

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 LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR).

Artículo preparado por el
Centro de Estudios Tributarios
de la Universidad de Chile (CET UChile)

1. Transcripción de la norma legal.

Artículo 38 bis. Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que pongan término a su giro, deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el artículo 14, letra A), número 3º, c), o en el inciso segundo del artículo 14 bis, según corresponda, incluyendo las del ejercicio.

Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto de 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el número 3º del artículo 54. No se aplicará este impuesto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha del término de giro.

No obstante, el empresario, socio o accionista, podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas, como afectas al impuesto global complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- A estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa a la que se pone término tuviera una existencia inferior a tres ejercicios el promedio se calculará por los ejercicios de existencia efectiva. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

2.- Las rentas o cantidades indicadas en el número anterior gozarán del crédito del artículo 56, número 3), el cual se aplicará con una tasa de 35%. Para estos efectos, el crédito deberá agregarse en la base del impuesto en la forma prescrita en el inciso final del número 1 del artículo 54.

2. Normas impartidas sobre la materia, por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII) sobre la forma en que se determinan las rentas o cantidades, de acuerdo a lo establecido en la letra a) del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR (Circular N° 46 de 1990).

01	<p>Remanente de utilidades tributables o saldos negativos, existentes al 31 de diciembre del año anterior en el cual ocurre el término de giro, desde aquellas generadas a contar del 01-01-1984.....</p> <p>1.1 Más: reajuste V.I.P.C. comprendido entre el último día del mes de noviembre del año anterior y el último día del mes anterior al del término de giro.....</p>	<p>\$ +/-</p> <p>\$ +/-</p>
02	<p>Renta líquida Imponible de Primera Categoría o pérdida Tributaria, según proceda, correspondiente al período del término de giro.....</p> <p>2.1 Menos. Gastos Rechazados del artículo 33 N° 1 de la Ley de la Renta, que cumplan los requisitos y condiciones que establezca el inciso primero del artículo 21 del citado cuerpo legal.....</p> <p>2.2 Más: Pérdida de arrastre de años anteriores.....</p>	<p>\$ +/-</p> <p>\$ -</p> <p>\$ +</p>
03	<p>Dividendos y participaciones sociales percibidos de otras empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad completa; incluyendo las rentas devengadas cuando se dé la situación señalada en el inciso segundo de la letra a) del N° 1 letra A) del artículo 14 de la LIR.....</p>	<p>\$ +</p>
04	<p>Rentas presuntas en los casos en que corresponda, de acuerdo con las normas que regulan estos regímenes.....</p>	<p>\$ +</p>
05	<p>Reinversión de utilidades tributables conforme a los incisos primero y segundo de la letra c) del N° 1, del párrafo A) del artículo 14 del LIR.....</p>	<p>\$ +</p>
06	<p>Rentas, ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas excluidas de la Renta Líquida Imponible del impuesto de Primera Categoría de la empresa que hace término de Giro, pero afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.....</p>	<p>\$ ±</p>
	<p>Fondo de Utilidades Tributables</p>	<p>\$ +/-</p>

	Cantidades que se deducen (cuando el FUT, sea positivo)	
07	Excesos de retiros pendientes de tributación al término del ejercicio del año anterior conforme a lo establecido en la letra b) del N°1, letra A) del artículo 14 de la LIR, debidamente reajustado.....	(\$ -)
08	Retiros y distribuciones efectivas efectuadas durante el ejercicio en el cual ocurre el término de giro, debidamente reajustados.....	(\$ -)
	Rentas o cantidades pendiente de retiro o distribución a la fecha del término de giro y afectas a la tributación única del artículo 38bis de la LIR(solo saldo Positivo).....	\$+/- ====

3. **Presentación de caso práctico, cuando se trate de socio persona natural de una sociedad de persona, ambos con domicilio en Chile, Santiago.(Supuesto)**

El representante legal de la Sociedad Comercial Año 2010 Ltda. , Giro: Comercio, Inicio de actividades 02-01-2005; informa que por acuerdo de los socios, la sociedad pone término a su giro, con fecha 30 de septiembre de 2009. Para tal efecto, presenta la siguiente información:

a) Socios que conforman la sociedad:

1.1 Persona natural, con domicilio en Chile, 40% de participación social.

1.2 Persona Jurídica, con domicilio en Chile, 60% de participación social

b) Antecedentes de la Sociedad al 30-09-2009:

01	<ul style="list-style-type: none"> • Remanente de FUT, utilidad neta con derecho a crédito tasa 17%..... • Remanente de FUT, utilidad sin derecho a crédito, impuesto de Primera Categoría..... 	\$ 25.000.000 \$ 4.250.000
02	Renta Líquida Imponible de Primera Categoría al 30-09-2009	\$ 80.000.000
03	Gastos rechazados de acuerdo al artículo 21 de la LIR: <ul style="list-style-type: none"> a) Impuesto renta A.T. 2009, pagado y reajustado b) Gastos no documentados, del ejercicio, pagados y reajustados..... 	\$ 4.250.000 \$ 2.000.000
04	Los socios durante el año 2009, no materializaron retiros de utilidades	

c) Confección del Registro FUT al 30-09-2009, por la Sociedad Comercial Año 2010 Ltda.

	Detalle	FUT	Utilidad neta c/c tasa 17%	Impuesto de 1º Categoría	Crédito 1º categoría	Incremento por Impto., de 1º Catg.
01	Remanente año 2008	29.250.000	25.000.000	4.250.000	5.120.475	5.120.475
(+)	Reajuste a sept. -2,8%	0	0	0	0	0
	Rem. reajustado 30-09-2009	29.250.000	25.000.000	4.250.000	5.120.475	5.120.475
(-)	Gtos. Rechazados Prov.: • Impto.1º Categoría, 04/2009	(4.250.000)		(4.250.000)		
	Saldo remanente FUT	25.000.000	25.000.000	0	5.120.475	5.120.475
02	Rta. Líquida Imponible-2009	80.000.000	66.400.000	13.600.000	13.600.000	
(-)	Gastos Rechazados del ejercicio 2009: • Gastos no documentados	(2.000.000)	(2.000.000)		(340.000)	
	Remanente de FUT al 30-09-2009	103.000.000	89.400.000	13.600.000	18.380.475	5.120.475

d) Determinación de la obligación tributaria que debe cumplir la Sociedad Comercial Año 2010 Ltda.

d.1) Base Imponible del Impuesto Único tasa 35%, del artículo 38bis, correspondiente al socio Persona Natural, al 30-09-2009:

	Utilidades acumuladas FUT a la fecha de Término de Giro	\$	% participación	Base Imponible
01	Utilidades netas con derecho a crédito de Primera Categoría e incremento, tasa 17%...	25.000.000	40%	10.000.000

02	Utilidades brutas del ejercicio, con derecho a crédito de Primera Categoría, tasa 17%.....	78.000.000	40%	31.200.000
	Totales	103.000.000		41.200.000

d.2) Cálculo del Impuesto Único tasa 35%, artículo 38 Bis, que afecta al socio persona natural al 30-09-2009:

	Base Imponible	\$	Tasa de Impuesto	Monto del Impuesto
01	Total de la renta afecta de las utilidades retenidas en el FUT a la fecha de Término de Giro.....	41.200.000	35%	14.420.000
	Imputación de crédito de Primera Categoría:			
a)	Por utilidades netas incluidas en la base imponible, factor 0,204819.....	10.000.000		(2.048.190)
b)	Por utilidades brutas incluidas en la base imponible, tasa 17%.....	31.200.000		(<u>5.304.000</u>)
	Impuesto a pagar al 30-09-2009, por la Sociedad Comercial Año 2010 Ltda.			\$ 7.067.810

- e) El socio Persona Natural, se acoge a la opción que establece el inciso tercero del artículo 38 bis LIR, en tal sentido procederá a reliquidar su impuesto Global Complementario. Para tal efecto proporciona la siguiente información:

	Períodos tributarios en que la Sociedad que pone término de giro tuvo existencia.	Tasa marginales más alta de la escala del impuesto Global Complementario que afecto al socio Persona Natural	Tasa promedio determinada
01	2009	5%	
02	2008	32%	
03	2007	<u>10%</u>	
	Total	47% : 3	16%

- f) Reliquidación del Impuesto Global Complementario Año Tributario 2010, por parte del socio Persona Natural.

De acuerdo a los antecedentes entregado por el socio, cumple los requisitos que establece el N° 1 del inciso tercero del artículo 38 bis de la LIR , para tal efecto, se procede de la siguiente manera:

- f.1) Determinación de la base imponible al 31-12-2009:

	Detalle		Base imponible
01	Renta neta percibida por término de Giro el 30-09-2009 \$ 26.780.000 (\$41.200.000 - \$ 14.420.000)	Factor de actualización 1,005	\$ 26.913.900
(+)	Incremento por crédito impuesto de Primera Categoría tasa 35%.....	\$26.913.900 / 0,65 (menos) \$26.913.900...	<u>\$ 14.492.100</u>
	Total base imponible de Reliquidación		\$ 41.406.000

f.2) Determinación del monto de la devolución de la Reliquidación de Impuesto Global Complementario al 31-12-2009:

	Total Base Imponible	Tasa promedio determinada	Impuesto determinado
01	\$ 41.406.000	16%	\$ 6.624.960
	Menos: Crédito de Primera Categoría		(14.492.100)
Monto de la devolución a solicitar al Fisco, presentando Formulario N° 22 A.T. 2010, para tal efecto debe llenar los datos de la línea 47, del referido formulario.....			(\$ 7.867.140)

4. Comentarios

Después de haber analizado la normativa que rige a las Empresas que ponen Término a su Giro, y al empresario, socio o accionista que optan por acogerse a la Reliquidación de su impuesto Global Complementario, en virtud del artículo 38 bis de la Ley Sobre Impuesto a la Renta; cuando se trate de un socio, se puede decir lo siguiente:

- a) En el evento que un contribuyente tenga una tasa efectiva promedio de los últimos tres años inferior al 35%, y el promedio de sus tasas marginales máximas en igual período de tiempo es menor a 35%, la opción de reliquidar el impuesto Global Complementario de acuerdo al artículo 38 bis de la LIR, es beneficioso para el socio, por cuanto le permite disminuir la carga tributaria respecto del impuesto personal que le afecta, situación que se puede apreciar en el caso analizado en el punto anterior, donde la devolución del crédito por Impuesto de Primera categoría corresponde a \$ 7.867.140.-

- b) Llama la atención que al determinar la base imponible del impuesto Único de 35% del artículo 38 bis de la LIR, no se incrementa cantidad alguna en dicha base imponible, todo ello debido que no existe norma legal en la LIR que obligue a agregar una cantidad equivalente al crédito de Primera Categoría cuando se trate de utilidades netas con derecho a dicho crédito, como ocurre en el caso de los impuestos personales, cuando en su base imponible deben computarse retiros o distribuciones con derecho a crédito por impuestos de Primera Categoría.

- c) Lo anterior nos permite expresar que los contribuyentes obligados a tributar en base a renta efectiva con contabilidad completa con balance general y que además pongan término a su giro, al considerar retiradas o distribuidas las utilidades netas acumuladas con derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría para conformar la base imponible del impuesto Único del 35%, de acuerdo al artículo 38 bis, no deben incrementar cantidad alguna por el referido crédito de Primera Categoría.

Ahora bien, lo anterior da origen a una menor carga tributaria, debido a que en el caso que los propietarios o dueños de las empresas que no efectúan término de giro, las utilidades que retiren o les distribuyan, deberán incrementar dichas utilidades cuando corresponda a utilidades netas con derecho a crédito de Primera Categoría, para llegar así al cien por ciento de las rentas generadas por las empresas. En cambio en la conformación de la base imponible del impuesto Único del 35%, artículo 38 bis, cuando se computan rentas netas con derecho al crédito de Primera categoría no se llega al cien por ciento de la renta generada por dichos entes.

- d) Respecto de los gastos rechazados, en virtud del artículo 21 de la LIR, que se originen en el año del término de giro cuando se trate de empresas no sociedades anónimas, se concluye que dichos gastos siempre se imputarán a utilidades brutas en la medida que existan utilidades del ejercicio suficientes para su imputación. Por lo tanto, tendrán derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría tasa directa, es decir, sin incrementar cantidad alguna.