

Otro problema que se suscita, desde el punto de vista administrativo, es que el cumplimiento de los plazos por parte del Servicio, pudiendo estar cerca de un año analizando el término de giro de una sociedad. Lo anterior es un elemento que también lleva a las empresas a no realizar un término de giro, privilegiando un cierre informal, u optar por uno simplificado. A pesar de ello, en la práctica puede apreciarse un esfuerzo por parte del Servicio para reducir los tiempos de tramitación efectiva del término de giro.

Por ello, la facultad del Servicio de Impuestos Internos para declarar de oficio el término de giro, si bien viene a solucionar un problema administrativo de dicho organismo, esto es, la saturación de los registros de este, no ataca el problema de fondo, pues en definitiva, muchos comerciantes y, especialmente, empresas de menor tamaño, ya sea que se estructuren como empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada o sociedades, esperan

⁷⁷ Oficio Ordinario N°17387 de la Superintendencia de Valores y Seguro de fecha 24 de junio de 2011.

la resolución del SII y no continúen con los pasos necesarios para el cierre formal de sus actividades.

2. ¿Es el término de giro un castigo al término de las operaciones?

Hemos analizado los artículos relevantes con respecto al término de giro, de ello se puede observar que el artículo 14 de LIR regula como tributan las empresas en relación a sus rentas, en otras palabras y en conjunto con otras normas, nos señala la forma en la cual se determinan las obligaciones tributarias de las empresas durante las distintas etapas de su vida jurídica.

Ahora bien, el artículo 38 bis de la LIR y el artículo 69 del Código Tributario, como pudimos analizar, regulan un impuesto para aquellas empresas que terminan su giro o para aquellas sociedades que se disuelven, con la finalidad de cobrar el pago de los impuestos que las rentas generaron durante la vida de aquel contribuyente y por las cuales aún no se ha tributado. Esto es, busca determinar el monto de las rentas pendientes de tributación o de tributación postergada, liquidando el monto respectivo.

Esto se vuelve más claro cuando vemos que el artículo 38 bis de la LIR consagra un impuesto en base al capital propio tributario de la empresa al término de giro y teniendo en consideración los distintos registros, en especial al establecer que debe descontarse el capital efectivamente invertido en la sociedad, lo que quiere decir que busca solo una tributación de las rentas generadas, las cuales se toman como retiradas, remesadas o distribuidas al momento del término de giro.

Este impuesto, por lo tanto, no es un castigo al término de las actividades económicas, puesto que si así fuera, dicho tributo debiera ser pagado por la misma empresa que realiza su término de giro pero, como analizamos, esto solo ocurre con las personas naturales que obtienen rentas finales producto de la remesa, distribución o retiro de estas rentas, en la parte correspondiente al impuesto global complementario y descontando la inversión realizada en la sociedad. Ahora bien, en el caso de las personas jurídicas, éstas pueden absorber la deuda e incluirla en su contabilidad, postergando así el pago del impuesto, como en el caso de las fusiones. Por ello, podemos concluir que este impuesto se pagará solo una vez que exista un retiro efectivo de éstas,

tratamiento que es coincidente con las características y principios de un sistema integrado de tributación.

Dicho lo anterior, la finalidad del término de giro, como trámite necesario al cese de actividades, no es más que la oportunidad de saldar las obligaciones tributarias que se encontraren pendientes de determinación y pago, las que podrán ser postergadas o no – por tratarse de impuestos finales – dependiendo de la naturaleza jurídica de los socios, accionistas, titulares o propietarios de la empresa. En este sentido, no es distinto a las consecuencias contractuales, laborales o societarias que derivan del cese de actividades y cierre de la empresa.

VIII. CONCLUSIÓN

El término de la vida jurídica de las empresas, al igual que el nacimiento de estas, es un proceso complejo que consta de diversas etapas y considera el cumplimiento de múltiples obligaciones, asociadas a los aspectos tributarios, contables, societarios y regulatorios que las afectan. Entre éstos aspectos, encontramos la obligación de término de giro tributario. El término de giro, como su nombre lo indica, se relaciona con el cese de la capacidad o intención del contribuyente, ya sea persona jurídica o natural, de realizar actividades que puedan generar efectos tributarios.

El correcto término de la vida jurídica de las empresas, sociedades y otras entidades, requiere la realización de trámites tributarios, comerciales y civiles, tales como la disolución y liquidación de las sociedades, dejar de llevar libros de contabilidad, conservar libros y registros, finiquitar contratos de trabajo, realizar inscripciones en el Registro de Comercio y dar aviso de término de giro, entre otras. Esto emana de la necesidad que tiene el Derecho de someter a la organización empresarial a la formalidad necesaria para convertirla en centro de imputación de los derechos y obligaciones que correspondan, tanto en su nacimiento, como durante el desarrollo de sus actividades y al término de éstas.

La complejidad, duración y costos asociados a las obligaciones vinculadas al cese de actividades de la empresa, conlleva a que muchas de éstas y particularmente las PYMES, tengan dificultades para dar cabal cumplimiento a dichas exigencias, privilegiando el cierre informal o de hecho.

Lo anterior ha generado una gran cantidad de empresas inactivas, que se encuentran plenamente vigentes en los registros respectivos, o bien, cuyos trámites de cese de actividades fueron iniciados más no terminados por sus administradores, socios, titulares o apoderados.

Reconociendo esta situación y ante la gran carga administrativa que la misma implicaba para el Servicio de Impuestos Internos, la normativa otorgó al Servicio de Impuestos Internos la facultad de declarar el término de giro de oficio a los contribuyentes que han permanecido inactivos durante más de 36 meses. Esta facultad ha sido ampliamente utilizada, declarando el término de giro mediante resolución de oficio a más de 800 mil contribuyentes en los últimos años, eliminando el SII de sus registros a las sociedades, empresas y contribuyentes inactivos o “fantasmas”.

Sin embargo, esta facultad ha generado un sostenido aumento de empresas que se someten al cierre informal, esto es, que no solicitan término de giro ni perseveran en la realización de los demás actos asociados al cese de sus actividades. Ello, considerando que al menos desde un punto de vista tributario, es el SII quien se encarga del término de giro de manera administrativa respecto de aquellos contribuyentes que no lo han realizado y de concurrir los requisitos para ello.

Así las cosas, esta solución administrativa a un problema de un ente fiscalizador, ha generado un desincentivo aún mayor entre los comerciantes y empresarios para formalizar el término de la vida jurídica de sus empresas y sociedades. En efecto, a pesar de que los pasos para cesar en el ejercicio de una actividad mercantil, societaria o empresarial solo buscan dar certeza jurídica a quien la realizaba, permitiendo el correcto y definitivo término de sus obligaciones para con sus socios, la sociedad, el fisco u otras personas naturales o jurídicas vinculadas, y no constituyen en lo absoluto un castigo o sanción, aumenta el número de quienes los evitan, ya sea por factores de tiempo, costo u otros relacionados, los que como hemos indicado en este trabajo, no parecieran ser exagerados, abusivos o injustos.

Por lo tanto, la problemática del correcto término de la vida jurídica de las empresas no sólo continúa, sino que pareciera agravarse, quizás debido a la falta de una regulación orgánica al respecto, o a la falta de percepción en los distintos actores acerca de la importancia y beneficios derivados del cierre exitoso, o al hecho de que el trámite más costoso y que se erige como requisito para los restantes constituye el término de giro.

IX. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA:

1. Bartelsman, E.; Scarpetta, S.; Schivardi, F. (2005). Comparative analysis of firm demographics and survival: evidence from micro-level sources in OECD countries. *Industrial and Corporate Change*, volume 14, number 3, pp. 365-391.
2. Benavente, J. M; Külzer, C. (2008). Creación y muerte de empresas en Chile. *Estudios de Economía*, vol. 35, N° 2, pp. 215-239.
3. Cabral, L.; Mata, J. (2003). On the evolution of the Firm Size Distribution: facts and theory. *The American Economic Review*, volume 93, N° 4, pp. 1075-1090.
4. Endress, Sergio; Figueroa, Patricio (2004). *Manual de Derecho Tributario. El impuesto a la renta: parte general*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
5. Estudios Tributarios, C. (2011). Tributación de las rentas acumuladas en el registro FUT con el impuesto único del 35% y la opción de reliquidar el Impuesto Global Complementario que tienen: el empresario individual, socio o accionista, de acuerdo al artículo 38 bis de la LIR. *Revista de Estudios Tributarios*, (4), pág. 245-252. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41151/42689>.
6. Estudios Tributarios, C. (2012). Retiros en exceso. *Revista de Estudios Tributarios*, (7), pág. 253-272. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41106/42651>.
7. Soto Castro, V., & Morales Briones, A. (2019). Efecto en fusiones de sociedades acogidas al artículo 14B de la LIR frente a contribuyentes con RAI negativo y RAI positivo. *Revista De Estudios Tributarios*, (20), 31–65. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/52342>
8. González Silva, L. (2022). Término de giro de empresas del régimen de imputación parcial de créditos. *Revista De Estudios Tributarios*, 26(26), 227–237. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/66388>
9. Ibaceta Rivea, H. (2012). Efectos tributarios de las fusiones propias. *Revista De Estudios Tributarios*, (6), pág. 9–34. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41111>

10. Morales Torres, P. (2022). Costos de Cumplimiento Tributario: Percepción de los Contribuyentes Pymes. *Revista De Estudios Tributarios*, (27), 77–122. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/68124>
11. González Silva, L. (2016). Impuesto único y sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables. *Revista De Estudios Tributarios*, (12), pág. 321–331. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40422>
12. González Silva, L. (2021). Registro Tributario de las Rentas Empresariales - Parte I. *Revista De Estudios Tributarios*, 1(24), pp. 255–270. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60708>
13. González Silva, L. (2021). Registro Tributario de las Rentas Empresariales - Parte II. *Revista De Estudios Tributarios*, 1(24), pp. 271–284. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/60709>
14. Emilfork Soto, E. (2004). El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis). *Revista de Derecho, Universidad de Concepción*, N°215-216, págs. 49-72.
15. González Silva, L. (2016). Reforma Tributaria - Término de giro en períodos 2015 y 2016. *Revista de Estudios Tributarios*, (14), pág. 299-309. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40289/41842> .
16. Ministerio de Economía, Fomento y Turismo (2016). Dinámica empresarial. Brechas regionales y sectoriales de las pymes en Chile. <https://www.economia.gob.cl/wp-content/uploads/2014/11/Bolet%c3%adn-Din%c3%a1mica-Empresarial-2005-2012.pdf>
17. Urrutia Muñoz, Heriberto (2016). Presunción Legal de Término de Giro. *Manual de Consultas Tributarias* 463, 23. Thomson Reuters.
18. Matus Fuentes, Marcelo (2021). *Curso de Derecho Tributario Chileno, Parte general y especial*. Thomson Reuters.
19. Sandoval, Ricardo (2009). *Derecho Comercial, Tomo I, Volumen 1*, pág. 90. Editorial Jurídica.

CIRCULARES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:

1. Circular 31 de 2014, Servicio de Impuestos Internos
2. Circular 73 de 2020, Servicio de Impuestos Internos

3. Circular 30 de 2016, Servicio de Impuestos Internos
4. Circular 10 de 2015, Servicio de Impuestos Internos
5. Circular 42 de 2015, Servicio de Impuestos Internos

OFICIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS:

1. Oficio 1375 de 1988, Servicio de Impuestos Internos
2. Oficio 1511 de 2020, Servicio de Impuestos Internos
3. Oficio 2146 de 2020, Servicio de Impuestos Internos
4. Oficio 643 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
5. Oficio 1046 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
6. Oficio 1469 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
7. Oficio 1590 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
8. Oficio 1640 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
9. Oficio 2592 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
10. Oficio 2626 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
11. Oficio 3044 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
12. Oficio 3451 de 2021, Servicio de Impuestos Internos
13. Oficio 623 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
14. Oficio 670 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
15. Oficio 761 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
16. Oficio 1150 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
17. Oficio 1321 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
18. Oficio 1361 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
19. Oficio 1367 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
20. Oficio 1418 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
21. Oficio 1676 de 2022, Servicio de Impuestos Internos
22. Oficio 2645 de 2022, Servicio de Impuestos Internos