

BONDADES QUE PRESENTA EL REGISTRO FUT PARA LOS DUEÑOS DE EMPRESAS CHILENAS

Luis Ortiz Fuentealba

Magíster en Tributación Universidad de Chile
Contador Público y Auditor
Contador General
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

En el presente artículo se desarrolla un análisis de algunas de las bondades que presenta el Registro FUT para los dueños de las empresas chilenas. En especial observar ciertas situaciones factibles de llevar a cabo por los dueños de empresa, que generan ciertos beneficios tributarios en beneficio personal.

Para ello se ha estimado procedente en primer término, describir la normativa legal contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, donde nace la obligación tributaria del Impuesto Global Complementario o Adicional por las rentas de capital obtenidas por las empresas obligadas a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, respecto del empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N° 1, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones y el registro de la renta líquida imponible de primera categoría y Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

En segundo lugar, conocer la estructura del FUT para empresas individuales, sociedades de persona y en comandita por acciones (socios gestores) y agencias de empresas; sociedades anónimas y en comandita por acciones, respecto de sus accionistas, establecida por Resolución Exenta N° 2.154 de 1991 emitida por el Servicio de Impuesto Internos.

Descripción de beneficios tributarios que pueden observarse en el registro FUT tanto para los empresarios individuales y sus empresas; socios de sociedades de personas y accionistas de sociedades anónimas. Para ello se presentan casos prácticos para cada una de las situaciones descritas, donde se analizará por ejemplo, las pérdidas tributarias, rentas presuntas, rentas percibidas por inversiones en derechos sociales y acciones, reinversiones de utilidades tributables, reliquidación del impuesto global complementario por término de giro, utilidades reinvertidas en sociedades anónimas que se transforman en sociedad de personas, retiros de utilidades por parte de los socios y distribuciones de dividendos por parte de sociedades anónimas.

Lo anterior permitirá observar cuales son algunas de las bondades que presenta el Registro FUT para los dueños de las empresa chilenas, que pueden estar representadas por postergación de la tributación de ciertas rentas a nivel de los impuestos personales y recuperación de impuesto por reliquidación de impuesto global complementario y recuperación del crédito por impuesto de primera categoría por utilidades absorbidas por pérdida tributarias a nivel de las empresas de primera categoría.

1.- INTRODUCCIÓN

Antes de pasar a describir y analizar las bondades que se pueden observar en el registro Fondo de Utilidad Tributable (FUT) para los contribuyentes que están obligados a llevar dicho registro tributario, puede llamar la atención referirnos al concepto bondades, sin embargo, ello no debe sorprendernos por cuanto nuestro sistema tributario vigente premia el ahorro e inversión a nivel de las empresa y de las personas.

Para conocer las principales bondades del referido registro, se describirá la normativa legal de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, posteriormente el formato de registro FUT establecido en Resolución Ex. N° 2154 del año 1991, del Servicio de Impuesto Internos.

Seguidamente, se identificarán alguno beneficios tributarios que se pueden manifestar como postergación de la obligación tributaria a nivel de los impuestos personales, devolución del impuesto de Primera Categoría solicitada por parte de las empresas cuando éstas se encuentren en situación de pérdida tributaria y éstas absorban utilidades tributables con derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría o simplemente obtener beneficios que no se afectan con los impuestos Global Complementario o Adicional.

Finalmente, se generarán algunos comentarios producto del análisis de los casos propuesto para establecer si dichos beneficios tributarios o bondades que contempla la normativa legal que norma el fondo de utilidades tributables (FUT) para efectos de determinar la tributación o control de créditos respecto de las utilidades tributables que sean retiradas o distribuidas por los empresarios, socios o accionistas, se justifica su permanencia o son nocivas para nuestro sistema tributario.

2.- NORMATIVA LEGAL DEL FUT

A continuación se describe la normativa legal que se debe considerar para la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional y el registro de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables para los contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa, contenida en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

“Artículo 14.- Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría, se gravarán respecto de éste de acuerdo con las normas del Título II.

Para aplicar los impuestos global complementario o adicional sobre las rentas obtenidas por dichos contribuyentes se procederá en la siguiente forma:

A) Contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa.

1º.- Respecto de los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1º, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones:

- a) Quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el fondo de utilidades tributables referido en el número 3º de este artículo.*

Cuando los retiros excedan el fondo de utilidades tributables, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro.

Respecto de las sociedades de personas y de las en comandita por acciones, por lo que corresponde a los socios gestores, se gravarán los

retiros de cada socio por sus montos efectivos. En el caso de que los retiros en su conjunto excedan el monto de la utilidad tributable, incluyendo la del ejercicio, cada socio tributará considerando la proporción que representen sus retiros en el total de ellos, respecto de dicha utilidad.

Para los efectos de aplicar los impuestos del Título IV se considerarán siempre retiradas las rentas que se remesen al extranjero.

- b) *Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en la forma indicada en el número 3, letra a), de este artículo. Si las utilidades tributables de ese ejercicio no fueran suficientes para cubrir el monto de los retiros en exceso, el remanente se entenderá retirado en el ejercicio subsiguiente en que se produzcan utilidades tributables y así sucesivamente. Para estos efectos, el referido exceso se reajustará según la variación que experimente el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se entiendan retirados para los efectos de esta letra.*

Tratándose de sociedades, y para los efectos indicados en el inciso precedente, los socios tributarán con los impuestos global complementario o adicional, en su caso, sobre los retiros efectivos que hayan realizado en exceso de las utilidades tributables, reajustados en la forma ya señalada. En el caso que el socio hubiere enajenado el todo o parte de sus derechos, el retiro referido se entenderá hecho por el o los cesionarios en la proporción correspondiente. Si el cesionario es una sociedad anónima, en comandita por acciones por la participación correspondiente a los accionistas, o un contribuyente del artículo 58, número 1, deberá pagar el impuesto a que se refiere el artículo 21, inciso primero, sobre el total del retiro que se le imputa. Si el cesionario es una sociedad de personas, las utilidades que le correspondan por aplicación del retiro que se le imputa se entenderán a su vez retiradas por sus socios en proporción a su participación en las utilidades. Si alguno de éstos es una sociedad, se deberán aplicar nuevamente las normas anteriores, gravándose las utilidades que se le imputan con el impuesto

del artículo 21, inciso primero, o bien, entendiéndose retiradas por sus socios y así sucesivamente, según corresponda.

En el caso de transformación de una sociedad de personas en una sociedad anónima, ésta deberá pagar el impuesto del inciso primero del artículo 21 en el o en los ejercicios en que se produzcan utilidades tributables, según se dispone en el inciso anterior, por los retiros en exceso que existan al momento de la transformación. Esta misma tributación se aplicará en caso que la sociedad se transforme en una sociedad en comandita por acciones, por la participación que corresponda a los accionistas.

- c) *Las rentas que retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta. Igual norma se aplicará en el caso de transformación de una empresa individual en sociedad de cualquier clase o en la división o fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona. En las divisiones se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto respectivo. Las disposiciones de esta letra se aplicarán también al mayor valor obtenido en la enajenación de derechos en sociedades de personas, cuyo mayor valor esté gravado con los Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, pero solamente hasta por una cantidad equivalente a las utilidades tributables acumuladas en la empresa a la fecha de la enajenación, en la proporción que corresponda al enajenante.*

Las inversiones a que se refiere esta letra sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos de capital en empresas individuales, aportes a una sociedad de personas o adquisiciones de acciones de pago, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro. Los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de conformidad a esta letra, no podrán acogerse, por esas acciones, a lo dispuesto en el número 1° del artículo 57 bis de esta ley.

Lo dispuesto en esta letra también procederá respecto de los retiros de utilidades que se efectúen o de los dividendos que se perciban, desde las

empresas constituidas en el exterior. No obstante, no será aplicable respecto de las inversiones que se realicen en dichas empresas.

Cuando los contribuyentes que inviertan en acciones de pago de sociedades anónimas, sujetándose a las disposiciones de esta letra, las enajenen por acto entre vivos, se considerará que el enajenante ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones, quedando sujeto en el exceso a las normas generales de esta ley. El contribuyente podrá dar de crédito el Impuesto de Primera Categoría pagado en la sociedad desde la cual se hizo la inversión, en contra del Impuesto Global Complementario o Adicional que resulte aplicable sobre el retiro aludido, de conformidad a las normas de los artículos 56º, número 3), y 63 de esta ley. Por lo tanto, en este tipo de operaciones la inversión y el crédito no pasarán a formar parte del fondo de utilidades tributables de la sociedad que recibe la inversión. El mismo tratamiento previsto en este inciso tendrán las devoluciones totales o parciales de capital respecto de las acciones en que se haya efectuado la inversión. Para los efectos de la determinación de dicho retiro y del crédito que corresponda, las sumas respectivas se reajustarán de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del pago de las acciones y el último día del mes anterior a la enajenación.

Con todo, los contribuyentes que hayan enajenado las acciones señaladas, podrán volver a invertir el monto percibido hasta la cantidad que corresponda al valor de adquisición de las acciones, debidamente reajustado hasta el último día del mes anterior al de la nueva inversión, en empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, no aplicándose en este caso los impuestos señalados en el inciso anterior. Los contribuyentes podrán acogerse en todo a las normas establecidas en esta letra, respecto de las nuevas inversiones. Para tal efecto, el plazo de veinte días señalado en el inciso segundo de esta letra, se contará desde la fecha de la enajenación respectiva.

Los contribuyentes que efectúen las inversiones a que se refiere esta letra, deberán informar a la sociedad receptora al momento en que ésta perciba la inversión, el monto del aporte que corresponda a las utilidades tributables que no hayan pagado el Impuesto Global Complementario o Adicional y el crédito por Impuesto de Primera

Categoría, requisito sin el cual el inversionista no podrá gozar del tratamiento dispuesto en esta letra. La sociedad deberá acusar recibo de la inversión y del crédito asociado a ésta e informar de esta circunstancia al Servicio de Impuestos Internos. Cuando la receptora sea una sociedad anónima, ésta deberá informar también a dicho Servicio el hecho de la enajenación de las acciones respectivas.

2º.- Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, o en conformidad con lo dispuesto en los artículos 54, número 1º y 58, número 2º, de la presente ley.

3º.- El fondo de utilidades tributables, al que se refieren los números anteriores, deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa:

- a) En el registro del fondo de utilidades tributables se anotará la renta líquida imponible de primera categoría o pérdida tributaria del ejercicio. Se agregará las rentas exentas del impuesto de primera categoría percibidas o devengadas; las participaciones sociales y los dividendos ambos percibidos, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo de la letra a) del número 1º de la letra A) de este artículo; así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidos o devengados, que sin formar parte de la renta líquida del contribuyente estén afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando se retiren o distribuyan.*

Se deducirá las partidas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21.

Se adicionará o deducirá, según el caso, los remanentes de utilidades tributables o el saldo negativo de ejercicios anteriores, reajustados en la forma prevista en el número 1º, inciso primero, del artículo 41.

Al término del ejercicio se deducirán, también, los retiros o distribuciones efectuados en el mismo período, reajustados en la forma indicada en el número 1º, inciso final, del artículo 41.

- b) En el mismo registro, pero en forma separada del fondo de utilidades tributables, la empresa deberá anotar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores reajustado en la variación*

del índice de precios al consumidor, entre el último día del mes anterior al término del ejercicio previo y el último día del mes que precede al término del ejercicio.

- c) En el caso de contribuyentes accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones, el fondo de utilidades tributables sólo será aplicable para determinar los créditos que correspondan según lo dispuesto en los artículos 56, número 3), y 63.*
- d) Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer término, a las rentas o utilidades afectas al impuesto global complementario o adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del impuesto de primera categoría que les haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada o distribuida, conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término del giro.”*

3.- EMPRESAS OBLIGADAS A LLEVAR EL REGISTRO FUT

En virtud del N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta y en concordancia con la Resolución Exenta N° 2.154 de fecha 19-07-1991, se establece que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, obligados o que opten por declarar en dicha categoría sus rentas efectivas determinadas a base de un balance general, según contabilidad completa, deberán llevar un libro especial denominado Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables.

En dicho libro deberán anotar en forma detallada la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría o la pérdida tributaria del ejercicio y las utilidades tributables con derecho a crédito o sin derecho a él, y otros ingresos o partidas y hacer la imputación de los retiros o distribuciones de acuerdo con las disposiciones pertinentes contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, comenzando por las rentas o utilidades más antiguas y con derecho al crédito que corresponda de acuerdo a la tasa del impuesto de Primera Categoría que las haya afectado.

4.- ESTRUCTURA NORMATIVA DEL REGISTRO FUT

De acuerdo a lo instruido por el Servicio de Impuestos Internos, mediante Resolución Exenta N° 2.154 de fecha 19-07-1991, publicada en Circular N° 40 de fecha 26-07-1991, el detalle de las utilidades tributables y de los otros ingresos o partidas y la imputación de los retiros o distribuciones, deberá ceñirse al siguiente ordenamiento, sin perjuicio de otros ajustes o formatos que los contribuyentes consideren necesario efectuar o utilizar en situaciones especiales para la correcta determinación de dichos datos:

A. EMPRESARIOS INDIVIDUALES, SOCIEDADES DE PERSONAS Y EN COMANDITA POR ACCIONES (RESPECTO DE LOS SOCIOS GESTORES) Y AGENCIAS DE EMPRESAS EXTRANJERAS.

DETALLE	PARCIAL	SUBTOTAL	TOTAL
1. Remanente del fondo de utilidades tributables (FUT) del ejercicio anterior (o saldo negativo).....			\$...
Más: Reajuste de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance.....			\$..
Subtotal (positivo o negativo)			\$...
Cantidades que deben agregarse:			

2 Renta líquida imponible de primera categoría del ejercicio (positiva o negativa).....	\$...		
SE REPONEN (O SE EXCLUYEN): PERDIDAS TRIBUTARIAS DE	\$...		

<p>ARRASTRE ...</p> <p>SUBTOTAL.....</p> <p>MENOS:</p> <p>2.1) Las partidas señaladas en el artículo 33, N° 1, en detalle, y que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Deben incluirse, también, aquellas cantidades representativas de desembolsos que no han disminuido la renta líquida imponible declarada en el ejercicio correspondiente (registro en el Activo). Comprende las referidas cantidades con su reajuste. Si se generaron en ejercicios anteriores, debe indicarse el ejercicio respectivo.....</p>	<p>\$...</p> <p>(\$)</p>		
<p>DEBEN rebajarse en todo caso las siguientes partidas, porque siguen formando parte de la R.L.I. aunque las excluye el Art. 21:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades. ▪ El pago por patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto, y ▪ Las donaciones para fines culturales según Art. 8° Ley N° 18.985/90. ▪ (Los contribuyentes en general rebajan, además, el impuesto de primera categoría y el impuesto territorial. Los contribuyentes del art. 58 N° 1, rebajan, también, el impuesto único del Art. 21). <p>NO DEBEN rebajarse las siguientes partidas:</p> <p>a) Retiros del empresario, agencia extranjera o socios (Art. 33, N° 1, letra c).</p> <p>b) Sumas pagadas por bienes del activo.</p>			
<p>c) Costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados rentas o a rentas exentas y sólo hasta el monto de éstos últimos (Art. 33, N° 1, letra e) y N° 2, letra b)). Esta norma no es aplicable a las rentas y gastos normales y corrientes objeto del</p>			

negocio. (Por ejemplo, exención de primera categoría que beneficia a Zonas Francas) d) Gastos anticipados pagados en el ejercicio y que, de acuerdo a su naturaleza, deben ser aceptados en ejercicios posteriores. 2.2) Utilidades afectas al impuesto único de primera categoría, incluidas en la R.L.I. de Primera Categoría.....	(\$)		
2.3) R.L.I. de primera categoría, depurada de pérdida de arrastre, gastos rechazados y pagados, y de rentas afectas al impuesto único de Primera Categoría.....	—	\$...	

3. Retiros efectuados de sociedades de personas de primera categoría, obligadas a llevar contabilidad completa, con tope del FUT de las citadas sociedades.			
Sociedad: RUT:			
Fondo de utilidades tributables al 31 de diciembre.....		\$...	==
3.1) Excesos de retiros de ejercicios anteriores. Se registran reajustados sobre el valor histórico al término del ejercicio en el que se produjo el retiro, según variación anual del I.P.C. del o los ejercicios siguientes. (La forma de cómo deben imputarse al FUT en la sociedad de la cual se efectúa el retiro, se explica en el N° 10)).....		\$...	
3.2) Retiros efectivos efectuados de la sociedad en el ejercicio. Se registran sin reajuste. (La forma de cómo deben imputarse al FUT. en la sociedad de la cual se efectúa el retiro, se explica en el N° 10))		\$...	

<p>4. Participaciones percibidas o devengadas provenientes de otras empresas de primera categoría que declaran su renta efectiva determinada mediante contabilidad simplificada....</p> <p>Sociedad: _____ RUT: _____</p> <p>R.L.I. 1ª.Categoría o Pérdida Tributaria del ejercicio..... \$...</p> <p>==</p> <p>% Participación según contrato social. Participación a incluir como renta imponible..... \$...</p> <p>==</p>	<p>\$...</p>		
---	--------------	--	--

<p>5) En el caso de agencias extranjeras, retiros efectuados de sociedades de personas que declaren en la Primera Categoría a base de renta presunta, con tope del F.U.T. de las citadas sociedades determinado de acuerdo a la participación en las utilidades que le corresponde a la agencia extranjera.</p> <p>Detalle de la renta líquida imponible de Primera Categoría de la sociedad o Pérdida Tributaria..... \$...</p> <p>Se Agregan (en detalle):</p> <p>5.1) Otros ingresos y beneficios sociales tributables que se hayan rebajado para determinar la renta anterior..... \$...</p> <p>SUBTOTAL \$...</p> <p>Se Deducen (en detalle):</p> <p>5.2) Las partidas señaladas en el artículo 33 N° 1, en detalle y que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Deben incluirse, también, aquellas cantidades representativas de desembolsos que no han disminuido la renta líquida declarada en el ejercicio correspondiente (registro en el Activo). Comprende las referidas cantidades con su reajuste. Si se generaron en ejercicios anteriores, debe indicarse el ejercicio</p>	<p>\$...</p> <p>\$...</p> <p>\$...</p> <p>(\$)</p>		
--	--	--	--

<p>respectivo.....</p> <p>DEBEN:</p> <p>Rebajarse en todo caso las siguientes partidas, porque siguen formando parte de la R.L.I., aunque las excluye el Art. 21:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades, ▪ El pago por patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto, ▪ Impuesto de Primera Categoría y Contribuciones de Bienes Raíces, ▪ Donaciones para fines culturales según artículo 8° Ley 18.985/90. <p>NO deben rebajarse las siguientes partidas:</p> <p>a) Retiros de los socios (Art. 33, N° 1, letra c);</p> <p>b) Sumas pagadas por bienes del activo;</p> <p>c) Costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas, y sólo hasta el monto de estas últimas (Art. 33, N° 1, letra e) y N° 2, letra b)). Esta norma no es aplicable a las rentas y gastos normales y corrientes objeto del negocio (Por ejemplo, exención de Primera Categoría que beneficia a las Zonas Francas), y</p> <p>d) Gastos anticipados pagados en el ejercicio y que, de acuerdo a su naturaleza, deben ser aceptados en ejercicios posteriores.....</p> <p>Utilidad social tributable del ejercicio, sin rebaja retiros.....</p> <p>Remanente de utilidad social tributable de ejercicios anteriores reajustado, o saldo negativo.....</p> <p>5.3) Excesos de retiros de ejercicios anteriores reajustados y retiros efectivos efectuados de la sociedad de personas en el ejercicio sin reajuste, con tope de la utilidad tributable que le corresponde a la agencia extranjera, según su participación en las utilidades (Ver números 3.1 y 3.2).....</p>	<p>—</p> <p>\$...</p> <p>\$...</p> <p>==</p> <p>\$...</p>		
---	---	--	--

<p>6) Reversión de utilidades tributables de otras empresas, sin reajuste, financiadas con retiros del FUT, de una empresa individual o sociedad de personas, o con el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales, según Art. 14, Letra A), N° 1, letra c).....</p> <p>Empresa de origen:</p> <p>RUT:</p> <p>Fecha del aporte:</p>		\$...	
<p>7) Rentas exentas del impuesto de primera categoría, pero afectas al impuesto Global Complementario o Adicional (como ser: dividendos repartidos por sociedades anónimas y en comandita por acciones) y cualquier otro ingreso percibido en el ejercicio que sea tributable y que no se encuentre comprendido en otro número. Sin reajuste. (Indicar detalle).....</p>		\$...	
<p>8) Rentas presuntas o participación en rentas presuntas, excepto en el caso de agencia de empresas extranjeras. (No absorbidas por pérdidas tributarias de actividades sujetas a renta efectiva).....</p> <p>Empresa: RUT:</p> <p>Actividad:</p> <p>Renta presunta total..... \$.....</p> <p>=====</p> <p>SUMAS.....</p>		\$...	— \$...
<p>FUT ANTES DE IMPUTACIONES DE RETIROS DEL EJERCICIO (Positivo o negativo).....</p> <p>IMPUTACIONES AL FUT (Sólo en el caso que sea positivo y hasta ese monto)</p>		\$...	

<p>9) Rentas presuntas incluidas en el N° 8 anterior.- En el caso de socios, identificarlos e indicar el porcentaje de su participación.....</p>			\$...
<p>Saldo Ingresos (o subtotal del FUT negativo)</p>			\$...

<p>10) Retiros.- Se rebajan en primer lugar excesos de retiros de ejercicios anteriores y posteriormente los retiros efectivos del ejercicio, efectuados por el contribuyente individual, socios o agencias extranjeras. (Incluye los préstamos hechos a los socios). Los excesos de retiros se deben reajustar por la variación del I.P.C. que corresponda al período pertinente del ejercicio en que se efectuó el retiro y, además, por el o los ejercicios siguientes hasta que puedan imputarse a la utilidad tributable. Los retiros efectivos se reajustan por la variación del I.P.C. que corresponda al período pertinente del ejercicio en que se efectuaron.</p> <p>10.1) En el caso que los retiros sólo correspondan a la empresa y no sea ésta socia de otra, efectuar el siguiente registro:</p> <p style="padding-left: 40px;">10.1.1) Detalle del empresario, agencia extranjera o por cada socio:</p>								
Mes	Monto	Factor reajuste	Monto Actualización. (1)	% del Total Retirado	Monto Actualiz. (2)			
.....			
.....			
<p><u>SE DEDUCE:</u> Total de retiros reajustados</p> <p>(1) Corresponde este monto cuando los retiros, con reajuste, sean iguales o inferiores al "Saldo Ingresos".</p> <p>(2) Corresponde este monto cuando los retiros, con reajuste, sean superiores al "Saldo Ingresos".</p>								(\$)

(10.2) En el caso que los retiros, con reajuste, sean de un monto igual o inferior al "Saldo Ingresos", y que la empresa sea socia de otra, efectuar el siguiente registro:							
10.2.1) Detalle del empresario, agencia extranjera o por cada socio:							
Mes	Monto	Factor Reaj.	Monto Actualizado				
.....				
.....				
<u>SE DEDUCE:</u> Total de retiros reajustados.....							(\$)
10.3) En el caso que los retiros, con reajuste, sean de un monto superior al "Saldo Ingresos", y que la empresa sea socia de otra con utilidades no retiradas.							
10.3.1) <u>Se agrega:</u> El saldo positivo del FUT de la(s) empresa(s), socia (s), al término del ejercicio, rebajados los retiros de los socios:							
Sociedad:	RUT:	Monto:	\$...				
Sociedad:	RUT:	Monto:	<u>\$...</u>			<u>\$...</u>	
(Se puede optar por agregar solamente hasta el monto necesario para cubrir el exceso de retiro, caso en el cual no proceden las anotaciones indicadas en el punto 10.3.3 siguiente)							
Subtotal con Utilidad Social Devengada.....							\$...
10.3.2) Detalle del empresario, agencia extranjera o por cada socio:							
Mes	Monto	Factor reaj.	Monto (1) Actualiz.	% del Total Retirado	Monto (2) Actualiz.		
.....		
.....		
<u>SE DEDUCE:</u> Total de retiros reajustados							(\$)

(1) Corresponde este monto cuando los retiros, con reajuste, sean iguales o inferiores al "Subtotal con Utilidad Social Devengada".			
(2) Corresponde este monto cuando los retiros, con reajuste, sean superiores al "Subtotal con Utilidad Social Devengada".			
10.3.3) Se deduce: Saldo de Utilidades Tributables Devengadas de las empresas socias, indicando las cantidades detalladas, en el orden de imputación que estime el contribuyente:			(\$)
Sociedad: RUT: Monto:	\$...		
Sociedad: RUT: Monto:	<u>\$...</u>		
Nueva utilidad social tributable	\$...		
	==		
REMANENTE DEL FUT (o saldo negativo) para el año siguiente			<u>\$...</u>
<p>Nota: Los retiros que en definitiva excedan del FUT., se deben imputar a los ingresos no tributables del mismo ejercicio, si éstos no existieren o fueron insuficientes, dichos retiros o el saldo de ellos se deben imputar al FUT del año siguiente o subsiguientes antes de rebajar los retiros efectivos del ejercicio correspondiente.</p>			

B. SOCIEDADES ANONIMAS Y EN COMANDITA POR ACCIONES, RESPECTO DE SUS ACCIONISTAS.

DETALLE	PARCIAL	SUBTOTAL	TOTAL
<p>1. Remanente del fondo de utilidades tributables (FUT) del ejercicio anterior (o saldo negativo).....</p> <p>MAS: Reajuste de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes</p>			\$...

anterior al del balance o a la fecha de la distribución, según corresponda.....		\$...
SUBTOTAL N° 1 (positivo o negativo)		\$...
Si el SUBTOTAL N° 1 es positivo, se imputan a él en orden cronológico, las siguientes cantidades, en el momento de la distribución, y siempre que los desembolsos por concepto de gastos rechazados no excedan a esa fecha este SUBTOTAL:		
a) Gastos rechazados provisionados en el balance anterior, y pagados en el curso del año, actualizados a la fecha de la distribución.....		(\$)
b) Cantidades distribuidas sin reajuste, hasta agotar el SUBTOTAL N°1, pudiendo imputarse el exceso a ingresos no tributables existentes al 31 de diciembre del año anterior, reajustados a la fecha de la distribución.....		(\$)
Si el SUBTOTAL N° 1 es negativo, las partidas indicadas anteriormente no se imputan a él. En el caso de las señaladas en la letra a) se rebajan en el punto 2.1) siguiente. Respecto de las indicadas en la letra b), se imputan al SUBTOTAL N° 3, salvo que puedan imputarse a ingresos no tributables existentes al 31 de diciembre del año anterior, reajustados a la fecha de la distribución.		
SUBTOTAL N° 2 (positivo o negativo).....		\$...

<u>Cantidades que deben agregarse:</u>		
2) Renta líquida imponible de primera categoría del ejercicio (positiva o negativa)		\$...
SE REPONEN (O SE EXCLUYEN): PERDIDAS TRIBUTARIAS DE ARRASTRE.....		\$...
SUBTOTAL.....		\$...
MENOS:		
2.1) Las partidas señaladas en el artículo 33, N° 1, en detalle, y que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas		

<p>de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Deben incluirse, también, aquellas cantidades representativas de desembolsos que no han disminuido la renta líquida imponible declarada en el ejercicio correspondiente (registro en el Activo). Comprende las referidas cantidades con su reajuste. Si se generaron en ejercicios anteriores debe indicarse el ejercicio respectivo.....</p>	<p>(\$)</p>
<p>DEBEN rebajarse en todo caso las siguientes partidas, porque siguen formando parte de la R.L.I., aunque se excluyen del impuesto del artículo 21.</p>	
<p>Los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades;</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ El pago por patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto; ▪ El impuesto de primera categoría; ▪ El impuesto del artículo 21; ▪ El impuesto territorial, y ▪ Las donaciones para fines culturales según art. 8° Ley 18.985/90. 	
<p>NO deben rebajarse las siguientes partidas:</p>	
<p>a) Sumas pagadas por bienes del activo.</p> <p>b) Costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados rentas o a rentas exentas, y sólo hasta el monto de estas últimas (Art. 33, N° 1, letra e) y N° 2, letra b)). Esta norma no es aplicable a las rentas y gastos normales y corrientes objeto del negocio (Por ejemplo, exención de primera categoría que beneficia a Zonas Francas).</p> <p>c) Gastos anticipados pagados en el ejercicio y que, de acuerdo a su naturaleza, deben ser aceptados en ejercicios posteriores.</p>	
<p>2.2) Utilidades afectas al impuesto único de primera categoría, incluidas en la R.L.I. de primera categoría.....</p>	<p>(\$)</p>
<p>2.3) R.L.I. de primera categoría, depurada de pérdidas de arrastre, gastos rechazados y pagados, y de rentas afectas al impuesto único de primera categoría.....</p>	<p>— \$...</p>

Detalle de la renta líquida imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria de la Sociedad	\$...		
SE AGREGAN (en detalle):			
5.1) Otros ingresos y beneficios, sociales tributables, que se hayan rebajado para determinar la renta anterior.....	\$...		
SUBTOTAL.....	\$...		
SE DEDUCEN: (en detalle)			
5.2) Las partidas señaladas en el artículo 33, N° 1, en detalle y que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. Deben incluirse, también, aquellas cantidades representativas de desembolsos que no han disminuido la renta líquida declarada en el ejercicio correspondiente (registro en el Activo). Comprende las referidas cantidades con su reajuste. Si se generaron en ejercicios anteriores, debe indicarse el ejercicio respectivo.....			(\$)
DEBEN rebajarse en todo caso las siguientes partidas, porque siguen formando parte de la R.L.I., aunque las excluye el Art. 21:			
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades; ▪ El pago por patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto; ▪ Impuesto de Primera Categoría y Contribuciones de Bienes Raíces, y ▪ Las donaciones para fines culturales según Art. 8° Ley N° 18.985/90. 			
NO deben rebajarse las siguientes partidas:			
a) Retiro de los socios (Art. 33, N° 1, letra c);			

<p>b) Sumas pagadas por bienes del activo; c) Costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o a renta exentas, y sólo hasta el monto de éstas últimas (Art. 33, N° 1, letra e) y N° 2, letra b)). Esta norma no es aplicable a las rentas y gastos normales y corrientes objeto del negocio (Por ejemplo, exención de Primera Categoría que beneficia a las Zonas Francas), y d) Gastos anticipados pagados en el ejercicio y que, de acuerdo a su naturaleza, deben ser aceptados en ejercicios posteriores.</p>	<p>—</p>		
<p>Utilidad social tributable del ejercicio, sin rebajar retiros.....</p>	<p>\$...</p>	<p>==</p>	
<p>Remanente de utilidad social tributable de ejercicios anteriores reajustado, o saldo negativo.....</p>	<p>\$...</p>	<p>==</p>	
<p>5.3) Excesos de retiros de ejercicios anteriores reajustados y retiros efectivos sin reajuste efectuados de la sociedad de personas en el ejercicio, con tope de la utilidad tributable que le corresponde a la sociedad anónima o en comandita por acciones, según su participación en las utilidades. (Ver números 3.1. y 3.2 del Registro indicado en la letra A).....</p>		<p>\$...</p>	

<p>6) Reinversión de utilidades tributables de otras empresas, sin reajuste, financiadas con retiro del FUT, de una empresa individual o sociedad de personas, o con el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales, según el artículo 14, Letra A), N° 1, letra c).....</p>	<p>NO VIGENTE DE ACUERDO AL N ° 3 LETRA A) DEL ARTICULO 14 DE LA LIR</p>	<p>\$...</p>	
<p>SOCIEDAD RUT:</p>			
<p>Fecha de adquisición de las acciones de pago:</p>			

<p>7) Rentas exentas del impuesto de primera categoría, pero afectas al impuesto global complementario o adicional (como ser dividendos percibidos de otras sociedades anónimas y en comandita por acciones), y cualquier otro ingreso percibido en el ejercicio que sea tributable y que no se encuentre comprendido en</p>			
---	--	--	--

otro número. Sin reajuste. (Indicar detalle).....			
SUMAS.....		\$...	\$...
SUBTOTAL N° 3 (positivo o negativo).....			\$...
IMPUTACIONES AL SUBTOTAL N° 3 (Sólo si es positivo)			

8) Dividendos y otras cantidades distribuidas a los accionistas, en la parte que no pudieron ser imputadas al SUBTOTAL N° 1, ni al saldo de Ingresos No Tributables del año anterior, reajustados.....			(\$)
REMANENTE DEL FUT (o saldo negativo) para el año siguiente.....			\$... ==

5.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS QUE PUEDEN OBSERVARSE EN EL REGISTRO FUT PARA LOS DUEÑOS DE LAS EMPRESAS

Para los efectos de establecer los beneficios tributarios que se encuentran en la normativa del registro FUT se formularán casos prácticos a fin de poder observar dichos beneficios para los empresarios individuales, socios de sociedades de personas y accionistas de sociedades anónimas, al confeccionar el registro FUT por las empresas obligadas a llevar dicho registro:

5.1.- Empresas Individuales

5.1.1.- Postergación de la tributación de las rentas presuntas con el Impuesto Global Complementario, cuando la empresa individual se encuentra en situación de pérdida tributaria, por el desarrollo de otras actividades.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : EMPRESA INDIVIDUAL
GIRO : COMERCIO - AGRICULTOR- SOCIO DE
SOCIEDAD DE PERSONA

AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, proporciona la siguiente información:

	Detalle	\$
1.	Pérdida Tributaria por la actividad comercial	(20.000.000)
2.	Renta presunta generada por el empresario individual	<u>7.000.000</u>
	Pérdida Tributaria del ejercicio 2012	(13.000.000)

Solución del caso propuesto

a) Determinación de la Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2012:

a)	Pérdida tributaria generada por la actividad comercial	(\$ 20.000.000)
b)	Renta presunta por la explotación de un predio agrícola en calidad de propietario, hace presente que al 31-12-2011 cumplía los requisitos para continuar bajo el régimen de renta presunta año 2012, dicho bien raíz no forma parte del activo de la empresa individual.	\$ 7.000.000
c)	En su calidad de socio de la Sociedad Agrícola XXC Ltda., informan de acuerdo a su participación social renta presunta por la explotación de un predio agrícola. Dichos derechos sociales forman parte del activo de la Empresa individual al 31-12-2012	\$ 5.000.000
d)	Remanente de FUT año anterior	\$ 0

b) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/créd.	Ut. Netas s/créd.	Impto. 1° Cat.	Créd. 1° Cat.	Increment. 1° Cat.
1	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						
	Saldo remanente reajustado - 2012	0	0	0	0	0	0
2	R.L.I. 2012	(13.000.000)	(13.000.000)		0	0	0
8	Part. en renta presunta	5.000.000	5.000.000				
	Saldo Ingresos	(8.000.000)	(8.000.000)	0	0	0	0

c) Comentarios

- 1) Como podemos observar a nivel de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría fue compensada la renta presunta generada por la explotación de predio agrícola en su calidad de propietario \$7.000.000, disminuyendo la pérdida tributaria del ejercicio a \$13.000.000, postergando la tributación de la renta presunta generada por el empresario individual \$ 7.000.000 con el impuesto Global Complementario, hasta que se perciban futuras utilidades por parte de la referida empresa individual.
- 2) Respecto de la renta presunta equivalente a \$ 5.000.000 que corresponde en su calidad de socio de la Sociedad agrícola XXC Ltda., dichos derechos sociales se encuentran contabilizado en el activo de la empresa individual, renta que debe registrarse en el N° 8 del Registro FUT, de acuerdo a lo establecido en la Resolución Ex. N° 2154-1991.

Al observar dicho registro FUT, el saldo de ingreso está representado por un valor negativo \$ 8.000.000, que representa la pérdida tributaria para

el ejercicio siguiente. De esta manera la renta presunta por participación social ha sido absorbida por la pérdida del ejercicio, postergando su tributación con el impuesto Global Complementario en dicho ejercicio 2012, hasta que la empresa individual genere o perciba utilidades tributables.

De lo anterior, se puede decir que la empresa individual generó una pérdida tributaria equivalente \$ 20.000.000, compensándose a nivel de la base imponible de Primera Categoría la renta presunta por un valor de \$ 7.000.000, resultando una pérdida tributaria del ejercicio \$ 13.000.000 que al ingresar al registro FUT absorbe la renta presunta por participación \$ 5.000.000 resultando una pérdida tributaria para ejercicio siguiente de \$ 8.000.000. Al comparar la pérdida tributaria inicial y la final resulta una diferencia \$ 12.000.000 que representa la sumatoria de la renta presunta que ha postergado su tributación con el impuesto Global Complementario para ejercicios comerciales futuros.

- 3) De esta manera resulta relevante observar las empresas que tienen pérdida tributaria a fin de poder determinar en qué momento conviene tomar la decisión de contabilizar o no los derechos sociales en dicha empresa individual.

5.1.2.- Postergación de la tributación de las rentas consistente en dividendos distribuidos por Sociedades Anónimas chilenas afecto a Impuesto Global Complementario, participación en sociedades de personas obligadas a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa y las inversiones forman parte del patrimonio tributario de la empresa individual, que además se encuentra en situación de pérdida tributaria.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : EMPRESA INDIVIDUAL
GIRO : COMERCIO E INVERSIONES
AÑO COMERCIAL : 2012
DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, proporciona la siguiente información:

	Detalle	\$
1.	Pérdida Tributaria por la actividad comercial e inversiones	(40.000.000)
2.	Más, reconocimiento del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012	
a)	Dividendo percibido de Sociedad Anónima \$ 12.000.000 x 20%	2.400.000
b)	Participación social percibida \$ 20.000.000 x 20%	<u>4.000.000</u>
	Pérdida Tributaria del ejercicio 2012	(33.600.000)

Solución

a) Determinación de la Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2012:

a)	Pérdida tributaria generada por la actividad comercial, resultado que no tiene reconocido el pago provisional por utilidades absorbidas, de acuerdo al N° 3 del inciso tercero, artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR).....	(\$ 40.000.000)
b)	Dividendo percibido, diciembre-2012, de Sociedad Anónima chilena, afecto a Impuesto Global Complementario, corresponde a utilidades netas, con derecho a crédito e incremento por impuesto de Primera Categoría tasa 20%, según Certificado N° 3, de fecha 28-02-2013.....	\$ 12.000.000
c)	Diciembre-2012, retiro por participación social en la Sociedad AVC Ltda., según Certificado N° 5, de fecha 21-03-2013, corresponde a utilidades netas afectas a Impuesto Global Complementario, con derecho a crédito e incremento por impuesto de Primera Categoría tasa 20%.....	\$ 20.000.000
d)	Remanente de FUT año anterior	\$ 0

b) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/crédito	Ut. Netas s/créd.	Impto. 1° Cat.	Crédito 1° Cat.	Increm. 1° Cat.
1.	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						
	Saldo remanente reajustado 2012	0	0	0	0	0	0
2.	R.L.I. 2012	(33.600.000)	(33.600.000)		0	(6.400.000)	
3.	Part. social percibida	20.000.000	20.000.000			5.000.000	5.000.000
7.	Dividendo percibido	12.000.000	12.000.000			3.000.000	3.000.000
	Reconocimi ento del crédito de Primera Categoría que se pierde, N° 3, del Art. 31 LIR,						
a)	Part. social					(1.000.000)	(5.000.000)
b)	Dividendo S.A.					(600.000)	(3.000.000)
	Saldo Ingresos	(1.600.000)	(1.600.000)	0	0	0	0

c) Flujo de caja año 2012 y 2013 de la empresa individual

	Detalle	\$
1.	Retiro percibido por participación social	20.000.000
2.	Dividendo percibido	12.000.000
3.	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012, a percibir en el año 2013, de parte del Estado	<u>6.400.000</u>
	Total recurso a disposición	38.400.000

d) Comentarios

- 1) Al observar el procedimiento tributario, se puede decir, lo beneficioso que resulta tener una empresa con pérdida tributaria, porque permite postergar la tributación de las renta percibidas cuando las inversiones se encuentran contabilizadas en la empresa individual y cuando dichas

rentas tienen derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría, crédito que será recuperado por la empresa individual como en el caso propuesto representan un valor de \$ 6.400.000, constituyendo un flujo efectivo en el año 2013.

- 2) Por el hecho que dichas inversiones se encuentren contabilizadas en la empresa individual se posterga la tributación del impuesto Global Complementario, pasando a formar parte de las utilidades tributables retenidas en el Registro FUT y con ello disminuyendo la pérdida tributaria en \$ 32.000.000. Dichos recursos pueden ser retirados por el empresario individual, constituyendo retiro en exceso, para el año siguiente y postergando su tributación con el impuesto personal.
- 3) De los hechos descritos es muy probable que el empresario individual tome la decisión a futuro de materializar término de giro cuando su pérdida tributaria se aproxime a un valor cero y los retiros en exceso no generarán obligación tributaria.

5.1.3.- Reinversión de utilidades tributables, proveniente de retiros de utilidades por participación social, inversión no contabilizada en los activos de la empresa individual que además al 31 de diciembre-2012 se encuentra en situación de pérdida tributaria.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : EMPRESA INDIVIDUAL
 GIRO : COMERCIO E INVERSIONES
 AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, proporciona la siguiente información:

a)	Pérdida tributaria generada por la actividad comercial, resultado que no tiene reconocido el pago provisional por utilidades absorbidas, de acuerdo al N° 3 del inciso tercero, artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR).....	(\$ 25.000.000)
b)	Diciembre-2012, retiro por participación social en la	

	Sociedad UHJ Ltda., según Certificado N° 15 y 16, de fecha 21-03-2013, corresponde a utilidades netas afectas a Impuesto Global Complementario, con derecho a crédito e incremento por impuesto de Primera Categoría tasa 20%. Dicho retiro es re invertido en la empresa individual por el dueño de la empresa, inversión en derechos sociales no forma parte del activo de la empresa individual al 31-12-2012.....	\$ 10.000.000
c)	Remanente de FUT año anterior	\$ 0

Solución

- a) Determinación de la Base Imponible del impuesto Primera Categoría al 31-12-2012:

	Detalle	\$
1.	Pérdida Tributaria por la actividad comercial e inversiones	(25.000.000)
2.	Más, reconocimiento del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012	
a)	Retiro reinvertido en la empresa individual por su dueño persona natural \$ 10.000.000 x 20%	<u>2.000.000</u>
	Pérdida Tributaria del ejercicio 2012	(23.000.000)

- b) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/crédito	Ut. Netas s/créd.	Impto. 1° Cat.	Crédito 1° Cat.	Incram.1° Cat.
1	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						
	Saldo remanente reajustado - 2012	0	0	0	0	0	0
2	R.L.I. 2012	(23.000.000)	(23.000.000)		0	(2.000.000)	
6	Reinversión de utilidad tributable	10.000.000	10.000.000			2.500.000	2.500.000
	Reconocimi-						

	ento del crédito de Primera Categoría que se pierde, N° 3, del Art. 31 LIR,						
a)	Reinversión					(500.000)	(2.500.000)
	Saldo Ingresos	(13.000.000)	(13.000.000)	0	0	0	0

c) Flujo de caja año 2012 y 2013 de la empresa individual

	Detalle	\$
1.	Retiro percibido por reinversión de utilidades tributables	10.000.000
2.	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012, a percibir en el año 2013, de parte del Estado	<u>2.000.000</u>
	Total recurso a disposición	12.000.000

d) Comentarios

- 1) Cuando un socio persona natural y su inversión no la tiene contabilizada en su empresa individual, de acuerdo a la normativa del artículo 14 de la Ley de la Renta, dicha persona puede reinvertir los retiros de utilidades tributables que efectúe de dicha sociedad en su propia empresa; de esta manera, se acoge al beneficio tributario de la postergación de la tributación del impuesto Global Complementario.
- 2) Sin embargo, cuando su empresa individual se encuentra en situación de pérdida tributaria tendrá derecho a recuperar un pago provisional por utilidades absorbidas que en el caso propuesto es de \$ 2.000.000, acto seguido podrá materializar un retiro por un valor de la reinversión \$10.000.000, postergando con ellos su tributación con el impuesto Global Complementario y con ello permite obtener beneficios personales por intermedio de su postergación tributaria.

5.1.4.- Término de Giro de la actividad de comercio e inversiones, desarrollada como empresa individual, obligada a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa y dicho empresario opta por reliquidar impuesto Global Complementario al 31-12-2012, de acuerdo al artículo 38 bis de la Ley de la Renta.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : EMPRESA INDIVIDUAL
 GIRO : COMERCIO E INVERSIONES
 AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, proporciona la siguiente información:

a)	Utilidades tributables netas retenidas en la empresa individual al 07-12-2012, con derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría, e incremento, tasa 20%	\$ 400.000.000
b)	Fecha del término de giro 07-12-2012 y el Impuesto Único establecido en el artículo 38 bis de la LIR, fue pagado en el mes de diciembre-2012.	
c)	El empresario individual informa que por los Años Tributarios que indica aplicó las siguientes tasa más altas del impuesto Global Complementario que afectó: 2012 tasa 10%; 2011 tasa 5%; 2010 tasa 5% y cumple requisitos para proceder a reliquidar las rentas del término de Giro con Impuesto Global Complementario.	

Solución

a) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 07-12-2012:

Detalle	FUT	Ut. Netas c/créd.	Ut. Netas s/créd.	Impto. 1° Cat.	Créd. 1° Cat.	Increment. 1° Cat.
Saldo FUT a la fecha de Término de Giro	400.000.000	400.000.000			100.000.000	100.000.000
Menos:						
Utilidades que constituyen Base						

Imponible del Impuesto Único del artículo 38 bis LIR.	(400.000.000)	(400.000.000)			(100.000.000)	(100.000.000)
Saldo de FUT al 07-12-2012	0	0	0	0	0	0

- b) Determinación de la Base Imponible del Impuesto Único tasa 35%, establecido en el inciso segundo del artículo 38 bis LIR, al 07-12-2012:

	Detalle	\$
1.	Saldo de FUT, utilidades netas, afectas a impuesto Global Complementario	400.000.000
	Más, incremento por Impuesto de Primera Categoría, no procede.	<u>0</u>
	Total Base Imponible	400.000.000 =====
2.	Impuesto según tasa 35%, sobre la base imponible	140.000.000
	Imputación de crédito:	
	Crédito por Impuesto de Primera Categoría acumulado en el Registro FUT al 07-12-2012....	<u>(100.000.000)</u>
	Impuesto Único artículo 38 bis LIR a pagar al 07-012-2012	\$ 40.000.000
		=====

- c) Opción de reliquidar las rentas afectas a Impuesto Único del artículo 38 bis inciso tercero LIR, al 31-12-2012:

	Detalle	\$
1.	Renta del término de giro, correspondiente al empresario individual.	260.000.000
2.	Más, incremento por impuesto Único del artículo 38 bis que constituye crédito, contra el impuesto Global Complementario, de acuerdo al N° 2, inciso tercero, de la citada norma legal \$ 260.000.000 / 0.65 x 0.35	<u>140.000.000</u>
	Total base imponible	400.000.000

3.	Impuesto Único según tasa media $(10\% <+> 5\% <+> 5\%)/3 = 7\%$, aplicable sobre base imponible \$ 400.000.000	\$ 28.000.000
	Menos:	
	Crédito Impuesto Único tasa 35%, que afecto a las rentas que se reliquidan.....	(140.000.000)
	Saldo a favor del empresario, solicita devolución al Estado, presentado para ello Formulario N° 22 Año Tributario 2013, línea 49	(112.000.000) =====

d) Comentarios

- 1) Del análisis del caso propuesto queda claro el beneficio tributario que establece el artículo 38 bis, en concordancia con el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, permite al empresario programar su tributación y para ello solo basta que transcurran dos años comerciales con tasa de impuesto Global Complementario por tramo, que puede ser la mínima (A.T. 2013: 5%) hoy (A.T. 2014) 4%, para posteriormente materializar término de giro de su empresa individual y proceder a la reliquidación del impuesto Global Complementario y solicitar devolución de impuesto al Estado.
- 2) Al tenor de las normas en comento, dicho empresario individual podrá solicitar una devolución al Fisco por \$112.000.000, hecho que impactaría los ingresos tributario del Fisco , en circunstancia que hubiere materializado un retiro de utilidades tributables pagaría un impuesto Global Complementario \$ 86.261.610, claro es que ello no ocurrirá porque la norma contempla dicha opción.

5.1.5.- Los retiros de utilidades tributables que se transforman en exceso de retiro en el caso de empresario individual, frente al término de giro.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : EMPRESA INDIVIDUAL
 GIRO : COMERCIO E INVERSIONES
 AÑO COMERCIAL : 2012

DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, proporciona la siguiente información:

a)	Pérdida tributaria generada por la actividad comercial, dicho resultado no tiene reconocido el pago provisional por utilidades absorbidas, de acuerdo al N° 3 del inciso tercero, artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR)	(\$ 170.000.000)
b)	Dividendo percibido, diciembre-2012, de Sociedad Anónima chilena, afecto a Impuesto Global Complementario, corresponde a utilidades netas, con derecho a crédito e incremento por impuesto de Primera Categoría tasa 20%, según Certificado N° 3, de fecha 28-02-2013.	\$ 12.000.000
c)	Diciembre-2012, retiro por participación social en Sociedad AVC Ltda., según Certificado N° 5, de fecha 21-03-2013, corresponde a utilidades netas afectas a Impuesto Global Complementario, con derecho a crédito e incremento por impuesto de Primera Categoría tasa 20%	\$ 20.000.000
d)	Remanente de FUT año anterior	\$ 0
e)	Remanente de FUNT año anterior	\$ 0
f)	Renta devengada de la Sociedad AVC, donde posee el 1% de participación social, traspasada, con derecho a crédito e incremento por Impuesto de Primera Categoría tasa 20%....	\$ 100.000.000
g)	Retiros efectivos, materializado en el mes de diciembre -2012	\$ 32.000.000
h)	Declara que con fecha 02-01-2013 presentará término de giro respecto de las actividades que desarrolla.	

Solución

- a) Determinación de la Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2012:

	Detalle	\$
1.	Pérdida Tributaria por la actividad comercial e inversiones	(170.000.000)
2.	Más, reconocimiento del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012	
a)	Dividendo percibido de Sociedad Anónima \$ 12.000.000 x 20%	2.400.000
b)	Participación social percibida \$ 20.000.000 x 20%	4.000.000
c)	Renta devengada traspasada \$ 100.000.000 x 20%	<u>20.000.000</u>
	Pérdida Tributaria del ejercicio 2012	(143.600.000)

b) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/crédito	Ut. Netas s/créd	Impto 1° Cat	Crédito 1° Cat	Increment. 1° Categoría
1	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						
	Saldo remanente reajustado - 2012	0	0	0	0	0	0
2	R.L.I. 2012	(143.600.000)	(143.600.000)		0	(26.400.000)	
3	Participación social percibida	20.000.000	20.000.000			5.000.000	5.000.000
7	Dividendo percibido	12.000.000	12.000.000			3.000.000	3.000.000
10	Renta devengada	100.000.000	100.000.000			25.000.000	25.000.000
	Reconocimiento del crédito de Primera Categoría que se pierde, N° 3, del Art. 31 LIR,						

a	Participación social					(1.000.000)	(5.000.000)
b	Dividendo S.A.					(600.000)	(3.000.000)
c	Renta devengada					(5.000.000)	(25.000.000)
	Saldo Ingresos	(11.600.000)	(11.600.000)	0	0	0	0
	Imputación de retiros						
10	No procede, retiros en exceso \$ 32.000.000						

c) Flujo de caja año 2012 y 2013 de la empresa individual

	Detalle	\$
1.	Retiro percibido por participación social	20.000.000
2.	Dividendo percibido	12.000.000
3.	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012, a percibir en el año 2013, de parte del Estado.....	<u>26.400.000</u>
	Total recurso a disposición	58.400.000

d) Comentarios

1. Que positivo resulta observar las normas legales, en especial la que se desprende del inciso segundo de la letra a) del N° 1, letra A) artículo 14 LIR, donde al existir retiros en excesos, dichas normas obligan al empresario individual a solicitar renta devengada porque dichos derechos sociales se encuentran contabilizados en la empresa individual, con la finalidad que los retiros en exceso tributen en el caso propuesto con impuesto Global Complementario. Sin embargo, el orden de imputación del registro FUT, establece que a dicha renta devengada se imputará a las pérdidas tributarias acumuladas en dicho registro FUT, dando origen al pago provisional por utilidades absorbidas correspondiente al crédito por impuesto de Primera Categoría que tienen derecho las rentas percibidas y devengada \$ 26.400.000, valor que procede solicitar devolución al Estado.
2. De esta manera se puede comentar que se pierde el objetivo del legislador que era la tributación de los retiros en exceso \$ 32.000.000.

3. Finalmente cabe señalar que los retiros en exceso frente al término de giro no nace obligación tributaria de acuerdo a las normas vigentes.

5.2.- Socios de Sociedades de Personas

5.2.1.- Retiros que materialicen los socios de una sociedad de personas, obligada a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, de acuerdo a la letra a) del N° 1, letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, no están condicionados al porcentaje de participación en el capital social o de las utilidades de cada socio.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL JYL LTDA.
 GIRO : COMERCIO
 AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, proporciona la siguiente información:

- a) Socios que conforman la sociedad:

	Socios		Porcentaje de participación
1)	Persona natural "AD", con domicilio en Chile.	:	5%
2)	Persona jurídica "FB", con domicilio en Chile.	:	95%

- b) Información tributaria determinada al 31-12-2012

a)	Renta líquida imponible de Primera Categoría, determinada al 31-12-2012.	\$ 90.000.000
b)	Remanente año 2011, utilidades tributable, neta con derecho a crédito e incremento por Impuesto de Primera Categoría, tasa 20%, actualizado al 31-12-2012	\$ 65.000.000
c)	Retiro materializados por lo socios, actualizados al 31-12-2012:	
1)	Persona natural "AD", con domicilio en Chile.	\$ 80.000.000
2)	Persona jurídica "FB", con domicilio en Chile.	\$ 20.000.000

Solución

a) Determinación del registro FUT al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/crédito	Ut. Netas s/créd.	Impto.1° Categoría	Crédito 1° Categoría	Increment.1° Categoría
1	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						
	Saldo remanente reajustado - 2012	65.000.000	65.000.000	0	0	16.250.000	16.250.000
2	R.L.I. 2012	90.000.000	72.000.000		18.000.000	18.000.000	18.000.000
	Saldo ingreso FUT	155.000.000	137.000.000		18.000.000	34.250.000	34.250.000
10	Imputación de retiros						
A	Persona natural "AD"	(80.000.000)	(80.000.000)			(20.000.000)	(20.000.000)
B	Persona jurídica "FB"	(20.000.000)	(20.000.000)			(5.000.000)	(5.000.000)
	Remanente de FUT año siguiente	55.000.000	37.000.000		18.000.000	9.250.000	9.250.000

b) Comentarios

1. Del caso propuesto se puede apreciar que uno de los socios persona natural que posee una participación social de 5%, procede a retirar utilidades tributables que no dicen relación con su participación en la sociedad, lo que desde un punto de vista tributario procede, limitándose la letra a) del N° 1, letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, a indicar que en el evento que el monto de los retiros de los socios excedan las utilidades tributables, cada socio tributará considerando la proporción que representen los retiros en el total de ellos respecto de dicha utilidad.
2. De acuerdo a lo antes indicado, solo basta que los socios lleguen acuerdo en el monto de los retiros que cada uno de ellos materializarán en el año

comercial y ellos determinará su tributación personal con el impuesto Global Complementario o Adicional según proceda.

3. A la luz de los hechos descrito los socios pueden establecer el monto de retiros que constituirán hecho gravado con los impuestos personales o simplemente maximizar los beneficios tributario desde un punto de vista personal.

5.2.2.- Retiros re-invertido por socio persona natural con domicilio en Chile en sociedad de persona obligada a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, no se modifica el contrato social por dicho aporte y la referida sociedad se encuentra en situación de pérdida tributaria.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL OMN LTDA.
 GIRO : COMERCIO
 AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, por intermedio de su representante legal, proporciona la siguiente información:

- a) Socios que conforman la sociedad:

	Socios	Porcentaje de participación
1)	Persona natural "AF", con domicilio en Chile.	1%
2)	Persona jurídica "AT", con domicilio en Chile.	99%

- b) Información tributaria determinada al 31-12-2012

a)	Pérdida tributaria generada por la actividad comercial, resultado no tiene reconocido el pago provisional por utilidades absorbidas, de acuerdo al N° 3 del inciso tercero, artículo 31 de la Ley de la Renta (LIR)	\$130.000.000
----	---	---------------

b)	Remanente FUT y FUNT año 2011	\$ 0
c)	Con fecha noviembre-2012, el socio persona natural "AF", materializa re-inversión de retiro de utilidades de la Sociedad MNO Ltda., según Certificado N° 15 y 16, de fecha 21-03-2013, corresponde a utilidades netas afectas a Impuesto Global Complementario, con derecho a crédito e incremento por impuesto de Primera Categoría tasa 20%	\$ 60.000.000
c)	Retiros materializados por lo socios, actualizados al 31-12-2012:	
1)	Persona natural "AF", con domicilio en Chile.	\$ 30.000.000
2)	Persona jurídica "AT", con domicilio en Chile.	\$ 10.000.000

Solución

- a) Determinación de la Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2012:

	Detalle	\$
1.	Pérdida Tributaria por la actividad comercial e inversiones	(130.000.000)
2.	Más, reconocimiento del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012	
a)	Reinversión recibida del socio P.N. "AF" 60.000.000 x 20%	\$ <u>12.000.000</u>
	Pérdida Tributaria del ejercicio 2012	(118.000.000)

- b) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/crédito	Ut. Netas s/créd.	Impto. 1° Cat	Crédito 1° Cat.	Increment. 1° Categoría
1	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						
	Saldo remanente reajustado 2012	0	0	0	0	0	0
2	R.L.I. 2012	(118.000.000)	(118.000.000)		0	(12.000.000)	

6	Retiro reinvertido socio P.N. "AF"-2012	60.000.000	60.000.000			15.000.000	15.000.000
	Reconocimiento del crédito de Primera Categoría, que se pierde, N°3, del Art. 31 LIR,						
a	Retiro reinvertido					(3.000.000)	(15.000.000)
	Saldo Ingresos	(58.000.000)	(58.000.000)	0	0	0	0
	Imputación de retiros						
10	No procede, retiros en exceso, socios \$ 40.000.000						

c) Flujo de caja año 2012 y 2013 de la empresa individual

	Detalle	\$
1	Retiro reinvertido, percibido	60.000.000
2	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012, a percibir en el año 2013, de parte del Estado.	<u>12.000.000</u>
	Total recurso a disposición	72.000.000

d) Comentarios

1. La re-inversión de utilidades tributables que beneficia a las personas naturales, de acuerdo al hecho descrito permite postergar su tributación con el impuesto Global Complementario o simplemente traspasar la obligación tributaria a un tercero. También, se debe tener presente que dicha reinversión no requiere modificación del contrato social por el aumento de capital en las sociedades de personas.
2. Ahora bien, cuando la sociedad de persona que recibe la reinversión de utilidades tributables se encuentra en situación de pérdida tributaria y dichas utilidades son absorbidas, nace el derecho a la sociedad receptora de la reinversión de solicitar al Fisco el crédito por impuesto de Primera Categoría que tienen derecho las utilidades reinvertidas cuando se han afectado con dicho tributo vía un pago provisional por utilidades absorbidas que para el caso propuesto representan \$12.000.000, presentando para ello el Formulario N° 22 Año Tributario 2013.

3. También puede llamar la atención, cuando el socio que materializa dicha reinversión de utilidades tributables en fecha posterior puede efectuar retiros de utilidades desde la sociedad receptora de la reinversión que puede encontrarse en situación de pérdida tributaria, como se puede apreciar en el caso propuesto y dichos retiros se transforman en retiros en excesos y de esta manera posterga su tributación del impuesto Global Complementario.

5.3.- Sociedades Anónimas

5.3.1.- Accionistas sociedades de personas con domicilio o residencia en Chile, giro Inversiones, durante el año por acuerdo de la Junta de Accionistas de la Cía., con fecha diciembre -2012 acordó distribuir y pagar dividendos provisorios.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : SOCIEDAD INDUSTRIAL FFL S.A., CERRADA
 GIRO : INDUSTRIAL
 AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, por intermedio de su representante legal, proporciona la siguiente información:

- a) Accionistas de la Sociedad Anónima:

	Accionistas		Porcentaje de acciones
1)	Sociedad Comercial A Ltda., Giro: inversiones	:	30%
2)	Sociedad Comercial B Ltda., Giro: inversiones.	:	30%
3)	Sociedad Comercial C Ltda., Giro: inversiones	:	40%

- b) Información tributaria determinada al 31-12-2012

a)	Renta líquida imponible de Primera Categoría, determinada al 31-12-2012	\$140.000.000
b)	Remanente año 2011, FUT y FUT	\$ 0

c)	Distribución de dividendo, por acuerdo de la Junta de Accionista, diciembre-2012	\$ 62.000.000
----	--	---------------

Solución

- a) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012:

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/crédito	Ut. Netas s/créd	Impto.1° Categoría	Crédito 1° Categoría	Increm.1° Categoría
1	Remanente						
	Reajuste 2.1%						
	Saldo remanente reajustado 2012	0	0	0	0	0	0
2	R.L.I. 2012	140.000.000	112.000.000		28.000.000	28.000.000	28.000.000
	Saldo ingreso FUT	140.000.000	112.000.000		28.000.000	28.000.000	28.000.000
8	Imputación de dividendo provisorio, diciembre-2012	(62.000.000)	(62.000.000)			(15.500.000)	(15.500.000)
	Remanente de FUT año siguiente	78.000.000	50.000.000		28.000.000	12.500.000	12.500.000

- b) Comentarios

- Al observar quienes son los accionistas de una Compañía ellos pueden ser personas naturales y personas jurídicas. Ahora bien, considerando los beneficios tributarios que contempla nuestro sistema tributario vigente, entre los cuales se puede indicar los retiros destinados a la reinversión efectuados por socios personas naturales, de esta manera las sociedades de persona que sean accionistas de sociedades anónimas, cuando estas últimas les distribuyan dividendos ellos pasarán a formar parte de las utilidades tributables retenidas de las sociedades de personas, a las cuales se podrán imputar retiros, los que podrán ser reinvertidos cuando cumplan los requisitos que al efecto establece el artículo 14 de la LIR, postergando así su tributación con los impuestos personales.

2. Complementando lo anterior, de acuerdo a la estructura normativa del registro FUT, tanto de empresas individuales y sociedades de personas contemplan el N°7 donde se registran los dividendos distribuidos por Sociedades Anónimas afectos a impuesto Global Complementario y por su parte las sociedades anónimas en el N° 3 registran las participaciones percibidas de sociedades de personas obligadas a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa. De esta manera puede resultar muy beneficioso para los inversionistas el hecho que las distribuciones de dividendos se conviertan en retiros tributables y viceversa, desde un punto de vista tributario, por los comentarios antes indicados.

5.3.2.- Sociedad Anónima Cerrada, con domicilio en Chile, giro o actividad Inversiones, durante el año 2012, recibe reinversión de utilidades tributables por aumento de capital social. Dicha Cía., durante el año 2012 se transforma en sociedad de persona y se encuentra en situación de pérdida tributaria, todo ello de acuerdo a la letra c) del N° 1, letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

Situación práctica

Antecedentes (supuestos):

EMPRESA : SOCIEDAD COMERCIAL DDH S.A., CERRADA
 GIRO : COMERCIAL
 AÑO COMERCIAL : 2012
 DOMICILIO : SANTIAGO

Al 31 de diciembre del año 2012, por intermedio de su representante legal, proporciona la siguiente información:

- a) El representante legal de la Cía., informa que su representada con fecha 01-10-2012, se ha transformado en sociedad de persona, cumpliendo con todas las formalidades legales y administrativas de orden tributario vigente.
- b) Información tributaria al 31-12-2012

a)	Pérdida tributaria, determinada al 31-12-2012	(\$ 64.000.000)
b)	Remanente año 2011, FUT y FUT	\$ 0
c)	Con fecha 15-06-2012, recibe reinversión de utilidad tributable, con derecho a crédito e incremento por Impuesto de Primera Categoría,	

	tasa 20%, por compra de acciones equivalente al aumento de capital social, inversión realizada por una Persona Natural "AF", quien aportó los Certificados N°15 y 16, de fecha 21-03-2013	\$ 40.000.000
d)	A la fecha de transformación no existen distribuciones de dividendos.	
e)	Con fecha 15-12-2012, se materializan retiros por los socios actualizados	50.000.000

Solución

- a) Determinación de la Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2012, Sociedad Comercial DDH Ltda. :

	Detalle	\$
1.	Pérdida Tributaria por la actividad comercial e inversiones	(64.000.000)
2.	Más, reconocimiento del Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012	
a)	Reinversión recibida del accionista P.N. "AF" \$ 40.000.000 x 20%, producto de la transformación de S.A. a sociedad de persona	<u>8.000.000</u>
	Pérdida Tributaria del ejercicio 2012	(56.000.000)

- b) Determinación del registro Fondo de Utilidad Tributable al 31 de diciembre del año 2012, SOCIEDAD COMERCIAL DDH Ltda.

	Detalle	FUT	Ut. Netas c/créd.	Ut. Netas s/créd.	Impto 1° Cat.	Crédito 1° Cat.	Increment. 1° Cat.
1	Remanente						
	Reajuste 2.1 %						

	Saldo remanente reajustado 2012	0	0	0	0	0	0
2	R.L.I. 2012	(56.000.000)	(56.000.000)		0	(8.000.000)	
	Retiro reinvertido en calidad de accionista, transformación en Soc. Persona	40.000.000	40.000.000			10.000.000	10.000.000
6	Reconocimiento del crédito de Primera Categoría que se pierde, N° 3, del Art. 31 LIR,						
	Retiro reinvertido					(2.000.000)	(10.000.000)
a	Saldo Ingresos	(16.000.000)	(16.000.000)	0	0	0	0
	Imputación de retiros						
	No procede, retiros en exceso, socios \$ 50.000.000						

10							
----	--	--	--	--	--	--	--

c) Flujo de caja año 2012 y 2013 de la empresa individual

	Detalle	\$
1.	Retiro reinvertido, percibido	40.000.000
2.	Pago Provisional por Utilidades Absorbidas al 31-12-2012, a percibir en el año 2013, de parte del Estado	<u>8.000.000</u>
	Total recurso a disposición	58.000.000

d) Comentarios

- De acuerdo a lo establecido en el inciso cuarto de la letra c) del N°1, letra A) del artículo 14, en la parte pertinente señala respecto de la reinversión que perciban las sociedades anónimas no pasarán a formar parte del FUT, de esta manera las personas que reinviertan en sociedad anónima postergan su tributación del impuesto Global Complementario hasta la enajenación de las acciones amparadas en la reinversión, que para el caso en comento representa un valor de \$ 40.000.000, y la sociedad receptora de la referida reinversión no tiene beneficio tributario.
- Al observar el proceso de transformación de la Sociedad Comercial DDH S.A. a Sociedad Comercial DDH Ltda., la reinversión de utilidad tributable que permanecía al margen del registro FUT \$ 40.000.000, al 31-12-2012 pasa a formar parte del registro FUT en el N° 6 y el accionista que materializó dicha reinversión no tiene la obligación de tributar sobre la inversión materializada y la Sociedad Comercial DDH Ltda., podrá acceder a los beneficios tributario como se observa en el desarrollo del caso propuesto, solicitar pago provisional por utilidades absorbidas por un valor de \$ 8.000.000 y el socio materializará retiros \$ 40.000.000, los cuales serán considerados retiros en exceso, postergando su tributación hasta el día que la sociedad genere utilidades tributables o en caso contrario efectuar término de giro, donde no se observa obligación tributaria.

De esta manera resulta muy positivo para las partes involucradas tanto para el inversionista como la sociedad Comercial DDH S.A, el proceso de reorganización - transformación de sociedades de S.A. a Sociedad de Persona por los comentarios antes indicados.

6.- COMENTARIOS

Al finalizar el análisis de las bondades más representativas que presenta el Registro FUT para los dueños de empresas obligadas a tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, teniendo presente que el artículo 14 de la Ley de Renta, establece que para aplicar los impuestos Global Complementario o Adicional, respecto de los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, número 1°, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, señala:

- a) Quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el fondo de utilidades tributables (FUT).
- b) Cuando los retiros excedan el fondo de utilidades tributables, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la o las sociedades de personas en que participe la empresa de la que se efectúa el retiro.
- c) En el caso de que los retiros en su conjunto excedan el monto de la utilidad tributable, incluyendo la del ejercicio, cada socio tributará considerando la proporción que representen sus retiros en el total de ellos, respecto de dicha utilidad.
- d) Los retiros o remesas que se efectúen en exceso del fondo de utilidades tributables, que no correspondan a cantidades no constitutivas de renta o rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables y así sucesivamente.
- e) Las rentas que retiren para invertir las en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión.
- f) Los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, salvo los ingresos no renta.

De los hechos descritos e identificados los beneficios tributarios que se consideran más relevante amparados en el Registro FUT, se puede decir lo siguiente:

1. Empresario individual

Al tener una empresa individual que tributa en base a renta efectiva contabilidad completa y encontrarse en situación de pérdida tributaria, genera el beneficio de postergar la tributación del impuesto Global Complementario, al incorporar las utilidades tributables al registro FUT, como ser: rentas presuntas; dividendos distribuidos por Sociedades Anónimas, reinversiones.

Por otra, la empresa individual tendrá derecho a recuperar el crédito por impuesto de Primera Categoría cuando las pérdidas tributarias absorban dichas utilidades las cuales se hayan afectado con dicho tributo de Primera Categoría.

Respecto del término de giro cuando el empresario individual opta por reliquidar su impuesto Global Complementario de las rentas que se afectaron con la tributación que establece el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, tendrán derecho a solicitar devolución de parte del impuesto único de la disposición legal en comento, dependiendo del promedio de tasa de los tramos más altos del impuesto Global Complementario que hayan afectado al empresario individual en los últimos tres años.

Finalmente, los retiros en exceso que se originan cuando el empresario individual efectúa retiros que exceden los saldo de FUT, FUNT al término del ejercicio. La situación que puede ser más recurrente, se produce cuando la empresa individual se encuentra en situación de pérdida tributaria, hecho que se encuentra reflejado en el registro, las cuales podrán ser imputadas contra las utilidades tributables que ingresan al registro provenientes de otras empresas generándose flujo de dinero que permiten materializar retiro a cuenta de futuras utilidades tributables, en caso contrario puede ocurrir que se haga término de giro y dichos retiros en exceso no generar obligación tributaria para el empresario.

2. Socios personas naturales de sociedades de personas

Cuando las sociedades de personas obligadas a tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa por la actividad que desarrollan, se encuentran en situación de pérdida tributaria, se permite a dichos socios acceder a la postergación de la tributación de los impuestos Global

Complementario o adicional por los retiros que ellos materialicen y califiquen de retiros en exceso, los cuales pueden corresponder a utilidades tributables que reciban dichas sociedades ya sea por su participación en otras sociedades, reinversiones de utilidades tributables recibidas. Por otra parte, la sociedad tendrá derecho a recuperar el crédito por impuesto de Primera Categoría cuando las pérdidas tributarias absorban dichas utilidades tributables, cuando estas se hayan afectado con dicho tributo.

Respecto de los retiros destinados a la reinversión en una sociedad de persona, no requieren otra formalidad para fines tributarios que constituyan un aporte real y efectivo, y así lo acrediten los respectivos registros contables, todo ello en concordancia con lo indicado en la letra c) del N°1 letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, y lo instruido por el Servicio de Impuestos Internos en Circular N° 60 de 1990. Al no existir tiempo de permanencia en la sociedad receptora de la inversión pueden ser objeto de retiros o bien, si dicha sociedad se encuentra en situación de pérdida tributaria, podrá solicitar el crédito por impuesto de Primera Categoría en los términos descrito en párrafo anterior.

3. Accionista de sociedades anónimas

Cabe señalar que el artículo 14 de la Ley de la Renta, establece que los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, salvo que correspondan a ingresos no renta. En tal sentido los accionistas personas jurídica de sociedad anónimas postergan la tributación de las distribuciones con los impuestos personales y cuando se trate de sociedades de personas son válidos los comentarios del N° 2 anterior.

Las sociedades anónimas cuando reciben reinversiones de utilidades tributables, en los términos del artículo 14 de la Ley de la Renta, no pasan a formar parte del fondo de utilidades tributables de la Cía. (FUT), y los accionistas postergan su tributación hasta la fecha de enajenación de las acciones, es decir, ellos siguen siendo responsables de la tributación de los impuestos personales que afecta a las utilidades reinvertidas. Sin embargo, cuando la sociedad anónima se transforma en sociedad de persona, las reinversiones pasarán a formar parte de las utilidades retenidas en el registro FUT, con sus respectivos créditos que las puedan acompañar y los accionistas se liberan de la tributación que tenían por reinversión en acciones.

Finamente, al tener presente la normativa del artículo 14 de la Ley de la Renta y la Resolución N°2154 del año 1991, que establecen la tributación de los empresarios individuales, socios de sociedades de personas, en ellas encontramos ciertos beneficios tributarios como los antes indicados, donde la mayoría se traducen en una postergación de la tributación de las utilidades tributables con los impuestos personales y en otros casos, no nace el hecho gravado. También, las empresas, las sociedades de personas, sociedades anónimas se ven beneficiadas al tener derecho a recuperar el crédito por impuesto de Primera Categoría al estar en situación de pérdida tributaria y estas absorben dichas utilidades tributables con derecho a crédito por impuesto de Primera Categoría, para proceder a solicitar al Estado dicha devolución.

7.- BIBLIOGRAFÍA

Artículo 14 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D. L. N° 824 de 1974.

Resolución Exenta. N° 2.154 de 1991, emitida por el Servicio de Impuesto Internos y publicada en Circular N° 41 de 1991.

Circulares N°s. 60 de 1990 y 17 de 1993, ambas emitidas por el Servicio de Impuestos Internos.

Administrador de Contenido Normativo del Servicio de Impuestos Internos, artículo 14 de Ley de la Sobre Impuesto a la Renta, Circulares, Resoluciones y Jurisprudencias Administrativas, respecto de la norma legal en referencia.

Suplemento Tributario Año Tributario 2013, emitido por el Servicio de Impuestos Internos y publicado en Internet www.sii.cl