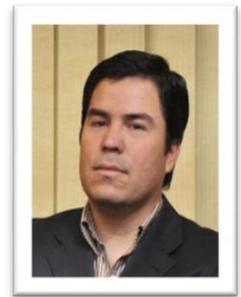


# TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES EL IMPUESTO ADICIONAL A LA RENTA TRIBUTACIÓN DE LAS UTILIDADES: RETIROS SIN EP

## **Víctor Villalón Méndez**

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



## **ABSTRACT**

En ésta tercera edición continuamos el análisis del Impuesto Adicional aplicable a los retiros efectivos sin establecimiento permanente que una persona sin domicilio o residencia en nuestro país efectúa desde una empresa chilena.

Con este fin particular, recurrimos al enfoque metodológico relativo a las Modalidades del Impuesto, para reconocer y establecer el devengo y aplicación del Impuesto Adicional. Asimismo, el análisis contempla la aplicación del sistema de retención del Impuesto, cuyo deber de cumplimiento recae en el denominado agente retenedor.

Para el análisis de la tributación de dichos retiros con fines metodológicos utilizamos un FUT Nocional, a tener presente al momento del retiro y cálculo de la retención, y un FUT Definitivo, a tener presente al término del ejercicio. También se introducen consideraciones a las partidas que deben considerarse retiradas de acuerdo a las normas de control del Art. 21 de la L.I.R.

Para el desarrollo de las materias anotadas, se realiza una aplicación práctica del Impuesto Adicional sobre los retiros comentados.

## 1.- INTRODUCCIÓN

En ésta tercera edición continuamos el análisis de las utilidades afectas al Impuesto Adicional, que consistan en dividendos, retiros obtenidos sin mediación de establecimiento permanente y retiros obtenidos a través de un establecimiento permanente en beneficio de personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile.

En particular, proseguimos el análisis del Impuesto Adicional y su aplicación a los retiros efectivos que una persona sin domicilio o residencia en nuestro país efectúa desde una empresa chilena, comúnmente una sociedad de personas, un empresa individual, o desde una persona individual de responsabilidad limitada, una comunidad, una sociedad de hecho o desde una sociedad en comandita por acciones respecto del socio gestor. El caso de los retiros efectuados desde un establecimiento permanente en Chile queda anotado para una próxima edición de la Revista al igual que los casos de rentas presuntas y rentas efectivas que no provienen de empresas con contabilidad completa que llevan el FUT.

Con ese fin particular, recurrimos al enfoque metodológico utilizado en las ediciones anteriores de la Revista, relativo a las Modalidades del Impuesto, para reconocer y establecer el devengo y aplicación del Impuesto Adicional. Bajo este enfoque, la modalidad aplicable a los retiros obtenidos sin EP es la de Declaración, por lo que el beneficiario de la renta se encuentra obligado a presentar una declaración anual de impuesto la renta de acuerdo a la situación tributaria que se determine sobre los retiros al cierre del ejercicio. Asimismo, el análisis contempla la aplicación del sistema de retención del Impuesto, cuyo deber de cumplimiento recae en el denominado agente retenedor y de acuerdo a la situación tributaria provisional existente al momento de soportar el retiro.

Al igual que el caso de los dividendos afectos con el Impuesto, tratados en el número anterior, para el análisis de la tributación de los retiros obtenidos sin mediación de establecimiento permanente debemos poner especial atención al Fondo de Utilidades Tributables que debe llevar la empresa chilena de acuerdo a las normas del Art. 14 de la L.I.R., tanto al momento de efectuarse el retiro (sistema de retención) como al momento de imputarse el retiro al cierre del ejercicio (modalidad del impuesto). Con fines metodológicos nos referimos al FUT Nocional, a tener presente al momento del retiro y cálculo de la retención, y del FUT Definitivo, a tener presente al término del ejercicio o término de giro. También se introducen consideraciones a las partidas que deben considerarse retiradas de acuerdo a las normas de control del Art. 21 de la L.I.R. y alcances a diversas situaciones relacionadas a la tributación de los retiros en comento.

Para el desarrollo de las materias anotadas, se realiza una aplicación práctica del Impuesto Adicional sobre los retiros comentados, teniendo presente que las normas del Impuesto no tienen una consideración explícita del hecho gravado, aplicándose las normas residuales del Art. 60, inciso primero, y con estricto apego a las normas del Art. 14, letra A), ambos de la Ley de la Renta, según explicamos a continuación.

## **2.- ASPECTOS GENERALES**

### **2.1.- Principio de sujeción tributaria**

En atención a que el beneficiario de la renta carece de domicilio y residencia en el país el vínculo o criterio de sujeción tributaria que opera como regla general en el caso de los retiros obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, al igual que el caso de los dividendos, es de carácter territorial y, por tanto, limitado a los retiros de fuente chilena.

Señalamos en la Introducción que la LIR para la aplicación del gravamen no contempla un hecho gravado explícito sobre tales retiros, aplicándose para su imposición la norma residual del Art. 60, inciso primero de la Ley, que en su parte pertinente dispone lo siguiente:

*“Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.”*

Por lo tanto, la potestad tributaria es ejercida bajo los supuestos que el retiro tiene su fuente en el país y que el beneficiario de la renta carece de domicilio y residencia en Chile. Si bien para que se perfeccione el hecho gravado es necesario que los retiros resulten de conformidad al Art. 14 letra A), de la L.I.R., imputados al Fondo de Utilidades Tributables, la ausencia de éste no implica una pérdida de la citada potestad sino sólo una postergación del momento en que ha de aplicarse el Impuesto<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ciertamente cuando dichos retiros se imputen a FUT podrán verse afectados por el Impuesto Adicional, o bien, por el Impuesto Global Complementario, lo que podría ocurrir, por ejemplo, si en el plazo intermedio el No residente enajenó sus derechos sociales a un residente.

## 2.2.- La fuente de la renta en el caso de los retiros sin EP

Por expresa disposición del inciso primero del Art. 11 de la L.I.R. son rentas de fuente chilena aquellas que provengan de sociedades constituidas en Chile<sup>2</sup>, por lo que basta que, por ejemplo, una sociedad de personas o una sociedad individual de responsabilidad limitada haya sido constituida en Chile para que las rentas por retiros que reporte a sus propietarios o titular, según proceda, tengan su fuente en el país y, por tanto, queden afectas al Impuesto Adicional en la oportunidad que corresponda de acuerdo al Art. 14 de la Ley<sup>3</sup>.

El caso de los empresarios individuales presenta una consideración diferente puesto que no tiene aplicación el citado inciso primero del Art. 11, sino que la fuente de la renta debemos evaluarla de acuerdo al desarrollo de la actividad en Chile, conforme al Art. 10 de la L.I.R., que como sabemos establece que la renta tiene su fuente en Chile cuando la actividad es desarrollada en o desde Chile.

Similares consideraciones pueden hacerse para los casos de sociedades de hecho y comunidades.

## 2.3.- Enfoque de obtención de los retiros

Hemos señalado en las ediciones anteriores que resulta relevante establecer si la renta se obtendrá de manera directa o por medio de un establecimiento permanente.

En el caso de obtenerse de manera directa los retiros de fuente chilena por parte de la persona sin domicilio o residencia en Chile, la aplicación del Impuesto Adicional por regla general se determinará con la imputación del retiro al FUT definitivo que se debe confeccionar por parte de la empresa chilena, según veremos en los puntos siguientes de este documento. Lo anterior, sin perjuicio que el agente retenedor debe aplicar el sistema de retención al momento del retiro.

En el caso de obtenerse los retiros de fuente chilena por parte de la persona sin domicilio o residencia en Chile por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en el país, la aplicación del Impuesto Adicional no se determinará sobre los citados retiros sino que sobre los posteriores retiros que haga la empresa extranjera

---

<sup>2</sup> Art. 11 de la L.I.R.: “Para los efectos del artículo anterior, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas.”

<sup>3</sup> Sin perjuicio de ese criterio, resulta claro que a su vez la empresa que soporta los retiros podrá obtener rentas tanto de fuente chilena como extranjera, aplicándose a ella entonces el denominado principio de renta mundial.

desde su EP en Chile. En este caso, la sociedad que paga los primeros retiros indicados ya no debe aplicar el sistema de retención del impuesto sino que ha de hacerlo el EP que paga los retiros al titular extranjero.

Como lo hicimos en el caso de los dividendos, en lo que sigue de éste apartado, nos referimos solamente al caso de retiros obtenidos de manera directa por la persona sin domicilio ni residencia en Chile, esto es, sin mediar un EP en Chile.

#### **2.4.- Modalidad del Impuesto Adicional**

La “modalidad de declaración”, aplicable a los retiros en análisis, supone la obligación de presentar una declaración anual de renta por parte del No residente, por los retiros obtenidos, conforme dispone la Ley de la Renta en su artículo 65 N°4, lo que difiere del caso de los dividendos, en donde por regla general no aparece tal obligación.

Por lo tanto, en abril de cada año, la persona sin domicilio o residencia en Chile que haya efectuado retiros que se imputen a FUT, deberá cumplir con su obligación de declaración, ya sea para declarar y aplicar el Impuesto, o bien, para solicitar la devolución de lo retenido al establecerse retiros en exceso, conforme el Art. 14 de la LIR. Persiste esta obligación aún cuando no exista FUT y se atribuyan partidas del Art. 21 de la L.I.R. a la persona No residente.

#### **2.5.- La prescripción del Impuesto frente a la prescripción de la retención**

La modalidad del impuesto permite también definir los plazos de prescripción aplicables al Impuesto, los que se contarán de manera anual desde el mes de abril que corresponda. Así por ejemplo si un retiro es realizado en enero de un año determinado, los plazos de prescripción comenzarán a correr finalizado el mes de abril del año siguiente, esto es, desde que vence la obligación de presentar dicha declaración anual.

Ciertamente lo anterior no es equivalente a los plazos de prescripción que afectan al deber de retener, los que se cuentan desde el perfeccionamiento del deber de retener en atención a la ocurrencia del retiro y según el plazo de declaración y pago de la retención previsto en el Art. 79 de la L.I.R.<sup>4</sup>. En el ejemplo, este plazo aplicable a la retención se contará desde el vencimiento del plazo para declarar y enterar en arcas fiscales la misma, es decir, desde el 12 de febrero del año en que se efectúa el retiro.

---

<sup>4</sup> Recuerde que el lector que este plazo es la regla general y que existen casos especiales como los del Art. 60, inciso segundo de la LIR.

Con todo, en caso que se practique la retención del Impuesto, o ella no se practique, y en ambos casos no se declare y pague la misma al Fisco, se debe tener presente las normas de resguardo fiscal contenidas en el Art. 83 de la L.I.R., sobre responsabilidad por el entero de impuestos sujetos a retención. Así, en el caso que el pagador efectúe la retención y no la entere al Fisco y la persona No residente logre acreditar esta situación, la acción fiscal se dirigirá al mencionado pagador de la renta. En caso que no se acredite la retención o ésta no se hubiese efectuado, la acción fiscal además se puede dirigir al citado No residente<sup>5</sup>. Anotamos nuevamente la diferencia de plazos en el cómputo de la prescripción que en el caso de la retención es mensual y en el caso del impuesto es anual.

Debe tenerse presente también que la obligación de retener el Impuesto nace, cumplidos los demás requisitos legales, aunque las rentas no se remesen efectivamente al exterior. Por ejemplo, se gravan tales retiros aún cuando queden en Chile en poder de algún representante del No residente para su inversión<sup>6</sup>.

### **3.- ANÁLISIS DEL HECHO GRAVADO**

#### **3.1.- Devengo del Impuesto Adicional**

De acuerdo al tenor literal del Art. 60, inciso primero, de la L.I.R. el Impuesto Adicional se devengaría con la percepción o devengo de los retiros de fuente chilena. Según se indicó previamente, para dar plenitud al Impuesto hace falta armonizar ésta norma del hecho gravado con las normas sistémicas para la tributación con impuestos finales previstas en el Art. 14 de la Ley. Así, no basta el retiro por sí sólo para que se consagre el Impuesto, si no va acompañado de su percepción e imputación efectiva al Fondo de Utilidades Tributables en la forma dispuesta en el Art. 14, letra A), de la L.I.R.

A continuación se comentan los siguientes elementos del hecho gravado general:

---

<sup>5</sup> A modo de ejemplo se cita el fallo de la Corte Suprema: 30.08.2004 – RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO – ROL 5592-03.

<sup>6</sup> Véase Oficio 2.516, del S.I.I., del 14.09.1998.

**a.- Sujeto pasivo del impuesto:**

Las personas naturales extranjeras que carezcan de domicilio y residencia en el país y las personas jurídicas extranjeras<sup>7</sup>.

**b.- Renta afecta:**

Los retiros efectivamente imputados al Fondo de Utilidades Tributables que debe llevar la empresa, determinado al cierre del año o período respectivo, o FUT Definitivo. Si el retiro resulta imputado a Fondo de Utilidades No Tributables -FUNT-<sup>8</sup>, también determinado al término del ejercicio, no se devenga el Impuesto ni dichos retiros quedan en calidad de retiros en exceso.

Por lo tanto, si tales retiros resultan efectivamente imputados a FUT o a FUNT, quedan con su situación tributaria resuelta, salvo que la imputación ocurra con motivo de los supuestos de re-inversión de los retiros comentados más adelante.

Advertimos al lector que lo que se comenta hasta acá dice relación con el devengo del Impuesto y no con la aplicación del sistema de retención del Impuesto, materia ésta que se comenta en el número 3.2 siguiente.

**c.- Exclusiones:**

Las exclusiones al hecho gravado son aquellas generales contempladas en la Ley la Renta o en leyes especiales. A modo de ejemplo, mencionamos:

- Las cantidades que correspondan a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta;
- Las devoluciones de capitales de acuerdo a las normas del Art. 17, número 7 de la L.I.R.;
- Las devoluciones de capitales que se acojan a las franquicias al D.L. N° 600, de 1974, y únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado o invertido en Chile.

---

<sup>7</sup> Si bien las personas de nacionalidad chilena sin domicilio ni residencia en Chile también pueden obtener retiros, que se gravarán con Impuesto Adicional, la norma aplicable resulta ser, actualmente, el Art. 61 de la LIR.

<sup>8</sup> La Autoridad Fiscal ha entregado importantes instrucciones e interpretaciones sobre este registro y su composición, mediante Circular 68 de 2010.

**d.- Base imponible:**

Las normas sobre base imponible del Impuesto Adicional Anual se encuentran en el Art. 62 de la L.I.R., y a ellas debemos remitirnos para el caso de los retiros en análisis<sup>9</sup>.

El retiro en cuestión constituye la renta afecta pero no necesariamente es la base imponible del Impuesto. Al igual que el caso de los dividendos, para arribar a ésta se debe sumar el incremento por el crédito de primera categoría en la forma establecida por el inciso final del Art. 62 de la L.I.R.

Esa norma señala que cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el Art. 63 de la Ley, se debe agregar un monto equivalente al crédito de categoría para determinar la base gravada con el Impuesto Adicional. De acuerdo a la misma norma, este agregado o incremento se considerará como suma afectada por el Impuesto de Primera Categoría para el cálculo de dicho crédito.

Con todo, la Autoridad Fiscal ha interpretado que no es necesario realizar tal incremento cuando el retiro comprende todo o parte del impuesto de categoría. En este caso sólo se incrementa aquella parte del impuesto que no está incluida en el retiro<sup>10</sup>.

**e.- Tasa:**

La alícuota alcanza actualmente al 35% en el caso del régimen general o a la tasa que corresponda a utilidades remesadas bajo el amparo de un contrato ley bajo el Estatuto del Inversionista Extranjero D.L. 600<sup>11</sup>.

Considerando los elementos del hecho gravado resumidos anteriormente, más adelante se desarrollan ejercicios que muestran la determinación del Impuesto Adicional.

**3.2.- Normas de retención del Impuesto Adicional**

El sistema de retención del Impuesto por regla general difiere de las normas de devengo del Impuesto (las modalidades del impuesto), lo que se hace evidente en el caso de los retiros obtenidos sin EP.

---

<sup>9</sup> No es el objetivo de este apunte hacer un análisis del citado artículo 62, el que dejamos para una edición posterior de la revista.

<sup>10</sup> Véase Circular SII N°81, de 1988, punto 7.13.

<sup>11</sup> Algunos comentarios adicionales se señalan para los casos D.L. 600 más adelante en 3.6.

En efecto, vimos en el numeral anterior que el Impuesto se devenga cuando los retiros resulten imputados al Fondo de Utilidades Tributables que debe llevar la empresa, determinado al cierre del año o período respectivo. En efecto, ésta evaluación y consecuente imputación ocurre al 31 de diciembre, luego de haberse efectuado al FUT los agregados y deducciones previos a la imputación de los retiros.

Para la aplicación del sistema de retención no nos sirve el citado FUT de cierre de ejercicio sino que se debe recurrir a un FUT Nocional<sup>12</sup> que permita al agente retenedor precisar su deber de retención.

Dicho FUT Nocional debe ser confeccionado siguiendo criterios razonables considerando las instrucciones entregadas por la Autoridad Fiscal mediante resolución 2451 de 1991, relativa a la forma de determinar el Fondo de Utilidades Tributables establecido en el Art. 14 de la Ley, y mediante Circular 53 de 1990, capítulo XII.

Bajo ese orden de ideas, el citado FUT Nocional afectará la forma de calcular la retención dependiendo de si las utilidades acumuladas que le componen son suficientes, total o parcialmente, para cubrir el monto de los retiros. Así:

#### ***a) FUT Nocional suficiente para cubrir los retiros sin EP***

La empresa (empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada, sociedad de personas, una comunidad, una sociedad de hecho o una sociedad en comandita por acciones respecto del socios gestor) desde la cual se efectúa el retiro se encuentra obligada a efectuar la retención del Impuesto Adicional con la tasa correspondiente al hecho gravado, actualmente 35%, aplicada sobre la base imponible (retiro más incremento de primera categoría cuando corresponda según imputación nocional) y descontado al impuesto bruto resultante el crédito por Impuesto de Primera Categoría correspondiente.

#### ***b) FUT Nocional insuficiente para cubrir todo o una parte de los retiros sin EP***

En este caso, al retiro no cubierto con FUT Nocional se aplica la retención que ordena la segunda parte del inciso primero del artículo 74 N°4 de la Ley de la Renta, la que se

---

<sup>12</sup> La Circular 53 de 1990, del SII, en su capítulo XII implícitamente utiliza éste FUT nocional al señalar en su parte pertinente que “*si la empresa a la misma fecha indicada no registra un FUT positivo, o estando reajustado en la forma señalada, se agotó por las remesas efectuadas en el período, por el total o aquella parte de las remesas no cubiertas con las utilidades tributables existentes en el FUT, igualmente habrá obligación de efectuar la retención del impuesto adicional del artículo 74° N° 4, pero con tasa provisional de 20%...*”.

aplica directamente sobre el retiro con tasa provisional del 20%. Esta tasa provisional de 20% resulta aplicable por cuanto los retiros en análisis son rentas del Art. 60, inciso primero de la Ley.

En caso que el FUT de referencia cubra una parte del retiro, la retención del Impuesto sobre la parte cubierta se calculará de la manera señalada en la letra a) anterior y la parte no cubierta de acuerdo a ésta letra.

### 3.3.- Ejemplo base

Para el desarrollo de casos debemos distinguir siempre si la determinación se refiere al cálculo de la retención al momento del retiro o al cálculo del Impuesto definitivo al cierre del ejercicio.

El siguiente ejemplo ilustra sobre la aplicación de la retención y posteriormente del Impuesto:

#### *i.- Situación al momento del retiro (sistema de retención)*

Asumimos que al momento del retiro el FUT Nocional es suficiente para cubrir el retiro y que posee crédito de primera categoría con tasa 17%.

Retiro en beneficio de un No Residente (Art. 60, inciso primero, y 62, de la L.I.R.)	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría asociado a ese retiro (Art. 62, inciso final, de la L.I.R.)	\$ 170
Base Imponible Impuesto Adicional Art. 60 L.I.R.	\$ 1.000
Tasa de Impuesto Adicional	35%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 350
Crédito por Impuesto de Primera Categoría soportado (Art. 63 de la L.I.R.)	\$ (170)
Retención que la empresa debe enterar en arcas fiscales	\$ 180

Note el lector que la base imponible, el impuesto y la retención determinada son equivalentes al caso de los dividendos pagados a accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, lo que resulta del todo pertinente considerando que el sistema impositivo debe tender a la neutralidad del tributo.

**ii.- Situación al cierre del ejercicio (modalidad del impuesto)****a.- El FUT de cierre de ejercicio cubre el retiro soportado anteriormente**

La variación de IPC para el mes del retiro es 10% y para la retención es 9%,

Retiro en beneficio de un No Residente (83 + 10% de 83) (Art. 60, inciso primero, y 62, de la L.I.R.)	\$ 913
Impuesto de Primera Categoría asociado a ese retiro (170 + 10% de 170) (Art. 62, inciso final, de la L.I.R.)	\$ 187
Base Imponible Impuesto Adicional Art. 60 L.I.R.	\$ 1.100
Tasa de Impuesto Adicional	35%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 385
Crédito por Impuesto de Primera Categoría soportado (Art. 63 de la L.I.R.)	\$ (187)
Impuesto Adicional neto determinado	\$ 198
Retención a rebajar, actualizada en un 9% (\$180 + 9% de \$180)	\$ 196,2
Saldo de la declaración, pago	\$ 1,8

Puede notar el lector que en la declaración que haga el No residente deberá satisfacer una pequeña diferencia de impuesto resultante de la mayor variación de IPC que afecta a la renta en relación a aquella que afecta a la retención. En general, imputado el retiro al FUT Definitivo o de cierre de ejercicio, el sistema está diseñado para que la declaración del No residente no arroje diferencias a pagar de impuesto salvo que se genere una diferencia de IPC como la indicada, o bien, las utilidades y créditos contenidos en el FUT Nocial al momento del retiro difieran de los contenidos e imputados en el FUT definitivo. También se producen diferencias en aquellas empresas que soportan retiros y se encuentran autorizadas a llevar su contabilidad en moneda extranjera mientras que sus socios o propietarios beneficiarios de esos retiros deben declarar sus rentas y pagar sus impuestos en moneda nacional<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Véase las resoluciones 27 y 42, de 2009, emitidas por la Autoridad Fiscal.

### **b.- El FUT de cierre de ejercicio NO cubre el retiro soportado anteriormente**

En este caso, si bien se ha practicado la retención del Impuesto al momento del retiro tomando como base un FUT de referencia que lo cubre, es posible que al término del año no exista FUT al cual imputar el retiro<sup>14</sup>, por lo que el retiro queda en calidad de exceso de retiro.

En este caso, no se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional, sino que se posterga en la forma antedicha, pudiendo el No residente presentar su declaración para efectos de solicitar la devolución de la retención soportada.

En el ejemplo, podrá solicitar devolución por la suma de \$196,2.

### **3.4.- Incidencia del FUT y ejemplos prácticos**

Ya hemos señalado que el hecho gravado comentado en los puntos anteriores debe armonizarse con las reglas generales de sujeción tributaria con impuestos finales contenidas en el Art. 14 de la Ley.

Por su parte, el sistema de retención debe aplicarse considerando un FUT Ncional a objeto de establecer el enfoque de cálculo de la retención del Impuesto.

A su vez, considerando que los retiros se afectan con la modalidad de declaración, la retención que se determina constituye un abono al Impuesto Adicional Anual que se declare por el No residente, o bien, se podrá solicitar su devolución si tales retiros quedan en calidad de excesivos.

Considerando esas posibilidades podemos establecer los siguientes escenarios:

i.- Al momento del retiro existe un FUT Ncional por monto suficiente para cubrirlo y al término del ejercicio existe un FUT definitivo también suficiente para cubrir dicho retiro.

En este caso procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa de 35% sobre una base que incluya el retiro y el respectivo incremento de primera categoría. Respecto del Impuesto Adicional

---

<sup>14</sup> Por ejemplo, el FUT de referencia podría ser \$1.000 y al cierre del ejercicio la empresa determina una pérdida tributaria que absorbe esa utilidad acumulada. Como resultado, la empresa puede solicitar un pago provisional por utilidad absorbida (Art. 31 N°3 de la L.I.R.) y el retiro en cuestión queda con su tributación con impuesto final pendiente hasta que se impute a utilidades tributables. Es decir, se establece un retiro en exceso.

Anual, procederá su aplicación plena sobre el retiro y su respectivo incremento de primera categoría, debiendo el No residente hacer la declaración respectiva.

ii. Al momento del retiro no existe un FUT Nocional por monto suficiente para cubrirlo y al término del ejercicio existe un FUT definitivo que resulta ser suficiente para cubrir dicho retiro.

En este caso procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa provisional de 20% sobre una base equivalente al monto del retiro no cubierto con FUT Nocional y sin considerar incremento de primera categoría. Respecto del Impuesto Adicional Anual, procederá su aplicación plena sobre el retiro y su respectivo incremento de primera categoría, debiendo el No residente hacer la declaración respectiva.

iii. Al momento del retiro existe un FUT Nocional por monto suficiente para cubrirlo y al término del ejercicio NO existe un FUT definitivo suficiente para cubrir dicho retiro.

En este caso procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa de 35% sobre una base que incluya el retiro y el respectivo incremento de primera categoría. Respecto del Impuesto Adicional Anual, no procederá su aplicación quedando un exceso de retiro para ejercicio siguiente. El No residente debe hacer la declaración respectiva para solicitar la devolución de lo retenido.

iv.- Al momento del retiro NO existe un FUT Nocional para cubrirlo y al término del ejercicio tampoco existe un FUT definitivo para cubrir dicho retiro.

En este caso la empresa procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa provisional de 20% sobre una base equivalente al monto del retiro y sin considerar incremento de primera categoría. Respecto del Impuesto Adicional Anual, no procederá su aplicación quedando un exceso de retiro para ejercicios siguientes. El No residente debe hacer la declaración respectiva para solicitar la devolución de lo retenido.

Si bien puede presentarse dudas sobre la pertinencia de efectuar la retención del Impuesto cuando la empresa tiene cierto nivel de certeza que al cierre del ejercicio no se determinará un FUT suficiente al cual imputar los retiros, debe tenerse presente que el mecanismo de retención constituye una norma legal de resguardo y ordenamiento fiscal que no atiende excepciones, salvo el caso facultativo de la reinversión de retiros que se comenta más adelante. Así, incluso si el retiro se efectúa en el mes de

diciembre, procederá dar cumplimiento al deber de retener en los términos anotados anteriormente.

Al igual que en el caso de los dividendos, la imputación de los retiros a las utilidades tributables e ingresos o cantidades no gravadas con impuestos, se efectúa sin atender a la situación tributaria de los No residentes, vale decir, no resulta relevante para efectos de dicha imputación si el propietario o socio posee o no residencia o domicilio en nuestro país.

A continuación precisamos las situaciones anteriores mediante el desarrollo de casos:

### **3.4.1.- FUT Nocional suficiente para cubrir los retiros y FUT de cierre de ejercicio también cubre dichos retiros**

#### ***PLANTEAMIENTO***

En mayo del Año 1 una sociedad de personas constituida en Chile soporta un retiro bruto efectuado por uno de sus socios, sin domicilio ni residencia en Chile, por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT que posee la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría, cuyos valores constituyen el saldo inicial del presente año y se encuentran actualizados a la fecha del retiro (reajuste nocional 2%):

Utilidad acumulada	Tipo	Utilidad	Crédito	Año origen	Año percepción
Utilidades sin crédito de primera categoría	Ajenas	25.500.000	0	2002	2004
Utilidades con crédito de primera categoría, tasa 17%	Ajenas	20.400.000	4.178.308	2004	2007

La variación de I.P.C. aplicable entre al retiro y la retención hasta el cierre del ejercicio asciende a 6%.

La variación de I.P.C. aplicable entre noviembre el año anterior y noviembre del Año 1 asciende a 10%.

Al 31 de diciembre del año en curso, la sociedad determina un FUT antes de imputar retiros por la suma de \$79.500.000, de acuerdo al siguiente detalle:

Concepto	Control	Utilidad ajena 2004, sin crédito	Utilidad ajena 2007, con crédito	Utilidad propia, Año 1 en curso	Impuesto del Año 1	Incremento de la categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	45.000.000	25.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste 10%	4.500.000	2.500.000	2.000.000	0	0	409.638	409.638
Renta Líquida imponible de primera categoría del año en curso	30.000.000	0	0	24.900.000	5.100.000	5.100.000	5.100.000
Sub-total antes de imputar retiros	79.500.000	27.500.000	22.000.000	24.900.000	5.100.000	9.606.018	9.606.018

## DESARROLLO

### 1.- Determinación del FUT de referencia al momento del retiro

Concepto	Control	Utilidad ajena 2004, sin crédito	Utilidad ajena 2007, con crédito 17%	Incremento de la categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	45.000.000	25.000.000	20.000.000	4.096.380	4.096.380
Reajuste 2%	900.000	500.000	400.000	81.928	81.928
Sub-total antes de imputar retiros	45.900.000	25.500.000	20.400.000	4.178.308	4.178.308
Retiros,	-40.000.000	-25.500.000	-14.500.000	-2.969.876	-2.969.876
FUT Nocional para retiros siguientes del mismo año	5.900.000	0	5.900.000	1.208.432	1.208.432

En el ejemplo se ha utilizado como referencia el criterio legal establecido en el Art. 14 de la Ley, que señala que se debe realizar la imputación del retiro comenzando por las utilidades tributables acumuladas más antiguas que contenga el FUT<sup>15</sup>. En el ejemplo, las utilidades más antiguas fueron percibidas el año 2004.

De acuerdo a la determinación precedente, mediante la cual se establece la imputación nocional del retiro a utilidades tributables acumuladas, y en el entendido que se ha pagado, remesado o puesto a disposición la renta, es posible indicar las siguientes conclusiones:

- Aún no se consagra el hecho gravado con Impuesto Adicional, lo que ocurrirá con la imputación efectiva del retiro al FUT definitivo de cierre del Año 1.

<sup>15</sup>Art. 14, A), N°3, d), L.I.R.: 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.

- Se genera el deber de retener dicho impuesto, con tasa 35%, sobre el retiro más el incremento de primera categoría según imputación nocional, menos el respectivo crédito de primera categoría.
- Resulta del todo precedente analizar este retiro a la luz de los movimientos posteriores que registre el FUT, incluidos aquellos aumentos o disminuciones que se consideran ingresados al término del ejercicio tales como la renta líquida de categoría, utilidades recibidas de terceros durante el año, etc.

## 2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.

Concepto	Utilidades sin crédito	Utilidades con crédito 17%	Total
Monto bruto del retiro, actualizado en 6%	25.500.000	14.500.000	40.000.000
Incremento de primera categoría	0	2.969.876	2.969.876
Base bruta	25.500.000	17.469.876	42.969.876
Impuesto Adicional 35%	8.925.000	6.114.456	15.039.456
Crédito de primera categoría	0	-2.969.876	-2.969.876
Retención neta determinada	8.925.000	3.144.581	12.069.581
Remesa líquida	16.575.000	11.355.419	27.930.419

Una posible contabilización del retiro que pudiese hacer la sociedad se muestra a continuación:

Cuentas	Debe	Haber
Cuenta Particular Socio No residente	40.000.000	
Retiros por pagar		27.930.419
Retención Impuesto Adicional por pagar		12.069.581
Totales	40.000.000	40.000.000

## 3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención al Fisco

El Formulario 50, de declaración mensual de impuestos, para el presente caso se muestra de manera resumida a continuación:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar	
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100		131		101		102	(+)
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14	42.969.876	137	15.039.456	106	2.969.876	300	12.069.581 (+)
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)

60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)	91	12.069.581	(=)
61	Más IPC	92		(+)
62	Más Multas e intereses	93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO	94		(=)

***Debe tener presente el lector que:***

El plazo para enterar la retención es hasta el día 12 de junio del Año 1, según dispone el Art. 79 de la L.I.R.

El retardo en la declaración y entero de impuestos de retención conlleva la aplicación de intereses y multas, de acuerdo a lo dispuestos en los Arts. 53 y 97 N°11, del Código Tributario.

La sociedad de personas deberá presentar a la Autoridad Fiscal una declaración jurada anual con detalle de los retiros soportados, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 101 de la L.I.R., y mediante el formulario 1886<sup>16</sup>. También la sociedad deberá presentar una declaración jurada anual con detalle de los impuestos retenidos, mediante la utilización del formulario 1850<sup>17</sup>.

La sociedad deberá entregar el certificado 5 al socio No residente que así lo requiera, de acuerdo al modelo de certificado que la Autoridad Fiscal ha dispuesto para estos casos<sup>18</sup>.

***4.- Declaración anual del Impuesto Adicional***

De acuerdo al planteamiento del caso, al cierre del año la sociedad determina un FUT antes de imputar retiros por la suma de \$79.500.000, monto que cubre los retiros del año. En razón de éstos datos, se perfecciona el hecho gravado con Impuesto Adicional al resultar imputados los retiros a utilidades tributables, en los términos señalados en el Art. 14, letra A), número 1, letra a) de la L.I.R. Los cálculos se muestran a continuación:

<sup>16</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/fl886.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/fl886.pdf)

<sup>17</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/fl850.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/fl850.pdf)

<sup>18</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/certif\\_5.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/certif_5.pdf)

## i.- FUT definitivo de cierre del año

Concepto	Control	Utilidad ajena 2004, sin crédito	Utilidad ajena 2007, con crédito	Utilidad propia, Año 1 en curso	Impuesto del Año 1	Incremento de la categoría	Crédito de la categoría
Saldo inicial de FUT, nominal	45.000.000	25.000.000	20.000.000	0	0	4.096.380	4.096.380
Reajuste 10%	4.500.000	2.500.000	2.000.000	0	0	409.638	409.638
Renta Líquida imponible de primera categoría del año en curso	30.000.000	0	0	24.900.000	5.100.000	5.099.993	5.099.993
Sub-total antes de imputar retiros	79.500.000	27.500.000	22.000.000	24.900.000	5.100.000	9.606.011	9.606.011
Retiros, actualizados en 6%.	-42.400.000	-27.500.000	-14.900.000			-3.051.803	-3.051.803
FUT para el año siguiente	37.100.000	0	7.100.000	24.900.000	5.100.000	6.554.208	6.554.208

## ii.- Determinación del Impuesto Adicional anual, modalidad de declaración

El socio No residente deberá consignar los siguientes valores en su declaración anual de impuesto a la renta que ha de presentar en el mes de abril del año 2 o hasta los primeros días de mayo de dicho año cuando determina su saldo a favor y efectúa la declaración por internet.

Concepto	Utilidades sin crédito	Utilidades con crédito 17%	Total
Monto bruto del retiro, actualizado en 6%	27.500.000	14.900.000	42.400.000
Incremento de primera categoría	0	3.051.803	3.051.803
Base bruta	27.500.000	17.951.803	45.451.803
Impuesto Adicional 35%	9.625.000	6.283.131	15.908.131
Crédito de primera categoría	0	-3.051.803	-3.051.803
Impuesto neto determinado	9.625.000	3.231.328	12.856.328
Menos: Retención sobre retiro, \$12.136.147, actualizada en 6%			12.864.316
Saldo de la declaración			-7.988

### **3.4.2.- FUT Nocial no cubre el retiro y tampoco lo hace el FUT de cierre de ejercicio**

En este caso la empresa procederá efectuar la retención al momento del retiro considerando la tasa provisional de 20% sobre una base equivalente al monto del retiro y sin considerar incremento de primera categoría.

Respecto del Impuesto Adicional Anual, los retiros que no se imputen a FUT por haberse agotado éste, o bien, por tener dicho FUT un saldo negativo no se afectarán con Impuesto Adicional quedando como exceso de retiros. Ahora bien, si al cierre del año tales retiros resultan imputados a ingresos acumulados no renta u otras cantidades registradas en el FUNT, no se afectarán con Impuesto Adicional, salvo que se trate de utilidades acumuladas exentas solamente de Impuesto Global Complementario.

El siguiente ejercicio ilustra un ejemplo de la situación indicada.

#### ***PLANTEAMIENTO***

En mayo del Año 1 una sociedad de personas constituida en Chile soporta un retiro bruto efectuado por uno de sus socios, sin domicilio ni residencia en Chile, por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT negativo, originado en pérdida tributaria.

Al 31 de diciembre del año en curso, la sociedad determina un FUT antes de imputar retiros por valor negativo, también originado en pérdida tributaria.

#### ***DESARROLLO***

##### ***1.- Determinación del FUT Nocial al momento del retiro***

De acuerdo al planteamiento del caso, este FUT Nocial es de valor negativo, razón por lo cual no procede su consideración para el cálculo de la retención del Impuesto Adicional.

De acuerdo a lo expuesto la retención se calculará con tasa provisional de 20% aplicada sobre el monto del retiro, sin considerar incremento de primera categoría.

**2.- Determinación de la retención Art. 74 N-4 L.I.R.**

Concepto	Utilidades con crédito 17%
Monto bruto del retiro	40.000.000
Incremento de primera categoría	0
Base bruta	40.000.000
Retención tasa provisional 20%, 74-4 L.I.R.	8.000.000
Remesa líquida	32.000.000

Una posible contabilización del retiro y su retención se muestra a continuación:

Cuentas	Debe	Haber
Cuenta particular socio No residente	40.000.000	
Retiro por pagar		32.000.000
Retención Impuesto Adicional, definitiva		8.000.000
Totales	40.000.000	40.000.000

**3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco**

Al igual que en el Caso 1 la retención del Impuesto Adicional se declara y entera al Fisco mediante el Formulario 50, aunque usando la línea correspondiente al Art. 60, inciso primero de la L.I.R., por rentas sin FUT. Dicho formulario se muestra de manera resumida a continuación:

		Tasa	Base imponible		Impuesto a Pagar	
34	Art. 60 inciso 1° Renta fuente nacional de extranjeros, sin cargo al FUT	20%	64	40.000.000	65	8.000.000
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)				91	8.000.000 (=)
61	Más IPC				92	(+)
62	Más Multas e intereses				93	(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO				94	(=)

Al igual que el caso anterior, debe tener presente el lector que:

El plazo para enterar la retención es hasta el día 12 de junio del Año 1, según dispone el Art. 79 de la L.I.R.

La sociedad de personas deberá presentar a la Autoridad Fiscal una declaración jurada anual con detalle de los retiros soportados, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 101 de la L.I.R., y mediante el formulario 1886<sup>19</sup>, incluso cuando se determinen

<sup>19</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1886.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1886.pdf)

excesos de retiros. También la sociedad deberá presentar una declaración jurada anual con detalle de los impuestos retenidos, mediante la utilización del formulario 1850<sup>20</sup>.

#### 4.- Declaración anual del Impuesto Adicional

De acuerdo al planteamiento del caso, al cierre del año la sociedad determina un FUT negativo situación que determina que los retiros del año se consideren retiros en exceso, debiendo esperar la aplicación del Impuesto final hasta la oportunidad en que ellos se imputen efectivamente a FUT.

En este caso el socio No residente deberá presentar un formulario 22 para solicitar la devolución de la retención realizada por el retiro, por la suma de \$8.000.000. Una vista resumida del formulario 22 se presenta a continuación:

43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32		76		34		(+)	
52	Retenciones por rentas declaradas en línea 7 y otras	832	Retenciones por rentas declaradas en línea 1, 3, 4, 5 y otras	833	8.000.000	834	8.000.000	(+)	
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA						305	8.000.000	(=)

#### 3.5.- Partidas del inciso primero del Art. 21 de la L.I.R.

De acuerdo al Art. 62, sobre base imponible anual del Impuesto Adicional, “Las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21, se entenderán retiradas por los socios, sean personas naturales o jurídicas, en proporción a su participación en las utilidades, salvo que dichas cantidades tengan como beneficiario a un socio o bien que se trate de préstamos, casos en los cuales se considerarán retirados por el socio o prestatario”. Por lo tanto, el No residente al que se le atribuya una partida del Art. 21 que no se encuentre excepcionada o sea deducible de la base imponible, deberá considerarla para su gravamen anual conjuntamente con los retiros y otras rentas de fuente chilena que hubiese obtenido en un periodo determinado.

Respecto del deber de retener, la empresa en cuestión debe dar cumplimiento a la retención con tasa provisional de 20% dispuesta por el Art, 74 N°4 de la LIR, norma que en su parte pertinente dispone que “Respecto de las rentas referidas en el inciso primero del artículo 60 y 61, y por las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21, la retención se efectuará con una tasa provisional del 20% que se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta, se pongan a

<sup>20</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1850.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1850.pdf)

*disposición o correspondan a las personas referidas en dicho inciso, sin deducción alguna, y el monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos de categoría, adicional y/o global complementario que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención”.* Para el cálculo de la retención se considera el monto de las citadas partidas previamente actualizadas hasta el cierre del ejercicio y sobre el monto actualizado se aplica la citada retención con tasa de 20%, respecto de aquella parte de la partida que corresponda al No residente.

El plazo para enterar la retención sobre estas partidas del Art. 21 de la Ley resulta ser una excepción a la regla general. En efecto, el Art. 79 en su segunda parte dispone que *“No obstante, la retención que se efectúe por las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21, se declarará y pagará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos 65, N° 1, 69 y 72”.* La Autoridad Fiscal ha interpretado conforme a las normas precitadas que la retención de Impuesto Adicional sobre las partidas del inciso primero del Art. 21 deben cumplirse en la misma declaración anual de impuesto a la renta que debe presentar la empresa para cumplir sus obligaciones tributarias generales<sup>21</sup>.

El siguiente ejemplo permite ilustrar numéricamente lo anterior:

Ejemplo:

Una sociedad de personas constituida en Chile incurrió en gastos de auto, los que actualizados al 31 de diciembre del año suman \$1.000.000. Esta empresa es de propiedad de dos socios A y B que poseen el 70% y 30% de participación, respectivamente. El socio A no tiene domicilio ni residencia en Chile.

La empresa en su declaración de renta, formulario 22, entera la retención del 20%, sobre el monto que resulta de aplicar el 70% de participación que posee el No residente a los referidos gastos de auto, según se muestra a continuación:

	Impuestos		Base Imponible		Rebajas al Impuesto		Imptos. Determinados	(+)
42	Impuesto Adicional D.L. 600/74	133		138		134		(+)
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32	700.000	76	-x-	34	140.000	(+)

Asumiendo que los socios no tuvieran retiros efectivos del Art. 14, ni otras rentas de fuente chilena y que la partida afectada por las normas del Art. 21 de la L.I.R. resulta

<sup>21</sup> Véase Circular S.I.I. 56, de 1986.

imputada a un FUT de cierre de ejercicio que contiene utilidades con crédito de primera categoría tasa 17%, la declaración anual de impuesto a la renta del No residente sería la siguiente:

Impuestos					Crédito de primera categoría		Rentas y rebajas		(+)
1	Retiros (Arts. 14 y 14 bis)				600		104		(+)
2	Dividendos distribuidos por S.A., C.P.A y S.p.A (Arts, 14 y 14 bis)				601		105		(+)
3	Gastos rechazados, Art. 33 N-1, pagados en el ejercicio. (Art. 21)				602	143.373	106	700.000	(+)
10	Incremento por impuesto de Primera Categoría	159	143.373	Increment. por imptos pagados o retenidos en el exterior.	748		749	143.373	(+)
13	SUB TOTAL (Si declara Impuesto Adicional trasladar a línea 42 0 43)						305	843.373	(=)
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta		32	843.373	76	143.373	34	151.808	(+)
52	Retenciones por rentas declaradas en línea 7 y otras	832		Retenciones por rentas declaradas en línea 1, 3, 4, 5 y otras	833	140.000	834	-140.000	(+)
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA						305	11.808	(=)

El impuesto a pagar determinado por \$11.808 equivale a la mayor retención que se habría efectuado si la partida del Art. 21 se hubiese tratado como un retiro cuya retención se calcula considerando el incremento de primera categoría, con tasa de 35% menos el respectivo crédito de categoría.

Un aspecto a tener presente dice relación con quien asume económicamente o formalmente el monto de la retención practicada sobre las partidas del Art. 21 de la L.I.R. en análisis. En el ejemplo, la suma de \$140.000. Usualmente es la propia empresa quien asume el citado pago lo que deviene en un nuevo retiro, o bien, en una nueva partida afecta al Art. 21 L.I.R.

El criterio de considerar el pago de la retención como un retiro supone que la empresa deberá efectuar una retención de Impuesto Adicional y enterarla hasta el 12 de mayo, teniendo presente que el citado pago se realiza en abril. Este retiro quedará sujeto a las normas de imputación comentadas anteriormente, pudiendo incluso quedar como un retiro en exceso ante la ausencia de FUT.

El criterio de considerar el pago como una suma afectada por las normas del Art. 21, inciso primero, analizado en este número, supone que la empresa deberá actualizar este valor hasta el 31 de diciembre y enterar la retención de Impuesto Adicional, con tasa provisional de 20%, en su propia declaración anual de impuesto a la renta. En este

escenario, se genera un efecto circular por cuanto nuevamente se tendrá un pago que asume la empresa, que deberá tratarse como partida afecta al Art. 21 sujeta a retención de 20%, de manera sucesiva e indefinida.

En uno u otro criterio surgen consideraciones adicionales a la participación social que el socio no residente puede tener frente a otros socios, particularmente cuando se pretenda realizar por alguno de ellos la enajenación de los derechos sociales a un comprador que no se encuentre relacionado en los términos del inciso cuarto del Art. 41 de la LIR<sup>22</sup>.

Otro aspecto a tener presente es que las partidas del Art. 21 tributan a todo evento, esto es, se gravan con impuestos finales con independencia del resultado tributario que obtenga la empresa, de la manera que hayan sido contabilizados y con independencia del saldo positivo o negativo que pudiera tener el FUT. En relación a lo anterior, la autoridad Fiscal ha interpretado que si la empresa al cierre del año no posee FUT al cual imputar dichas partidas, procede igualmente el crédito de primera categoría aunque no procede su inclusión en la base imponible anual y en caso de remanente no procede su devolución<sup>23</sup>. Así por ejemplo, tomando los mismos datos del ejemplo de éste número, la declaración del socio No residente se muestra a continuación:

Impuestos				Crédito de primera categoría		Rentas y rebajas		(+)
1	Retiros (Arts. 14 y 14 bis)			600		104		(+)
2	Dividendos distribuidos por S.A., C.P.A y S.p.A (Arts, 14 y 14 bis)			601		105		(+)
3	Gastos rechazados, Art. 33 N-1, pagados en el ejercicio. (Art. 21)			602	143.373	106	700.000	(+)
10	Incremento por impuesto de Primera Categoría	159	Increment. por imptos pagados o retenidos en el exterior.	748		749		(+)
13	SUB TOTAL (Si declara Impuesto Adicional trasladar a línea 42 0 43)					305	700.000	(=)
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32	700.000	76	143.373	34	101.627	(+)
52	Retenciones por rentas declaradas en línea 7 y otras	832	Retenciones por rentas declaradas en línea 1, 3, 4, 5 y otras	833	140.000	834	-140.000	(+)
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA					305	-38.373	(=)

<sup>22</sup> La Autoridad Fiscal dictó la Circular 69 de 2010 que refunde, actualiza y precisa ciertos criterios en relación a la enajenación de derechos sociales.

<sup>23</sup> Interpretación contenida en la Circular S.I.I. 17, de 1993, aplicable tanto a los contribuyentes del Impuesto Adicional como a los de Impuesto Global Complementario.

El crédito otorgado de la manera presentada se regularizará o reversará en el año en que las partidas resulten finalmente imputadas a FUT, si que deban ser declaradas nuevamente. En esta oportunidad el Fisco recuperará el crédito otorgado al momento del tributar la partida afecta del Art. 21 L.I.R.

Otro aspecto de cumplimiento tributario a considerar es la obligación que pesa sobre la empresa que incurre en partidas afectas a las normas del Art. 21, inciso primero de la L.I.R, para presentar una vez al año a la Autoridad Fiscal el detalle de dichas partidas utilizando para este efecto la declaración jurada 1893<sup>24</sup>.

Relacionado a lo anterior, en caso que la empresa o sociedad reciba o se le atribuyan partidas afectas al Art. 21 en comentario<sup>25</sup>, originadas en otras empresas, deberá cumplir con la retención de impuesto por estas partidas de igual manera a la señalada anteriormente, respecto de la parte que corresponde a sus propietarios o socios No residentes.

### 3.6.- Incidencia de un Contrato D.L. 600

Al igual que el caso de los dividendos, la retención del Impuesto Adicional se obtiene al aplicar la diferencia de tasas entre la tasa de 42% y la tasa de primera categoría, al monto de los retiros agregando una cantidad equivalente al impuesto de Primera Categoría y sin derecho a crédito.

Considerando los mismos datos utilizados en el caso de dividendos:

Retiro entregado por empresa chilena a No residente D.L.600	\$ 830
Impuesto de Primera Categoría soportado por ese retiro	\$ 170
Base Imponible del Impuesto Adicional	\$1.000
Tasa de Impuesto Adicional	25%
Impuesto Adicional aplicado	\$ 250

Puede observarse que con la retención practicada el retiro completa una tributación efectiva y final de 42%. En efecto:

<sup>24</sup> [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1893.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1893.pdf)

<sup>25</sup> Por esta partidas, la sociedad debe presentar al SII el Formulario 1813: [http://www.sii.cl/declaraciones\\_juradas/suplemento/2010/f1813.pdf](http://www.sii.cl/declaraciones_juradas/suplemento/2010/f1813.pdf)

Impuesto de primera categoría	\$ 170
Impuesto retenido	\$ 250
Carga tributaria total	\$ 420
Renta bruta	\$1.000
Tasa Carga efectiva	42%

Sin perjuicio de lo anterior, recuerde el lector que la tasa de la primera categoría ha variado en los últimos años, y volverá hacerlo de manera transitoria a contar del año tributario 2012<sup>26</sup>, por lo que la tasa de retención a aplicar puede variar según la imputación que se haga en los términos analizados en los números precedentes.

### 3.7.- Incidencia de la re-inversión de retiros

Cumplidos los requisitos de re-inversión previstos en el Art. 14, letra A), N°1, letra c) de la L.I.R., se suspende la tributación de los retiros acogidos a dicha norma hasta la oportunidad en que sean retirados de manera definitiva.

Respecto del sistema de retención del Impuesto Adicional, hasta la dictación de la Ley 19.879 de 2003, hubo algunas controversias sobre la aplicación de la retención sobre los retiros destinados a re-inversión, incluso cuando se habían cumplido los requisitos del Art. 14 aludido previamente.

La citada Ley especial vino a modificar el Art. 74 N°4 de la L.I.R., de modo de establecer una opción para al agente retenedor, a efecto que decida o no efectuar dicha retención y haciéndolo responsable de la retención en caso que no se cumplan los requisitos de re-inversión del citado Art. 14.

La interpretación de dicha norma facultativa y las instrucciones de la Autoridad Fiscal se encuentran contenidas en Circular 48 de 2003.

Por las razones explicadas, resulta entonces que la regla general para el sistema de retención es que sigue siendo aplicable a los retiros re-invertidos, salvo que se cumplan la regla especial facultativa anotada anteriormente.

<sup>26</sup> La ley 20.455, publicada el 31 de Julio del 2010, establece tasas de categoría transitorias. Para el año tributario 2012 la tasa ascenderá a 20%, para el año tributario 2013 a 18.5% y para el 2013 y siguientes volverá a 17%. Véase Circular 63 del SII, de 2010.

#### 4.- INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DTI

Recordemos que en cuanto a la tributación de las rentas los Convenios tienen por finalidad principal delimitar la potestad tributaria de los Estados que lo suscriben a fin de evitar o aminorar la doble tributación internacional.

Recordemos también que los convenios celebrados por Chile establecen para las utilidades consistentes en dividendos y retiros una tributación compartida con limitación de tasa en el país fuente de los mismos, teniendo presente que dicha limitación será aplicable solamente si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo de dichas rentas.

Debemos reiterar también que, sin perjuicio de lo anterior, nuestro país ha negociado como regla general la denominada cláusula del Impuesto Adicional, que posibilita la aplicación sin límites del citado Impuesto en la medida que el sistema impositivo chileno permita el crédito de primera categoría, aunque éste no se otorgue efectivamente en una operación determinada. Debe tenerse presente que esta cláusula típica del Modelo Chile se encuentra contenida en todos los convenios (salvo el caso con Argentina) redactada con algunos matices, a veces contenida en el articulado del Convenio, a veces en el Protocolo del mismo. Se hace presente también que a propósito del ingreso de nuestro país a la OECD, Chile tiene una reserva al Art. 10 del citado Modelo, relativa a retener el derecho de imposición en cuanto a la tasa y la forma de tributación sobre retiros y dividendos<sup>27</sup>.

En el análisis de los dividendos, realizado en la edición anterior de la Revista, se desarrollaron algunos ejemplos conceptuales de Convenios, por lo que nos remitimos a ellos para el análisis de los Convenios frente a los retiros obtenidos sin establecimiento permanente, sin que ello signifique un análisis exhaustivo de la materia<sup>28</sup>.

De lo expuesto hasta aquí queda en evidencia que frente a la aplicación de un Convenio para evitar la doble tributación internacional el tratamiento de los retiros resultaría ser el mismo que se da a los dividendos<sup>29</sup>. En consecuencia, en la medida que siga vigente el sistema integrado de imposición el cálculo de las retenciones y del

---

<sup>27</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Condensed Version, julio 2010, Paragraph 74, página 204.

<sup>28</sup> Revista de Estudios Tributarios, N°2/2010, páginas 51 y siguientes.

<sup>29</sup> Ello no necesariamente será así en el caso del otro Estado cuando sus empresas sociedades de personas paguen o remesen utilidades a socios o propietarios sociales con residencia en Chile, casos en los cuales podría haber conflictos de imposición con la Ley interna de tales Estados cuando cierto tipo de sociedades de personas son tratadas como transparentes a efectos fiscales.

Impuesto Adicional por retiros y dividendos en beneficio de residentes del otro Estado contratante se realiza de la misma manera que para los casos de retiros y dividendos en beneficio de personas que tienen residencia en un país sin convenio vigente con Chile.

Sin perjuicio de lo anterior, en una edición posterior de la revista nos referiremos al caso de las sociedades de personas en el ámbito de los convenios para evitar la doble tributación internacional, frente a los Comentarios, Observaciones y Reservas al Art. 1 del Modelo de la OECD, sobre personas cubiertas o amparadas en un Convenio, respecto del análisis que se hace sobre las denominadas “partnerships” y su relación con el sistema societario-jurídico y tributario chileno<sup>30</sup>.

## 5.- DESARROLLO DE CASOS

### 5.1.- Sociedad de personas soporta retiro que excede el FUT Ncional y que al cierre del ejercicio resulta cubierto en parte por FUT definitivo

#### *PLANTEAMIENTO*

En mayo del Año 1 una sociedad de personas constituida en Chile soporta un retiro de parte de un socio sin domicilio ni residencia en Chile por la suma de \$40.000.000.

Al 31 de diciembre del Año anterior dicha sociedad determinó un FUT y un FUNT que poseen la siguiente situación en relación a rentas y créditos de primera categoría:

Utilidades acumuladas	Utilidad	Crédito
FUT	7.500.000	1.536.143
FUT por Ajuste de depreciación acelerada	7.500.000	0
FUNT (Ingresos no renta)	7.500.000	0
FUNT (Utilidades Impto. Único de 1ª Categoría)	7.500.000	0

La actualización de los retiros y de la retención que se determine es 0% (no hubo inflación).

Al 31 de diciembre del Año 1 dicha sociedad determina un FUT definitivo antes de imputar retiros que posee la siguiente información:

<sup>30</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Condensed Version, July 2010, páginas 41 y siguientes.

Utilidades acumuladas	Utilidad	Crédito
Utilidades ajenas	10.000.000	2.048.190
RLI del ejercicio	10.000.000	1.700.000
Ajuste de depreciación acelerada	5.000.000	0
FUNT (ingresos no renta)	7.500.000	0
FUNT (utilidades Impto. Único de 1a categoría)	7.500.000	0
Total utilidades acumuladas	40.000.000	0

## **DESARROLLO**

### **1.- FUT Nocional al momento del retiro**

En el presente caso el FUT Nocional se encuentra determinado y asciende a la suma de \$15.000.000 (FUT \$7.500.000 más FUT por Ajuste de depreciación acelerada \$7.500.000).

### **2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.**

Como el retiro es cubierto en parte por el FUT Nocional, procede aplicar las dos formas de cálculo de la retención comentadas anteriormente. La siguiente tabla muestra la determinación del Impuesto Adicional y el monto de la retención:

Concepto	FUT	Depreciación Acelerada	Tasa provisional 20%	TOTAL
Monto bruto del retiro	7.500.000	7.500.000	25.000.000	40.000.000
Incremento de primera categoría	1.536.143	0	0	1.536.143
Base bruta	9.036.143	7.500.000	25.000.000	41.536.143
Retención de Impuesto Adicional 35%, o retención tasa provisional 20%	3.162.650	2.625.000	5.000.000	10.787.650
Crédito de primera categoría	(1.536.143)	0	0	(1.536.143)
Retención determinada	1.626.507	2.625.000	5.000.000	9.251.507
Remesa Líquida	5.873.493	4.875.000	20.000.000	30.748.493

### **3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco**

El Formulario 50 se muestra de manera resumida a continuación, teniendo presente que la parte del retiro que no se imputa al FUT Nocional se declara en la línea destinada a rentas sin FUT del Art. 60 inciso primero de la L.I.R. (actualmente línea 34):

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N°600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art.63		Impuesto a Pagar		
1	Art.58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art.58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100		131		101		102	(+)	
3	Art.14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art.60 inc.1- Renta extranj. con cargo FUT	14	16.563.143	137	5.787.650	106	1.563.143	300	4.251.507 (+)	
5	Art.60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
				Tasa	Base imponible		Impuesto a Pagar			
34	Art. 60 inciso 1° Renta fuente nacional de extranjeros, sin cargo al FUT			20%	64	25.000.000	65	5.000.000		
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	9.251.507	(=)
61	Más IPC						92		(+)	
62	Más Multas e intereses						93		(+)	
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

El plazo para declarar y enterar la retención del Impuesto, de conformidad al Art. 79 de la Ley, es hasta el 12 de junio del año respectivo, considerando que el retiro se materializó en mayo de dicho año.

#### 4.- Imputación de los retiros en el FUT definitivo de cierre del ejercicio

Considerando la información señalada en el Planteamiento, el FUT definitivo antes de imputar retiros e imputados éstos se muestra a continuación

Concepto	Control	FUT Neto ajeno	FUT Neto propio	Impuesto	Increment. de la Categ.	Crédito de la categ.	Ajuste de depreciac. acelerada	FUNT
Subtotal antes de imputar retiros	40.000.000	10.000.000	8.300.000	1.700.000	2.048.190	3.748.190	5.000.000	15.000.000
Retiros del año, debidamente actualizados	-40.000.000	-10.000.000	-8.300.000	-1.700.000	-2.048.190	-3.748.190	-5.000.000	-15.000.000
Saldo FUT para el año siguiente	0	0	0	0	0	0	0	0

#### 5.- Declaración anual del Impuesto Adicional

Considerando la imputación realizada al FUT de cierre del ejercicio, anotada en el punto anterior, se concluye que la totalidad del retiro queda con su situación tributaria cerrada al cierre del Año 1.

En efecto, del retiro por \$40.000.000, la suma de \$25.000.000 se grava con el Impuesto Adicional y la diferencia de \$15.000.000 queda liberada del citado Impuesto al imputarse a FUNT. Un resumen de la declaración anual de impuesto a la renta del socio no residente se muestra a continuación:

Declaración	Montos \$
Línea 1, retiros actualizados	25.000.000
Línea 10, incremento de primera categoría	2.048.190
Línea 13 = 42, Base imponible	27.048.190
Impuesto bruto determinado	9.466.867
Línea 42, rebaja de crédito primera categoría	-3.748.188
Línea 42, impuesto neto determinado	5.718.679
Línea 52, retenciones de impuesto, reajuste 0%	-9.251.507
Saldo de la declaración	-3.532.828

La información anterior incorporada a un formulario 22 de declaración anual de impuesto a la renta sería la siguiente:

Impuestos				Crédito de primera categoría	Rentas y rebajas	(+)				
1	Retiros (Arts. 14 y 14 bis)			600	3.748.188	104	25.000.000	(+)		
2	Dividendos distribuidos por S.A., C.P.A y S.p.A (Arts, 14 y 14 bis)			601		105		(+)		
3	Gastos rechazados, Art. 33 N-1, pagados en el ejercicio. (Art. 21)			602		106		(+)		
10	Incremento por impuesto de Primera Categoría	159	2.048.190	Increment. por imptos pagados o retenidos en el exterior.	748	749	2.048.190	(+)		
13	SUB TOTAL (Si declara Impuesto Adicional trasladar a línea 42 0 43)				305	27.048.190		(=)		
Impuestos				Base Imponible	Rebajas al Impuesto	Imptos. determinados	(+)			
42	Impuesto Adicional D.L. 600/74			133	138	134		(+)		
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta			32	27.048.190	76	3.748.188	34	5.718.679	(+)
52	Retenciones por rentas declaradas en línea 7 y otras	832		Retenciones por rentas declaradas en línea 1, 3, 4, 5 y otras	833	9.251.507	834	-9.251.507	(+)	
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA				305	-3.532.828		(=)		

Debe notarse que el retiro consume la totalidad del FUT disponible, incluido el impuesto de primera categoría asociado a la RLI de primera categoría del año, por lo que procede declarar el retiro en la línea 1 incluyendo el impuesto de categoría, sin agregar o incrementar respecto de esta parte del retiro cantidad alguna en la línea 10 destinada a ingresar el incremento de primera categoría<sup>31</sup>. Por la misma razón anterior,

<sup>31</sup> Circular S.I.I. 81, de 1998, apartado 7.13.

en el año siguiente no procederá rebajar ninguna cantidad en el FUT por concepto de impuesto de primera categoría pagado.

Debe notarse también que el saldo a favor determinado se explica por la retención efectuada sobre el total del retiro de \$40.000.000 y sin embargo, \$15.000.000 se imputaron a FUNT al cierre del ejercicio por lo que no se devengó el Impuesto Adicional, provocando dicho saldo a favor del contribuyente.

## 5.2.- Sociedad de personas soporta retiros cubiertos parcialmente con FUT al término del ejercicio y determina partidas afectas al Art. 21 de la L.I.R.

### PLANTEAMIENTO

En agosto del Año 1, la sociedad de personas ALFA Ltda., constituida en Chile, recibe instrucciones para remesar o pagar retiros a sus socios, de acuerdo a la siguiente composición y montos:

Nombre accionista	% participación	Retiro	País de residencia
ALFA BETA Corporation	35	150.000.000	Canadá
ALFA BETA S.A.	45	200.000.000	Bolivia
Mr. Jhon Mc Alfa	20	50.000.000	Islas Caimán
Total	100	400.000.000	

A la fecha de dichos retiros la empresa presenta un FUT Nocional o de referencia por la suma de \$500.000.000, el que posee créditos de impuesto de primera categoría con las tasas que se indican a continuación:

Concepto	Monto	Año percepción	Crédito de primera categoría
Utilidades netas con crédito de 10%,	95.000.000	Hace 4 años	10.555.450
Utilidades netas con crédito de 0%,	120.000.000	Hace 3 años	0
Utilidades netas con crédito de 17%,	185.000.000	Hace 2 años	
Renta Líquida Imponible del año anterior, tasa 17%	100.000.000		16.999.977
Total FUT	500.000.000		

La variación anual de IPC aplicable a los retiros y a la retención que se determine asciende a 4%.

La empresa incurrió y canceló diversos gastos durante el año, los que no cumplen los requisitos del Art. 31, inciso primero, de la L.I.R., que deben entenderse retirados de conformidad al Art. 21 de dicha Ley. El valor actualizado de tales pagos al 31 de diciembre del año 1 asciende a \$22.000.000.

Al cierre del Año 1 la sociedad determina un FUT antes de imputaciones por la suma de \$398.000.000, de acuerdo a la siguiente composición de utilidades y créditos:

Concepto	Control	Utilidad de hace 3 años, crédito 10%	Utilidad de hace 2 años, sin crédito	Utilidad año anterior, crédito 17%	Utilidades del Año actual, crédito 17%	Impuesto del año	Control de Incrementos	Control de créditos
Subtotal antes de imputaciones	398.000.000	89.640.000	172.200.000	89.640.000	38.611.600	7.908.400	36.228.265	36.228.265

## **DESARROLLO**

### **1.- FUT Nocional al momento del retiro**

Se encuentra determinado y asciende a \$500.000.000 con diferentes utilidades y créditos. Para efectos de la imputación nocional se utiliza como criterio la imputación a las utilidades acumuladas más antiguas.

Como este FUT Nocional posee suficientes utilidades acumuladas para cubrir los retiros, el cálculo de la retención se hace con la tasa de 35% sobre la base imponible constituida por el retiro y el respectivo incremento de primera categoría.

### **2.- Determinación de la retención del Art. 74 N°4 L.I.R.**

Concepto	Socio	ALFA BETA Corporation	ALFA BETA S.A.	Mr. Jhon Mc Alfa	Total
Lugar de residencia		Canadá	Bolivia	Islas Caimán	
Monto del retiro		150.000.000	200.000.000	50.000.000	400.000.000
Incremento de primera categoría, crédito 10%, factor 0,11111		3.694.408	4.749.953	2.111.090	10.555.450
Incremento de primera categoría, crédito 17%, factor 0,204819		13.262.030	17.051.182	7.578.303	37.891.515
Base bruta		166.956.438	221.801.135	59.689.393	448.446.965
Impuesto Adicional 35%		58.434.753	77.630.397	20.891.288	156.956.438
Crédito de primera categoría, 10%		-3.694.408	-4.749.953	-2.111.090	-10.555.450
Crédito de primera categoría, 17%		-13.262.030	-17.051.182	-7.578.303	-37.891.515
Retención determinada		41.478.315	55.829.262	11.201.895	108.509.473
Remesa líquida		108.521.685	144.170.738	38.798.105	168.571.981
Control 65% de la base bruta		108.521.685	144.170.738	38.798.105	168.571.981

Considerando que las utilidades acumuladas con crédito de 10% y 17% que resultan absorbidas (imputación nocional); por sí solas son inferiores al monto de los retiros, para el cálculo de los incrementos y créditos de primera categoría, incluidos en la tabla anterior, correspondientes a tales utilidades acumuladas, se aplicó el porcentaje de

participación del respectivo socio sobre el monto del respectivo incremento y crédito, según se muestra a continuación:

Socio	% participación	Incremento y crédito tasa 10%	Incremento y crédito tasa 17%
ALFA BETA Corporation	35	3.694.408	13.262.030
ALFA BETA S.A.	45	4.749.953	17.051.182
Mr. Jhon Mc Alfa	20	2.111.090	7.578.303
Total	100	10.555.451	37.891.515

### 3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco

El respectivo Formulario 50 se muestra de manera resumida continuación para el socio ALFA BETA Corporation:

Líneas 1 a la 5 Tasa 35% ó D.L. N-600		Base Imponible		Impuesto Determinado		Crédito Art. 63		Impuesto a Pagar		
1	Art. 58 N-1 Establecimientos permanentes	10		130		88		12	(+)	
2	Art. 58 N-2 Accionistas sin domicilio ni residencia	100		131		101	0	102	(+)	
3	Art. 14 bis Remesas retiros de ut. y otras	103		136		104		105	(+)	
4	Art. 60 inc. 1- Renta extranj. con cargo FUT	14	166.956.438	137	58.434.753	106	16.956.438	300	41.478.315 (+)	
5	Art. 60 Rta. chilenos no resid. con cargo FUT	61		138		107		62	(+)	
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PLAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)							91	41.478.315	(=)
61	Más IPC							92		(+)
62	Más Multas e intereses							93		(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO							94		(=)

Se sugiere evaluar la presentación de formularios 50 separados para cada socio, lo que cuando sea pertinente puede facilitar el proceso de acreditación de impuestos soportados en Chile para ser utilizados como crédito en los respectivos países de residencia de tales socios.

### 4.- Imputación de los retiros en el FUT definitivo de cierre del ejercicio

Considerando el saldo antes de imputaciones descrito en el planteamiento del caso, las partidas afectas a Art. 21 de la L.I.R. y los retiros informados, el FUT de cierre de ejercicio se muestra a continuación:

Concepto	Control	Utilidad de hace 3 años, crédito 10%	Utilidad de hace 2 años, sin crédito	Utilidad año anterior, crédito 17%	Utilidades del Año actual, crédito 17%	Impuesto del año
Subtotal antes de imputaciones	398.000.000	89.640.000	172.200.000	89.640.000	38.611.600	7.908.400
Menos: Partidas retiradas de acuerdo al Art. 21 de la L.I.R.	-22.000.000				-22.000.000	
Subtotal antes de imputar retiros efectivos	376.000.000	89.640.000	172.200.000	89.640.000	16.611.600	7.908.400
Menos: Retiros efectivos agosto Año 1, actualizados en 4%	-376.000.000	-89.640.000	-172.200.000	-89.640.000	-16.611.600	-7.908.400
Saldo de cierre del Año	0	0	0	0	0	0

Como se puede observar en la tabla anterior, la imputación de los retiros absorbe la totalidad de las utilidades y todo el impuesto de primera categoría del año, por lo que al año siguiente no procederá rebaja en el FUT por este último concepto. Asimismo, para el cálculo de la base imponible del impuesto final sobre tales retiros, no será necesario agregar un incremento de primera categoría al retiro de utilidades imputado a las utilidades del año (RLI del año) puesto que éste retiro ya contiene el impuesto de categoría en comento.

Se concluye también que los retiros del año debidamente actualizados en un 4% exceden al FUT disponible, lo que origina un exceso de retiros, a que se refiere la letra b) del N°1, de la letra A) del Art. 14 de la L.I.R., por la suma total de \$24.000.000, según se muestra a continuación:

Socio	Retiro actualizado en 4%	Proporción	Retiro proporcional imputado en FUT	Exceso de retiros
ALFA BETA Corporation	156.000.000	37,5%	141.000.000	15.000.000
ALFA BETA S.A.	208.000.000	50,0%	188.000.000	20.000.000
Mr. Jhon Mc Alfa	52.000.000	12,5%	47.000.000	5.000.000
Totales	416.000.000	100%	376.000.000	40.000.000

#### **5.- Declaración de la retención sobre partidas del Art. 21 L.I.R.**

Dado que el valor actualizado de tales pagos al 31 de diciembre del año 1 asciende a \$22.000.000 y que toda la propiedad de la empresa se encuentra en manos de personas sin domicilio ni residencia en Chile, procede aplicar retención del Art. 74 N°4 de la

L.I.R., con tasa provisional de 20% sobre el total de dicha cantidad, sin deducción alguna, y sin considerar incremento de primera categoría.

Por lo tanto, el monto de la retención asciende a \$4.400.000, suma que debe ser declarada por la sociedad en su propia declaración anual de impuesto a la renta. Una vista resumida del formulario 22 respectivo se muestra a continuación:

	Impuestos		Base Imponible		Rebajas al Impuesto		Imptos. Determinados	(+)
42	Impuesto Adicional D.L. 600/74	133		138		134		(+)
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32	22.000.000	76	0	34	4.400.000	(+)
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA					305	4.400.000	(=)

De esta retención, corresponde una parte a cada socio para su utilización como rebaja en la declaración anual de impuesto a la renta que tales contribuyentes deben presentar. El prorrateo de la retención se muestra a continuación, teniendo presente que las partidas del Art. 21 L.I.R. se les atribuye en consideración a su participación social:

Socio	% participación	Retención a utilizar como rebaja
ALFA BETA Corporation	35	1.540.000
ALFA BETA S.A.	45	1.980.000
Mr. Jhon Mc Alfa	20	880.000
Total	100	4.400.000

### **6.- Declaración anual del Impuesto Adicional**

De acuerdo a la información contenida en los puntos anteriores, sin perjuicio de los excesos de retiros anotados, también se establecen retiros y partidas del Art. 21 L.I.R., gravados con Impuesto Adicional.

Se reitera que no será necesario agregar un incremento de primera categoría al retiro de utilidades imputado a las utilidades del año (RLI del año) puesto que éste retiro ya contiene el impuesto de categoría.

La siguiente tabla muestra de manera resumida del formulario 22 para la conformación de la base imponible afecta a Impuesto Adicional, el impuesto respectivo y el saldo de la declaración.

Declaración	ALFA BETA Corporation	ALFA BETA S.A.	Mr. Jhon Mc Alfa	Total
Línea 1, retiros actualizados en 4% en la parte imputada a FUT definitivo	141.000.000	188.000.000	47.000.000	376.000.000
Línea 3, partidas Art. 21 L.I.R.	7.700.000	9.900.000	4.400.000	22.000.000
Línea 10, incremento de primera categoría				0
Por partidas del Art. 21	1.577.106	2.027.708	901.204	4.506.018
Por retiros efectivos	10.619.953	14.159.938	3.539.984	28.319.876
Línea 13 = 42, Base imponible	160.897.060	214.087.646	55.841.188	430.825.894
Impuesto bruto determinado	56.313.971	74.930.676	19.544.416	150.789.063
Línea 42, rebaja de crédito primera categoría	-12.197.060	-16.187.646	-4.441.188	-32.825.894
Línea 42, impuesto neto determinado	44.116.911	58.743.030	15.103.228	117.963.169
Línea 52, retenciones de impuesto				0
Por partidas del Art. 21	-1.540.000	-1.980.000	-880.000	-4.400.000
Por retiros efectivos, actualizadas en 4%	-43.137.448	-58.062.432	-11.649.971	-112.849.851
Saldo de la declaración	-560.536	-1.299.402	2.573.257	713.318

### **5.3.- Sociedad de personas con exceso de retiros, retiros del año y partidas afectas al Art. 21 de LIR determina un FUT positivo al término del ejercicio suficiente para cubrir tales partidas**

#### ***PLANTEAMIENTO***

La sociedad BETA Ltda., constituida en Chile, que gira como sociedad de inversión, es de propiedad de 2 socios personas jurídicas constituidas en el exterior. Cada socio No residente en Chile posee 50% de participación en la empresa chilena.

Al 31 de diciembre del año anterior la empresa NO presenta Fondo de Utilidades Tributables -FUT-. Tampoco presenta a esa fecha fondos provenientes de depreciaciones aceleradas en exceso de las normales ni Fondo de Utilidades No tributables -FUNT-. Presenta, eso sí, un exceso de retiros por la suma de \$745.000.000, originados en años anteriores. Esta suma debidamente actualizada al 31 de diciembre del presente año asciende a \$798.000.000 y corresponde un 50% a cada socio.

Respecto del presente año, ambos socios hicieron un retiro por la suma de \$230.000.000, cada uno, valor que actualizado al 31 de diciembre del año en curso asciende a \$243.500.000.

Por otra parte, durante el presente año la sociedad de personas incurrió en diversos desembolsos que conforme a las normas del inciso primero del Art. 21 de la L.I.R.,

deben considerarse retirados al término del ejercicio. El valor reajustado de estos pagos al 31 de diciembre del año en curso asciende a \$87.000.000.

Al 31 de diciembre del presente año, la sociedad presenta una renta líquida imponible positiva y diversas utilidades de empresas con crédito de primera categoría, tasa 17%, cuyo monto acumulado; antes de imputar partidas del Art. 21 de la LIR, retiros en exceso y retiros propios del año en curso, asciende a la suma de \$3.280.000.000 según se resume a continuación:

Concepto	Control	Utilidades ajenas, crédito 17%	Utilidad propia, crédito 17%	Impuesto	Control de incrementos	Control de crédito de 1ª categoría
FUT antes de imputaciones	3.280.000.000	2.200.000.000	896.400.000	183.600.000	634.201.552	634.201.552

La variación de I.P.C. aplicable a las retenciones que correspondan asciende a 5,5%.

## **DESARROLLO**

### **1.- FUT Nocial al momento del retiro**

No resulta necesario elaborar un FUT de referencia por cuanto de acuerdo al planteamiento del caso los valores de éste registro son negativos o inexistentes.

Procede entonces efectuar la retención sobre los retiros efectivos del año utilizando la tasa provisional de 20% del Art. 74 N°4 de la L.I.R.

### **2.- Determinación de la retención Art. 74 N°4 L.I.R.**

Concepto	Socio	Socio A	Socio B	Total
Monto del retiro		230.000.000	230.000.000	460.000.000
Incremento de primera categoría		0	0	0
Base bruta		230.000.000	230.000.000	460.000.000
Retención Impuesto Adicional, tasa provisional Art. 74 N°4 20%		46.000.000	46.000.000	92.000.000

### **3.- Resumen de la declaración mensual para enterar la retención Fisco**

El respectivo Formulario 50 se muestra de manera resumida para uno de los socios, teniendo presente que se debe utilizar la línea genérica para partidas del Art. 60, inciso primero de la L.I.R., al no existir FUT positivo de referencia.

		Tasa	Base imponible		Impuesto a Pagar	
29	Art. 60 inciso primero Rentas de fuente nacional de extranjeros	20%	88	230.000.000	12	46.000.000 (+)
60	TOTAL A PAGAR DENTRO DEL PLAZO LEGAL (Suma líneas 1 a la 59)				91	46.000.000 (=)
61	Más IPC				92	(+)
62	Más Multas e intereses				93	(+)
63	TOTAL A PAGAR CON RECARGO				94	(=)

#### 4.- Imputación de los retiros en el FUT definitivo de cierre del ejercicio

Concepto	Control	Utilidades ajenas, crédito 17%	Utilidad propia, crédito 17%	Impuesto	Control de incrementos	Control de crédito de 1a categoría
FUT antes de imputaciones	3.280.000.000	2.200.000.000	896.400.000	183.600.000	634.201.552	634.201.552
Menos: Partidas del Art. 21 L.I.R., afectas	-87.000.000	0	-87.000.000	0	-17.819.253	-17.819.253
FUT disponible para retiros	3.193.000.000	2.200.000.000	809.400.000	183.600.000	616.382.299	616.382.299
Menos: Retiros en exceso, años anteriores, actualizados	-798.000.000	-798.000.000	0	0	-163.445.562	-163.445.562
Menos: Retiros del año, actualizados:	-487.000.000	-487.000.000	0	0	-99.746.853	-99.746.853
Saldo de cierre del Año	1.908.000.000	915.000.000	809.400.000	183.600.000	353.189.884	353.189.884

#### 5.- Declaración de la retención sobre partidas del Art. 21 L.I.R.

El valor actualizado de tales pagos al 31 de diciembre del año 1 asciende a \$87.000.000. Como la propiedad de la empresa se encuentra en manos de personas sin domicilio ni residencia en Chile, procede aplicar retención del Art. 74 N°4 de la L.I.R., con tasa provisional de 20%.

Una vista resumida del formulario 22 respectivo se muestra a continuación:

	Impuestos		Base Imponible		Rebajas al Impuesto		Imptos. Determinados	(+)
42	Impuesto Adicional D.L. 600/74	133		138		134		(+)
43	Impuesto Adicional Ley de la Renta	32	87.000.000	76	0	34	17.400.000	(+)
56	RESULTADO LIQUIDACIÓN ANUAL DE IMPUESTO A LA RENTA					305	17.400.000	(=)

De esta retención, corresponde una parte a cada socio para su utilización como rebaja en la declaración anual de impuesto a la renta que tales contribuyentes deben presentar. El prorrateo de la retención se muestra a continuación, teniendo presente que las partidas del Art. 21 L.I.R. se les atribuye en consideración a su participación social:

Socio	% participación	Retención a utilizar como rebaja
Socio A	50	8.700.000
Socio B	50	8.700.000
Total	100	17.400.000

#### 6.- Declaración anual del Impuesto Adicional

Declaración	Socio A	Socio B	Total
Línea 1, retiros (retiros en exceso de años anteriores y retiros propios del año)	642.500.000	642.500.000	1.285.000.000
Línea 3, partidas Art. 21 L.I.R.	43.500.000	43.500.000	87.000.000
Línea 10, incremento de primera categoría			
Por partidas del Art. 21	8.909.627	8.909.627	17.819.253
Por retiros efectivos	131.596.208	131.596.208	263.192.415
Línea 13 = 42, Base imponible	826.505.834	826.505.834	1.653.011.668
Impuesto bruto determinado	289.277.042	289.277.042	578.554.084
Línea 42, rebaja de crédito primera categoría	-140.505.834	-140.505.834	-281.011.668
Línea 42, impuesto neto determinado	148.771.208	148.771.208	297.542.416
Línea 52, retenciones de impuesto			
Por partidas del Art. 21	-8.700.000	-8.700.000	-17.400.000
Por retiros efectivos, actualizadas en 5,5%	-48.530.000	-48.530.000	-97.060.000
Saldo de la declaración	91.541.208	91.541.208	183.082.416

En el caso resulta claro que el significativo pago de Impuesto Adicional se debe a la tributación de los retiros en exceso que no tienen una retención de impuesto asociada, la que debió ser tramitada en años anteriores y devuelta a estos contribuyentes en su oportunidad.

## **6.- BIBLIOGRAFIA**

Circular del SII N° 60, de 1990: Del crédito por impuesto de Primera Categoría en contra del Impuesto Adicional y del orden de imputación de los distintos créditos.

Resolución SII N° 2154, de 1991: Instrucciones para la confección del Fondo de Utilidades Tributables y el Registro FUT.

Circular SII N°66, de 1997. Opción de imputación de los retiros al FUT, por año de origen o por año de percepción de las utilidades acumuladas.

Circular del SII N° 53, de 1990. Capítulo XII: Modificaciones introducidas al Art. 74 N°4, de la Ley de la Renta, por la Ley 19.895 de 1990.

Circular del SII N° 56, de 1986. Tratamiento tributario de la partidas del Art. 21 de la L.I.R.

Circular del SII N° 40, de 1992: Cantidades que deben ser incrementadas por concepto del crédito por impuesto de Primera Categoría en la base imponible del Impuesto Adicional.

Circular del SII N° 21, de 1994: Instrucciones para la aplicación del Impuesto Adicional en el caso de inversionistas extranjeros acogidos a un contrato D.L. 600.

Circular SII 81, de 1998, apartado 7.13: Situación del retiro que incluye el impuesto de primera categoría.

Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD, Condensed Version, July 2010.

