

UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA



Análisis de la trayectoria del FUT desde 1984 al 2014.

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR AUDITOR Y AL
GRADO DE LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN Y
CONTROL DE GESTIÓN.

Profesor Guía Luis Flanagan Alfaro.

Tesista:

MARCELO ANTONIO OTÁROLA MORALES

29 de diciembre de 2014

Índice.

Resumen.....	6
Capítulo I : Marco Teórico.....	7
1.- Introducción a la reforma Tributaria 1984.....	7
1.1.-LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1984.	7
1.1.1.-Impuesto a la renta de las empresas.....	8
1.1.2.-Impuesto a la renta de las personas.....	9
2.- Análisis del concepto renta del punto de vista tributario chileno.	9
3.- Régimen tributario aplicable hasta el 31 de diciembre de 1983.	12
3.1.-Principio de la Renta Devengada.	12
3.2.-Principio de la renta percibida o distribuida.....	13
4.- Régimen tributario aplicable a partir del 1° de enero de 1984.	14
5.- Origen y objetivos del fondo de utilidades tributables.	15
5.1.-Origen del FUT.	15
5.2.- Objetivos del FUT.....	17
5.3.- El registro FUT.....	19
5.3.1.- Lo que se registra en el FUT.....	19
5.4.- Contribuyentes obligados a llevar el registro FUT.....	20
5.5.-Formato del registro FUT.	21
5.6.-Elementos que forman parte del FUT disponible.	21
5.6.1.- Renta líquida imponible de primera categoría depurada.....	21
5.6.2.- Participaciones sociales percibidas o devengadas en otras empresas.	22
5.6.2.1.-Participación en sociedades de personas de la primera categoría que demuestran sus rentas efectivas según contabilidad completa y balance general (artículo 14, letra A, de la ley de impuesto a la renta).	22
5.6.2.2.-Participaciones sociales en empresas de la primera categoría sometidas al régimen de tributación especial establecido en el artículo 14 bis, de la ley de impuesto a la renta.	24
5.6.2.3.-Participaciones sociales en empresas que tributan según contabilidad simplificada.....	25

5.6.2.4.-Participaciones sociales en empresas que tributan según renta presunta, (artículo 14, letra B N°2, de la ley de impuesto a la renta).	26
6.- Rentas Exentas de primera categoría.	28
7.- Reversiones Recibidas.	29
8.- Imputaciones al FUT.	30
8.1.- Imputación de retiros efectivos en empresas individuales, sociedades de personas y otros contribuyentes sometidos al régimen de retiros.	30
8.1.1.- Orden de imputación de los retiros y remesas de utilidades.	30
8.2.-Se debe entender por antigüedad de las utilidades.	32
8.2.1.- Criterio de la fecha de la percepción de las rentas.	34
8.2.2.- Criterio del año de origen de las rentas.	35
9.- Retiros para reversión.	35
9.1.-Consideraciones preliminares.	36
9.1.1.- Beneficiarios.	38
9.1.2.- En qué consiste el beneficio.	39
9.2.- Forma en que se materializan las reversiones.	40
9.2.1.- Aumento efectivo de capital en empresas individuales.	40
9.2.2.- Aportes a una sociedad de personas	41
9.3.- Adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas.	43
9.3.1.- Reversión en acciones de pago de sociedades anónimas.	44
9.4.- Forma de Financiar las Reversiones.	46
9.5.- Procedimiento para efectuar reversiones en dinero.	46
9.6.- Tratamiento tributario de la adquisición de acciones de pago financiadas con retiros para reversión, que quedaron en exceso, cuyos derechos sociales son enajenados, antes de materializarse la reversión.	48
9.7.- Obligaciones accesorias relacionadas con las reversiones.	49
9.8.- Plazo para efectuar los aportes.	51
9.9.- Otras formas de reversión.	52
9.9.1.- Reversión del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales.	52
9.9.2.-Situación de las reversiones financiadas con retiros en exceso del FUT.	55
10.- FUT sociedades anónimas y en comandita por acciones (socios accionistas).....	57
10.1.- Tributación de los accionistas de sociedades anónimas constituidas en Chile.	59

10.2.- Orden de imputación de las disminuciones de capital.	60
10.3.- Definición de la situación tributaria de los dividendos.	61
10.4.- Concepto de dividendos definitivos y provisorios, según la ley N°18.046, de 1981, sobre sociedades anónimas.	61
10.5.- Dividendos con calificación tributaria pendiente.	62
10.6.- Orden de Imputación de las Distribuciones.	63
11.- Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT).	64
11.1.- Rentas exentas de impuesto global complementario.	65
11.2.- Ingresos no constitutivos de renta.	65
11.3.- Rentas afectas a un impuesto único sobre la renta.	66
11.4.- Orden de imputación de las rentas acumuladas en el FUNT.	67
11.5.- Podría el FUNT tener saldo negativo.	67
12.- Retiros en exceso del Fondo de Utilidades Tributables.	68
12.1.- FUT devengado por excesos de retiros.	68
12.2.- Retiros en exceso definitivos.	71
12.3.- Situaciones especiales relacionadas con los excesos de retiros.	72
12.3.1.- Enajenación de derechos sociales cuando existen excesos de retiros.	72
13.- Efecto de las pérdidas tributarias en el fondo de utilidades tributarias.	74
13.1.- Orden de imputación de las pérdidas tributarias.	76
13.2.- Tratamiento tributario del pago provisional de utilidades absorbidas con pérdidas tributarias.	77
13.2.1.- Impuesto de primera categoría pagado por utilidades tributarias generadas por la propia empresa.	78
13.2.2.- Impuesto de primera categoría pagado por utilidades generadas por otras empresas, donde se tiene participación social o accionaria.	80
14.- Efecto en el FUT de las reorganizaciones empresariales.	82
14.1.- Conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza.	82
14.2.- Transformación de sociedades.	83
14.3.- Fusión de empresas o sociedades.	84
14.4.- División de sociedades.	86
Capítulo II: Antecedentes de la Investigación.	91
Planteamiento del problema.	91
Objetivos.	92

Objetivo General.....	92
Objetivo Específico.	92
Estrategia Metodológica.....	93
Capitulo III: Resultados	96
Capítulo IV: Discusión y Conclusiones	100
Discusión.	100
Categorización.....	101
Conclusión.....	103
Bibliografía.....	105
Anexo.	107
Entrevistas.....	108
Disposiciones Administrativas.....	113
Ejercicios.....	117

Resumen.

En el nuevo gobierno que asumió este año 2014, se quiere implementar reformas de educación, salud y tributaria, esta última financiará las dos primeras, se introdujeron modificaciones y una de ellas es la que afecta al fondo de utilidades acumuladas, FUT, esta herramienta en su primera discusión se quería eliminar, pero no se eliminará, es decir, a partir del año 2017 comercial y el 2018 año tributario, las utilidades que generan las empresas para los dueños, es decir, socios y accionistas, tributarán en base devengada en el impuesto global complementario o adicional, independiente si son retiradas o distribuidas de la empresa. Pero el FUT acumulado hasta esa fecha se respeta y seguirá con las normas que actualmente lo rige, hasta que sea ocupado por sus dueños.

Dadas las distintas opiniones que sean presentadas en la prensa, por el tratamiento del fondo de utilidades tributables, esta tesis pretende analizar la trayectoria del FUT desde 1984 al 2014 a través de la experiencia de los entrevistados, ocupando una estrategia metodológica cualitativa con alcance de comprensión, el instrumento metodológico será realizar una entrevista a tres expertos sobre tributación.

Los resultados, después de haber aplicado la encuesta a estos tres expertos, son que ha incentivado el ahorro y la inversión en los primeros años de la reforma tributaria de 1984, dentro de las empresas, luego a través de los años se ha convertido en una herramienta de planificación tributaria para realizar estrategias empresariales.

Capítulo I : Marco Teórico.

1.- Introducción a la reforma Tributaria 1984.

La política fiscal aplicada a comienzo de los años 70 ha logrado notables resultados. Estos resultados proceden esencialmente del severo ajuste fiscal de 1975, que fue capaz de eliminar los déficits fiscales crónicos.

Durante 1984-86 la política fiscal ha sido capaz de mantener la inversión pública a un respetable nivel de 7,0% del PIB y al mismo tiempo reducir el déficit del sector público de 4,4% en 1984 a 1,9% en 1986. Esto fue consecuencia de un contundente aumento del ahorro público que alcanzo al 4,8% del PIB en 1986 a partir de 0,5% en 1984. El aumento experimentado por el ahorro público ha sido consistente, también, con una reducción de 46% a 10% en la tasa de impuesto a la renta aplicable a las corporaciones, favoreciendo, de este modo, el ahorro y la inversión de las empresas. La reforma tributaria fue llevada a cabo a pesar del impacto negativo ocasionado en las arcas fiscales por la baja en los precios del cobre. El ajuste fiscal ha continuado esencialmente por la línea de disminuir gastos corrientes tanto en salarios reales como en otros desembolsos y aumentar el superávit operativo de las empresas públicas (la mayoría de ellas se vio favorecida por la devaluación del tipo de cambio real).

1.1.-LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1984.

En 1984, se hizo una profunda reforma a la ley de impuesto a la renta. El espíritu de dicha ley fue eliminar o al menos reducir los desincentivos al ahorro característicos de un impuesto al ingreso. Como se consideró que implementar directamente un impuesto al gasto planteaba problemas prácticos insolubles, se decidió aproximarse a él por la vía de la exención de impuestos para las rentas del ahorro. En el caso de las empresas, esto significaba que aquella parte de las utilidades que se reinvertían debían pagar menores impuestos que aquella parte que se distribuía. En el caso de las personas, se debían buscar elementos para reducir la carga tributaria de aquella parte del ingreso que se ahorra. En esta reforma, además, se integró el impuesto a la renta personal con el de las empresas. Los impuestos pagados a nivel corporativo pasaron a constituir un crédito tributario contra el impuesto personal para quienes efectuaran retiros o recibieran dividendos de empresas. Así, sólo pagarían impuestos los individuos por su renta

personal. El impuesto a las empresas pasó a constituir una especie de retención que actúa como crédito al momento de retirarse las utilidades de las empresas. La integración del impuesto a la renta evitaba la doble tributación, lo que constituía parte fundamental del espíritu de esta reforma, ya que se consideraba que dicha doble tributación desestimulaba el ahorro y la inversión.

1.1.1.-Impuesto a la renta de las empresas.

A partir de 1986, se derogó el impuesto Tasa Adicional que gravaba a las empresas con un 40% de las utilidades, después de descontar el impuesto corporativo de 10% de primera categoría a las sociedades anónimas. Así, antes de esta reforma, las sociedades anónimas pagaban impuesto a la renta de 46%. Las personas, a su vez, tenían derecho a crédito por el 40% de sus retiros o dividendos. En otras palabras, el impuesto de Tasa Adicional era considerado como un gasto deducible de la base tributaria del impuesto individual. En lo que respecta a las sociedades de personas, éstas sólo estaban afectas al impuesto de primera categoría; es decir, había una discriminación tributaria de acuerdo a la forma jurídica en que se organizara la empresa. Sin embargo, a nivel personal pagaban impuesto por las utilidades devengadas de su sociedad; es decir, independientemente de si se repartían o no. Al derogarse el impuesto Tasa Adicional las sociedades anónimas pasaron a estar gravadas con una tasa de 10% sobre sus utilidades devengadas (impuesto de primera categoría), al igual que las sociedades de personas. En la práctica, esto significó una fuerte disminución en los impuestos corporativos. Por otro lado, este impuesto pasó a constituir un crédito del impuesto Global Complementario, es decir, del impuesto a la renta personal. Mientras las utilidades no se retiren (en todo tipo de sociedades), sólo quedan afectas a dicho 10%. Si se retiran (en forma de dividendos o retiros de los socios), el individuo receptor paga su impuesto personal con un crédito por el impuesto ya pagado a nivel de la empresa. Como el impuesto a las personas tenía una tasa marginal máxima superior a 50%, esta modificación introdujo un gran incentivo para reinvertir las utilidades generadas por la empresa. En efecto, mientras la tasa marginal de impuesto al ingreso personal del socio fuera superior al 10%, existían incentivos para mantener las utilidades dentro de la empresa. A su vez, para evitar que la empresa se capitalizara más allá de lo óptimo, se estableció que el impuesto personal se postergaría mientras las utilidades se mantuvieran en cualquier sociedad. Así, sólo quedaron sujetos a impuesto al ingreso personal aquellos retiros que fueran directamente a personas naturales y no aquellos que se inviertan en otra sociedad. De esta forma se estimuló el

ahorro de las empresas en forma amplia y no necesariamente la reinversión en la misma empresa. En 1989, este esquema se profundizó llevando a cero la tasa del impuesto a las utilidades reinvertidas.

1.1.2.-Impuesto a la renta de las personas.

A nivel de las personas se introdujeron incentivos al ahorro consistentes en que un porcentaje (20%) de los montos invertidos en ciertos activos financieros, con un límite de 50 Unidades Tributarias Anuales (UTA25), podían ser deducidos de la base imponible. Además, se redujo la tasa marginal máxima del impuesto a la renta personal (Global Complementario) gradualmente de 65% hasta llegar a 50%, y más tarde a 45%. Es interesante hacer notar que las numerosas restricciones afrontadas por la economía chilena llevaron a posponer el cronograma de reducción de las tasas de impuesto a las personas más allá de las intenciones originales. En parte, ello se debió a los acuerdos firmados con el Fondo Monetario Internacional que limitaban el tamaño del déficit fiscal. Así, la tasa impositiva marginal era todavía de 56% en 1987, mientras que las tasas de todos los demás estratos de ingresos, fuera del nivel exento, eran mayores que las fijadas inicialmente. El nivel máximo de 50% sólo se alcanzó en 1989.

2.- Análisis del concepto renta del punto de vista tributario chileno.

En el artículo 2° N°1, de la ley de Impuesto a la Renta define el concepto de renta como:

“Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Para todos los efectos tributarios constituye parte del patrimonio de las empresas acogidas a las normas del artículo 14 bis, las rentas percibidas o devengadas mientras no se retiren o distribuyan.” (Catrilef, L.2004.pag (7) Fondo de Utilidades Tributables)

“Debemos entender que existe renta, cuando:

- Se desarrollan operaciones económicas o se suscriben contratos.
- Dado lo anterior, producen un incremento real del patrimonio de la o las personas que están desarrollando dichas operaciones económicas o suscribiendo los contratos.

La renta se mide dentro de un periodo de tiempo. Cabe señalar que para la generalidad de las situaciones, nuestra legislación ha establecido el año, como el período de medición de la renta, año tributario.” (Catrilef, L.2001.pag (7) Fondo de Utilidades Tributables)

“Análisis exhaustivo del concepto de renta.

En el número 1 del artículo 2 de la ley de impuesto a la renta, define por renta:

- a) Todos los ingresos que constituyan utilidades.
- b) Los beneficios que rinda una cosa o actividad.

Los incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.

La definición del concepto de renta es de un alcance vastísimo, limitado únicamente por la enumeración de ingresos no constitutivos de renta contemplada en el artículo 17 de la ley de la renta.”(Contreras, H; González, L; 2011. pag. (17) curso práctico de impuesto a la renta)

“Ingreso.

El ingreso está constituido por la riqueza que fluye desde afuera; es algo que entra, que pasa a ser disponible por alguien o a formar parte del patrimonio de una persona.

Además, el ingreso debe ser determinable o apreciable en dinero.

Las fuentes de un ingreso pueden ser el trabajo humano, el capital o la combinación de trabajo y capital.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (17) curso práctico de impuesto a la renta)

“Utilidad.

Según el diccionario, es el provecho o interés que se saca de una cosa.

La definición de renta también incluye los ingresos que tengan el carácter de utilidad y que provengan de un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad, lo que comúnmente se conoce con el nombre de actividad.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (17) curso práctico de impuesto a la renta)

“Beneficio.

Es el bien que se hace o que se recibe. También significa utilidad o provecho.

Sólo el beneficio susceptible de apreciación pecuniaria es el que debe considerarse para los fines de la ley de la renta.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (17) curso práctico de impuesto a la renta)

“Incremento de patrimonio.

Es el crecimiento de los bienes corporales o incorporales, susceptibles de apreciación pecuniaria, de una persona.

No es necesario que este crecimiento de los bienes o enriquecimiento tenga su origen en una fuente conocida o se identifique con utilidades o ingresos de una actividad para su calificación como renta. Es sólo suficiente su existencia y que, jurídicamente, ellos se encuentren percibidos o devengados.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (17) curso práctico de impuesto a la renta)

“Bienes corporales.

Tienen existencia real y son perceptibles pro los sentidos. Pueden se muebles o inmuebles.

Los bienes corporales muebles pueden transportarse de un lugar a otro. Algunos son fungibles, es decir, se destruyen al usarse y otros son no fungibles.

Los bienes corporales inmuebles no pueden transportarse de un lugar a otro. Tal es el caso, por ejemplo, de las tierras y de las minas que por su propia naturaleza no pueden trasladarse de lugar.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (18) curso práctico de impuesto a la renta)

“Bienes incorporales.

Constituyen derechos como los créditos y las servidumbres. Se subdividen en reales y en personales.

Derechos reales: recaen sobre cosas y no sobre personas determinadas.

Por ejemplo: el dominio, la herencia, el usufructo, el uso o habitación, las servidumbres, la prenda, la hipoteca.

Derechos personales o créditos: recaen sobre personas determinadas.

Por ejemplo: el derecho que le asiste al prestamista respecto de su deudor; el derecho a alimentos que le asiste a un hijo respecto de sus padres.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (18) curso práctico de impuesto a la renta)

“Periodicidad de la renta.

No constituye un factor o elemento indispensable para tipificar a la renta. Por lo tanto, también quedan encasillados en el referido concepto aquellos ingresos, beneficios,

utilidades o incrementos de patrimonio esporádicos o eventuales.” (Contreras, H; González, L; 2011. pag. (18) curso práctico de impuesto a la renta)

“Presencia o ausencia del afán de lucro.

Para que un ingreso se califique de renta basta que el represente un beneficio o utilidad, sin que sea determinante en dicha calificación el ánimo o finalidad perseguida en las operaciones generadoras del ingreso, como tampoco el destino que voluntaria, contractual, reglamentaria o legalmente deba darse a las citadas utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio.

Por lo tanto, no es impedimento para catalogar a un ingreso de renta la posible ausencia del ánimo o afán de lucro en las operaciones que se realizan, ya que es suficiente que dicho ingreso constituya un beneficio para ser calificado como tal.

Al efecto, debe tenerse presente que el lucro es sólo una de las muchas formas posibles de beneficio económico, de donde resulta que no todo beneficio económico lleva implícito necesariamente el lucro.”(Contreras, H; González, L; 2011. pag. (18) curso práctico de impuesto a la renta)

3.- Régimen tributario aplicable hasta el 31 de diciembre de 1983.

“Es necesario recordar que nuestro sistema tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 1983, relativo a las utilidades provenientes de empresas de la primera categoría que determinan sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, se sustentaba en los siguientes principios básicos, los cuales no se aplicaban en forma uniforme a la generalidad de los contribuyentes, a saber:” (Catrilef, L.2004.pag (10) Fondo de Utilidades Tributables)

3.1.-Principio de la Renta Devengada.

“El sistema tributario vigente en esa época gravaba a los contribuyentes organizados como empresarios individuales, sociedades de personas, comunidades y demás contribuyentes que no eran sociedades anónimas y en comandita por acciones, (socios accionistas), con los impuestos de primera categoría, en el ámbito de la empresa generadora de la renta, y a los propietarios de éstas con los impuestos global

complementario o adicional, según corresponda, sobre la base devengada. De esta forma, tanto las rentas percibidas como devengadas por las empresas formaban parte de la base imponible del impuesto de primera categoría, y de las bases imponibles de los tributos personales que afectan a los propietarios de dichas empresas, sin considerar el hecho de que éstos hayan efectuado retiros de las utilidades, o bien, que las hayan invertido en la misma o en otras empresas.” (Catrilef, L.2004.pag (10) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es decir, este régimen tributario aplicable a las rentas de la primera categoría no generaba incentivos a los empresarios para invertir sus utilidades, sino que, por el contrario, incentivaba el consumo.” (Catrilef, L.2004.pag (10) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante lo anterior, este principio de la renta devengada se aplicaba también a las sociedades anónimas, en lo relativo a las rentas de primera categoría, no así a los accionistas de ellas, los cuales solo se afectaban con el impuesto global complementario o adicional, cuando la sociedad anónima efectuaba una distribución real y efectiva de utilidades.” (Catrilef, L.2004.pag (11) Fondo de Utilidades Tributables)

“También es necesario recordar que en esa época, se les aplicaba a las sociedades anónimas y en comanditas por acciones, (accionista), un tributo especial denominado Tasa Adicional, que efectuaba como una especie de anticipo de los impuestos global complementario o adicional que afectaban en el futuro a los accionistas, dado que endicha época, constituía un crédito aplicable a los mencionados tributos personales.” (Catrilef, L.2004.pag (11) Fondo de Utilidades Tributables)

3.2.-Principio de la renta percibida o distribuida.

“Los accionistas de sociedades anónimas abiertas o cerradas y los socios accionistas de sociedades en comanditas por acciones, incluían solamente en la base imponible del impuesto global complementario o adicional, (según se el domicilio o residencia del contribuyente accionista), sólo las sumas percibidas de las sociedades anónimas o en comandita por acciones en calidad de dividendos, dándose como crédito el tributo Tasa

Adicional establecido en el artículo 21 de la ley de la renta vigente en dicha época.”(Catrilef, L.2004.pag (11) Fondo de Utilidades Tributables)

4.- Régimen tributario aplicable a partir del 1° de enero de 1984.

“ El régimen tributario aplicable a partir del 1° enero de 1984 a los contribuyentes que obtengan rentas de la primera categoría, se encuentran establecido en el artículo 14 de la ley de impuesto a la renta.” (Catrilef, L.2004.pag (13) Fondo de Utilidades Tributables)

“Según sea el régimen tributario a que estén sometidos, se determinaran los impuestos que deben pagar y a la oportunidad en que éstos serán cancelados. Si el contribuyente determina, en primera categoría, rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa y balance general, se afectará con el impuesto de primera categoría sobre base devengada y con el impuesto global complementario o adicional, sobre base retirada o distribuida, de confirmada con lo prescrito en el artículo 14 letra A, de la ley de impuesto a la renta.” (Catrilef, L.2004.pag (13) Fondo de Utilidades Tributables)

“Si determina rentas efectivas sobre la base de una contabilidad simplificada o sin contabilidad completa, tanto el impuesto de primera categoría como el impuesto global complementario o adicional, se determinarán y pagarán en la misma oportunidad, (al termino del ejercicio), esto es sobre base devengada, de confirmada con lo establecido en el artículo 14 letra B, N° 1, de la ley en comento.” (Catrilef, L.2004.pag (13) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por el contrario, si el contribuyente determina rentas presuntas, tanto el impuesto de primera categoría como los impuestos global complementario o adicional, deberán pagarse en la misma oportunidad en que son determinada las referidas rentas presuntas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra B N° 2, de la ley de la renta, esto es al 31 de diciembre o en la época del termino de giro.” (Catrilef, L.2004.pag (13) Fondo de Utilidades Tributables)

“Con el ánimo de establecer un sistema tributario que incentivara el ahorro y la inversión de las utilidades generadas por las empresas al interior de ellas, la ley N° 18.293, publicada en el diario oficial del 31 de enero de 1984, estableció los actuales fundamentos del sistema tributario aplicables a las rentas de la primera categoría, incentivando la capitalización de las utilidades en las empresas y sus propietarios, estableciendo de esta manera que el impuesto global complementario o adicional, que gravan las rentas cuando son retiradas o distribuidas a los propietarios de ellas.” (Catrilef, L.2004.pag (13) Fondo de Utilidades Tributables)

“Con este cambio de régimen tributario, el impuesto de primera categoría asumió distintas características, las cuales varían según sea el escenario tributario vigente en la empresa, las que se detallan a continuación:

- Crédito contra los impuestos global complementario o adicional, siendo esta la característica natural que persigue el actual sistema tributario, esto es, que las rentas se afecten con un solo tributo, los impuestos que gravan el consumo de las rentas, (global complementario o adicional), permitiendo, además, que estos tributos se enteren en distintas épocas, sobre la base devengada, (primera categoría) y sobre la base retiro o distribución, (global complementario o adicional).
- Pago provisional, especialmente cuando la empresa genera pérdidas tributarias y posee utilidades acumuladas que se afectaron en períodos anteriores con el tributo de primera categoría, o bien, cuando ha percibido ya sea en el mismo ejercicio o en ejercicios anteriores, utilidades de otras empresas que se afectaron con el impuesto de primera categoría, produciéndose de esta manera el proceso de absorción contemplado en el inciso segundo del artículo 31 N°3, de la ley de impuesto a la renta, que da origen al pago provisional precitado, que posteriormente será devuelto a la empresa que genero la perdida tributaria.” (Catrilef, L.2004.pag (15) Fondo de Utilidades Tributables)

5.- Origen y objetivos del fondo de utilidades tributables.

5.1.-Origen del FUT.

Como consecuencia de todo lo anterior nace un registro contable denominado “Fondo de Utilidades Tributables” (F.U.T.) o libro auxiliar de la contabilidad denominado Libro FUT, encargado de controlar el monto de las utilidades, discriminando entre aquellas tributables y las que pudieran gozar de franquicias; el saldo anual de cada una de ellas una vez efectuados los retiros o distribuciones; la tasa o crédito de Primera Categoría; las reinversiones de utilidades provenientes de otras empresas; el monto de las utilidades tributables a la época del término de giro a fin de aplicarles el impuesto especial contemplado para tal hipótesis, y otras informaciones cuyo registro se debe materializar en este libro.

El FUT se origina en la Resolución N° Ex 891, de 02.04.85, modificada por la Resolución N° Ex 738, de 13.03.86, y Resolución N° Ex 2154, de 24.07.91, todas del SII.

La Resolución N° 891 y sus modificaciones, obligan a todos los contribuyentes de Impuesto a la Renta de Primera Categoría obligados a declarar su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa y balance general, a llevar un Libro Especial llamado Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas.

Sin perjuicio de ello, la Ley N° 18.985, de 1990, incorporó el FUT en forma definitiva, en el artículo 14, letra A, N° 3, de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Antes de eso, la reforma tributaria contenida en la Ley N° 18.293, de 31.01.1984, modificó el sistema tributario chileno aplicable a los contribuyentes de Primera Categoría que determinan su renta efectiva mediante contabilidad completa vigente hasta esa fecha. Una de las modificaciones consistió en el cambio de tributación vigente al 31.12.1983, de los propietarios de las empresas, frente a los Impuestos Global Complementario o Adicional, pasando desde una base devengada a una base retirada o distribuida, con excepción de los accionistas, quienes siempre han tributado con los impuestos Global Complementario o Adicional sobre la base de distribuciones. Además se produjo la integración del Impuesto de Primera Categoría que soportan las empresas, con los Impuestos Global Complementario o Adicional, de cargo de los dueños de las mismas, sirviendo el primero como crédito o forma de pago del segundo.

Por lo anterior, el Impuesto a la Renta de Primera Categoría que deben pagar las empresas por las utilidades obtenidas en el año comercial respectivo, constituye un crédito o anticipo a cuenta de los Impuestos Global Complementario o Adicional de los dueños de dichas empresas, crédito que se utilizará a favor de los propietarios cuando éstos efectúen retiros o distribuciones de utilidades, o bien, lo utilizará la propia empresa en calidad de Pago Provisional, cuando se den los supuestos del artículo 31 N° 3, inciso segundo, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, cuando se produzca una absorción de utilidades gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, con pérdidas tributarias generadas por la empresa (PPUA), generándose el derecho a la empresa de solicitar devolución de este impuesto al Fisco.

5.2.- Objetivos del FUT

Por todo lo anterior, puede decirse que el FUT a partir de 1984 constituye el caudal o conjunto de utilidades generadas por la empresa susceptible de ser retiradas por sus propietarios, cuya tributación con los Impuestos Global Complementario o Adicional se encuentra pendiente.

Desde el punto de vista Fiscal, cobra importancia el control y seguimiento a través del tiempo de tales utilidades que se encuentran con su situación tributaria pendiente para que, cuando se produzca el retiro o su distribución, efectivamente se paguen los impuestos correspondientes. Ello a su vez, según Contreras, obliga a tomar ciertos resguardos para evitar que tales distribuciones de utilidades se oculten tras aparentes formas de reinversión y que, en definitiva, se burle el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entonces el FUT es un libro de control de la información relativa a los aspectos esenciales del Impuesto a la Renta de Primera Categoría de una empresa, no siendo un aspecto esencial de la estructura del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, sino un sistema de control del mismo. Desde este punto de vista, el FUT constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el actual sistema tributario que incentiva el ahorro y la inversión de las utilidades al interior de las empresas.

Por lo tanto, el FUT es un elemento fundamental para sostener este régimen tributario aplicable a los inversionistas nacionales y extranjeros, cuyo objeto es entonces, permitir el control sobre las utilidades tributables pendientes de tributación y del Impuesto de Primera Categoría y otros tributos que constituyen créditos, como también de las pérdidas tributarias que puedan haber generado las empresas.

A continuación se sintetizan los aspectos esenciales del FUT, en cuanto a la implicancia de la información que contiene, y las posibilidades que implica para la empresa y sus socios o accionistas.

1. El FUT es un registro obligatorio establecido en el artículo 14, letra A, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y reglamentado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) mediante la Res. Ex. N° 2.154, de 1991. Constituye uno de los elementos fundamentales en que descansa el actual sistema tributario aplicable a los retiros y distribuciones de utilidades efectuados por los dueños de las empresas.
2. Si tiene saldo positivo, representa la acumulación de utilidades tributarias retenidas en la empresa, susceptible de ser retiradas o distribuidas a los dueños de la misma. También informa sobre el monto de los créditos asociados a ellas. Es decir, representa todos los remanentes de utilidades, cuya tributación a nivel de los Impuestos Global Complementario, Adicional.
3. Si tiene saldo negativo, representa las pérdidas tributarias generadas por la empresa.
4. Si existen utilidades tributables susceptibles de ser retiradas o distribuidas a los dueños de ellas, entonces, asociado al retiro o distribución de éstas, existe un pasivo tributario, representado por el Impuesto Global Complementario o Adicional, que deberá pagar los dueños de ellas en la oportunidad en que se produzca el retiro o distribución, o bien, la propia empresa, cuando se trate de sociedades anónimas, sociedad en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios accionistas, o bien, contribuyentes del artículo 58 N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (establecimientos extranjeros permanentes en Chile).
5. Si tales utilidades se han afectado con el Impuesto de Primera Categoría, éste impuesto es un activo para la empresa, recuperable, si dichas utilidades son absorbidas por pérdidas tributarias futuras. Para sus propietarios representa un crédito en contra de los tributos personales mencionados anteriormente.
6. El saldo negativo de FUT, puede comprender para la empresa lo siguiente:

a. Pérdidas tributarias determinadas de acuerdo a los artículos 29 a 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Las empresas que determinen pérdidas tributarias pueden recuperar el Impuesto a la Renta de Primera Categoría pagado en años anteriores, donde obtuvieron utilidades que se afectaron con este impuesto. Por este mismo medio puede recuperarse el Impuesto de Primera Categoría que pagaron otras empresas donde se tiene participación.

Es posible afirmar que el uso eficiente de la información contenida en el FUT puede traer a las empresas importantes ahorros tributarios, originados por la postergación de la tributación de las utilidades, la anticipación de uso de flujos no tributables empozados en el Fondo de Utilidades No tributables (FUNT), o bien, mediante la recuperación del Impuesto de Primera Categoría pagado por la propia empresa o por otras, por determinarse una pérdida tributaria, que absorbe utilidades que se afectaron con este impuesto.

5.3.- El registro FUT.

“Es un registro obligatorio para los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría demostradas mediante contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables generadas por la empresa, tales como la renta líquida imponible de primera categoría, como asimismo, de las utilidades generadas por terceros, como lo son las utilidades cuyo origen proviene de participaciones sociales, de dividendos percibidos de sociedades anónimas, o bien, de retiros de utilidades tributarias efectuados en otras empresas que han sido recibidos en calidad de reinversión den los términos prescritos en el artículo 14, letra A N°1, letra c), de la ley de impuesto a la renta.” (Catrilef, L.2004.pag (23) Fondo de Utilidades Tributables)

“Este registro nos permite conocer el destino que han tenido las referidas utilidades, puesto que en él se registran los retiros o distribuciones efectuados, a objeto de reflejar en su saldo las utilidades que se encuentran retenidas en la empresa pendiente de tributación, o bien, las perdidas tributarias determinadas.”(Catrilef, L.2004.pag (23) Fondo de Utilidades Tributables)

5.3.1.- Lo que se registra en el FUT.

“De confirmada con lo establecido en el artículo 14, letra A, N° 3, de la ley de la renta y en la resolución ex. N° 2.154, de 1991, del SII, las partidas que se deben registrar en el FUT son las siguientes:

- Remanente de utilidades de ejercicios anteriores, reajustado.
- Renta líquida imponible de 1° categoría o pérdida tributaria del ejercicio, depurada de gastos rechazados pagados que constituyan retiros presuntos de utilidades.

Se agregarán:

- Las rentas exentas del impuesto de 1° categoría percibidas o devengadas.
- Las participaciones sociales percibidas o devengadas afectas al impuesto global complementario o adicional.
- Los dividendos percibidos de sociedades anónimas chilenas afectos al impuesto global complementario o adicional.
- Todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidas o devengadas 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 deducirán:

- Partidas como pago de multas al fisco.
- Los retiros o distribuciones.

Por otro lado, en el FUNT, contenido en la letra b) del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la ley de impuesto a la renta, se deben registrar las siguientes partidas:

- Las cantidades no constitutivas de renta.
- Las rentas exentas de global complementario o adicional, percibidas.
- Remanente de ejercicios anteriores, reajustado.”(Catrilef, L.2001.pag (25) Fondo de Utilidades Tributables)

5.4.- Contribuyentes obligados a llevar el registro FUT.

“Los contribuyentes obligados a preparar el registro FUT son aquellos que declaran sus rentas efectivas en primera categoría demostrada mediante contabilidad completa y balance general, ya sea porque están obligados a determinar de esta forma sus rentas, o bien, cuando hayan optado voluntariamente por esta forma de determinación. En ambos casos las utilidades tributables estarán sujetas a los impuestos global complementario o adicional, cuando se produzcan retiros, remesas o distribuciones de ellas, en la forma

como lo establece el artículo 14, letra A, de la ley de la renta. "(Catrilef, L.2004.pag (27) Fondo de Utilidades Tributables)

"Dentro de los contribuyentes que pueden optar por declarar en la primera categoría sus rentas efectiva mediante contabilidad completa y balance general, encontramos a empresarios individuales y sociedades de personas que reúnan los requisitos para tributar sobre rentas presuntas por actividad agrícola, minera y transporte; sociedades de profesionales de 2° categoría que ejerzan la opción contenida en el artículo 42 N°2, inciso tercero de la ley de la renta, de someterse a las normas que afectan a los contribuyentes de la primera categoría."(Catrilef, L.2004.pag (-27) Fondo de Utilidades Tributables)

5.5.-Formato del registro FUT.

"En el artículo 14, letra A N°3, de la ley de impuesto a la renta, el legislador no estableció las formalidades que deben seguirse para la confección del registro FUT, no obstante el SII mediante resolución N° 2.154 de 1991, estableció un formato mínimo a utilizar en su preparación, debe actualizarse con el objeto de incorporar una serie de elementos que se han ido incorporando al análisis del FUT, como por ejemplo: la antigüedad de las rentas dentro de un mismo ejercicio, separa debidamente las distintas formas de reinversión, además de adaptarlo a las actuales necesidades de información que requiere la administración de las empresas y la administración tributaria. " (Catrilef, L.2004.pag (27) Fondo de Utilidades Tributables)

5.6.-Elementos que forman parte del FUT disponible.

5.6.1.- Renta líquida imponible de primera categoría depurada.

"Es aquella utilidad tributaria determinada según las normas establecidas en los artículos 29 al 33, de la ley de impuesto a la renta percibida o devengada por las empresas afectas al tributo de primera categoría, depurada de gastos que no son aceptados por la ley en comento y que constituyen retiros presuntos de utilidades por reunir los requisitos establecidos en el artículo 21, inciso 1° de la precitada ley, o por otras normas legales, los que por encontrarse pagados constituyen una disminución patrimonial que la ley presume

como utilidades retiradas, incluso cuando éstos se encuentren registrados como activo en las empresas.” (Catrilef, L.2004.pag (31) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es decir, la renta líquida imponible que debe ingresar al FUT, es aquella parte de la renta líquida imponible de primera categoría susceptible de ser retirada o distribuida a los dueños de estas empresas, cuya tributación definitiva con los impuestos global complementario o adicional se encuentra pendiente.”(Catrilef, L.2004.pag (31) Fondo de Utilidades Tributables)

5.6.2.- Participaciones sociales percibidas o devengadas en otras empresas.

“Siendo uno de los objetivos del FUT llevar un adecuado control de las utilidades retenidas en la empresa que se encuentran con su tributación suspendida, o bien, del saldo negativo, también corresponde registrar aquellas utilidades que no formando parte de la renta líquida imponible de primera categoría, se gravaran con impuesto global complementario o adicional, en la oportunidad en que sean retiradas o distribuidas, sea que se trate de utilidades generadas por la propia empresa, o bien, de utilidades provenientes de otras empresas producto de participaciones sociales o accionarias.

Al momento de reconocer al interior del FUT, las utilidades provenientes de otras empresas, principalmente las participaciones en sociedades de personas, es necesario tener presente, la forma de tributación con los impuestos global complementario o adicional que ha adoptado la empresa de la cual se es socio, dado que si esta última está afecta al impuesto de primera categoría sobre la base de una renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa y balance general, la forma de ingresar al FUT dichas participaciones sociales será distinta a si ésta está sujeta a un sistema de rentas presuntas.” (Catrilef, L.2004.pag (33) Fondo de Utilidades Tributables)

5.6.2.1.-Participación en sociedades de personas de la primera categoría que demuestran sus rentas efectivas según contabilidad completa y balance general (artículo 14, letra A, de la ley de impuesto a la renta).

“De confirmada con lo establecido en el artículo 14, letra A, N° 1, letra a), de la ley de impuesto a la renta, los socios de estas empresas, pagarán los impuestos global complementario o adicional, sobre la base de retiros o remesas con tope del fondo de utilidades tributables.” (Catrilef, L.2004.pag (34) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es necesario recordar que los contribuyentes afectos a los tributos global complementario o adicional, son todos aquellos que, para estos efectos, se consideran consumidores finales de las rentas que han sido generadas por sus empresas. Dentro de este grupo encontramos a los socios persona naturales con domicilio o residencia en Chile, o bien, socios persona naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, afectos en este caso a impuesto global complementario o adicional respectivamente.” (Catrilef, L.2004.pag (34-35) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar, que cuando uno o todos los socios de una sociedad de persona constituida en Chile sean empresas de la primera categoría obligadas a determinar resultados reales sobre la base de una contabilidad completa y balance general, los retiros efectuados por estos últimos en su calidad de socios de la referida empresa, no se afectaran con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, sino que dichas rentas deberán ingresar al FUT de las empresas socias, pagarán los tributos precitados, cuando sean retiradas de estas últimas empresas por socios. En el evento que uno o más socios sea otra sociedad, se postergará la citada tributación hasta su retiro o distribución definitiva y así sucesivamente. (Hasta que el retiro lo efectúe un socio consumidor final de la renta).” (Catrilef, L.2004.pag (35) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por tanto la empresa socia deberá reconocer al interior de su FUT, la totalidad de los retiros efectuados con tope del FUT determinado por la sociedad de la cual es socio.” (Catrilef, L.2004.pag (35) Fondo de Utilidades Tributables)

“El reconocimiento como utilidades tributables de estos retiros que debe efectuar la empresa socia, deberá practicarse al termino del ejercicio a valor histórico, reconociéndose, además, como crédito el impuesto de primera categoría que haya afectado a dichas utilidades según la tasa que corresponda, de conformidad al orden de imputación establecido en el artículo 14, letra A), N°3, letra d), de la ley de impuesto a la

renta. También deberá reconocerse, cuando corresponda el crédito tasa adicional ex art. 21.” (Catrilef, L.2004.pag (35) Fondo de Utilidades Tributables)

“En la medida que estos retiros, (producto de participaciones sociales), se imputen en la sociedad de la cual se es socio a utilidades no tributables, deberán incorporarse a valor histórico en la empresa receptora, al FUNT.” (Catrilef, L.2004.pag (35) Fondo de Utilidades Tributables)

“Si en la fecha del término del ejercicio, estos no han sido imputados a utilidades tributables, como tampoco a utilidades no tributables, por inexistencia de ambas, tanto en la empresa fuente como en la receptora, deberán registrarse en columnas separadas para su debido control, dado que tienen su situación tributaria en suspenso. (Circular N° 17 de 1993, del SII). Es decir, los retiros efectuados han asumido el carácter de retiros en exceso.”(Catrilef, L.2004.pag (35) Fondo de Utilidades Tributables)

5.6.2.2.-Participaciones sociales en empresas de la primera categoría sometidas al régimen de tributación especial establecido en el artículo 14 bis, de la ley de impuesto a la renta.

“En términos generales es posible señalar que los contribuyentes que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 14 bis de la ley de impuesto a la renta, quedaran sometidos a un sistema especial y simplificado de tributación, tanto en primera categoría como en el global complementario o adicional. En efecto, estos contribuyentes se afectaran con el impuesto de primera categoría y con el impuesto global complementario o adicional, en el mismo ejercicio en que se produzcan retiros o distribuciones, sin tope alguno, independientemente de la situación tributaria de la renta que se está retirando o distribuyendo.” (Catrilef, L.2004.pag (42) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por tanto, las empresas socias de sociedades de personas sometidas a las normas del artículo 14 bis, deberán reconocer en su FUT, el monto total de los retiros efectuados como socios de estas sociedades, a valor histórico, sin tope alguno y cualquiera que sea el origen de la renta que se están retirando.” (Catrilef, L.2004.pag (42) Fondo de Utilidades Tributables)

5.6.2.3.-Participaciones sociales en empresas que tributan según contabilidad simplificada.

“De conformidad con lo establecido en el artículo 14, letra B) N°1 de la ley de impuesto a la renta, cuyo tenor literal es el siguiente: “en el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas establecidas en conformidad con el título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas o devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, se gravarán respecto del empresario individual, socio, accionista o contribuyente del artículo 58, n° 1°, con el impuesto global complementario o adicional, en el mismo ejercicio en que se perciban, devenguen o distribuyan.” Es decir, los propietarios de estas empresas se afectarán con el impuesto global complementario o adicional, según proceda, por las rentas percibidas o devengadas por las sociedades de las cuales son socios, en el mismo período comercial en que éstas se determinen, en términos proporcionales a su participación en las utilidades de dichas empresas”(Catrilef, L.2004.pag (43-44) Fondo de Utilidades Tributables)

“En concordancia con lo anterior, cuando uno o todos sus socios sean empresas de la primera categoría obligada a determinar el registro FUT, las rentas provenientes de las empresas mencionadas en el artículo 14 letra B), N°1, de la ley de impuesto a la renta, deberán incorporarse al FUT, de la empresa socia en proporción a su participación en las utilidades.” (Catrilef, L.2004.pag (44) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que las utilidades que deben ingresar al FUT, de las empresas socias, son todas aquellas percibidas o devengadas generadas por la sociedad sometida a las normas del artículo 14 letra B) N°1, precitado, incluyendo aquéllas provenientes de participaciones sociales o accionarias percibidas o devengadas por esta última, en su calidad de socia o accionista de otras empresas.” (Catrilef, L.2004.pag (44) Fondo de Utilidades Tributables)

5.6.2.4.-Participaciones sociales en empresas que tributan según renta presunta, (artículo 14, letra B N°2, de la ley de impuesto a la renta).

“De confirmada con lo establecido en la Res. Ex. N° 2.154 de 1991, emitida por el SII, cuando una empresa obligada a preparar el registro FUT es socia de otra empresa de la primera categoría, pero que determina rentas presuntas, aquella parte de la renta presunta que proporcionalmente corresponde a la empresa con contabilidad completa, debe incorporarse al FUT de ésta y, en ese mismo instante, considerarse una parida retirada, salvo que se trate de empresas constituidas como sociedades anónimas, en comandita por acciones, (socios accionistas), y contribuyentes del artículo 58 N° 1, de la ley de impuesto a la renta, caso en los cuales, la sociedad con renta presunta deberá determinar resultados reales, con el único objeto de traspasar la parte proporcional de dichos resultados reales a sus socios mencionados anteriormente, en la oportunidad de su retiro.” (Catrilef, L.2004.pag (50) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por lo anteriormente expuesto, el tratamiento en el FUT, de las participaciones sociales en empresas de la primera categoría que determinan rentas presuntas difiere según sea el tipo de contribuyente que debe reconocer estas participaciones, de acuerdo al siguiente detalle:

- Si se trata de empresarios individuales, sociedades de personas, sociedades en comanditas por acciones en la parte que corresponda al socio gestor, comunidades y sociedades de hecho que sean socios de empresas que determinan rentas presuntas, de conformidad con lo establecido en la Res. Ex. N° 2.154, de 1991, del SII, deberán incorporar al FUT, la parte proporcional de la renta resunta que les corresponda en su calidad de socio, según sea el porcentaje de participación que se tenga en las utilidades de la citada empresa.

No obstante lo anterior, tanto las rentas presuntas como las tasaciones establecida en la ley de impuesto a la renta, no representa utilidades sobre las cuales se tiene algún grado de participación, (no constituyen incremento reales de patrimonio para ser considerado como una renta), sino que constituyen un hecho gravado con los impuestos de primera categoría a nivel de la sociedad que las determina y al global complementario o adicional, en el ámbito de los socios de dicha sociedad. Es decir, no constituyen utilidades

susceptibles de ser retiradas, o utilidades susceptibles de postergar su tributación, razón por la cual no deberían ingresar al FUT.

Además de lo anterior, aun cuando en la empresa socia de una empresa con renta presunta, exista un saldo negativo de FUT originado por pérdidas tributarias, la participación presunta deberá traspasarse a los socios de la empresa que registra la pérdida tributaria, para su inclusión en las bases imponibles de los impuestos global complementario o adicional, según corresponda.

En cambio si el socio es una sociedad anónima, en comandita por acciones en la parte que corresponda a los socios accionistas, o un contribuyente del artículo 58 N° 1, de la ley de impuesto a la renta, éste deberá incorporar a su FUT, los retiros efectuados de las sociedades que declaran sobre la base de renta presunta, con tope del FUT, que para estos efectos deben determinar estas empresas.” (Catrilef, L.2004.pag (50-51) Fondo de Utilidades Tributables)

“Sin embargo, el crédito por impuesto de primera categoría se determinara en la proporción que corresponda a los retiros efectivos, con relación a la participación de esta en la renta presunta determinada por la referida empresa.” (Catrilef, L.2004.pag (51) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que esta forma de reconocer las rentas en el FUT de las sociedades anónimas y demás contribuyentes mencionados en este punto, obliga a la empresa con renta presunta a preparar una contabilidad completa y el registro FUT respectivo, pero solamente para estos efectos, debiendo esta sociedad pagar sus impuestos a nivel de empresa sobre la base de su renta presunta. El resto de los socios que no sean sociedades anónimas ni en comandita por acciones (socios accionistas) y contribuyentes del art. 58 N° 1, de la ley de impuesto a la renta, deberán pagar los impuestos global complementario o adicional, sobre la base de la misma renta presunta, en termino proporcionales a su participación en las utilidades de dicha empresa. Si uno o más de los socios, es una sociedad de personas, deberá traspasar dicha tributación, (representada por la renta presunta), a sus socios que sean consumidores finales de la renta para su afectación con los impuestos personales anteriormente mencionados.” (Catrilef, L.2004.pag (51) Fondo de Utilidades Tributables)

“Con relación al tema del reconocimiento tributario de las rentas presuntas, en opinión del autor dichas rentas presuntas no deberían ingresar al FUT de los contribuyentes en análisis, dado que el FUT representa utilidades susceptibles de ser retiradas o distribuidas a los dueños de las empresas, o bien, utilidades susceptibles de postergar su tributación, y las rentas presuntas constituyen hechos gravados que deben cumplir con toda la tributación establecida en la ley de impuesto a la renta, en el mismo ejercicio en que ellas son determinada, de conformidad como lo establece el art. 14, letra B N°2, de la ley en comento. Por tanto, las rentas presuntas, más que una renta, constituyen la base afecta a los tributos de 1° categoría y global complementario o adicional. Es decir, sólo se está traspasando una tributación que debe cumplirse en el mismo momento en que se determinada, razón por la cual, no debería ingresar a registro FUT alguno, sino que la sociedad socia debe traspasar dicha tributación a sus socios, en proporción a la participación que éstos tengan en las utilidades de dicha empresa.” (Catrilef, L.2004.pag (51-52) Fondo de Utilidades Tributables)

6.- Rentas Exentas de primera categoría.

“Tratándose de rentas que se encuentren exentas del Impuesto de Primera Categoría pero afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional, éstas deben agregarse al Fondo de Utilidades Tributables, por cuanto dichas rentas gozan también de la suspensión de los citados impuestos personales, mientras no sean retiradas o distribuidas por la sociedad receptora, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría en la generalidad de los casos, por encontrarse estas rentas exentas del dicho tributo.

Siguientes rentas exentas de primera categoría pero afectas a los impuestos global complementario o adicional:

- a) Dividendos repartidos por Sociedades Anónimas o Comanditas por Acciones constituidas en Chile y que desarrollen actividades en nuestro país. (art. 39 N° 1, de la Ley de Impuesto a la Renta).
- b) Rentas de empresas instaladas en Zona Franca (D.S. N° 341, de 1977, del Ministro de Economía, Fomento y Reconstrucción). Actualmente existen dos zonas francas, una ubicada en la ciudad de Iquique, en la Primera Región y la otra en Punta Arenas, correspondiente a la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena.

- c) Rentas de empresas que desarrollan actividades en terrenos ubicados dentro de las comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en la provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región (ley N°19.149, de 1992).
- d) Rentas de empresas que desarrollan actividades en el territorio de la XII Región (ley N° 18.392, de 1985, Ley Navarino).
- e) Otros ingresos o utilidades exentas.”

Cabe señalar que las rentas exentas mencionadas en las letras c) y d), anteriores, generarán para los preceptores de ellas el crédito pro impuesto de primera categoría en contra de los tributos Global Complementario o Adicional que afectan a los dueños de estas empresas, en la oportunidad de su retiro o distribución, por así disponerlo las distintas normas legales que establecen estas exenciones.

Las rentas señaladas en la letra a), darán derecho a los créditos por impuesto de primera categoría y tasa adicional del ex artículo 21, sólo cuando la sociedad anónima que distribuyó dichos dividendos así lo certifique.” (Catrilef, L.2004.pag (53) Fondo de Utilidades Tributables)

7.- Reinversiones Recibidas.

“De conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la ley de impuesto a la renta, las sumas recibidas como reinversión de utilidades efectuadas por empresarios individuales y socios de sociedades de personas, que correspondan a retiros de utilidades efectuados desde otras empresas sometidas al régimen tributario de retiros y distribuciones, deberán ingresar al FUT de la empresa receptora de dichas sumas a valores históricos, en la oportunidad en que estos retiros se imputen a utilidades tributables registradas en el FUT de la empresa que soportó el retro de ellas.” (Catrilef, L.2004.pag (54) Fondo de Utilidades Tributables)

“En la medida que los retiros sometidos al sistema de reinversiones se imputen a utilidades no tributables acumuladas en el FUNT de la sociedad fuente, (rentas exentas e ingresos no rentas), deberán ingresar al FUNT de la sociedad receptora de dichas rentas.” (Catrilef, L.2004.pag (54) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento que los retiros queden en exceso en la sociedad fuente, ya sea porque no existen utilidades tributables y no tributables, o bien, por estar en situación de pérdidas

tributarias, el retiro sometido a las normas sobre reinversión contenidas en el artículo 14, letra A, N° 1, letra c), de LIR, no deberá incluirse en el FUT de la empresa receptora, sino que registrarse en una columna separada, sin afectar los saldos de utilidades existentes en esta empresa, sin perjuicio de controlar dicho exceso de retiro hasta que pueda ser calificado como una renta imponible o no imponible definitiva, debiendo reajustarse con la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior del ejercicio en que definan su situación tributaria en la empresa en la cual se practicó dicho retiro.” (Circular N°17, de 1993, del SII)

“Cabe señalar que las reinversiones materializadas a través de adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, no podrán acogerse a los beneficios del artículo 57 bis de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (54) Fondo de Utilidades Tributables)

8.- Imputaciones al FUT.

8.1.- Imputación de retiros efectivos en empresas individuales, sociedades de personas y otros contribuyentes sometidos al régimen de retiros.

“Retiro efectivo de Utilidades:

Se llama retiro efectivo a toda cantidad que se gire a favor del dueño de la empresa, sea empresario individual, socio de sociedades de personas, socio gestor de sociedades en comanditas por acciones, comuneros de comunidades y otros, en atención a su calidad de dueño o socios de ella respectivamente y que generalmente se registran en la cuenta particular de estas personas. Pueden corresponder a sumas de dinero o especies tales como, mercaderías, bienes del activo fijo u otros valores que los propietarios retiren para su uso o consumo personal. También se considerarán retiros, las remesas que efectúen a su casa matriz en el exterior, las agencias de empresas extranjeras establecidas en Chile. Es decir, el concepto de retiro excluye a los accionistas de sociedades de sociedades anónimas y en comanditas por acciones, respecto de los socios accionistas.” (Catrilef, L.2004.pag (55) Fondo de Utilidades Tributables)

8.1.1.- Orden de imputación de los retiros y remesas de utilidades.

“De acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra A N°3 letra d) de la LIR, y en la Circular N°60, de 1990, emitida por el SII, el orden de imputación de los retiros a las utilidades acumuladas en el FUT, es el siguiente:

1° Imputación:

A utilidades afectas al impuesto Global Complementario o Adicional, registradas en el FUT, comenzando por las más antiguas, con derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría que corresponda de acuerdo a la tasa que haya afectad a las rentas que se están retirando.

2° Imputación:

A utilidades financieras generadas por la diferencia de la depreciación acelerada sobre la depreciación normal, aplicada a los bienes del activo fijo, a los cuales se aplicó por primera vez depreciación acelerada a partir del año 2001, por asi disponerlo la ley N° 19.738, denominada ley de lucha contra la evasión, norma legal que fue interpretada por el SII a través de circular N°65 de 2001.

Cabe señalar, que las utilidades financieras que representa la mayor depreciación acelerada aplicada en los términos señalados anteriormente, sólo puede ser objeto de retiro o distribución, razón por la cual, a dichas utilidades no es susceptible efectuar imputaciones de pérdidas tributarias.

Además, la imputación natural de estas utilidades, lo constituyen los reversos determinados a partir del período en que se agote la vida útil tributaria acelerada y sólo se aplique depreciación normal, caso en el cual, dichos reversos deberán imputarse a estas utilidades hasta su total extinción.

3° Imputación:

A utilidades exentas del Impuesto Global Complementario o a cantidades no gravadas con dic tributo (excepto la revalorización del Capital Propio, no correspondiente a Utilidades, la cual sólo podrá ser retirada o distribuida conjuntamente con el capital, cuando se produzca una disminución formal de éste o en la oportunidad del termino de giro).” (Catrilef, L.2004.pag (55-56) Fondo de Utilidades Tributables)

“Esta segunda imputación se efectuará el FUNT, el cual se encuentra conformado por los siguientes conceptos:

- Utilidades exentas e Impuesto Global Complementario.
- Ingresos no renta, del artículo 17, de la LIR.
- Utilidades afectas a Impuesto Único de Primera Categoría.

Para estos efectos, las utilidades acumuladas en el FUNT, deben corresponder a flujos efectivos originados en operaciones comerciales celebradas con terceros .”(Circular N° 60 de 1990, del SII)

“Cuando los retiros se imputen a las utilidades tributables mencionadas en el número 1° anterior, se gravarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional, según sea el domicilio y/o residencia de la persona que está efectuando el retiro, o al cual se están efectuando las remesas de utilidades, respectivamente.” (Catrilef, L.2004.pag (57) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por su parte, cuando se imputen al FUNT indicando en el número 2° anterior, no quedarán afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional.” (Catrilef, L.2004.pag (57) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante lo anterior, cuando los retiros se imputen a utilidades exentas del Impuesto Global Complementario (rentas de la ley Bosques N° 4.363, de 1931; utilidades percibidas desde Argentina, por la existencia de un convenio para evitar la doble tributación internacional entre ambos países, etc.), deberán incluirse en la renta bruta global, del citado tributo personal, por así disponerlo el artículo 54 N°3, de ley en comento, en calidad de rentas exentas de dichos tributos.” (Catrilef, L.2004.pag (57) Fondo de Utilidades Tributables)

8.2.-Se debe entender por antigüedad de las utilidades.

“Antigüedad significa: “ lo que sucedió en tiempo antiguo ”, y el significado de antiguo, es: “que existe desde hace mucho tiempo. Que existió o sucedió en tiempo remoto ”.(Catrilef, L.2004.pag (57) Fondo de Utilidades Tributables)

“Aplicado este concepto a las utilidades acumuladas en el FUT podríamos decir que la antigüedad se mide según el tiempo de permanencia que éstas tienen en la empresa a una fecha determinada”(Catrilef, L.2004.pag (58) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por otro lado, la interpretación que el SII ha dado en materia de imputación de utilidades, ya sea de retiros, pérdidas tributarias, por ejemplo, se basa en el principio de : Las primeras utilidades que ingresan en la empresa (FUT), serán las primeras utilidades en salir de la empresa (FUT). Es decir, si lo comparamos con los métodos de valorización de existencias, que se aplican para determinar el costo de ventas y el valor de la existencia final del rubro mercaderías, estamos en presencia de un método FIFO o UEPS, para los efectos de imputación de utilidades al interior del FUT, razón por la cual, es necesario entender debidamente su correcta aplicación, dado que a través de este principio se determina el crédito por Impuesto de Primera Categoría que los dueños de éstas, o la misma empresa, pueden hacer valer contra los Impuestos Global Complementario o Adicional, o bien, para solicitar devolución del mismo en calidad de pago provisional, según proceda.”(Catrilef, L.2004.pag (58) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento que utilidades retenidas (no retenida), sean de aquellas generadas por la misma empresa durante el tiempo, no nos cabe la menor duda que el concepto de antigüedad, para los efectos de las imputaciones al interior del FUT, es de fácil aplicación, puesto que las utilidades más antiguas, son aquellas que en primer término fueron obtenidas por la mencionada empresa. Es decir, las rentas generas en el año 1998, son más antiguas que las rentas generadas en 1999, y éstas son mas antiguas que las generadas en 2000. Por tanto, el orden de las utilidades para efectos de su imputación, es el siguiente:

- Utilidades generadas en 1998.
- Utilidades generadas en 1999.
- Utilidades generadas en 2000.

No obstante lo anterior, cuando estamos en presencia de empresas que, además, de las rentas que ellas misma genera producto de la explotación de su actividad (Renta Líquida Imponible), perciben rentas de otras empresas producto de participaciones dentro de un mismo ejercicio comercial; para definir el concepto de antigüedad aplicable a las imputaciones al interior del FUT, será necesario tomar en cuenta otras variables, tales como la fecha de percepción o del año de origen primitivo de las rentas.”(Catrilef, L.2004.pag (58-59) Fondo de Utilidades Tributables)

“En este último escenario, en los últimos años el SII, ha flexibilizado su interpretación, dado que en una primera etapa, a través de Circular 17, de 1993, dispuso que el criterio aplicable para definir la antigüedad dentro de un mismo año, era la fecha de la percepción.” (Catrilef, L.2004.pag (59) Fondo de Utilidades Tributables)

“Posteriormente, mediante Circular 66, de 1996, el SII aceptó como criterio válido para definir la antigüedad al interior de un mismo ejercicio, el año de origen de las rentas percibidas de otras empresas, dándole al contribuyente la opción de elegir entre un criterio u otro. Lo más importante de la Circular 66, de 1996, es el hecho de reconocer que la adopción de uno u otro criterio no genera perjuicio al interés fiscal alguno, permitiéndole al contribuyente disponer libremente de un crédito personal, como lo es el Impuesto de Primera Categoría con que se afectaron las rentas que están siendo retiradas. Esta interpretación tiene importancia puesto que se enmarca dentro del actual sistema tributario que rige a las rentas de Primera Categoría, donde este tributo resulta ser, en términos generales un simple anticipo de los impuestos que realmente constituyen impuestos, como los son el Impuesto Global Complementario, el Impuesto Adicional y algunos otros tributos únicos que existen al interior de la LIR. (Catrilef, L.2004.pag (59) Fondo de Utilidades Tributables)

8.2.1.- Criterio de la fecha de la percepción de las rentas.

“Mediante Circular N° 17, de 1993, el SII establece que los dividendos percibidos por la empresa, deben considerarse que tienen una mayor antigüedad, respecto de la renta líquida imponible del ejercicio, considerando, además, que un dividendo percibido en enero es más antiguo que un dividendo percibido en junio del mismo año.” (Catrilef, L.2004.pag (59) Fondo de Utilidades Tributables)

“A mayor abundamiento, el tenor literal de la instrucción anteriormente citada, en su parte pertinente, es el siguiente: “a) De acuerdo a lo dispuesto por la letra a) del N°3, letra A) del artículo 14 de la LIR, en concordancia con lo establecido por la resolución exenta N°2.154, que reglamenta el FUT, los retiros o dividendos provenientes de otras empresas, deben considerarse como rentas percibidas del ejercicio en el cual ocurrió tal situación respecto del beneficiario de ellas, independientemente del año o período al cual

corresponden las utilidades a las que la empresa fuente imputó dichos retiros o distribuciones”.(Catrilef, L.2004.pag (60) Fondo de Utilidades Tributables)

“b) Por lo tanto, las empresas que efectúan retiros u obtengan dividendos de empresas en las cuales participan, tales rentas deberán considerarse para los efectos de la confección del FUT como rentas del ejercicio en el cual se percibieron, sin perjuicio de anotarlas en forma separada en dicho registro de acuerdo a su año de origen para los efectos de determinar el crédito por Impuesto de Primera Categoría a que dan derecho las citadas rentas conforme con las tasas que informen las respectivas empresas fuentes”.(Catrilef, L.2004.pag (60) Fondo de Utilidades Tributables)

“ Las referidas rentas para los efectos del otorgamiento del crédito por los Impuesto de Primera Categoría a que dan derecho, se retirarán o distribuirán a los propietarios, socios o accionistas de las empresas que las percibieron, en el mismo orden de prelación indicado por la letra d) del N°3 letra A) del artículo 14 de la LIR, vale decir, considerando su antigüedad dentro del mismo ejercicio en el cual se percibieron”.“(Catrilef, L.2004.pag (60) Fondo de Utilidades Tributables)

8.2.2.- Criterio del año de origen de las rentas.

“Mediante circular N°66, de 1997, el SII estableció un régimen alternativo para medir la antigüedad dentro del año, de las rentas percibidas por las empresas, considerando como elemento fundamental para este efecto, el año en que éstas se originaron en la empresa que generó dicha utilidad.” (Catrilef, L.2004.pag (60) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante lo anterior, el tema de fondo tratado en esta Circular, es la opción que el SII entrega al contribuyente, en el sentido de permitirle a éste, utilizar cualesquiera de los criterios analizados anteriormente para determinar la antigüedad de las utilidades percibidas dentro de un mismo año, dado que la adopción de uno u otro criterio no provoca perjuicio al interés fiscal.” (Catrilef, L.2004.pag (60) Fondo de Utilidades Tributables)

9.- Retiros para reinversión.

9.1.-Consideraciones preliminares.

“El artículo 14 letra A N°1 letra c) de la LIR establece que no se gravarán con impuesto Global Complementario o Adicional, los retiros cuyo destino sea invertirlos en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa, mientras estas utilidades no sean retiradas o distribuidas por la empresa receptora de dicha inversión.” (Catrilef, L.2004.pag (61) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que el término reinversión no es utilizado por el legislador, sino que el SII quien a través de circulares, resoluciones y oficios emplea el término reinversión para referirse a los retiros de utilidades efectuados desde una empresa que se invierten en otra.” (Catrilef, L.2004.pag (61) Fondo de Utilidades Tributables)

“El tenor literal del artículo 14, letra A), N°1, letra c), de la LIR, en la parte referida a las reinversiones de utilidades, es el siguiente:

“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 Impuesto Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribución 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, efectuadas de acuerdo a las normas del artículo 41, inciso penúltimo, de esta Ley, pero solamente hasta por una cantidad equivalente a las utilidades tributables acumuladas en la empresa a la fecha de enajenación, en la proporción que corresponda al enajenante.”

“ Las inversiones 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 aquel 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 abiertas, 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 acciones, quedando sujeto el exceso a las normas generales de esta ley. El contribuyente podrá dar e 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 al retiro aludido, de conformidad a las normas de los artículos 56 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 FUT de la sociedad que recibe 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 IPC entre el último día del mes anterior al de pago de las acciones y el último día del mes anterior de 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 del pago de las acciones y 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 esta 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 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 recibido de la inversión y del crédito asociado a ésta e

informar de esta circunstancia al SII. Cuando la receptora sea una sociedad anónima, ésta deberá informar también a dicho servicio el hecho de la enajenación de las acciones respectivas". (Artículo 1°, N°1, Ley 19.578, D.O. 29.07.98)" (Catrilef, L.2004.pag (61-62) Fondo de Utilidades Tributables)

"Del análisis de la norma legal anteriormente transcrita relativa a las reinversiones de utilidades tributables, es posible identificar los siguientes puntos relevantes:

9.1.1.- Beneficiarios.

"Podrán acogerse al sistema de reinversiones de utilidades tributables los contribuyentes que a continuación se indican, siempre que se trate de personas naturales, excepto el caso de los contribuyentes mencionados en el artículo 58 N°1, 60 inciso 1° y 61, de la LIR, los cuales también pueden efectuar reinversiones siendo personas jurídicas, que sean dueños de empresas que determinen sus resultados en la Primera Categoría sobre la base de cuna contabilidad completa, incluyendo de esta manera a las empresas que tributan bajo las normas del artículo 14 bis, de la ley en comento:

- Empresarios Individuales.
- Socios de sociedades e personas, que sean personas naturales.
- Socios gestores de sociedades en comandita por acciones, que sean personas naturales.
- Personas jurídicas constituidas fuera del país que tengan intereses sociales en Chile. (Artículo 60 inciso 1°, LIR)

Agencias o establecimientos permanentes establecidos en Chile, de empresas extranjeras." (Artículo 58 N°1, LIR). (Catrilef, L.2004.pag (63) Fondo de Utilidades Tributables)

-

"Cuando se trata de socios de sociedades de personas, el beneficio de la reinversión tributaria contenida en el artículo 14 letra A N°1 letra c) de la LIR, está consagrado a los socios que sean consumidores finales de las utilidades que generan las citadas empresas, es decir, deben ser contribuyentes que por dichos retiros, quedarán sujetos al Impuesto Global Complementario o Adicional, razón por la cual, tanto las sociedades de persona como las sociedades anónimas constituidas en Chile, que sean socias de

sociedades de personas no les es aplicable esta norma.” (Catrilef, L.2004.pag (63-64) Fondo de Utilidades Tributables)

9.1.2.- En qué consiste el beneficio.

“El beneficio tributario asociado a las reinversiones de utilidades tributables efectuadas por los contribuyentes mencionados en el punto anterior, consiste en que los retiros de utilidades tributables efectuados por éstos, no se afectarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional, mientras dichas partidas no sean retiradas de la empresa receptora de las reinversiones. En este caso, el retiro efectuado ingresa financiera y tributariamente a la sociedad receptora, generándose de esta manera un traspaso de utilidades tributables, y en algunos casos, de utilidades no tributables, desde una empresa a la otra.” (Catrilef, L.2004.pag (64) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es decir, en la medida que en la empresa que soporta el retiro, éste se impute a utilidades tributables acumuladas en el FUT, la empresa receptora de la reinversión deberá reconocer esta utilidad en su FUT. En el evento que la imputación primitiva se efectúe a utilidades no tributables, estos retiros se registrarán en el FUNT de la sociedad receptora. Por otro lado si el retiro queda en exceso en la empresa primitiva, en la receptora también quedará en exceso, esto es , con su situación tributaria no definida.

Lo anterior no es aplicable a todas las reinversiones reglamentadas en el artículo 14, letra A), N°1, letra c), de la LIR, dado que cuando la reinversión se materializa a través de la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, la utilidad invertida no ingresa al FUT de la sociedad anónima receptora de la reinversión, tampoco el FUNT, sino que su situación tributaria se mantiene pendiente en la persona del socio que efectuó el retiro destinado a reinversión, mientras éste no enajene dichas acciones por cualquier acto entre vivos. Esta norma de excepción al sistema de reinversiones fue incorporada a la LIR, a través de la ley N° 19.578, de fecha 29.07.98.” (Catrilef, L.2004.pag (64) Fondo de Utilidades Tributables)

“El sistema de reinversiones de utilidades contenido en el artículo 14 letra A N°1 letra c) de la LIR, opera sólo en el ámbito nacional. Sin embargo, los retiros de utilidades o los dividendos que se perciban desde las empresas constituidas en el exterior podrán ser

reinvertidos en empresas en Chile, con el consiguiente beneficio tributario para el inversionista.” (Catrilef, L.2004.pag (64) Fondo de Utilidades Tributables)

9.2.- Forma en que se materializan las reinversiones.

9.2.1.- Aumento efectivo de capital en empresas individuales.

“Cabe señalar que para que exista la figura de la reinversión tributaria bajo esta modalidad, (aumento de capital en una empresa individual), se requiere que los derechos sociales de la empresa de la cual se están efectuando los retiros no estén incorporados en la contabilidad de la empresa individual. Es decir, se requiere que el socio mantenga en su patrimonio personal los derechos sociales, para que tenga sentido la reinversión tributaria, dado que el legislador supone que si el contribuyente no reinvierte sus retiros, éstos se afectarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional.” (Catrilef, L.2004.pag (65) Fondo de Utilidades Tributables)

“En la medida que los derechos sociales estén incorporados en la contabilidad de la empresa individual, cuando el socio empresario individual efectúe un retiro, éste debe ingresar al FUT o FUNT de la empresa individual, según sea la imputación tributaria efectuada en la sociedad que soportó el retiro respectivo. Es decir, en ningún caso, el empresario individual se afectara con el Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando efectúe retiros de una sociedad cuyos derechos sociales forman parte del patrimonio de la empresa individual.” (Catrilef, L.2004.pag (65) Fondo de Utilidades Tributables)

“A mayor abundamiento, el SII ha reconocido este criterio de separación del patrimonio personal y el patrimonio involucrado en la actividad comercial sujeta a las normas de la Primera Categoría, mediante oficio N° 1.278, de fecha 12 de mayo de 1998, que señala lo siguiente respecto de la forma como un empresario individual debe declarar los dividendos percibidos de una sociedad anónima, cuando la inversión en acciones se encuentra registrada en la contabilidad y cuando se mantiene como una inversión personal:

“3. De lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, se deriva la forma en que deben declararse las rentas a que se refiere la consulta:

“En efecto, si la inversión realizada por el contribuyente (las acciones) figuran debidamente registradas en su contabilidad y por ende forman parte de su patrimonio comercial, los dividendos que perciba constituyen un ingreso más obtenido en su giro que deben integrar las utilidades retenidas en el registro FUT, y cuando sean repartidos a su propietarios o socios como un retiro, éstos deben declararse en la línea 1 del formulario N° 22, de acuerdo con las instrucciones impartidas para dicha línea en el suplemento tributario publicada cada año”.

“En caso contrario, cuando la inversión no figura contabilidad y por ende no forma parte de su patrimonio comercial, sino que de su patrimonio personal, la inversión ha sido efectuada en forma particular, y por lo tanto, los dividendos que se perciban deberán declararse en la línea 2 del formulario N°22, de acuerdo con las instrucciones impartidas para dicha línea en el suplemento tributario publicado en cada año.” (Catrilef, L.2004.pag (65-66) Fondo de Utilidades Tributables)

9.2.2.- Aportes a una sociedad de personas.

“El retiro efectuado de una empresa para reinvertirlo en una sociedad de personas representa el típico ejemplo de reinversión de utilidades más utilizado por los contribuyentes, el cual consiste básicamente en que una persona natural, (consumidor final de la renta), efectúa un retiro de utilidades desde una empresa de la cual es socio, y dentro del plazo de veinte días corridos, los invierte en otra sociedad de personas de la cual también es socio, o por esta vía se hace socio, constituyendo un aporte real de capital en la sociedad receptora de la inversión.” (Catrilef, L.2004.pag (67) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que la ley se refiere al retiro de utilidades efectuado por un socio, retiro que debe entenderse en su concepto amplio, como representativo de cualquier bien corporal e incluso incorporal de propiedad de la empresa, razón por la cual son objeto de reinversión, entre otros, el dinero, los créditos, los bienes del activo fijo, etc.” (Catrilef, L.2004.pag (67) Fondo de Utilidades Tributables)

“A mayor abundamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 376, del Código de Comercio, en relación al tema de los aportes, establece lo siguiente: “pueden ser objeto de aportes, el dinero, los créditos, los muebles e inmuebles, las mercedes, los

privilegios de invención, el trabajo manual, la mera industria, y en general, toda cosa comercializable capaz de prestar alguna utilidad.” (Catrilef, L.2004.pag (67) Fondo de Utilidades Tributables)

“En concordancia con lo establecido en el artículo 376 del Código de Comercio, el SII mediante Oficio N°3.116, de fecha 11.08.1999, ha instruido que las reinversiones pueden materializarse a través del aporte de bienes, vehículos, especies, efectivo, etc., pero de acuerdo al valor libro que tengan en la empresa de donde se retiran. En el evento que estos bienes del activo que se someten a reinversión, se aporten a un valor superior al costo tributario, dicho mayor valor deberá considerarse como una renta afecta a los impuestos generales establecidos en la LIR, salvo que le beneficie una franquicia o tratamiento tributario especial.” (Catrilef, L.2004.pag (67) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante lo anterior, el SII a través de oficio N°1.121, de fecha 24 de marzo de 1987, estableció que no existe reinversión cuando los activos que se están retirando corresponden a cheques a fecha, dado que en la oportunidad de su aporte, no se produce un ingreso efectivo(aporte), en la sociedad receptora de la reinversión. Sin embargo, de acuerdo a lo instruido por el propio SII mediante Circular N°60 de 1990, en este caso, la ley no se refiere específicamente a aumentos efectivos de capital en la empresa receptora, sino que sólo de aportes, razón por la cual no es necesario que dichos aportes se materialicen mediante escritura pública y tampoco es obligatorio que conste en el contrato de la sociedad.” (Catrilef, L.2004.pag (67-68) Fondo de Utilidades Tributables)

“En la empresa que soporta el retiro, dicha disminución patrimonial constituye una disminución del FUT que deberá informar al socio respectivo y a la sociedad receptora mediante certificado provisorio, el cual debe emitirse dentro del plazo de 20 días corridos a partir de la fecha del retiro, y posteriormente, una vez que se conozca la situación tributaria definitiva del retiro sometido a las normas de la reinversión, emitir un certificado definitivo de retiros a los mismos destinatarios, antes del mes de abril del año siguiente al de efectuado el retiro.” (Catrilef, L.2004.pag (69) Fondo de Utilidades Tributables)

9.2.2.1.- Aportes a una empresa individual de responsabilidad limitada (EIRL).

“Mediante ley N°19.857, de 2003, se estableció una nueva estructura jurídica empresarial, la empresa individual de responsabilidad limitada (EIRL), que por ley es considerada una persona jurídica, cuyos actos se rigen por el código de comercio, entre otros.” (Catrilef, L.2004.pag (69) Fondo de Utilidades Tributables)

“En términos tributarios, tiene características similares a las típicas empresas individuales y a las sociedades de personas, pero en sí, es un tipo de estructura independiente de ambas.” (Catrilef, L.2004.pag (69) Fondo de Utilidades Tributables)

“A continuación se mencionan algunas de sus principales características:

-Por tratarse de una empresa que se rige por el código de comercio, sus actividades se clasifican en la primera categoría.

-Debe demostrar sus resultados sobre la base de una contabilidad completa.

-Por norma general, está sometido a las normas de tributación contenidas en el artículo 14, letra A, N°1, de la ley de la renta, por lo tanto obligado a preparar el registro FUT. No obstante, puede optar por el régimen simplificado de tributación contenido en el artículo 14 bis, de la ley en comento, en la medida que reúna los requisitos contenidos en dicha norma legal.

-Tal como se señala en el presente capítulo, el empresario individual de responsabilidad limitada, en su calidad de empresa puede recibir reinversiones de otras sociedades y, en su calidad de propietario de su empresa individual, puede efectuar retiros de ésta y aportarlos a otras sociedades, sometiéndose a las normas de reinversión.” (Catrilef, L.2004.pag (69-70) Fondo de Utilidades Tributables)

9.3.- Adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas.

- “Las acciones objeto de la reinversión pueden corresponder a acciones de sociedades anónimas abiertas o cerradas.

- Debe tratarse de primeros titulares.

- Debe representar un aporte efectivo para la sociedad anónima.

En este caso, es necesario tener presente, que para que exista emisión de acciones de pago que sean objeto de reinversión, es necesario cumplir con una serie de formalidades legales, tales como acta de proposición de aumento de capital del directorio de la

sociedad anónima, acta de acuerdo de aumento de capital de la Junta Extraordinaria de Accionistas, etc.” (Catrilef, L.2004.pag (70-71) Fondo de Utilidades Tributables)

9.3.1.- Reversión en acciones de pago de sociedades anónimas.

“Cabe señalar que con fecha 29-07-1998 y 19-06-2001, se publicaron en el diario oficial, las leyes N°s 19.578 y 19.738, que modificaron el sistema de reinversiones contenido en el artículo 14, letra A) N°1, letra c), de la ley de la renta, en lo relativo a las reinversiones de utilidades a través de la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas y cerradas, respectivamente.” (Catrilef, L.2004.pag (71-72) Fondo de Utilidades Tributables)

“Las normas anteriormente mencionadas contienen una modificación al sistema de reinversiones de utilidades, en el sentido de permitir solamente postergar la aplicación de los tributos Global Complementario o Adicional, a los contribuyentes que efectúen retiros tributables desde empresas obligadas a determinar sus resultados reales en primera categoría sobre la base de contabilidad completa y que destinen a la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas o cerradas, sin permitir el traslado de dicha tributación pendiente (postergada) a la sociedad anónima receptora de la inversión, sino que grava al inversionista cuando éste decida enajenar dichos valores. De acuerdo a lo anterior, la tributación pendiente que representa el retiro reinvertido se mantiene en la persona del contribuyente que efectuó el retiro, no produciéndose cambio alguno en las utilidades empozadas en el FUT de las sociedades anónimas abiertas o cerradas, receptoras de tales utilidades.” (Catrilef, L.2004.pag (72) Fondo de Utilidades Tributables)

“Además por circulas N° 70, de 1998, el SII ordena a la sociedad anónima abierta receptora de la inversión, a registrar dichas sumas en una columna totalmente separada de aquélla en que se registran las utilidades tributables con los impuestos Global Complementario o Adicional. Agrega, además, la referida circular que esta anotación servirá de base para que la sociedad anónima abierta o cerrada, cumpla con la obligación de informar al SII, los antecedentes relacionadas con la enajenación de las acciones por parte del inversionista.” (Catrilef, L.2004.pag (72) Fondo de Utilidades Tributables)

“En cambio en el régimen de reinversiones apunta fundamentalmente a gravar al contribuyente que efectuó el retiro, cuando éste decida enajenar las acciones objeto de la reinversión, por cualquier acto entre vivos, obligando al inversionista a llevar un control sobre dichas reinversiones. En el evento que el inversionista vuelve a reinvertir los fondos obtenidos de la enajenación de las acciones de pago de la sociedad anónima abierta o cerrada, cuya adquisición fue financiada con retiros para reinversión, se vuelve a postergar la tributación que afecta a dichas sumas. Esta nueva reinversión debe materializarse en los mismos términos señalados en el artículo 14, letra A, N°1, letra c), de la ley de la renta.” (Catrilef, L.2004.pag (72) Fondo de Utilidades Tributables)

“A mayor abundamiento, lo que es susceptible de volver a reinvertir es sólo el monto del retiro tributable destinado a financiar la adquisición de las acciones de pago de primera emisión de la sociedad anónima abierta o cerrada, debidamente actualizado por la variación del IPC entre la fecha de la adquisición y enajenación de las acciones.” (Catrilef, L.2004.pag (73) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento de obtenerse una utilidad en la venta de las citadas acciones, el inversionista deberá cancelar, además del Impuesto Global Complementario o Adicional (si decide no reinvertir), por dicha utilidad o mayor valor, los impuestos que correspondas según sea el tratamiento tributario a que esté sometido.” (Catrilef, L.2004.pag (73) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que el contribuyente que efectúa la enajenación de estas acciones cuya adquisición fue financiada con retiros para reinversión, puede optar por pagar el impuesto de primera categoría en calidad de único, establecido en el artículo 17 N°8, de la ley de impuesto a la renta, con tasa de 15%, o bien, pagar el impuesto global complementario sobre el mayor valor obtenido.” (Catrilef, L.2004.pag (73) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento de generarse una pérdida en la venta de las acciones sometidas al sistema de reinversiones, el contribuyente que efectuó dicha reinversión deberá afectarse con el impuesto global complementario o adicional por el total del retiro sometido a reinversión, debidamente actualizado, sin disminuir la pérdida precitada. En el evento que decida volver a reinvertir, sólo podrá hacerlo por el monto efectivamente recibido, sin incluir el

menor valor generado en la enajenación.” (Catrilef, L.2004.pag (73) Fondo de Utilidades Tributables)

9.4.- Forma de Financiar las Reinversiones.

“Normalmente se habla del retiro que efectúa un socio, que es una persona natural de una empresa y lo invierte en otra, asumiéndose que se está en presencia de un retiro de dinero, representado a través de un cheque a nombre del socio que será endosado y posteriormente depositado en una cuenta corriente de la empresa receptora de la reinversión, dentro del plazo de 20 días.” (Catrilef, L.2004.pag (73-74) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante la figura de la reinversión supone un retiro de utilidades, el cual no necesariamente debe expresarse en dinero, sino que en cualquier valor de activo, esto es: retiro de mercaderías, de bienes del activo fijo, inmuebles, cuentas por cobrar, etc. Lo importante es tener presente que siempre resulta más fácil efectuar un proceso de reinversiones con retiro de dinero en efectivo o a través de cheques, dado que cuando se retiran cuentas por cobrar por ejemplo, se requiere de otro instrumento denominado, ‘cesión de créditos’, para materializar la reinversión; asimismo, cuando queremos efectuar un proceso de reinversiones con bienes del activo fijo tales como bienes raíces se requiere, además, de un instrumento público que sirva para traspasar la propiedad del inmueble, en primer término a nombre del socio que efectúa el retiro, y en segundo término, a nombre de la sociedad receptora de la reinversión, traspasos que deben quedar consolidados legamente cumpliendo con todas las formalidades establecidas en las leyes de derecho común que regulan dicha transacción, para que se consolide legalmente el traspaso de la propiedad.” (Catrilef, L.2004.pag (74) Fondo de Utilidades Tributables)

9.5.- Procedimiento para efectuar reinversiones en dinero.

“Tomando como base que la reinversión se materializara a través del retiro de utilidades que efectúa un socio, persona natural de una empresa, y lo aporta a otra empresa en marcha de la cual también es socio, el procedimiento a seguir para lograr los objetivos tributarios que emanan del proceso de reinversiones, sería el siguiente:

1° Efectuar el retiro de la primera empresa. En este caso la sociedad que soporta el retiro debe girar un cheque a la orden del socio por el monto del retiro que se desea someter a las normas sobre reinversiones.

Una vez materializada la reinversión, la sociedad que soporta el retiro debe emitir un certificado provisorio sobre reinversiones a nombre del socio que efectuó el retiro, dentro del plazo de 20 días de la fecha del retiro. Para emitir este certificado es necesario contar con el FUT al 31 de diciembre del año anterior a la reinversión, para los efectos de señalar el posible crédito por impuesto de primera categoría que tendría el retiro sometido a reinversión. Este certificado provisorio debe remitirlo al socio que efectuó el retiro y a la sociedad receptora de la reinversión dentro del plazo anteriormente señalado, por correo certificado, fax u otro medio electrónico.

2° El socio endosa el cheque recibido a nombre de la empresa receptora de la reinversión, dentro del plazo de 20 días contados desde la fecha de emisión y registro del cheque en la primera empresa.

Además debe comunicar esta situación a ambas empresas, esto es a la empresa que soporta el retiro para reinversión y a la empresa receptora de los fondos, con el objeto de que éstas generen la información necesaria solicitada por el SII.

3° La sociedad receptora de la reinversión debe reconocer contablemente este aporte de capital a nombre del socio, en la misma fecha de su percepción.

Para cumplir con este requisito, se recomienda que el socio comunique en el acto de entrega del aporte, que se trata de un aporte, que se trata de un aporte financiado con retiros para reinversión proveniente de otra empresa, cumpliéndose de esta forma, con el requisito establecido en la parte final del 14, letra A, N°1, letra c), de la LIR.

4° Antes del 1° de abril del año siguiente al retiro, la sociedad que soporta el retiro debe emitir un certificado definitivo de reinversiones que debe remitir al socio y a la empresa receptora de la reinversión. (Catrilef, L.2004.pag (74-75) Fondo de Utilidades Tributables)

“Con el objeto de acreditar debidamente las reinversiones practicadas, es necesario tener presente algunas recomendaciones de carácter general:

- Los libros de contabilidad de ambas empresa deben estar al días y debidamente timbrados por el SII.
- El registro FUT debe estar al día y presentar debidamente el proceso de reinversiones, especialmente en la empresa receptora.
- Si los aportes se materializan en dinero, deben existir flujos suficientes para cubrir el monto de las reinversiones practicadas, especialmente en la empresa que soporta el retiro. En el evento de no existir flujos suficientes, se enfrenta a un problema de justificación de origen de fondos.
- Las glosas de los asientos contables que registran el retiro y aporte deben ser lo más claro posible, con el objeto de evitar cuestionamientos por parte del SII en un eventual proceso de fiscalización. "(Catrilef, L.2004.pag (75-76) Fondo de Utilidades Tributables)

9.6.- Tratamiento tributario de la adquisición de acciones de pago financiadas con retiros para reinversión, que quedaron en exceso, cuyos derechos sociales son enajenados, antes de materializarse la reinversión.

"La respuesta a esta interrogante es necesario abordarla desde dos aspectos, a saber:

1° Mientras no se conozca la situación tributaria del retiro que financio la adquisición de las acciones de pago, no nace la reinversión tributaria, dado que el hecho que origina este tratamiento especial es la calidad de tributable del precitado retiro.

2° Cuando se enajenan derechos sociales y el socio enajenante registra retiros en exceso, el legislador en el artículo 14 letra A N° 1, letra b) inciso 2° de la LIR, traspassa la responsabilidad del pago de los tributos que en el futuro afecten a dichos retiros en exceso, al cesionario de ellos. Es decir, el comprador de los derechos sociales es el único responsable de dicha tributación.

Por lo tanto, en este caso, no existe reinversión de utilidades tributables, dado que la situación tributaria del retiro no está definida. Cuando dicho retiro se impute a utilidades tributables en la empresa de la cual se efectuó, el responsable por el pago de dicho tributo, será el cesionario de los derechos sociales. Este último sólo se liberará de dicha tributación, cuando dichos retiros se imputen a utilidades no tributables registradas en el

FUNT, de la citada sociedad.” (Catrilef, L.2004.pag (76-77) Fondo de Utilidades Tributables)

9.7.- Obligaciones accesorias relacionadas con las reinversiones.

“Adicional a esta modificación de carácter principal aplicable al proceso de reinversiones en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, el legislador estableció una serie de obligaciones accesorias que tiene por objeto controlar este tipo de transacciones (reinversiones en general), cuando la receptora de estas cantidades sea una sociedad.” (Catrilef, L.2004.pag (77) Fondo de Utilidades Tributables)

“Las nuevas obligaciones son las siguientes:

1.- La sociedad que soporta el retiro que se somete a las normas sobre reinversión, deberá emitir un certificado dentro del plazo de 20 días de efectuado el retiro, mediante el cual deberá informar la situación tributaria de éste, incluyendo los créditos a que tiene derecho.

El SII mediante circular N°70, de 1998, Res. Ex. N° 7.213, de 10.12.98 y su suplemento tributario especial de declaraciones juradas y certificado, emitido en el mes de diciembre de cada año estableció la forma como deben efectuarse estas comunicaciones, señalando al efecto, una primera comunicación a través de un certificado de carácter provisional, que deberá emitir la sociedad que soporta el retiro, en el cual se informará el hecho de que los fondos empleados provienen de un retiro que por este acto se somete a las normas sobre reinversión de utilidades, cuya naturaleza tributaria en ese momento es desconocida. Posteriormente, una vez que se conozca la naturaleza tributaria del retiro, el contribuyente inversionista deberá informar a la sociedad receptora de la reinversión dicha situación, a través de un certificado definitivo en el cual se señalará la situación tributaria del retiro reinvertido y el crédito por impuesto de primera categoría correspondiente, cuyo plazo de emisión es antes del 1° de abril del año siguiente al de efectuado el retiro.

La citada instrucción establece, además, que la sociedad que soporta el retiro deberá remitir a la sociedad receptora de la reinversión, el citado certificado dentro del mismo plazo de 20 días referido, por correo, fax, u otro medio electrónico, y posteriormente, deberá informar la situación definitiva del retiro, a través del certificado definitivo.

2.-El inversionista deberá informar a la sociedad receptora de la inversión, en el mismo momento en que se produce el ingreso de dichas sumas, que los fondos que está aportando, en caso de ser sociedad de personas, o bien, que las acciones está adquiriendo, de tratarse de una sociedad anónima, corresponden a retiros tributables sometidos al beneficio de la reinversión tributaria, indicando, además, el crédito por impuesto de primera categoría que correspondería a dichas partidas. Esta obligación, se cumple con una comunicación formal que debe efectuar el socio en el acto de la entrega de los recursos, o bien, con la entrega de los certificados provisorios y definitivos de reinversiones mencionados anteriormente.

En caso de no cumplirse con estos avisos, podría verse amenazado el proceso de reinversiones, trayendo consigo contingencias tributarias relativas a la posible aplicación del impuesto global complementario o adicional por los retiros sometidos a reinversiones. Además, este contribuyente deberá controlar en forma personal todos los retiros efectuados desde sus empresas que haya destinado a reinversión en la adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas.

3.- Las sociedades receptoras de las reinversiones, sea que se trate de una sociedad de personas o de una sociedad anónima, deberán informar al SII todas las reinversiones tributarias recibidas, como también del crédito por impuesto de primera categoría que traen consigo dichas partidas, antes del 1° de abril del año siguiente al de efectuada la reinversión, mediante declaración jurada anual sobre situación tributaria de retiros destinados a reinversión, según normas de la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, a través del formulario 1821. (El SII mediante instrucciones emanadas del suplemento tributario de declaraciones juradas y certificaciones, ha hecho extensiva esta obligación de informar las reinversiones recibidas, al empresario individual ha hecho extensiva esta obligación de informar las reinversiones recibidas, al empresario individual. A partir del presente año tributario, también deberán informar las reinversiones recibidas las nuevas empresas individuales de responsabilidad limitada, comentadas anteriormente).

La ley no indica que deba informarse aquellas reinversiones que fueron imputadas a utilidades no tributables (FUNT), como tampoco, aquellas reinversiones que fueron financiadas con retiros cuya situación tributaria no está definida. (Retiros en exceso). Sin embargo, el SII mediante circular 70 de 1998, estableció a las empresas receptoras de reinversiones, la obligación de informar todas las reinversiones aun cuando se trate de

utilidades exentas de impuesto global complementario o adicional, o bien de ingresos no renta, incluso cuando dichos retiros hayan quedado en exceso, por inexistencia de utilidades tributables y/o no tributables en la empresa de la cual se efectuó el retiro, a través de formulario 1821, mencionado anteriormente.

4.- Además, las sociedades anónimas deberán informar al SII respecto de la enajenación de dichas acciones.

Para que una sociedad anónima abierta o cerrada se encuentre en la obligación de proporcionar esta información al citado SII, bastará que el accionista enajene dichas acciones, careciendo de importancia la persona del cesionario de ellas.

No obstante lo anterior, el requisito fundamental para que opere esta obligación radica en el hecho que las acciones enajenadas deben corresponder a acciones de pago que en su origen fueron financiadas con retiros para reinversión. Dicha información deberá entregarse al SII a través de declaración juradas anual sobre enajenación de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, según normas de la letra c) del N°1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. (Formulario 1822).

Para una mejor comprensión del tema, a continuación se presenta un ejercicio en el cual se tomará en cuenta la ley actual para visualizar los efectos que provoca en el FUT y en los impuestos de cada contribuyente, este cambio normativo. (Catrilef, L.2004.pag (77-79) Fondo de Utilidades Tributables)

9.8.- Plazo para efectuar los aportes.

- "Dentro de los 20 días siguientes a la fecha en que se efectúe el retiro (plazo de días corridos)
- De la misma forma como los retiros pueden materializarse en dinero y bienes, la adquisición de acciones de pago, también puede hacerse mediante dinero efectivo, cheques, bienes raíces, maquinarias, etc.
- En caso que no se cumplan los requisitos anteriormente citados, el retiro para reinversión quedara afecto al impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en la medida que haya imputado a utilidades tributables en la sociedad fuente.
- Si se compran acciones de pago de sociedades anónimas abiertas no se puede usar la franquicia establecida en el artículo 57 bis, de la LIR.

- Cabe señalar que el SII, mediante suplemento tributario de fecha diciembre 2000, modificó el plazo de presentación de las declaraciones juradas de reinversiones (formulario 1821), estableciendo los siguientes plazos: hasta el 21 y 28 de marzo, según si la presentación de las declaraciones juradas se presenta al SII en forma manual o a través de internet, respectivamente.” (Catrilef, L.2004.pag (83) Fondo de Utilidades Tributables)

9.9.- Otras formas de reinversión.

“En el artículo 14 letra A N°1 letra c) de la LIR, se establecen otras formas de reinversión las cuales normalmente tienen su origen en decisiones empresariales de relevancia, que no implican retiros de utilidades para su consumo, sino que una reorganización empresarial, tal como las que se mencionan a continuación:

- a) Reinversión y reestructuraciones empresariales.
 - a.1) Transformación de empresas individuales en sociedades de cualquier naturaleza.
 - a.2) División de sociedades.
 - a.3) Fusión de sociedades.
- b) Otras formas de reinversión.
 - b.1) Reinversión del mayor valor en la enajenación de derechos sociales.
 - b.2) Sociedades, socias de empresas que ponen término de giro.” (Catrilef, L.2004.pag (83-84) Fondo de Utilidades Tributables)

9.9.1.- Reinversión del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales.

“Para analizar este tema, en primer término, es necesario conocer la forma de determinar el mayor valor que se produce en la enajenación de derechos sociales, como asimismo determinar los efectos tributarios derivados de su aplicación. Las normas que regulan esta materia las encontramos en los tres últimos incisos del artículo 41 de la LIR, los cuales se transcriben a continuación:

“Tratándose de la enajenación de derechos de sociedades de personas, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de libros de los citados derechos según el último balance anual

practicado por la empresa, debidamente actualizado según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del último balance y el último día del mes anterior a aquél en que se produzca la enajenación. El citado valor actualizado deberá incrementarse y/o disminuirse por los aportes, retiros o disminuciones de capital ocurridos entre la fecha del último balance y la fecha de la enajenación, para lo cual dichos aumentos o disminuciones deberán reajustarse según el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede a aquél en que ocurrieron y el último día del mes anterior al de la enajenación.” (Catrilef, L.2004.pag (84) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el caso de la enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, deberá deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, salvo que los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de esta ley. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición o aporte, aumento o disminución de capital, y el último día del mes anterior a la enajenación. Lo dispuesto en este inciso también se aplicará si el contribuyente que enajena los derechos estuviera obligado a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, calculándose el valor actualizado de los derechos en conformidad con el número 9 de este artículo.” (Catrilef, L.2004.pag (84-85) Fondo de Utilidades Tributables)

“Para los efectos del inciso anterior, cuando el enajenante de los derechos sociales no esté obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y haya renunciado expresamente a la reinversión del mayor valor obtenido en la enajenación, la utilidad en la sociedad que corresponda al mayor valor de los derechos sociales enajenados se considerará un ingreso no constitutivo de renta. El impuesto de primera categoría que se hubiera pagado por esas utilidades constituirá un pago provisional de la sociedad en el

mes en que se efectúe el retiro o distribución.” (Catrilef, L.2004.pag (85) Fondo de Utilidades Tributables)

“La renta derivada de la enajenación de derechos sociales, como norma general, se determina deduciendo del precio de enajenación el valor libro de los derechos enajenados según el último balance anual de la sociedad, actualizado por la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al balance y el último día del mes anterior al de enajenación. Este último valor deberá incrementarse o disminuirse por los retiros o disminuciones, todos ellos debidamente reajustados por la variación del I.P.C entre el último día del mes anterior a la ocurrencia de estos hechos y el último día del mes anterior a la enajenación.” (Catrilef, L.2004.pag (85) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que esta enajenación no provoca efecto alguno en la composición de las utilidades retenidas de la empresa cuyos derechos se enajenan y, por tanto, dichas utilidades continúan con su tributación suspendida en tanto no sean retiradas efectivamente.” (Catrilef, L.2004.pag (85) Fondo de Utilidades Tributables)

“Si la enajenación se efectúa a empresas relacionadas o a otras en las que el inversionista tenga interés, la utilidad de esta operación se determina deduciendo del precio de enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante debidamente reajustados, salvo que los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital, tengan su origen en rentas que no han pagado totalmente los impuestos de la LIR, como sería el caso cuando se han financiado con retiros para reinversión. (Catrilef, L.2004.pag (85-86) Fondo de Utilidades Tributables)

“Si quien efectúa la enajenación es un contribuyente obligado a determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa, el valor actualizado de los derechos se determinará conforme a las normas del artículo 41 N°9, de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (86) Fondo de Utilidades Tributables)

“En las enajenaciones de derechos sociales efectuados a empresas relacionadas, el mayor valor obtenido en la operación que corresponda a utilidades tributables acumuladas en la empresa, en la proporción que corresponda al socio enajenante, puede a cogerse a

reversión gozando de la franquicia que otorga el artículo 14 letra A N°1 letra c) de la LIR, suspendiendo así el pago del impuesto global complementario o adicional, según corresponda, por dicha parte de la utilidad tributable.” (Catrilef, L.2004.pag (86) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que el beneficio de la reversión tributaria asociado al mayor valor producido en la enajenación de derechos sociales, está orientada a los socios afectos al impuesto global complementario o adicional.” (Catrilef, L.2004.pag (86) Fondo de Utilidades Tributables)

“Si el enajenante de los derechos sociales no está obligado a declarar renta efectiva según contabilidad completa y renuncia expresamente a la reversión, quedara gravado con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda y la utilidad que corresponda al mayor valor de los derechos sociales, un ingreso no constitutivo de renta y el impuesto de primera categoría que se hubiere pagado por dichas utilidades se transformará en un pago provisional para la sociedad, en el mes que se efectúe el retiro o distribución de estas utilidades.” (Catrilef, L.2004.pag (86-87) Fondo de Utilidades Tributables)

“En la medida que se trate de socios que, además, desarrollen otras actividades en la primera categoría por la cual estén formando parte de los activos de la citada empresa, el mayor valor que se produzca en la enajenación de los citados derechos sociales, constituirá un ingreso bruto para dicha sociedad, afecto a impuesto de primera categoría y a impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en la oportunidad en que sea retirado de la empresa.” (Catrilef, L.2004.pag (87) Fondo de Utilidades Tributables)

9.9.2.-Situación de las reversiones financiadas con retiros en exceso del FUT.

“Tratándose de un empresario individual, socio de sociedades de personas, socios gestores de una sociedad en comandita por acciones, o agencias de empresas extranjeras establecidas en Chile, la imputación de los retiros a los ingresos o utilidades tributables acumuladas en la empresa se efectúa al 31 de diciembre del ejercicio respectivo.” (Catrilef, L.2004.pag (87) Fondo de Utilidades Tributables)

“Conforme a lo anterior, durante el ejercicio pueden existir retiros destinados a reinversión, los cuales al 31 de diciembre no han sido imputados total o parcialmente a utilidades tributables, ya sea porque se ha determinado una pérdida tributaria en el ejercicio, o existen saldos negativos de ellas en el FUT, que las hayan absorbido total o parcialmente. Al no existir utilidades tributables, utilidades financieras correspondiente a la mayor depreciación acelerada por sobre la depreciación normal o no tributables (FUT, FUF o FUNT), a las cuales imputar estos retiros invertidos en otras empresas, estas sumas respecto del contribuyente que soportó el retiro, como de la empresa receptora, se encuentran con su situación tributaria pendiente, es decir, el retiro así efectuado, en todo en parte no tiene la calidad de reinversión en los términos definidos en el artículo 14 letra A N°1 letra c) de la LIR, toda vez que esta disposición legal está referida a las rentas que se inviertan en otras empresas, situación que no ocurre respecto de las sumas ingresadas a la receptora.” (Catrilef, L.2004.pag (87) Fondo de Utilidades Tributables)

“El SII mediante circular N°17, de1993, ha manifestado que las reinversiones financiadas con retiros en exceso deben registrarse en el Libro FUT de la sociedad receptora a su monto histórico en una columna aparte a objeto de mantenerla para fines de control hasta la oportunidad en que se informe, por parte de la sociedad que soportó el retiro, la calidad tributaria que asumieron estos retiros en exceso, mediante el certificado correspondiente. En la empresa que soportó el retiro reinvertido, constituye un retiro en exceso y así debe registrarse en el FUT.” (Catrilef, L.2004.pag (87-88) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento que en el ejercicio siguiente o subsiguiente y así sucesivamente no se hubiere definido la situación tributaria de ellos, la reinversión registrada sólo para efectos de control, debe actualizarse por la variación del I.P.C. de todo el ejercicio siguiente o subsiguientes hasta el momento en que dichas partidas hayan sido efectivamente imputadas, la FUT o al FUNT, en la empresa que soportó el referido retiro.” (Catrilef, L.2004.pag (88) Fondo de Utilidades Tributables)

“Si estos retiros en exceso se imputan a utilidades tributables operará la suspensión de los impuestos global complementario o adicional, debiendo la receptora incorporar esta reinversión a su FUT en forma definitiva con contrapartida en la columna de control donde fueron registrados primitivamente, excepto cuando la empresa receptora se encuentra organizada como una sociedad anónima abierta por reinversiones materializadas a partir

del 1° de mayo de 1998, según lo dispone la ley N° 19.578, D.O. 29-07-1998.” (Catrilef, L.2004.pag (88) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cuando los retiros en exceso se imputen a utilidades financieras generadas por la mayor depreciación acelerada por sobre la depreciación normal aplicada a los bienes del activo fijo, de aquellos que se sometieron por primera vez esta forma de depreciación, operará también la suspensión del impuesto global complementario o adicional. En este caso, en la sociedad receptora la reinversión deberá incorporarse al FUT (excepto las sociedades anónimas), como una utilidad sin crédito.” (Catrilef, L.2004.pag (88) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento que esta reinversión sea imputada en la fuente a ingresos no tributables, la receptora deberá registrarlos en esa misma calidad, ingresando en forma definitiva esta suma a su FUNT. ”(Circular N°17, de 1993, del SII).

“Finalmente es preciso señalar que mediante oficio N°4.076, de 11-10-2002, el SII ha sostenido que no existe inversión cuando se efectúan aportes a sociedades en el acta de la constitución de éstas.” (Catrilef, L.2004.pag (88) Fondo de Utilidades Tributables)

10.- FUT sociedades anónimas y en comandita por acciones (socios accionistas).

“Fuente de la Renta:

El producto que generen las acciones de sociedades anónimas constituidas en Chile, constituyen una renta de fuente chilena, aunque se obtengan en el extranjero. (Art. 11, de la LIR). Igual tratamiento afecta a las sociedades en comandita por acciones, por los derechos sociales de los accionistas.” (Catrilef, L.2004.pag (89) Fondo de Utilidades Tributables)

“Liberación del tributo de primera categoría:

Los dividendos distribuidos por sociedades anónimas constituidas en Chile se afectaron con el impuesto de primera categoría en el ámbito de la empresa que generó tales utilidades, por lo tanto para el accionista que los percibe constituyen rentas tributables sólo con el impuesto global complementario o adicional.” (Catrilef, L.2004.pag (89) Fondo de Utilidades Tributables)

“Además, en el artículo 39 N°1, de la LIR, se establece una exención del tributo de primera categoría para el receptor de este tipo de rentas, cuando los dividendos percibidos hayan sido distribuidos por sociedades anónimas constituidas en Chile.” (Catrilef, L.2004.pag (89) Fondo de Utilidades Tributables)

“Sin embargo, los dividendos obtenidos por personas domiciliadas o residentes en nuestro país, proveniente de sociedades anónimas extranjeras que no desarrollan actividades en Chile, constituyen renta de fuente extranjera que no han tributado con el impuesto de primera categoría ni global complementario o adicional. (Art. 12, 20 N°2, letra c) y 39N°1, de la LIR). En este caso dichas rentas de fuente extranjera percibidas por contribuyentes con domicilio y residencia en Chile, deben pagar los impuestos de primera categoría y global complemento o adicional. No obstante tendrán derecho a utilizar como crédito el impuesto externo, en contra del impuesto de primera categoría, con tope del 21%, según lo establece el artículo 41 A de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (89-90) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es necesario tener presente que las sociedades anónimas distribuyen dividendos a sus accionistas sobre la base de resultados financieros, de conformidad con lo establecido en el artículo 79 de la ley N°18.046, sobre sociedades anónimas. En el evento que existan pérdidas financieras acumuladas en la empresa, en primer término, las utilidades deberán absorber dichas pérdidas y posteriormente, en la medida que existan utilidades, proceder a su distribución.” (Catrilef, L.2004.pag (90) Fondo de Utilidades Tributables)

“Normas tributarias aplicables a las sociedades anónimas y a sus accionistas:

Del análisis del artículo 54 N°1, inciso 4°, en concordancia con lo establecido en los art. 14, letra A N°2, y art. 14 letra A N°3, letra b), ambos de la LIR se puede concluir lo siguiente con relación al tema: toda cantidad distribuya una sociedad anónima, es renta tributaria con el impuesto global complementario o adicional para el accionista, sea que el dividendo tenga el carácter de definitivo, provisorio o interino, sin sujeción al FUT, a menos que se trate de sumas exentas de los citados tributos, que no constituyan renta, o bien que se trate de una disminución de capital o de la distribución de acciones total o parcialmente liberadas de pago.” (Catrilef, L.2004.pag (90) Fondo de Utilidades Tributables)

“De conformidad a lo establecido en el art. 14, letra A, N°3, letra c), de la LIR, el FUT de la sociedad anónima y en comandita por acciones, respecto del socio accionista, sólo sirve para la determinación de los créditos que benefician al dividendo que se está distribuyendo.” (Catrilef, L.2004.pag (90) Fondo de Utilidades Tributables)

10.1.- Tributación de los accionistas de sociedades anónimas constituidas en Chile.

“Los accionistas con domicilio o residencia en Chile, tributarán con el Impuesto Global Complementario, por todas las distribuciones de dividendos que le efectúen las sociedades, sin tope de FUT, excluyéndose solamente aquellos dividendos distribuidos que sean imputados a utilidades no tributables (FUNT), o que correspondan a distribuciones de acciones liberadas total o parcialmente de pago, representativa de una capitalización equivalente.” (Catrilef, L.2004.pag (92-93) Fondo de Utilidades Tributables)

“Los accionistas con domicilio y residencia en el extranjero tributarán con el Impuesto Adicional por las distribuciones y remesas de dividendos que efectúe la sociedad anónima, estando esta última obligada a practicar, al momento de remesar las utilidades, una retención de referido tributo según lo prescribe el artículo 74 N° 4, de la LIR. En la medida que se distribuyan y remesen dividendos imputados a utilidades acumuladas en el FUNT, o bien, que corresponda a distribución de acciones total o parcialmente liberadas de pago, no procederá la retención del referido tributo, porque no existe hecho gravado con el mismo.” (Catrilef, L.2004.pag (93) Fondo de Utilidades Tributables)

“Igualmente se liberarán de dicha tributación las sumas que las referidas sociedades distribuyan a sus accionistas en calidad de distribuciones de capital, cuando éstas reúnan los requisitos mencionados en el artículo 17 N°7, de la LIR. En este último caso, debe tenerse presente el orden de imputación especial que existe en dicha norma legal, respecto de las sumas distribuidas en calidad de devoluciones de capital. Dicha norma legal establece que las sumas distribuidas por este concepto se imputaran en primer término a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, quedando gravadas con Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, en ambos casos.” (Catrilef, L.2004.pag (93) Fondo de Utilidades Tributables)

10.2.- Orden de imputación de las disminuciones de capital.

“En concordancia con lo anterior, mediante circular N° 53 de 1990, el SII ha establecido el siguiente orden de imputación para las devoluciones de capital:

1° Imputación:

A utilidades tributables capitalizadas o no, acumuladas en las empresas, en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones (socios accionistas) al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, determinadas de acuerdo al artículo 14, párrafo A), N° 1, letra a), de la ley en comento.

En este caso, las sumas distribuidas quedarán afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional.

2° Imputación:

A utilidades de balance o financieras retenidas, en las sociedades anónimas y en comanditas por acciones (socios accionistas) al 31 de diciembre del anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, en exceso de las tributables.

En este caso, las sumas distribuidas quedarán afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional.

3° Imputación:

A cantidades o ingresos no constitutivos de rentas o exentas del Impuesto Global Complementario o Adicional.

En este caso, las sumas distribuidas no se afectaran con el Impuesto Global Complementario o Adicional.

Agrega la referida circular que “En todo caso, si no existen utilidades tributables capitalizadas o no, pero sí utilidades de balance retenidas, también quedan afectas a impuesto las devoluciones de capital.” (Catrilef, L.2004.pag (93-94) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar que se entiende que las utilidades de balance deben corresponder a las que se determinen de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, incluyendo todos los ingresos que obtenga la empresa ya sea de su propio giro o de terceros”(Catrilef, L.2004.pag (94) Fondo de Utilidades Tributables)

“Finalmente, preciso señalar que de conformidad con las normas establecidas en el artículo 65 de al LIR, los accionistas que carecen de domicilio y residencia en Chile, no están obligados a presentar una declaración anual de Impuesto Adicional, dado que estos contribuyentes cumplen su obligación tributaria a través de la retención del Impuesto Adicional contenida en el artículo 74 N°4, de la ley en comento.” (Catrilef, L.2004.pag (94) Fondo de Utilidades Tributables)

10.3.- Definición de la situación tributaria de los dividendos.

“Queda definida al momento mismo de su distribución, a condición de que existan utilidades tributables o no tributables en ese momento, (que se encuentren acumuladas en la empresa al 31 de diciembre del año anterior al de la distribución). Si no existen utilidades, sean estas tributables o no tributables, para los efectos de definir la situación tributaria del dividendo, debe esperarse al término del ejercicio para determinar su tributación, la que dependerá de las utilidades que genere o perciba la sociedad anónima, pudiendo ser tributables o no tributables. En caso de que el término del ejercicio no existan utilidades tributables y tampoco no tributables, se considerará que los dividendos corresponden a utilidades financieras existentes en la sociedad anónima, asumiendo los dividendos la calidad de tributables sin derecho a crédito por Impuesto de Primera Categoría, por tratarse de utilidades financieras que no se han afectado con dicho tributo.” (Catrilef, L.2004.pag (97) Fondo de Utilidades Tributables)

10.4.- Concepto de dividendos definitivos y provisorios, según la ley N°18.046, de 1981, sobre sociedades anónimas.

“En materia de distribución de dividendos son aplicables las normas del título VII de la ley N°18.046, de 22.10.81, sobre sociedades anónimas, de la cual se transcriben los artículos pertinentes:

“Art. 78. Los dividendos se pagarán exclusivamente de las utilidades líquidas del ejercicio, o de las retenidas, provenientes de balances aprobados por junta de accionistas. No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, si la sociedad tuviere pérdidas acumuladas, las utilidades del ejercicio se destinarán primeramente a absorberlas. Si hubiere pérdidas en un ejercicio, éstas serán absorbidas con las utilidades retenidas, de haberlas.

Art. 79. Salvo acuerdo diferente adoptado en la junta respectiva, por la unanimidad de las acciones emitidas, las sociedades anónimas abiertas deberán distribuir anualmente como dividendo en dinero a sus accionistas, a prorrata de sus acciones o en la proporción que establezcan los estatutos si hubiere acciones preferidas, a lo menos el 30% de las utilidades líquidas de cada ejercicio. En las sociedades anónimas cerradas se estará a lo que determinen los estatutos y si éstos nada dijeren, se les aplicará la norma precedente. En todo caso, el directorio podrá, bajo la responsabilidad personal de los directores que concurran al acuerdo respectivo distribuir dividendos provisorios durante el ejercicio con cargo a las utilidades del mismo, siempre que no hubiere pérdidas acumuladas.” (Catrilef, L.2004.pag (97-98) Fondo de Utilidades Tributables)

“Conforme a las disposiciones legales citadas, se estará en presencia de dividendos definitivos, cuando la decisión sobre su reparto la toma la junta ordinaria de accionistas una vez que ha aprobado el balance del año anterior, debiéndose repartir a lo menos el 30% de dichas utilidades, salvo que los estatutos fijen un porcentaje mayor o que la junta ordinaria de accionistas, en forma unánime, acuerde otro porcentaje.” (Catrilef, L.2004.pag (98) Fondo de Utilidades Tributables)

“Los dividendos provisorios se producen cuando la decisión sobre su reparto la toma el directorio de la respectiva sociedad anónima, sobre la base de utilidades del ejercicio en marcha. Si resultare improcedente este dividendo en atención a que no se produjeron utilidades en ese ejercicio, los miembros del directorio deben responder hasta con sus bienes personales, de los perjuicios causados a la sociedad, accionistas o terceros, según lo dispone el N°2 del artículo 45, de la referida ley.” (Catrilef, L.2004.pag (98) Fondo de Utilidades Tributables)

10.5.- Dividendos con calificación tributaria pendiente.

“Esta situación se produce cuando una sociedad anónima distribuye dividendos definitivos o provisorios desde el punto de vista financiero y no existen utilidades tributables y no tributables acumuladas en el FUT ni FUNT, respectivamente, a la fecha del reparto, razón por la cual, la situación tributaria de esos dividendos se define al 31 de diciembre del año en que se efectuó la distribución.” (Catrilef, L.2004.pag (98-99) Fondo de Utilidades Tributables)

“Conceptos no tributables. (Artículo 54 N°1, inciso 4°)

- Distribución de cantidades exentas de impuesto global complementario o que no constituyen renta.

Emisión de acciones liberadas representativas de una capitalización equivalente.” (Catrilef, L.2004.pag (98-99) Fondo de Utilidades Tributables)

-

10.6.- Orden de Imputación de las Distribuciones.

“De conformidad con lo establecido en el artículo 14, letra A), N°3, letra d), de la LIR, el orden de imputación de las distribuciones de utilidades es el siguiente:

1°Imputación:

A utilidades tributables acumuladas en la empresa al término del ejercicio anterior (independiente que se hubieren capitalizado o no), debidamente reajustadas a la fecha de la distribución.

Tienen derecho al crédito por impuesto de 1° categoría que corresponda y al crédito Tasa Adicional de ex artículo 21, de la LIR.

Crédito tasa Adicional:

- Hasta el año comercial 1983, 40%.
- Año comercial 1984 tasa adicional 30%.
- Año comercial 1985 tasa adicional 15%.

Lo anterior es sin perjuicio de los recargos o rebajas que procedan según normas aplicables a dichos ejercicios.

Cabe señalar que le crédito tasa adicional del ex artículo 21, que aún esté pendiente de utilización, las empresas podrán distribuírseles a sus accionistas en la medida que se

efectúen distribuciones de utilidades hasta su total extinción, sin tomar en cuenta el año en que este crédito se generó, (circular N°13 de 1989, del SII).

2º Imputación:

“A utilidades no tributables que representen flujos efectivos producto de operaciones con terceros, acumuladas en la empresa al término del ejercicio anterior, debidamente reajustadas a la fecha de la distribución, empezando por las rentas exentas de Global Complementarios o Adicional, y posteriormente a los ingresos que no constituyen renta.” (Catrilef, L.2004.pag (100) Fondo de Utilidades Tributables)

3º Imputación:

“Otros ingresos no registrados en el FUT (utilidades financieras acumuladas en la empresa), situación en la cual no existirán créditos en atención a que dichas partidas no han sido afectadas con tributo alguno.

Es necesario aclarar que la tercera imputación sólo se efectúa al 31 de diciembre del año en que se distribuyeron los dividendos, una vez que se hayan agotado las utilidades existentes en el FUT y FUNT.” (Catrilef, L.2004.pag (100) Fondo de Utilidades Tributables)

11.- Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT).

“El artículo 14 letra A N°3, letra b), de la LIR, establece que en el Registro FUT deberán anotarse, en forma separada, las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional, percibidas, y su remanente de ejercicio anteriores, debidamente reajustados por la variación del IPC, esto es el Fondo de Utilidades No Tributables.” (Catrilef, L.2004.pag (107) Fondo de Utilidades Tributables)

“El FUNT está constituido por los siguientes tipos de rentas:

1. Rentas exentas de los Impuestos Global Complementario o Adicional.
2. Ingresos no Constitutivos de Renta.
3. Rentas afectas a Impuesto Único.

La importancia fundamental que tiene esta tipo de utilidades, es que pueden ser retiradas por los propietarios de las respectivas empresas libre de los Impuestos Global Complementario o Adicional, que le afectan al resto de los ingresos registrados en el FUT. Sin embargo, es preciso señalar que cuando se retiren o distribuyan rentas exentas

de Impuesto Global Complementario, éstas deberán incluirse en la Renta Bruta Global, sólo para los efectos de aplicar, al resto de las renta afectas a este impuesto personal, una tasa superior de impuesto (tasas progresivas), según lo ordena el artículo 54 N°3, de la misma norma legal.” (Catrilef, L.2004.pag (107) Fondo de Utilidades Tributables)

“En todo caso, la inclusión de estos ingresos exentos en la Renta Bruta Global de un contribuyente, se da sólo en caso que éste declare otros ingresos afectos a Impuesto Global Complementario. En caso contrario, no procede su inclusión en la citada Renta Bruta Global, puesto que estaríamos en presencia de un contribuyente que sólo ha obtenido rentas exentas de dicho tributo, o afectas a impuestos sustitutivos o únicos.” (Catrilef, L.2004.pag (107) Fondo de Utilidades Tributables)

“En todo caso, los ingresos no constitutivos de renta y las rentas afectas a un Impuesto Único, en ningún caso deberán formar parte de la renta bruta global precitada.” (Catrilef, L.2004.pag (107-108) Fondo de Utilidades Tributables)

11.1.- Rentas exentas de impuesto global complementario.

“Algunos de los tipos de rentas exentas que pueden estar formando parte de este fondo no tributable son:

1.1.- Rentas de fuente argentina, las cuales deben considerarse exentas de toda tributación en nuestro país, en virtud del Tratado para evitar la Doble Tributación, firmado por nuestro país y la República Argentina, el cual tiene vigencia desde su publicación en el Diario Oficial, la que se efectuó con fecha 7 de marzo de 1986.

1.2.- Dividendos distribuidos por las Instituciones establecidas en el artículo 11, de la Ley N° 18.401, de 1985, es decir, dividendos distribuidos por acciones del capitalismo popular, emitidas por las instituciones bancarias favorecidas por la referida ley.” (Catrilef, L.2004.pag (108) Fondo de Utilidades Tributables)

11.2.- Ingresos no constitutivos de renta.

“Especialmente en el artículo 17, de la LIR se establece este tipo de ingresos, sumas que cuando sean percibidas deberán incluirse en el FUNT de la empresa receptora y cuando sean retirados o distribuidos a los dueños de éstas, no pagarán tributo alguno.

La norma anteriormente citada establece, entre otras, los siguientes Ingresos no constitutivos de renta, a registrar en el FUNT:

- 2.1.- Devoluciones de utilidades capitalizadas antes del 31.12.83, y su reajuste.
- 2.2.- Mayor valor obtenido en la enajenación de acciones no habituales adquiridas antes del 31.01.84, fecha de publicación de la ley N° 18.293.
- 2.3.- Mayor valor obtenido en la enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, siempre que dicha enajenación la efectúe solamente el autor o inventor.
- 2.4.- Aquella parte de las utilidades tributables acumuladas en el FUT que proporcionalmente corresponda al socio que enajena los derechos sociales, cuando no esté obligado a llevar contabilidad completa, y haya renunciado expresamente a la reinversión del citado mayor valor (enajenación a empresa relacionada).
- 2.5.- Ingresos generados por una empresa sometida a las normas de la primera categoría que tributa sobre la base de una renta presunta, como lo sería el caso de una empresa agrícola, sociedad que para los efectos financieros y de justificación de inversiones, lleva contabilidad completa, con libros oficiales timbrados por el SII, que por superar los límites establecidos en la letra b) del N°1, del artículo 20, de la LIR, o bien, porque ha optado en términos voluntarios por tributar sobre la base de una renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa. En este caso particular, los ingresos generados bajo el período en el cual estuvo sometida a las normas de renta presunta, de conformidad con lo establecido en el artículo 3°, de la ley N°18.985, de 1990, se refutan capital, razón por la cual, aplicando lo establecido en el artículo 17 N° 29 de la LIR, deben considerarse como ingreso no constitutivo de renta, debiendo registrarse en el FUNT.
- 2.6.- En otros textos legales también se establecen algunos tratamientos especiales, como ser:

- Bonificación mano de obra percibida en virtud del D.L. N° 889.
- Castigo de derechos de aduanas en virtud de la ley N° 18.634, de 1987.

Otras establecidas por leyes especiales.” (Catrilef, L.2004.pag (108-110) Fondo de Utilidades Tributables)

11.3.- Rentas afectas a un impuesto único sobre la renta.

“Tanto en la LIR como en otras leyes se establecen rentas afectas a un impuesto único, como ser mayor valor obtenido en la enajenación no habitual de acciones de sociedades

anónimas, cuando entre la fecha de enajenación y de adquisición haya transcurrido más de un año; asimismo, en el artículo 17 N°8, de la LIR se establece una serie de operaciones, las cuales, cuando exista utilidad, pagarán un impuesto con el carácter único a la renta.” (Catrilef, L.2004.pag (110) Fondo de Utilidades Tributables)

11.4.- Orden de imputación de las rentas acumuladas en el FUNT.

“Estas utilidades sólo serán retiradas o distribuidas una vez que se agoten las utilidades registradas en el FUT.

Del análisis de la norma legal establecida en el artículo 14 letra A)N°3, letra d), se desprende el siguiente orden de imputación:

1° Imputación:

A utilidades exentas del impuesto global complementario.

2° Imputación:

A ingresos no constitutivos de renta o afectas a impuesto único.” (Catrilef, L.2004.pag (110) Fondo de Utilidades Tributables)

11.5.- Podría el FUNT tener saldo negativo

“Del análisis del artículo 14, letra A, N°3, donde se establece el FUT y el FUNT, no se desprende que el FUNT pueda tener un saldo negativo, puesto que la citada norma legal siempre se ha referido a utilidades que constituyan flujos efectivos emanados de operaciones comerciales con terceros.” (Catrilef, L.2004.pag (111) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante lo anterior, de conformidad con lo establecido en el artículo 33 N°1, letra e), de la LIR, los costos, gastos y desembolsos que sean imputados a ingresos no reputados rentas o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.” (Catrilef, L.2004.pag (111) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por otro lado, el SII, mediante oficio N°1.364, de 17.05.95, con relación al tema ha expresado lo siguiente: “4. En consecuencia, y respondiendo la consulta formulada, se expresa que la metodología que expone en su escrito, en cuanto a la imputación de los retiros, se encuentra acorde con lo que ha establecido este SII a través de sus instrucciones, y en relación con el impuesto único de primera categoría, y conforme a lo expuesto en el número anterior, éste debe imputarse a las utilidades que le dieron origen, y en el evento de no existir éstas dichos tributo deberá quedar como un saldo negativo para los ejercicios siguientes, el cual debidamente actualizado, se podrá imputar a las utilidades de igual naturaleza que se generen en los períodos posteriores”.(Catrilef, L.2004.pag (112) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es decir, el propio SII está reconociendo la posibilidad que en el FUNT, puedan existir saldos negativos.” (Catrilef, L.2004.pag (112) Fondo de Utilidades Tributables)

“Igual tratamiento deberá existir cuando se efectúen operaciones que arrojen pérdida, las cuales si hubiesen producido un mayor valor, éste quedaría exento de impuesto global complementario. Ejemplo: pérdida en venta de acciones no habituales adquiridas antes del 31.01.84 o después de la fecha mencionada anteriormente.” (Catrilef, L.2004.pag (112) Fondo de Utilidades Tributables)

12.- Retiros en exceso del Fondo de Utilidades Tributables.

12.1.- FUT devengado por excesos de retiros.

“Una situación especial se produce cuando los retiros efectuados por los dueños de las empresas, (empresa individual o sociedad de personas), sean de una cuantía tal que superen el monto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT. En este caso y antes de efectuar las imputaciones al FUNT, la empresa deberá incorporar a su FUT, las utilidades devengadas que existan en otras sociedades de personas en las cuales participa, situación que se conoce con el nombre de FUT devengado (artículo 14, letra A, numero 1°,letra a), inciso segundo, de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (113) Fondo de Utilidades Tributables)

“El tenor literal de la norma mencionada anteriormente que establece el FUT devengado, es el siguiente:

“Cuando los retiros excedan el FUT, 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”.(Catrilef, L.2004.pag (113) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es preciso señalar que, la figura del FUT devengado, origina un traspaso ficticio de utilidades desde la sociedad que registra utilidades tributables a la sociedad en la cual se están produciendo los retiros en exceso, con prescindencia absoluta del porcentaje de participación en las utilidades, tanto del o los socios que efectúan los retiros que están quedando en exceso, hasta la empresa que debe solicitar utilidades devengadas.” (Catrilef, L.2004.pag (114) Fondo de Utilidades Tributables)

“Considerando que la figura del FUT devengado constituye una norma de protección de los intereses fiscales incorporada en el artículo 14, letra A), N°1, de la LIR, las instrucciones emitidas por el SII a través de circular N°60, de 1990 y otras, concuerdan plenamente con la norma legal en comento, razón por la cual, la figura del devengamiento de utilidades tributables debe materializarse antes de la utilización de las utilidades no tributables propias acumuladas en el FUNT de la empresa que registra el retiro en exceso.” (Catrilef, L.2004.pag (116) Fondo de Utilidades Tributables)

Consideraciones a tener presente.

La empresa que registra el retiro en exceso debe solicitar utilidades tributables que sean necesarias para cubrir el exceso de retiro determinado, por la tanto, la o las empresas a las cuales les solicitan utilidades devengadas están obligadas a traspasar ficticiamente todo lo solicitado, hasta completar su FUT.

Si además de retiros en exceso, existe FUT negativo en la sociedad que registra los retiros en exceso, las utilidades tributables devengadas deben ser de una cuantía tal, (FUT devengado), que sirva en primer término, para absorber el citado FUT negativo y posteriormente, los retiros en exceso determinados.

En concordancia con lo anterior, cuando las utilidades tributables devengadas de otras sociedades, absorban pérdidas tributables existentes en la empresa en la cual se

determinan los retiros en exceso, esta última tendrá derecho a solicitar la devolución del impuesto de primera categoría que hayan pagado las empresas de las cuales son socias por las utilidades devengadas en calidad de pago provisional. Esta absorción disminuye el monto de la pérdida tributaria en la suma efectivamente absorbida. (Circular N°60, de 1990 y oficio N°3.087, de 4.11.1996, del SII)

Cabe señalar, que para determinar el monto de las utilidades devengadas en las otras empresas de las cuales se es socia, no interesa el porcentaje de participación que se tenga en las referidas sociedades, sino que basta la existencia de retiros en exceso de las utilidades tributables para que esta empresa se vea en la obligación de solicitar las mencionadas utilidades tributables.

Cuando la situación de exceso de retiros se dé en varias empresas socias de una misma sociedad, y estos excesos sean superiores al saldo de utilidades tributables existente en ésta, las utilidades devengadas a considerar por cada una de las empresas socias, deberán asignarse considerando el porcentaje que representan los retiros en excesos de estas empresas con relación al total de retiros en excesos.

Además de lo anterior la empresa que soporta este traslado ficticio de utilidades tributables, deberá rebajar de su registro FUT, la suma que para estos efectos fue traspasada a la sociedad de personas o empresario individual donde se generó el retiro en exceso.

Las imputaciones que se efectúan al FUT de la empresa que se ve en la obligatoriedad de entregar ficticiamente utilidades devengadas, deben ceñirse en todo a las instrucciones que sobre imputación de retiros existen en la actualidad.

Por otro lado, cuando la empresa que registra retiros en exceso, es socia de más de una sociedad, la obligación legal que tiene es de ir a buscar utilidades tributables devengadas, hasta el monto que sea necesario para cubrir el monto del retiro en exceso, pudiendo elegir la sociedad dónde ir a buscar dichas utilidades.

Sólo cuando sea necesario deberá acudir a todas las empresas de la cual es socio, esto es, cuando los retiros en exceso sean iguales o superiores a la sumatoria de las utilidades tributables existentes en las empresas de las cuales es socio.

Cabe señalar que en la contabilidad de la sociedad que soporta esta salida ficticia de utilidades tributarias no se produce una disminución patrimonial, como tampoco una distribución de utilidades hacia los socios que, por imperio de la ley, solicitaron FUT devengado.

En concordancia con lo anterior, es preciso señalar que los flujos financieros que generaron las utilidades que fueron ficticiamente traspasadas, se encuentran en arcas de la sociedad disponibles para los socios de ésta. En el evento que estos flujos financieros sean retirados y ante la inexistencia de utilidades tributables y de utilidades no tributables, éstos generarán un retiro en exceso cuya tributación quedará pendiente.” (Catrilef, L.2004.pag (118-119) Fondo de Utilidades Tributables)

12.2.- Retiros en exceso definitivos.

“Lo constituyen aquellos retiros efectivos de una cuantía tal que superen el monto de las utilidades de las utilidades registradas en el FUT (incluyendo las utilidades tributables devengadas de otras empresas), y el monto de las utilidades no tributables registradas en el FUNT.” (Catrilef, L.2004.pag (119) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cabe señalar, que de conformidad con lo establecido en la ley N! 18.985, de 1990, los exceso de retiros que se determinen a partir del año comercial 1990, mantienen su situación tributaria en suspenso. Es decir, en la medida que en los ejercicios siguientes se generen utilidades tributables en la empresa que se encuentra en situación de retiros en exceso, se gravarán en los Impuestos Global Complementario o Adicional.” (Catrilef, L.2004.pag (119) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el evento que se generen sólo utilidades no tributables, se liberan de dicha tributación.” (Catrilef, L.2004.pag (119) Fondo de Utilidades Tributables)

“Para su afectación con los impuestos global complementario o adicional, se considerarán realizados en el primer ejercicio siguiente en que existan utilidades tributables y/o no tributables, debidamente reajustados por la variación del IPC anual. Si las utilidades no fueran suficientes para cubrir el total de los retiros en excesos, el remanente es éstos se considerará retirado en los ejercicios posteriores y así sucesivamente.” (Catrilef, L.2004.pag (120) Fondo de Utilidades Tributables)

“Además, para los efectos de definir su precedencia, deberán considerarse como realizados en primer término que los retiros efectivos del o los ejercicio siguientes en se

generen utilidades tributables y/o no tributables.” (Catrilef, L.2004.pag (120) Fondo de Utilidades Tributables)

“De conformidad con lo establecido en la circular N°17 de 1993, del SII, las empresas que registran retiros en exceso deberán habilitar columnas especiales para llevar en el FUT un debido control de estos retiros en exceso.” (Catrilef, L.2004.pag (120) Fondo de Utilidades Tributables)

12.3.- Situaciones especiales relacionadas con los excesos de retiros.

Socio vende sus derechos sociales a:

Personas naturales.

Sociedades de personas.

Sociedades Anónimas.

Agencia o establecimiento permanente de personas sin domicilio ni residencia en Chile (artículo 58 N°1, de la ley de impuesto a la renta).

Transformación de sociedades de personas en anónimas.

12.3.1.- Enajenación de derechos sociales cuando existen excesos de retiros.

“Cuando un socio de una sociedad de personas enajena parte o la totalidad de sus derechos sociales, antes que se hayan imputado sus excesos de retiros a las utilidades tributables o no tributables de la referida sociedad, sean retiros en exceso generados en el mismo año en que se enajenan los derechos sociales o de años anteriores, la responsabilidad por la tributación pendiente de estos excesos se traslada al cesionario de los derechos sociales, por la parte de los derechos adquiridos, sea parcial o total, según los establece el artículo 14, letra A, número 1, letra b), de la LIR, y circular N°60 de 1990, esta última emitida por el SII.

Esta responsabilidad se cumple de distintas formas, según sea la estructura jurídica del cesionario de los derechos sociales.

Si cesionario es un particular:

“En el evento que el cesionario (comprador), de los derechos sociales sea una persona natural, el tratamiento tributario es el siguiente:

- a) Cuando los retiros en exceso se imputen a utilidades tributables registradas en el FUT de la sociedad, la persona natural, cesionaria de los derechos sociales, quedará afecto al Impuesto Global Complementario o Adicional por el monto de los retiros en exceso que le correspondan, en la proporción que representen los derechos adquiridos en el total de los derechos que poseía el socio enajenante (en caso que la compra de ellos sea parcial). El saldo no cubierto con utilidades tributables, deberá imputarse al FUNT, en la medida que la sociedad haya generado esta tipo de utilidades no tributables. En caso contrario, el saldo de retiros en exceso quedará pendiente de tributación (retiros en exceso para ejercicio siguiente).
- b) Por el contrario, cuando los retiros en exceso se imputen a utilidades no tributables registradas en el FUNT, el cesionario se libera de la tributación mencionada anteriormente de conformidad con lo establecido en el artículo 14, letra A), número 1, letra b), de la LIR y en instrucciones emanadas del SII a través de circular N° 60 de 1990.

Aun cuando el cesionario sea un contribuyente empresario individual, y los derechos sociales adquiridos estén incorporados en su contabilidad, a juicio del autor, cuando la sociedad que registra los retiros en exceso impute éstos a utilidades tributables, el empresario individual deberá incluir estos retiros en la base imponible del impuesto global complementario o adicional. En el evento que existan pérdidas tributarias en la contabilidad del empresario individual, o saldo negativo de FUT, igual debe cumplir con la tributación del retiro en exceso.” (Catrilef, L.2004.pag (120-122) Fondo de Utilidades Tributables)

13.- Efecto de las pérdidas tributarias en el fondo de utilidades tributarias.

Concepto de pérdida tributaria:

Art. 31 N° 3, de la LIR:

“Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sea que éstas se encuentren acogidas a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14. La diferencia deberá imputarse a las rentas que se le atribuyan en el ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3 de la referida letra A), o según lo dispuesto en el número 4.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda, en su carácter de socio, comunero o accionista, comenzando por aquellas provenientes de otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, luego aquellas provenientes de empresas o sociedades que no tienen tal obligación, y, finalmente, de aquellas que se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, letra A).

Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas atribuidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en

que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045.”

“En primer término, se establece la posibilidad de reconocer como gasto del ejercicio, las pérdidas tributarias de arrastre debidamente actualizadas, las cuales necesariamente deberán estar formando parte del saldo negativo de FUT, determinado al término del ejercicio anterior. Asimismo, en la medida que exista pérdidas tributarias determinadas en el ejercicio en curso, éstas deberán imputarse a las utilidades retenidas en la empresa que se encuentran reconocidas e registro en el FUT, siguiendo el orden que más adelante se indica.” (Catrilef, L.2004.pag (128) Fondo de Utilidades Tributables)

“No obstante lo anterior, antes de entrar al análisis de este concepto, es conveniente tener presente los siguientes hechos:

Si una empresa en un periodo determina una pérdida tributaria, no necesariamente implica que los negocios de ésta no caminan, o bien, que se encuentre al borde de la quiebra.

Tampoco se podría afirmar tan fácilmente que una empresa que determine una pérdida financiera, necesariamente debe determinar una pérdida tributaria en el mismo periodo.

En concordancia con lo anterior, es posible encontrar empresas que, en un periodo determinado, o bien, en varios periodos anuales consecutivos, registran pérdidas tributarias, no obstante podrían estar gozando, al mismo tiempo, de una excelente situación financiera y económica, reflejando en su contabilidad utilidades financieras de gran envergadura”(Catrilef, L.2004.pag (128) Fondo de Utilidades Tributables).

“Es evidente que también podrían darse las combinaciones de empresas que registren pérdidas tributarias e igualmente registren pérdidas financieras, o bien, empresas que con utilidades tributarias, registren al mismo tiempo, utilidades financieras.” (Catrilef, L.2004.pag (128) Fondo de Utilidades Tributables)

“Los hechos que originan que una empresa tenga pérdidas tributarias y utilidades financieras y viceversa, son las denominadas diferencias temporales, las cuales se producen dada la existencia de distintos principios, leyes, normas, etc., que regulan las transacciones comerciales, originando diferencias en el reconocimiento del ingreso, costo o gasto financiero, en relación con el reconocimiento del ingreso, costo o gasto tributario en una época determinada; situación que se revertirá en el futuro, cuando se cumplan los presupuestos establecidos en la norma tributaria o en la norma financiera, para el reconocimiento del ingreso, costo o gasto respectivo.” (Catrilef, L.2004.pag (128-129) Fondo de Utilidades Tributables)

13.1.- Orden de imputación de las pérdidas tributarias.

“Para la determinación del pago provisional mencionado en el inciso segundo del art. 31 N°3, de la LIR, es necesario que se produzca una absorción de utilidades afectadas con el tributo de primera categoría con pérdidas tributarias. Dicha absorción debe llevarse a cabo siguiendo el orden de imputación que a continuación se detalla:

En el art. 31 N°3, inciso segundo, de la LIR, se establece el siguiente orden de imputación:

1° Imputación:

Utilidades (tributables) retenidas en la empresa desde 1984, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría pagado por dichas utilidades, cuando corresponda.

Cabe señalar que la tasa de impuesto de primera categoría que han soportado las utilidades retenidas en las empresas, son las siguientes:

- Utilidades año comercial 1984 a 1988, crédito 10%
- Utilidades año comercial 1989, crédito 0%

- Utilidades año comercial 1990, crédito 10%
- Utilidades año comercial 1991 a 2001, crédito 15%
- Utilidades año comercial 2002, crédito 16%
- Utilidades año comercial 2003, crédito 16,5%
- Utilidades año comercial 2004, crédito 17%

El SII, mediante circular N°17, de 1993, ha manifestado que esta imputación debe comenzar por las utilidades más antiguas.

2° Imputación:

Es saldo que quedare pendiente de imputación deberá ser imputado a las utilidades generadas en el ejercicio actual o siguientes hasta su total extinción. Cuando no existen utilidades tributables suficientes para cubrir el monto de la pérdida tributaria, éstas determinan un FUT con saldo negativo.

Cabe señalar que la imputación de las pérdidas tributarias sólo es posible efectuarla contra las utilidades tributables registradas en el FUT. Es decir, en ningún caso las pérdidas tributarias se imputarán a las utilidades financieras generadas por la mayo depreciación acelerada aplicada a los bienes del activo fijo que por primera vez se sometieron a este sistema de depreciación a partir del año comercial 2001; como tampoco, a ingresos no renta y otras utilidades acumuladas en el FUNT. También es posible señalar que las pérdidas tributarias no pueden imputarse a las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 1983. En estos últimos dos casos se trata de utilidades que tienen un régimen tributario distinto.

Las pérdidas tributarias absorberán utilidades con crédito y sin crédito, según sea el orden en que éstas fueron generadas o percibidas por la empresa. También es posible señalar, que este proceso de absorción, involucra utilidades generadas por la propia empresa en años anteriores, como también, utilidades percibidas por ésta, producto de participaciones sociales o accionarias, como sería el caso de retiros efectuados de otras empresas o dividendos percibidos, en la medida que se trate de utilidades tributables, afectas al impuesto global complementario o adicional.” (Catrilef, L.2004.pag (131-132) Fondo de Utilidades Tributables)

13.2.- Tratamiento tributario del pago provisional de utilidades absorbidas con pérdidas tributarias.

“El art. 31 N°3, inciso segundo de la LIR, otorga al contribuyente el derecho a recuperar como pago provisional el impuesto de primera categoría pagado por utilidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias.” (Catrilef, L.2004.pag (132) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cuando las pérdidas tributarias absorben utilidades tributarias retenidas en la empresa (registradas en el FUT), el contribuyente puede recuperar el impuesto de primera categoría pagado por esas utilidades absorbidas, en calidad de pago provisional, en virtud de la norma legal en comento.” (Catrilef, L.2004.pag (132) Fondo de Utilidades Tributables)

“Este pago provisional representa un ingreso para la empresa, el cual debe ser reconocido en la contabilidad de la misma en el momento en que se produce el devengo del citado pago provisional, esto es, al 31 de diciembre del año en que se producen las pérdidas tributarias, que son las que en definitiva hacen posible tal recuperación.” (Catrilef, L.2004.pag (132) Fondo de Utilidades Tributables)

“En cuanto al tratamiento tributario que debe dársele al impuesto de primera categoría recuperado por la empresa en calidad de pago provisional, en la ley en comento no existen normas que regulen dicho tratamiento. No obstante, el director nacional del SII, en virtud de la facultad de interpretación administrativa de las leyes tributarias que le otorga el art. 6° letra A N°1 del código tributario, ha plasmado su criterio respecto al tema mediante oficio N°1.671, de fecha 17-05-1993, y oficio N°2.269, de 26-08-1998, en los siguientes términos:

En primera instancia se establece una diferencia del impuesto de primera categoría pagado, que da origen al pago provisional, distinguiendo el SII, para estos efectos, dos grandes grupos de utilidades que generan este pago provisiona, dándole el siguiente tratamiento tributario.” (Catrilef, L.2004.pag (132-133) Fondo de Utilidades Tributables)

13.2.1.- Impuesto de primera categoría pagado por utilidades tributarias generadas por la propia empresa.

“Debemos entender por utilidades generadas por la propia empresa, aquellas percibidas o devengadas en el desarrollo normal de sus operaciones que se clasifican como rentas de la primera categoría.” (Catrilef, L.2004.pag (133) Fondo de Utilidades Tributables)

“Desde el punto de vista tributario, estas rentas, en su mayoría, se encuentran aglutinadas en el concepto de renta líquida imponible de primera categoría, cuya forma de determinación la encontramos en los art. 29 al 33 de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (33) Fondo de Utilidades Tributables)

“En este caso, el impuesto de primera categoría recuperado como pago provisional, constituye un ingreso producto de la recuperación de un gasto o desembolso, dado que corresponde a la devolución que hace el fisco al contribuyente, del impuesto de primera categoría pagado en años anteriores por utilidades generadas por la misma empresa en dichos periodos.” (Catrilef, L.2004.pag (134) Fondo de Utilidades Tributables)

“En este caso, el pago provisional por utilidades absorbidas con pérdidas tributarias constituye la recuperación de un gasto, puesto que esta suma por la vía de la provisión del impuesto renta, se agregó a la base imponible en el año en que se efectuó la provisión respectiva.” (Catrilef, L.2004.pag (134) Fondo de Utilidades Tributables)

Mediante oficio N°1.671, de 1993, el SII ha manifestado lo siguiente respecto al tema:

“Respecto de la primera situación, el impuesto de primera categoría recuperado bajo la modalidad que establece el inciso segundo del N° 3 del art. 31 de la LIR, constituye para la empresa un ingreso correspondiente a la recuperación de un gasto o desembolso al devolverse dicho impuesto pagado sobre las utilidades generadas por las empresa en los periodos anteriores a la generación de las pérdidas por las empresas en los períodos anteriores a la generación de las pérdidas tributarias. No obstante, cabe señalar que el referido ingreso (impuesto de primera categoría, ya que tal partida cumplió con dicha tributación en el momento de su provisión o pago al ordenar el artículo 31 de la LIR agregarlo a la renta líquida imponible de primera categoría por no aceptarse como un gasto tributario.’

“En cuanto al tratamiento al interior del FUT que debe dársele a este pago provisional, el SII en el precitado oficio ha señalado lo siguiente:

“En relación con el registro FUT, el impuesto de primera categoría recuperado en la forma indicada, debe reponerse al resultado tributario obtenido en la primera categoría, con el fin de contrarrestar la rebaja que se hizo en el FUT por concepto del citado tributo en el año en que se pagó, toda vez que tal deducción en el referido registro resulto improcedente al recuperarse o devolverse el impuesto de primera categoría, por haber

sido absorbidas las utilidades retenidas sobre las cuales se pagó por pérdidas tributarias de ejercicios posteriores.” (Catrilef, L.2004.pag (134) Fondo de Utilidades Tributables)

“El derecho a recuperar el impuesto de primera categoría como pago provisional por absorción de utilidades nace o se devenga en el ejercicio en que se generan las pérdidas tributarias, o se imputan los saldos negativos, representativos de pérdidas tributarias de arrastre a las utilidades tributables percibidas en el ejercicio. Por lo tanto, en dicho período el citado crédito debe reconocerse como tal en los registros contables de las empresas que registran las pérdidas tributarias, que por este mecanismo absorben utilidades tributables.” (Catrilef, L.2004.pag (135) Fondo de Utilidades Tributables)

“Esta renta no dará derecho a crédito por impuesto de primera categoría en la oportunidad en que sea retirada o distribuida a los dueños de la empresa, por no haberse afectado con dicho tributo, dado que ella misma representa el tributo que resulto pagado en exceso en períodos anteriores, cuya devolución se está solicitando por este mecanismo.” (Catrilef, L.2004.pag (135) Fondo de Utilidades Tributables)

“En resumen, el tratamiento tributario y ajustes que deben efectuarse en la renta líquida imponible y en el FUT, son los siguientes:

- Deducirse de la renta líquida imponible de primera categoría.

Agregarse al FUT, como una renta afecta al impuesto global complementario o adicional, sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría.” (Catrilef, L.2004.pag (135) Fondo de Utilidades Tributables)

13.2.2.- Impuesto de primera categoría pagado por utilidades generadas por otras empresas, donde se tiene participación social o accionaria.

“En primer término debemos entender por utilidades generadas por terceros, aquellas que corresponden a utilidades percibidas o devengadas que provienen de otras empresas donde se tiene participación accionaria o societaria.” (Catrilef, L.2004.pag (139) Fondo de Utilidades Tributables)

“Dentro de estas utilidades de terceros, podemos citar, entre otras, las siguientes:

- Dividendos percibidos de sociedades anónimas chilenas.
- Retiros efectuados de sociedades de personas, que tributen en primera categoría, rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa.

- Participación percibida o devengada proveniente de empresas que no demuestran sus rentas efectivas mediante contabilidad completa.
- Reinversiones recibidas al amparo del art. 14, letra A N°1, letra c, de la LIR.
- Otras. "(Catrilef, L.2004.pag (139) Fondo de Utilidades Tributables)

El tratamiento tributario que el SII le ha dado al pago provisional resultante de la absorción de utilidades tributarias generadas por terceros, plasmado en el oficio N°1.671, de 1993, en análisis, es el siguiente:

Oficio N° 1.671 de 1993, del SII.

" En cuanto a la segunda situación, esto es, el impuesto de primera categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, constituye para sus beneficiarios un incremento de patrimonio, conforme al concepto de renta que define el art. 2°, N°1, de la LIR, ya que la empresa son esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o no está recuperando un gasto como ocurre en el caso anterior". "En esta situación, tal recuperación constituye un ingreso imponible que debe formar parte de la renta líquida imponible de primera categoría para la aplicación del tributo de esa categoría, y por esta vía también pasa a formar parte de las utilidades tributables a registrar en el FUT afectas a los impuestos global complementario o adicional a la renta, según proceda".

"De la simple lectura de los párrafos transcritos del oficio N°1.671, de 12-05-1993, es posible concluir que este ingreso producto del pago provisional por utilidades de terceros absorbidas con pérdidas tributarias, debe reconocerse en la contabilidad y, por esta vía integrar la renta líquida imponible del año en que se determinan las pérdidas tributarias, esto es, sobre base devengada. Es decir, constituye un ingreso bruto del ejercicio en la época de su determinación, la pérdida tributaria, quedando sujeto, además, a la obligación de efectuar pagos provisionales obligatorios por dicha suma en la misma época (debe incluirse como ingreso bruto del mes diciembre, para estos efectos)." (Catrilef, L.2004.pag (140) Fondo de Utilidades Tributables)

“Este ingreso reconocido en la empresa en forma devengada, disminuye la pérdida tributaria determinada antes de la absorción .”(circular N°17, de 1993, del SII)

“Es decir, a través de su incorporación a la renta líquida imponible, pasa a formar parte del FUT, como una renta tributable con los impuestos global complementario o adicional, representando en este caso una menor pérdida tributaria.” (Catrilef, L.2004.pag (140) Fondo de Utilidades Tributables)

“En este caso constituye un aumento real de patrimonio afecta a impuesto de primera categoría y global complementario o adicional en el año en que se genera la absorción de las utilidades percibidas con las pérdidas tributarias determinadas.” (Catrilef, L.2004.pag (140) Fondo de Utilidades Tributables)

14.- Efecto en el FUT de las reorganizaciones empresariales.

“En la vida real las empresas frecuentemente se ven en la necesidad de adecuar su estructura jurídica con el objeto de adoptar la forma de organización que sea más conveniente atendiendo los objetos que persigue y en algunas ocasiones obtener una ventaja impositiva, proceso denominado reestructuración empresarial.” (Catrilef, L.2004.pag (177) Fondo de Utilidades Tributables)

14.1.- Conversión de una empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza.

“Esta figura se presenta cuando un empresario individual en la perspectiva de aumentar la efectividad de su negocio, decide asociarse o constituir sociedad con otra persona, debiendo optar es esta oportunidad por si la estructura será la de una sociedad de personas o de una sociedad anónima y aportar a ella la totalidad de sus activos y pasivos.” (Catrilef, L.2004.pag (177) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cuando se aporta la totalidad de los activos y pasivos a la sociedad que se crea, no se entiende que el empresario individual ha retirado las utilidades tributables acumuladas en su FUT, para afectarlos con el impuesto global complementario, sino que se entiende que existe una forma de reinversión, de la manera en que lo reconoce el art. 14 letra A N°1, letra c), de la LIR, razón por la cual no son aplicables en el acto de la transformación los

impuestos personales sobre las utilidades que están acumuladas en el FUT del empresario individual.” (Catrilef, L.2004.pag (177) Fondo de Utilidades Tributables)

“Cuando una empresa individual se convierte en sociedad, debe dar aviso de término de giro. No obstante lo anterior, dicho contribuyente se puede liberar de presentar esta aviso, cuando la sociedad que se crea, se haga solidariamente responsable, en la escritura social, de todos los impuestos que adeudase la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva.” (Art. 69 del código tributario)

14.2.- Transformación de sociedades.

“De acuerdo a lo establecido en el art. 96 de la ley N°18.046, de 1981, sobre sociedades anónimas, se entiende por transformación:

“Artículo 96.- La transformación es el cambio de especie o tipo social de una sociedad, efectuado por reforma de sus estatutos, subsistiendo su personalidad jurídica”.

Mediante oficio N°2.389, de fecha 13-10-1997, emitido por el SII, también se establece la posibilidad de que exista transformación entre sociedades de personas, dado que la norma tributaria relativa a este tema, utiliza el vocablo genérico de transformación de sociedades, sin discriminar entre sociedades anónimas o sociedades de personas.” (Catrilef, L.2004.pag (178) Fondo de Utilidades Tributables)

“La figura de transformación que interesa es aquella que se presenta cuando una sociedad cambia su naturaleza jurídica, como sería el caso de una sociedad anónima que se transforma en sociedad de personas o viceversa.” (Catrilef, L.2004.pag (178) Fondo de Utilidades Tributables)

“En estos casos tampoco se produce retiro de utilidades que pudieran afectarse con los impuestos personales, pues en la especie se da una suerte de reinversión, en los términos señalados en el artículo 14, letra A N°1, letra c) de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (178) Fondo de Utilidades Tributables)

“En cuanto a la obligación de dar aviso de término de giro por parte de la sociedad que cambió su naturaleza jurídica, dicho aviso no se hace exigible, pues, en la transformación de sociedades se está en presencia de un cambio en la especie social por reforma de sus estatutos, manteniéndose la personalidad jurídica, subsistiendo incluso el número de RUT.” (Catrilef, L.2004.pag (178) Fondo de Utilidades Tributables)

Otro aspecto a considerar es aquel que surge cuando producto de la conversión, aporte, fusión o transformación, el contribuyente respecto del ejercicio en que ocurre el acto jurídico puede quedar afectado por regímenes tributarios diversos, y por tanto debe efectuarse una adecuada separación de los resultados a objeto de aplicar los impuestos que correspondan a cada régimen impositivo, debiendo para ello practicar un balance por el periodo comprendido entre el inicio del ejercicio y el momento del acto jurídico que involucre el cambio de régimen impositivo y otro balance a partir de este acto hasta el término del ejercicio.” (Catrilef, L.2004.pag (178-179) Fondo de Utilidades Tributables)

14.3.- Fusión de empresas o sociedades.

“De acuerdo al art. 99 de la ley 18.046 de 1981, sobre sociedades anónimas se entiende por fusión:

“Artículo 99.- La fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas en los entes fusionados”.

“ Hay fusión por creación, cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aportan a una sociedad que se constituye”.

“ Hay fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos”.

“En estos casos, no procederá la liquidación de las sociedades fusionadas o absorbidas”.

“Aprobados en la junta general los balances auditados y los informes periciales que procedieren de las sociedades objeto de la fusión y los estatutos de la sociedad creada o de la absorbente, en su caso, el directorio de ésta deberá distribuir directamente las nuevas acciones entre los accionistas de aquéllas en la proporción correspondiente”.

No obstante lo anterior, el SII, mediante oficio N°2.389, del 13-10-1997, ha señalado que también existe fusión cuando se trata de dos sociedades de personas, o de una sociedad anónima con una de personas y viceversa, dado que el concepto de fusión de sociedades establecido en el artículo 14, letra A, N°1, letra c), de la LIR, debe entenderse como un concepto amplio de la fusión de cualquier tipo de sociedades, anónimas o de personas.” (Catrilef, L.2004.pag (181) Fondo de Utilidades Tributables)

“La fusión por absorción se produce cuando una sociedad se disuelve aportando a otra su activo y pasivo y los socios de la sociedad absorbida pasan a ser socios de la sociedad absorbente.” (Catrilef, L.2004.pag (181) Fondo de Utilidades Tributables)

“En este caso la sociedad absorbida debe dar aviso de término de giro conforme al inicio 1° del artículo 69 del código tributario, salvo que opte por no dar aviso, de acuerdo a la posibilidad que le franquea la ley en el inciso 2° del artículo precitado, por cuanto la figura jurídica de la absorción debe considerarse comprendida en la de fusión de sociedades, caso en el cual se liberará del referido aviso si en la correspondiente escritura se deja constancia que la sociedad subsistente se hace responsable de los impuestos que adeudase la sociedad absorbida. La sociedad que desaparece tiene la obligación de efectuar un balance de término de giro a la fecha de su extinción y la sociedad subsistente debe pagar los impuestos de la LIR dentro de los dos meses siguientes a la fecha de fusión.” (Catrilef, L.2004.pag (181-182) Fondo de Utilidades Tributables)

“En efecto, el citado inciso segundo establece que no será necesario dar aviso de término de giro en los casos de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudasen en la sociedad aportante o fusionada, en la correspondiente escritura de aporte o fusión.” (Catrilef, L.2004.pag (182) Fondo de Utilidades Tributables)

“Se puede observar que al empresario individual que se convierte en sociedad de a cualquier naturaleza se le hace exigible una responsabilidad solidaria y en el caso del aporte de todos los activos y pasivos de una sociedad a otra sólo se exige una solidaria simple, lo que presenta importantes diferencias respecto de la acción que puede seguir el ente fiscal ante diferencias de impuestos determinadas, pues en el primer caso el fisco

puede optar por perseguir el cobro al primitivo dueño o a la sociedad actual, y en el caso segundo como no existe la sociedad aportante o fusionada el fisco sólo puede perseguir el cobro en la persona que recibió el aporte.” (Catrilef, L.2004.pag (182) Fondo de Utilidades Tributables)

“En el caso de absorción o fusión de sociedades resulta relevante tener en consideración la existencia de pérdidas tributarias de arrastre pues la utilización de ellas sólo está concebida en favor de quien efectivamente sufrió la pérdida y, por tanto, no es traspasable a una persona jurídica distinta. Por tanto, en la transformación de una empresa individual en sociedad, no es posible traspasar las pérdidas de arrastre. En caso de absorción o fusión de sociedades, la empresa que subsista debe ser aquella que sufrió las referidas pérdidas a objeto de conservar el derecho a esta rebaja impositiva. Tampoco la sociedad subsistente puede utilizar el régimen de depreciaciones aceleradas que se aplicaba a los bienes del activo fijo de la sociedad absorbida.” (Catrilef, L.2004.pag (182) Fondo de Utilidades Tributables)

14.4.- División de sociedades.

“De conformidad a lo prescrito en los artículos 94 y 95 de la ley N°18.046, sobre sociedades anónimas, se entiende por división:

“Artículo 94.- La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

“Artículo 95.- La división debe acordarse en junta general extraordinaria de accionistas en la que deberán aprobarse las siguientes materias:

- 1) La disminución del capital social y la distribución del patrimonio de la sociedad entre ésta y las nuevas sociedades que se crean;
- 2) La aprobación de los estatutos de la o de las nuevas sociedades a constituirse, los que podrán ser diferentes a los de la sociedad que se divide, en todas aquellas

materias que se indiquen en la convocatoria. Esta aprobación incorpora de pleno derecho a todos los accionistas de la sociedad dividida en la o las nuevas sociedades que se formen”.

“La norma anteriormente transcrita se refiere solamente a las divisiones de sociedades anónimas, no obstante lo anterior es posible señalar, que desde el punto de vista tributario, el concepto de división es más amplio y comprende la división de toda sociedad, incluyendo a las sociedades de personas. Este criterio ha sido sostenido por el SII, a través de oficio N° 2.389, de fecha 13-10-1997.” (Catrilef, L.2004.pag (183) Fondo de Utilidades Tributables)

“Es decir, la figura jurídica de la división consiste en distribuir el patrimonio de una sociedad entre sí y una o más sociedades que se constituyan al efecto.” (Catrilef, L.2004.pag (183) Fondo de Utilidades Tributables)

“La sociedad madre subsiste y, por lo tanto, no se debe efectuar término de giro. La nueva o nuevas sociedades deberán dar aviso de iniciación de actividades como lógica consecuencia de su nacimiento como persona jurídica.” (Catrilef, L.2004.pag (183) Fondo de Utilidades Tributables)

“Téngase presente que la disminución de capital de la empresa primitiva, debe contar con la autorización del SII, pues así lo dispone el inciso final del artículo 69 del código tributario, norma de fiscalización que permite establecer un adecuado control por parte del SII sobre este tipo de empresas, en atención a que éstas no tienen la obligación de dar aviso de término de giro y, por lo tanto, podrían existir algunas contingencias tributarias que pueden dejarlo imposibilitado de obtener el pago de los impuestos comprometidos.” (Catrilef, L.2004.pag (183-184) Fondo de Utilidades Tributables)

“Respecto del FUT, éste por expresa disposición del artículo 14 letra A) N°1, letra c), de la LIR, debe ser distribuido en forma proporcional al patrimonio neto respectivo asignado a cada una de las sociedades. La norma legal nada dice sobre las utilidades no tributables, pero es razonable estimar que deben ser sometidas a igual tratamiento.” (Catrilef, L.2004.pag (184) Fondo de Utilidades Tributables)

“En cuanto al patrimonio neto a considerar, por tratarse de un hecho netamente tributario (distribución del FUT), necesariamente debemos concluir que se debe considerar el patrimonio neto tributario, determinar según lo dispuesto en el N°1 del artículo 41 de la LIR.” (Catrilef, L.2004.pag (184) Fondo de Utilidades Tributables)

“En concordancia con lo anterior, el SII en distintos oficios, ha definido el patrimonio neto de la siguiente manera: (oficios 4.026, de 13-11-1991; N° 3.382, de 10-12-1998; 62 de 11-01-1999, etc):” (Catrilef, L.2004.pag (184) Fondo de Utilidades Tributables)

Total de activo que represente inversiones efectivas, menos, pasivo exigible (deudas y obligaciones), igual patrimonio neto.

“Sin embargo, en la práctica tenemos que las asignaciones del FUT también se realizan en base al patrimonio neto financiero asignado en la escritura pública de división.” (Catrilef, L.2004.pag (184) Fondo de Utilidades Tributables)

“Por otro lado, el SII mediante oficio N°3.980, de fecha 28-10-1999, ha manifestado que como el concepto de patrimonio neto es propio lenguaje financiero de las empresas, razón por la cual sobre la base del patrimonio neto financiero se distribuirán las utilidades acumuladas en el FUT en los casos de divisiones de sociedades, expresando en términos textuales el precitado oficio, lo siguiente: “3. Ahora bien, este Servicio efectivamente mediante los oficios que indica en su presentación, ha definido dicho concepto como el total del activo representado por inversiones efectivas (bienes o derechos) menos el pasivo exigible del contribuyente (deudas u obligaciones), y al no establecer la norma legal que contiene dicho concepto, éste debe entenderse como una expresión en el ámbito contable financiero, y no con un alcance tributario, ya que si el legislador hubiera querido que tal expresión se entendiera es este último aspecto lo hubiera establecido expresamente en la ley como ocurre con otras disposiciones legales cuando se refieren a conceptos tributarios”.

Además, mediante oficio N°2.616, de fecha 29-09-1998, el SII manifestó que tratándose de división de sociedades de personas que registren retiros en exceso, éstos deberán asignarse en términos proporcionales a cada una de las sociedades nuevas que nacen producto de la división, tomando en cuenta para dicha distribución el patrimonio neto.

Otra situación a tener presente en una división de sociedades, sean estas anónimas o sociedades de personas, es la situación de las utilidades y pérdidas generadas en el

período entre el 31 de diciembre del año anterior a la división y la fecha de la división.” (Catrilef, L.2004.pag (184-185) Fondo de Utilidades Tributables)

“En primer término es necesario aclarar que las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del año anterior a la división, debe traspasarse al FUT de las nuevas sociedades, en proporción a la distribución del patrimonio neto, con los créditos correspondientes.” (Catrilef, L.2004.pag (185) Fondo de Utilidades Tributables)

“En cuanto a las utilidades generadas entre el 1° de enero del año de la división y la fecha de la división, deberán observarse las siguientes instrucciones:

1° El SII ha manifestado mediante oficio N°1.301 de fecha 20-04-2000, que las utilidades generadas en este período deben traspasarse a las sociedades nuevas en términos provisorios, utilidades que deberán sumarse al resultado obtenido por las nuevas sociedades que nacen producto de la división.

2° Posteriormente, al término del ejercicio ingresar al FUT de la nueva sociedad, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría puesto que en esta empresa se afectará con dicho tributo.

En cuanto a las pérdidas, cabe señalar que éstas no pueden traspasarse a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, sino que deben permanecer en la sociedad que las originó, en caso contrario, las nuevas sociedades no podrán utilizar las referidas pérdidas tributarias.

Las nuevas sociedades que nacen producto de la división, puede seguir usando el régimen de depreciación acelerada por los bienes del activo fijo que reciban producto de la división.

Además, el SII ha sostenido mediante oficio N°6.348, de fecha 12-12-2003, que en las divisiones, la utilidad financiera originada por la mayor depreciación acelerada, debe traspasarse a las nuevas sociedades, según se asignen los activos fijos correspondientes.” (Catrilef, L.2004.pag (185-186) Fondo de Utilidades Tributables)

Capítulo II: Antecedentes de la Investigación

Planteamiento del problema.

En Chile la devaluación masiva del peso que tuvo lugar entre 1981 y 1985 parece haber revertido la salida de capitales, sumado otras medidas complementarias, dentro de las iniciativas tributarias, la reforma tributaria de 1984 la disminución de la tasa del 46% a 10% de la renta a las corporaciones y dándolo como crédito este último al impuesto global complementario o adicional, en la medida que sean retiradas o distribuidas de la empresa y tampoco son gravadas si son reinvertidas en la misma u otra empresa.

Dado lo anterior, en el artículo 14 de la ley de la renta, expresa el registro llamado fondo de utilidades tributables, en él se registra las utilidades no retiradas u distribuidas, que los dueños de las empresas tienen derecho de rescatarlas con crédito del impuesto de primera categoría pagado por la empresa para los impuestos personales de los dueños.

Este fondo de utilidades tributables desde 1-1-1984 ha estado vigente hasta el año 2014, el nuevo gobierno de Michelle Bachelet ha expuesto de realizar una nueva reforma tributaria, entre las medidas es eliminar el fondo de utilidades tributables, es decir, la renta que genera la empresa es gravada por impuesto de primera categoría y se presumirá que el dueño o dueños retiran o distribuyen la renta generada por la empresa, gravando al dueño con impuesto global complementario o adicional en el mismo ejercicio comercial. Explicando que el FUT es una herramienta que elude el tributo personal, añadiendo que existen US\$ 274 mil millones de utilidades empozadas y US\$ 54.800 millones en impuesto global complementario o adicional sin recaudar en arcas fiscales. La presente tesis estudia el análisis de la trayectoria del FUT desde 1984 al 2014, a través de la experiencia de los entrevistados, ocupando una estrategia metodológica cualitativa con alcance de comprensión.

Objetivos.

Objetivo General.

Analizar la trayectoria del FUT en la línea de tiempo, desde 1984 al 2014.

Objetivo Específico.

Describir el concepto de FUT.

Reseñar los cambios producidos en el tiempo, en el FUT, desde 1984 al 2014.

Explicar la incidencia del FUT desde 1984 al 2014, a través de la experiencia de los entrevistados.

Estrategia Metodológica.

Enfoque Cualitativo con alcance de Comprensión.

1.-Recopilación de Información.

Acciones.

Revisión de la normativa nacional respecto al Fondo de Utilidades Tributables.

Revisión de libros, revistas que estén relacionadas con el tema.

Realizar búsqueda en páginas Web.

2.-Sistematización de la información.

Acciones.

Presentación de la información recopilada en un formato ordenado y consecuente con el tema de la tesis de manera que quede de manifiesto la aplicación de Fondo Utilidades Tributables

3.-Sujeto de estudio.

Acciones.

Se aplicara una entrevista a 3 expertos en materia de tributación, en relación al fondo de utilidades tributables.

4.-Aplicación de la técnica de recogida de datos.

Acción.

Para conocer como ha sido la experiencia de los sujetos de investigación en el uso del fondo de utilidades tributables, se utilizará como instrumento la entrevista en profundidad, la cual será aplicada según se detalla a continuación:

1.- Contacto inicial.

Se tomará contacto con el profesional, indicándole en que consiste la investigación y cual será el objetivo de la entrevista y su duración.

2.-Entrevista.

La aplicación de la entrevista será en el lugar determinado por el entrevistado y será grabada en formato de audio.

3.-Transcripción.

La entrevista será transcrita literalmente, sin ningún tipo de manipulación por parte del investigador.

4.-Revisión y autorización.

La transcripción de la entrevista será enviada a través de correo electrónico para ser revisada por el entrevistado, pudiendo verificar, cambiar, omitir o agregar lo que considere necesario.

5.-Criterios de calidad.

Acciones.

La propuesta metodológica incorpora los criterios de veracidad, confirmabilidad, fiabilidad y transferibilidad.

Para cumplir con el criterio de veracidad una vez transcrita la entrevista se enviará a los entrevistados para su revisión y aprobación.

Para cumplir con el criterio de confirmabilidad se elijará como mínimo tres sujetos de investigación, a los cuales se les aplicará la entrevista para conocer cuál ha sido su experiencia en el uso del FUT. Cada entrevista será respaldada por su grabación en formato de audio.

Para dar cumplimiento con el criterio de fiabilidad el investigador se compromete a no manipular los resultados obtenidos, logrando plasmar de manera imparcial la experiencia de los entrevistados.

El criterio de transferibilidad se cumple ya que el tema central de la investigación puede ser perfectamente aplicable a otras organizaciones o podría ser abordado desde diversas perspectivas.

6.- Procesamiento de la información.

Acciones.

Para procesar las entrevistas se establecerán las siguientes categorías de análisis.

Categoría 1 ¿Qué es el FUT?

Categoría 2 ¿Uso del FUT en la Empresa?

Categoría 3 ¿Avances del FUT desde su creación?

Categoría 4 ¿Qué diferencias hay entre las distintas sociedades con respecto al tratamiento del FUT?

Categoría 5 ¿El FUT ayudo al ahorro y la inversión?

7.-Análisis de resultados.

Acciones.

Para analizar la información recopilada se utilizará el análisis por categoría de respuesta, de acuerdo al siguiente esquema:

Entrevistado	FUT	FUT en la Empresa	Avances del FUT	Diferencias entre las sociedades de personas y anonimas con el FUT	Planificacion vinculado FUT	FUT ayudo al ahorro y la inversion
Entrevistado 1						
Entrevistado 2						
Entrevistado 3						
Conclusiones	Conclusion 1	Conclusion 2	Conclusion 3	Conclusion 4	Conclusion 5	Conclusion 6

8.-Conclusiones y Elaboración del informe de tesis.

Acciones.

Después de determinar las conclusiones por categoría se contractara con el marco teórico, para concluir de forma general.

Redactar informe de tesis según pautas establecidas.

Capítulo III: Resultados

Se entrevistaron a 3 expertos en tributaria, quienes son el profesor Luis Ponce, profesor Luis Flanagan y profesor Carlos Vergara, todos de la Universidad de Valparaíso, sobre el Fondo de Utilidades Tributables, es decir, FUT, para mantener la objetividad los entrevistados serán nombrados como entrevistado 1, entrevistado 2 y entrevistado 3, en el mismo orden que fueron escritos con anterioridad; los resultados a continuación:

FUT.

Entrevistado 1: Es un registro extra-contable en el cual se muestra la historia de las utilidades tributables y aquellas utilidades percibidas de sociedades en las que tenga participación. El FUT si bien es un registro extra-contable, este debe ser timbrado por el SII, su implementación es de carácter obligatoria para los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostrada a través de contabilidad completa y balance general.

Entrevistado 2: el FUT es un libro de control que debe ser llevado por los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general.

Entrevistado 3: Es un concepto tributario que tiene dos dimensiones, la primera la dimensión material, como registro tributario auxiliar obligatorio que tienen que llevar los contribuyentes de primera categoría con contabilidad completa para los efectos de determinar cuál es o son las utilidades que ha generado la compañía y el impuesto que ha pagado de primera categoría y las utilidades que ha distribuido a sus propietarios dueños, socios, accionistas; ese es el punto de vista mecánica.

El punto de vista filosófico el FUT, es parte del sistema integrado de impuesto que operaba en Chile o que operará hasta el año 2016, y en que consiste en mecanismo que permite integrar el impuesto de primera categoría con el global complementario o adicional, llevando un control de las rentas y créditos que tienen derecho contra los impuestos finales.

FUT en la Empresa.

Entrevistado 1: Por la tributación en base a retiros y distribuciones fue necesario llevar un control de las utilidades no retiradas y pendientes de tributación como así mismo los créditos por cada una de estas utilidades pendientes de tributación.

Entrevistado 2: Las empresas lo llevan como una historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en que tenga participación.

Entrevistado 3: retener recursos para reinvertir en la misma compañía y generar crecimiento económico. Claramente esos recursos están reinvertidos no han tributado con los impuestos finales, lo cual genera una menor recaudación a nivel de impuesto global complementario y adicional, pero el objetivo que tenía el legislador en su minuto era incentivar la inversión que los recursos fueran retenidos de tal manera que la recaudación se diera por la vía del crecimiento y el desarrollo económico, más que el consumo y gasto de las rentas.

Avances del FUT desde su creación.

Entrevistado 1: Cuando se estableció el FUT el año 1984, el SII lo hizo a través de una resolución.

Posteriormente se diseñó un libro de control del FUT.

Por el avance mayor fue cuando el FUT se incorporó a la ley de la renta D.L. 824 a través de su artículo 14.

A través de los años se hizo insuficiente un libro control por lo tanto la mayoría de las empresas lo registran en una planilla Excel o tienen software tributarios.

Entrevistado 2: Se han ido introduciendo nuevos elementos con los conceptos de No renta y rentas exentas que son el FUNT y FUF.(FUNT= Fondo de Utilidades No Tributables; FUF= Fondo de Utilidades Financieras)

Entrevistado 3: por la vía administrativa han hecho una serie de precisiones a la manera de determinar el FUT, es decir, como se determina la cuantía y la oportunidad de la renta que tiene que pagar los impuestos finales. Y en materias bien puntuales se han hecho correcciones,... materias tributarias: exceso de retiros, división de sociedades, fusión de sociedades, transformación de sociedades; se han hecho precisiones.

Diferencias que hay entre las distintas sociedades con respecto al tratamiento del FUT.

Entrevistado 1: Con la nueva reforma ya no va haber diferencias entre sociedades de persona con la sociedad anónima.

Antes de la reforma, las sociedades de personas gozaban de exceso de retiro, que quiere decir, los retiros que no era cubierto por el FUT disponible quedaban pendiente de tributación hasta que hubiera FUT para imputar esos retiros.

Las sociedades anónimas, tributan si o si, que exista FUT disponible o no FUT disponible.

Entrevistado 2: Para las personas naturales y sociedades de personas son iguales, el saldo se reajustan al final de año, en cambio las sociedades anónimas se reajustan los saldos al momento de distribuir dividendos.

Entrevistado 3: Hay diferencias que pueden ser de metodología y de cálculo; que algunas se corrigen anualmente y otras se corrigen parcialmente, a cada distribución. Sin embargo, las diferencias más importantes, que el FUT de sociedades anónimas, las cantidades que distribuyan la sociedad, pagan a todo evento impuesto global complementario o adicional, que el FUT solo sirva para determinar el crédito que tienen derecho esas utilidades. En tanto las sociedades de personas, empresario individual, agencias, establecimientos permanentes, el FUT determina la oportunidad y la cuantía de los impuestos finales, es decir, si no hay FUT o el FUT es insuficiente, esas rentas que se distribuyan o esas cantidades se distribuyan, no pagaran impuesto, pagaran con tope FUT. Entonces esa es una diferencia sustancial entre ambos sistemas.

Planificación tributaria vinculado con el FUT.

Entrevistado 1: si se hacía bastante planificación tributaria con el FUT disponible.

Entrevistado 2: Fundamentalmente desde el punto financiero el FUT afecta a los socios y a las personas naturales, necesariamente tiene que haber una buena comunicación entre la parte financiera y tributaria dentro de la empresa para que los socios puedan retirar o reinvertir sin perjudicar financieramente a la empresa, porque el FUT puede decir que tiene disponible pero debe de haber caja para ello.

Entrevistado 3: el FUT se ha usado primero como mecanismo de postergación de los impuestos finales, global complementario o adicional; segundo como mecanismo de reinversión de utilidades que pueden hacer los socios de sociedades de personas, se utilizan las perdidas tributarias para recuperar impuestos pagados en el pasado; en el caso de división, fusión de sociedades que permiten traspasar de una compañía a otra, separar el FUT de tal manera de darle dinámica a la compañía y poder acceder a un concepto que está implícito en el FUT ,que es el FUNT, que son ingresos no renta, que permita a los dueños de la compañía retirar cantidades que no están afectas a impuesto.

Entonces en materia de planificación tributaria con el FUT hay muchos conceptos vinculados: excesos de retiros, retiros discriminados, perdidas tributarias, reinversión de utilidades, división fusión.

FUT ayudo al ahorro y la inversión.

Entrevistado 1: Si ayudo a crear empresas y el ahorro en las empresas.

Entrevistado 2: De mi punto de vista lo veo más por el lado político, algunos dicen que si otros que no. Si en la empresa tiene FUT acumulado a lo mejor no es porque los socios hayan tomado la decisión de no retirar sino porque la empresa no tiene flujo de caja para que los socios puedan retirar.

Entrevistado 3: Si, correcto, afirmativo, de todas maneras. Y eliminarlo significaría un desentivo al ahorro y a la inversión que va hacer notorio.

Capítulo IV: Discusión y Conclusiones

Discusión.

FUT.

En el marco teórico y las respuestas de los entrevistados coincide que es registro auxiliar, de control de las utilidades pendientes de tributación, con sus respectivos créditos.

FUT en las empresas.

Llevar el control de las utilidades tributables, como a si mismo de reinvertir en la misma empresa u otra las utilidades empozadas.

Avances del FUT desde su creación.

El SII ha dictado varias resoluciones desde su creación, en el año 1990 se agrega a la LIR, en el art 14.

Más varios dictámenes administrativos sobre materias de retiros en exceso, división, fusión, entre otras.

Diferencias hay entre las distintas sociedades con respecto al tratamiento del FUT.

Sociedades de personas existe el exceso de retiro, significa que queda pendiente de tributación, mientras en las sociedades anónimas, la parte no cubierta tributa de todos modos, la otra diferencia es la fecha de actualización.

Planificación tributaria vinculado con el FUT.

El hecho de que exista FUT, FUNT y FUF en la empresa, puede realizar planificación tributaria, de tal manera que beneficie financieramente y disminuya la carga tributaria.

FUT ayudo al ahorro y la inversión.

Es un mecanismo apuntado al ahorro y la inversión, si ha ayudado.

Categorización.

FUT.

Es un registro extra contable, que lo llevan las personas tanto naturales como jurídicas de primera categoría con contabilidad completa, en el se anotan las utilidades tributables con crédito de primera categoría pagado, estas utilidades son susceptibles de ser retiradas o distribuidas, por los dueños de la empresa, y estos tendrán que tributar con los impuestos finales.

FUT en la Empresa.

El mecanismo FUT mientras no sean retirados o distribuidos, no serán imputados con los impuestos finales, esto da pie para que las empresas ocupen esas utilidades esquivando invirtiendo u ahorrando.

Avances del FUT.

La introducción a la ley de la renta en el artículo 14, más disposiciones del SII sobre materias de reinversión, reorganización de empresas, división, fusión, etc. Concepto como el FUNT y el FUF, se han agregado.

Diferencias entre las sociedades de personas y anónimas con el FUT.

En sociedades de personas, el FUT se actualiza de forma anual, los retiros son tributables con los impuestos finales solo hasta el tope del FUT disponible, es decir, si es insuficiente se genera el exceso de retiro, y aquella parte queda suspendida de tributar con los impuestos finales.

En sociedades anónimas, el FUT se actualiza a cada distribución de dividendos, si el FUT no cubre toda la distribución de dividendo, la parte no cubierta paga de todos modos los impuestos finales.

Planificación Tributaria vinculado FUT.

El FUT se ha usado primero como mecanismo de postergación de los impuestos finales, global complementario o adicional; segundo como mecanismo de reinversión de utilidades que pueden hacer los socios de sociedades de personas, se utilizan las pérdidas tributarias para recuperar impuestos pagados en el pasado; en el caso de división, fusión de sociedades que permiten traspasar de una compañía a otra, separar el FUT de tal manera de darle dinámica a la compañía y poder acceder a un concepto que está implícito en el FUT ,que es el FUNT, que son ingresos no renta, que permita a los dueños de la compañía retirar cantidades que no están afectas a impuesto.

Entonces en materia de planificación tributaria con el FUT hay muchos conceptos vinculados: excesos de retiros, retiros discriminados, pérdidas tributarias, reinversión de utilidades, división, fusión, entre otras.

FUT ayuda al ahorro y la inversión.

Si ayudo al ahorro y la inversión, como el legislador lo había propuesto en esa época de crisis financiera, que azotó a Chile. El mecanismo siguió ayudando después de esa fecha de la década del 80 hasta ahora.

Conclusión.

El Fondo de Utilidades Tributables, es un registro que lo tienen que llevar las personas obligadas a llevar contabilidad completa, normado en la Ley de la Renta (LIR) y reglamentado por el Servicio de Impuestos Internos (SII), a través de la Resolución Ex. N° 2.154, de 1991. El FUT, es un mecanismo único en el mundo, siendo el pilar del sistema tributario de la renta, por 30 años.

Si el saldo del FUT es positivo, representa la acumulación de utilidades tributarias retenidas en la empresa, susceptible de ser retiradas o distribuidas a los dueños de la misma; asimismo, es posible visualizar, además, la cuantía de los créditos a ellas asociados.

Si el saldo del FUT es negativo, representa las pérdidas tributarias generadas por el contribuyente, antes también dejaban con saldo negativo los gastos rechazados pagados y la presunción de retiros por el uso de los bienes de la empresa, efectuada por los dueños de las misma, o sus familiares.

Al existir saldo positivo es susceptible de ser retirada o distribuida a los dueños de ellas, es posible afirmar que asociado al retiro o distribución de éstas, existe un pasivo tributario, representado por el impuesto global complementario o adicional, antes también se aplicaba por el impuesto único del artículo 21, inciso 3°, de la Ley de la Renta, que debían pagar los dueños de ellas en la oportunidad en que se produjera tal retiro o distribución, o bien, la propia empresa, cuando se trate de sociedades anónimas, sociedad en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios accionistas, o bien, contribuyentes del artículo 58 N°1, de la ley en comento. Si la pérdida tributaria es absorbida por utilidades que hayan pagado impuesto de primera categoría, este tributo representa un activo para la empresa. Para sus propietarios representa un crédito en contra de los tributos personales.

El uso eficiente de la información contenida en el registro del FUT podía traer a las empresas importantes ahorros tributarios, originados por la postergación de la tributación de las utilidades, la anticipación del uso de flujos no tributables empozados en el FUNT, o bien, la recuperación del tributo de primera categoría pagado por la propia empresa o por otras, por determinarse una pérdida tributaria, que absorbe utilidades que se afectaron con el citado tributo.

Antes de la reforma tributaria del año 2014, se ocupaba el FUT como herramienta para la reorganización empresarial, viendo de reducir la carga tributaria o postergándola.

Bibliografía.

Catrilef, L (2001) "Fondo de Utilidades Tributables". Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago. Chile.

Contreras, H; González, L; (2011) "Curso práctico de Impuesto a la Renta". Editorial Cepet. Santiago. Chile.

Contreras, H; González, L; (1999) "Manual de F.U.T." Editorial Cepet. Santiago. Chile.

Resolución N° Ex 891 de 02.04.85 del SII.

Resolución N° Ex 738, de 13.03.86 del SII.

Resolución N° Ex 2154, de 24.07.91 del SII.

Ley N° 18.293, de 31.01.1984 (Modificación a la Ley de la Renta)

Ley N° 18.985, de 1990 (Modificación a la Ley de la Renta)

Salort S., Vicente (2005) " Fut operativo" Editorial Edimatri, Santiago. Chile.

Asociación Nacional de Funcionarios de Impuestos Internos de Chile (2006) " Manual operativo tributario : activos leasing financieros - historia del fut / dirigido por Vicente E. Salort S." Editorial Edimatri, Santiago. Chile.

Circular N° 37, de 1984, del SII.

Circular N° 60, de 1990, del SII.

Circular N° 42, de 1990, del SII.

Circular N° 40, de 1992, del SII.

Circular N° 17, de 1993, del SII.

Circular N° 37, de 1995, del SII.

Circular N° 68, de 1996, del SII.

Circular N° 66, de 1997, del SII.

Circular N° 29, de 1999, del SII.

Oficio N°3.116, de fecha 11.08.1999, del SII.

Oficio N°3.116, de fecha 11.08.1999, del SII.

Oficio N°1.121, de fecha 24 de marzo de 1987, del SII.

Oficio N°4.076, de 11-10-2002, del SII.

Oficio N°1.364, de 17.05.95, del SII.

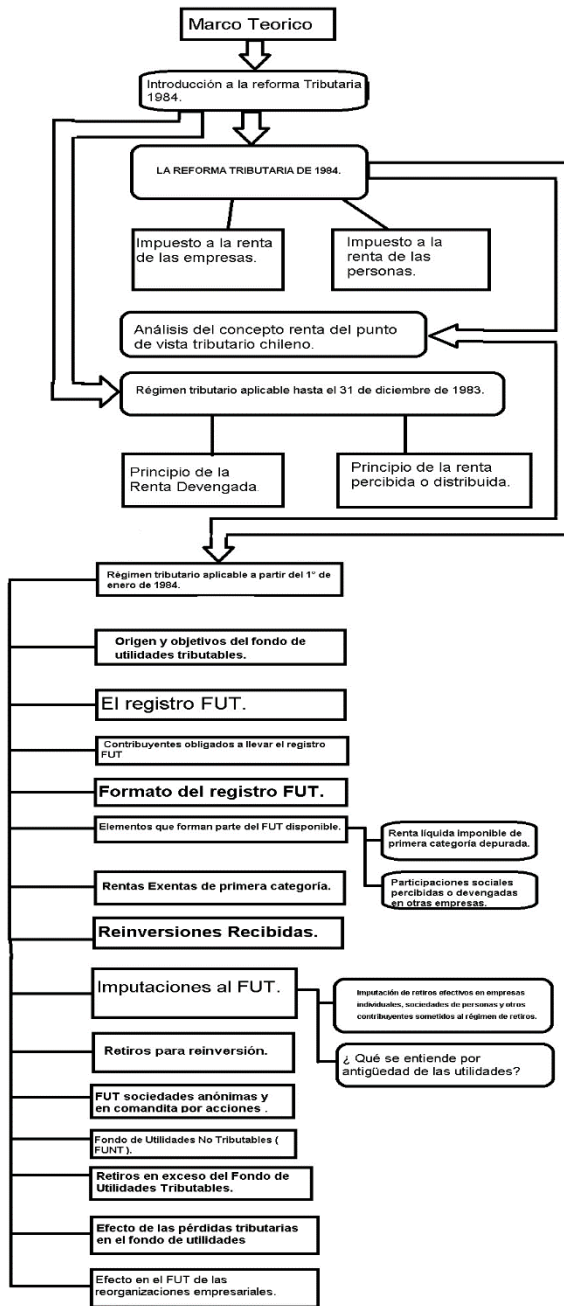
Oficio N°3.087, de 4.11.1996, del SII.

Oficio N°1.671, de fecha 17-05-1993, del SII.

Oficio N°2.389, de fecha 13-10-1997, del SII.

Oficio N°6.348, de fecha 12-12-2003, del SII.

Anexo.



Entrevistas.

Entrevista Luis Ponce profesor de la Universidad de Valparaíso.

¿Qué es el FUT?

Es un registro extra-contable en el cual se muestra la historia de las utilidades tributables y aquellas utilidades percibidas de sociedades en las que tenga participación.

El FUT si bien es un registro extra-contable, este debe ser timbrado por el SII, su implementación es de carácter obligatoria para los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostrada a través de contabilidad completa y balance general.

¿Uso del FUT en la Empresa?

Por la tributación en base a retiros y distribuciones fue necesario llevar un control de las utilidades no retiradas y pendientes de tributación como así mismo los créditos por cada una de estas utilidades pendientes de tributación.

¿Avances del FUT desde su creación?

Cuando se estableció el FUT el año 1984, el SII lo hizo a través de una resolución.

Posteriormente se diseñó un libro de control del FUT.

Por el avance mayor fue cuando el FUT se incorporó a la ley de la renta D.L. 824 a través de su artículo 14.

A través de los años se hizo insuficiente un libro control por lo tanto la mayoría de las empresas lo registran en una planilla Excel o tienen software tributarios.

¿Qué diferencias hay entre las distintas sociedades con respecto al tratamiento del FUT?

Con la nueva reforma ya no va haber diferencias entre sociedades de persona con la sociedad anónima.

Antes de la reforma, las sociedades de personas gozaban de exceso de retiro, que quiere decir, los retiros que no eran cubiertos por el FUT disponible quedaban pendiente de tributación hasta que hubiera FUT para imputar esos retiros.

Las sociedades anónimas, tributan si o si, que exista FUT disponible o no FUT disponible.

Planificación tributaria vinculado con el FUT.

Ahora con la reforma es difícil realizar planificación tributaria.

Pero, si se hacía bastante planificación tributaria con el FUT disponible. Un socio podía retirar para reinvertir en una sociedad, él tenía pendiente de tributación hasta que la retire y podía retirar otro socio esas utilidades y tributar este último con los impuestos correspondientes.

Un socio podía llevar de una sociedad a otra FUT y no retirar en ninguna de ellas; para hacer eso es necesario que la empresa tuviera caja o bienes muebles o inmuebles para realizar el aporte de capital en la empresa que quería invertir.

¿El FUT ayudo al ahorro y la inversión?

Si ayudo a crear empresas y el ahorro en las empresas; hay sociedades anónimas cerradas que tienen FUT disponible inmenso porque acordaron de no distribuir dividendos.

Profesor Luis Flanagan.

¿Qué es el FUT?

Para mí la definición que da el SII en sus preguntas frecuentes me parece acertada y breve, el FUT es un libro de control que debe ser llevado por los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general.

¿Uso del FUT en las empresas?

Las empresas lo llevan como una historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en que tenga participación.

Avances del FUT desde su creación.

Se han ido introduciendo nuevos elementos con los conceptos de No renta y rentas exentas que son el FUNT y FUF.

¿Qué diferencias hay entre las distintas sociedades con respecto al tratamiento del Fut?

Para las personas naturales y sociedades de personas son iguales, el saldo se reajustan al final de año, en cambio las sociedades anónimas se reajustan los saldos al momento de distribuir dividendos.

Planificación tributaria vinculada al FUT.

Fundamentalmente desde el punto financiero el FUT afecta a los socios y a las personas naturales, necesariamente tiene que haber una buena comunicación entre la parte financiera y tributaria dentro de la empresa para que los socios puedan retirar o reinvertir sin perjudicar financieramente a la empresa, porque el FUT puede decir que tiene disponible pero debe de haber caja para ello.

¿El FUT ayudo al ahorro y la inversión?

De mi punto de vista lo veo más por el lado político, algunos dicen que si otros que no. Si en la empresa tiene FUT acumulado a lo mejor no es porque los socios hayan tomado la decisión de no retirar sino porque la empresa no tiene flujo de caja para que los socios puedan retirar.

Profesor Carlos Vergara.

¿Qué es el FUT?

Es un concepto tributario que tiene dos dimensiones, la primera la dimensión material, como registro tributario auxiliar obligatorio que tienen que llevar los contribuyentes de primera categoría con contabilidad completa para los efectos de determinar cuál es o son las utilidades que ha generado la compañía y el impuesto que ha pagado de primera categoría y las utilidades que ha distribuido a sus propietarios dueños, socios, accionistas; ese es el punto de vista mecánica.

El punto de vista filosófico el FUT, es parte del sistema integrado de impuesto que operaba en Chile o que operará hasta el año 2016, y en que consiste en mecanismo que permite integrar el impuesto de primera categoría con el global complementario o adicional, llevando un control de las rentas y créditos que tienen derecho contra los impuestos finales.

Entonces el FUT es un mecanismo que permite integrar con el impuesto de primera categoría con los impuestos finales, global complementario o adicional.

¿Uso del FUT en las empresas?

Esta integración viene del año 84,.. 83 , 84, a la presente fecha, más de 30 años del sistema tributario que ha permitido para las empresas en relación a su uso, retener recursos para reinvertir en la misma compañía y generar crecimiento económico. Claramente esos recursos están reinvertidos no han tributado con los impuestos finales, lo cual genera una menor recaudación a nivel de impuesto global complementario y adicional, pero el objetivo que tenía el legislador en su minuto era incentivar la inversión que los recursos fueran retenidos de tal manera que la recaudación se diera por la vía del crecimiento y el desarrollo económico, más que el consumo y gasto de las rentas.

Avances del FUT desde su creación.

Avances sustanciales no habido mucho, en realidad el FUT desde que se creó se ha mantenido inamovible; si por la vía administrativa han hecho una serie de precisiones a la manera de determinar el FUT, es decir, como se determina la cuantía y la oportunidad de la renta que tiene que pagar los impuestos finales. Y en materias bien puntuales se han hecho correcciones,... materias tributarias: exceso de retiros, división de sociedades, fusión de sociedades, transformación de sociedades; se han hecho precisiones. Sustancialmente el FUT no ha tenido cambio significativo.

¿Qué diferencias hay entre las distintas sociedades con respecto al tratamiento del FUT? Hay diferencias que pueden ser de metodología y de cálculo; que algunas se corrigen anualmente y otras se corrigen parcialmente, a cada distribución. Sin embargo, las diferencias más importantes, que el FUT de sociedades anónimas, las cantidades que distribuyan la sociedad, pagan a todo evento impuesto global complementario o adicional, que el FUT solo sirva para determinar el crédito que tienen derecho esas utilidades. En tanto las sociedades de personas, empresario individual, agencias, establecimientos permanentes, el FUT determina la oportunidad y la cuantía de los impuestos finales, es decir, si no hay FUT o el FUT es insuficiente, esas rentas que se distribuyan o esas cantidades se distribuyan, no pagaran impuesto, pagaran con tope FUT. Entonces esa es una diferencia sustancial entre ambos sistemas.

Planificación tributaria vinculada al FUT.

Bueno lo que yo decía con antelación, el FUT se ha usado primero como mecanismo de postergación de los impuestos finales, global complementario o adicional; segundo como mecanismo de reinversión de utilidades que pueden hacer los socios de sociedades de personas, se utilizan las perdidas tributarias para recuperar impuestos pagados en el pasado; en el caso de división, fusión de sociedades que permiten traspasar de una compañía a otra, separar el FUT de tal manera de darle dinámica a la compañía y poder acceder a un concepto que está implícito en el FUT ,que es el FUNT, que son ingresos no renta, que permita a los dueños de la compañía retirar cantidades que no están afectas a impuesto.

Entonces en materia de planificación tributaria con el FUT hay muchos conceptos vinculados: excesos de retiros, retiros discriminados, perdidas tributarias, reinversión de utilidades, división fusión, y todo concepto hoy en día con la nueva reforma tributaria se van a ver más limitados, primero que el FUT se va a congelar, y segundo muchos conceptos se van a cambiar en su metodología y su apreciación económica y tributaria.

¿El FUT ayudo al ahorro y la inversión?

Si, correcto, afirmativo, de todas maneras. Y eliminarlo significaría un desentivo al ahorro y a la inversión que va hacer notorio.

Disposiciones Administrativas.

Circular N° 37, de 1984, del SII; SUSTITÚYESE ARTÍCULO 14AVO DE LA LEY DE LA RENTA. NUEVO SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE LA PRIMERA CATEGORÍA EN BASE A RETIROS O DISTRIBUCIONES.

Circular N° 60, de 1990, del SII; INSTRUCCIONES SOBRE NORMAS ESTABLECIDAS POR EL NUEVO ARTÍCULO 14° DE LA LEY DE LA RENTA, SUSTITUIDO POR LA LEY N° 18.985, DE 1990.

Circular N° 42, de 1990, del SII; BASE DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA.

Circular N° 40, de 1992, del SII; INSTRUCCIONES SOBRE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Circular N° 17, de 1993, del SII; orden de imputación de las perdidas tributarias a las utilidades acumuladas; y la imputación de los gastos rechazados.

Circular N° 37, de 1995, del SII; MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LOS ARTICULOS 21, 31, 33 No. 1 LETRA F) Y 101 DE LA LEY DE LA RENTA, POR LA LEY No. 19.398, DE 1995.

Circular N° 68, de 1996, del SII; VALORACION, PARA LOS EFECTOS DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, DE LOS TRASPASOS DE BIENES ORIGINADOS EN LAS FUSIONES, DIVISIONES Y OTRAS REORGANIZACIONES EN QUE SUBSISTA LA EMPRESA APORTANTE.

Circular N° 66, de 1997, del SII; EJERCICIO AL CUAL CORRESPONDEN LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE OTRAS EMPRESAS PARA LOS EFECTOS DE LA IMPUTACION DE LOS RETIROS O DISTRIBUCIONES EFECTUADAS DE LAS EMPRESAS RECEPTORAS DE ELLAS.

Circular N° 29, de 1999, del SII; ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – PERSONAS QUE DEBEN CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA Y PPM.

Oficio N° 1.278, de fecha 12 de mayo de 1998, que señala lo siguiente respecto de la forma como un empresario individual debe declarar los dividendos percibidos de una sociedad anónima, cuando la inversión en acciones se encuentra registrada en la contabilidad y cuando se mantiene como una inversión personal.

Oficio N°3.116, de fecha 11.08.1999, ha instruido que las reinversiones pueden materializarse a través del aporte de bienes, vehículos, especies, efectivo, etc., pero de acuerdo al valor libro que tengan en la empresa de donde se retiran.

Oficio N°1.121, de fecha 24 de marzo de 1987, estableció que no existe reinversión cuando los activos que se están retirando corresponden a cheques a fecha, dado que en la oportunidad de su aporte, no se produce un ingreso efectivo(aporte), en la sociedad receptora de la reinversión.

Oficio N°4.076, de 11-10-2002, el SII ha sostenido que no existe inversión cuando se efectúan aportes a sociedades en el acta de la constitución de éstas.

Oficio N°1.364, de 17.05.95, tiene relación con el saldo negativo del FUT.

Oficio N°3.087, de 4.11.1996, retiros en exceso en el FUT.

Oficio N°1.671, de fecha 17-05-1993, y oficio N°2.269, de 26-08-1998; sobre el tratamiento de las perdidas tributarias absorbidas por las utilidades en el FUT.

Oficio N°2.389, de fecha 13-10-1997, transformación de sociedades de personas a anónima y viceversa.

Oficio N°3.980, de fecha 28-10-1999, sobre el patrimonio neto.

Oficio N°2.616, de fecha 29-09-1998, el SII manifestó que tratándose de división de sociedades de personas que registren retiros en exceso.

Oficio N°1.301 de fecha 20-04-2000, que las utilidades generadas en este período deben traspasarse a las sociedades nuevas en términos provisorios.

Oficio N°6.348, de fecha 12-12-2003, que en las divisiones, la utilidad financiera originada por la mayor depreciación acelerada, debe traspasarse a las nuevas sociedades, según se asignen los activos fijos correspondientes.

Aprobación de las entrevistas.

Profesor Carlos Vergara aun no responde el correo electrónico.

Profesor Luis Ponce aun no responde el correo electrónico.

Profesor Luis Flanagan adjunto el correo de la aprobación.

RE: Adjunto la entrevista para su revision



Luis Alfredo Flanagan Alfaro 23-10-2014 ▶
Para: Marcelo Antonio Otárola Morales ▾

LO ENCUENTRO BUENO

LUIS FLANAGAN ALFARO

PROFESOR

De: Marcelo Antonio Otárola Morales [mailto:marcelo_otarola@hotmail.com]

Enviado el: miércoles, 22 de octubre de 2014 21:23

Para: Luis Alfredo Flanagan Alfaro

Asunto: Adjunto la entrevista para su revision

Profesor adjunto la entrevista, para que uds la revise y si quiere le agrega o le saca.

atento a su opinion.



Ejercicios.

Los ejercicios son 3, el primero es de persona natural, segundo sociedad de personas y el tercero sociedad anónima; los 3 tienen saldo FUT, con Exceso de Retiro o Distribución de Dividendos, con Pérdida tributaria y Reinversión Recibida y Reinversión Aportada; con los mismo valores para apreciar la diferencia.

Saldo FUT. (Persona Natural)

Ejercicio N°1 Persona Natural.							
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2010							
2004 Utilidad Ajena	\$	23.000.000	C/Cr 17%	Retiros 2011			
2007 Utilidad Propia	\$	15.000.000	C/Cr 17%	Marzo	\$	40.000.000	
2008 Utilidad Propia	\$	9.500.000	C/Cr 17%	Octubre	\$	30.000.000	
2010 Utilidad Ajena	\$	12.000.000	C/Cr 17%	Diciembre	\$	1.200.000	
2010 Utilidad Propia	\$	2.457.831	S/Cr				
RLI 2011 Utilidad Propia	\$	30.000.000	C/Cr 20%				
RLI 2011 Utilidad Propia	\$	7.500.000	S/Cr				
Detalle	Control	2004 C/cr 17%	2007 C/cr 17%	2008 C/cr 17%	2010 C/cr 17%	S/Cr	2011 C/cr 20%
Saldo Inicial	\$ 61.957.831	\$ 23.000.000	\$ 15.000.000	\$ 9.500.000	\$ 12.000.000	\$ 2.457.831	
Actualización 3,9%	\$ 2.416.355	\$ 897.000	\$ 585.000	\$ 370.500	\$ 468.000	\$ 95.855	
Sub Total	\$ 64.374.187	\$ 23.897.000	\$ 15.585.000	\$ 9.870.500	\$ 12.468.000	\$ 2.553.687	
Pago I.P.Catg. 2,5%	-\$ 2.519.277					-\$ 2.519.277	
Sub Total	\$ 61.854.910	\$ 23.897.000	\$ 15.585.000	\$ 9.870.500	\$ 12.468.000	\$ 34.410	
RLI 2011	\$ 37.500.000					\$ 7.500.000	\$ 30.000.000
Sub Total	\$ 99.354.910	\$ 23.897.000	\$ 15.585.000	\$ 9.870.500	\$ 12.468.000	\$ 7.534.410	\$ 30.000.000
Retiros							
Marzo 3,3%	-\$ 41.320.000	-\$ 23.897.000	-\$ 15.585.000	-\$ 1.838.000			
Octubre 0,8%	-\$ 30.240.000			-\$ 8.032.500	-\$ 12.468.000		-\$ 9.739.500
Diciembre 0%	-\$ 1.200.000						-\$ 1.200.000
Total	\$ 26.594.910	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.534.410	\$ 19.060.500

Con Exceso de Retiro. (Persona Natural)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2011				Retiros	
2011 Utilidad Propia	\$	19.060.500	C/Cr 20%	Julio	\$ 37.500.000
2011 Utilidad Propia	\$	7.534.410	S/Cr	Noviembre	\$ 40.500.000
RLI 2012	\$	45.000.000			
RLI 2012 Neta	\$	36.000.000			
I.P.Catg	\$	9.000.000			
Detalle	Control	2011 C/cr 20%	S/cr	2012 C/cr 20%	
Saldo Inicial	\$ 26.594.910	\$ 19.060.500	\$ 7.534.410		
Actualización 2,1%	\$ 558.493	\$ 400.271	\$ 158.223		
Sub Total	\$ 27.153.403	\$ 19.460.771	\$ 7.692.632		
Pago I.P.Catg. 0,9%	-\$ 7.602.219		-\$ 7.602.219		
Sub Total	\$ 19.551.183	\$ 19.460.771	\$ 90.413		
RLI 2012	\$ 45.000.000		\$ 9.000.000	\$ 36.000.000	
Sub Total	\$ 64.551.183	\$ 19.460.771	\$ 9.090.413	\$ 36.000.000	
Retiros					
Julio 1,1%	-\$ 37.912.500	-\$ 19.460.771		-\$ 18.451.730	
Noviembre 0%	-\$ 17.548.271			-\$ 17.548.271	
Total	\$ 9.090.412	\$ -	\$ 9.090.413	\$ -	
Exceso de Retiro	\$ 22.951.729				

Con Pérdida Tributaria. (Persona Natural)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2012		
2012 Utilidad Propia	\$	9.090.413 S/Cr
Exceso de Retiro	\$ 22.951.729	\$ 23.502.570
RLI 2013	-\$ 36.000.000	
Detalle	Control	S/cr
Saldo Inicial		\$ 9.090.413
Actualización 2,4%	\$ -	\$ 218.170
Sub Total	\$ -	\$ 9.308.583
Pago I.P.Catg. 1,7%	\$ -	-\$ 9.244.950
Sub Total	\$ -	\$ 63.633
RLI 2013	-\$ 36.000.000	
Total	-\$ 36.000.000	

Con Reinversión Recibida y Reinversión Aportada. (Persona Natural)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2013				
Perdida Tributaria	-	\$ 36.000.000		
Exceso de Retiro		\$ 23.502.570		
Retiro Reinversion Diciembre		\$ 10.000.000		
Reinversion Recibida Agosto			\$ 70.000.000	C/cr 10%
RLI	\$ 12.000.000	C/cr 21%		
	\$ 3.189.873	S/cr		
Detalle	Control	2014 C/cr 10%	2014 C/cr 21%	S/cr
Saldo Inicial	-	\$ 36.000.000		\$ 63.633
Actualización 5,7%	-	\$ 2.052.000		\$ 3.627
Sub Total	-	\$ 38.052.000		\$ 67.260
Reinversion Recibida	\$ 70.000.000	\$ 70.000.000		
Absorcion Perdida		-	\$ 38.052.000	
Sub Total	\$ 32.015.260	\$ 31.948.000		\$ 67.260
RLI	\$ 15.189.873		\$ 12.000.000	\$ 3.189.873
Subtotal	\$ 47.205.133	\$ 31.948.000	\$ 12.000.000	\$ 3.257.133
Exceso de Retiro 5,7%	-	\$ 24.842.217	-	\$ 24.842.217
Subtotal	\$ 22.362.916	\$ 7.105.783	\$ 12.000.000	\$ 3.257.133
Retiro Reinversion	-	\$ 10.000.000	-	\$ 7.105.783
			-	\$ 2.894.217
Total	\$ 12.362.916	-	\$ 0	\$ 9.105.783
				\$ 3.257.133

Con Saldo FUT. (Soc. de Personas)

				Socio A 40% Participación			
				Socio B 60% Participación			
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2010							
2004 Utilidad Ajena	\$ 23.000.000	C/Cr 17%		Retiros 2011			
2007 Utilidad Propia	\$ 15.000.000	C/Cr 17%		Marzo S. A.	\$ 40.000.000		
2008 Utilidad Propia	\$ 9.500.000	C/Cr 17%		Octubre S. B.	\$ 30.000.000		
2010 Utilidad Ajena	\$ 12.000.000	C/Cr 17%		Diciembre			
2010 Utilidad Propia	\$ 2.457.831	S/Cr		S.A.	\$ 750.000		
RLI 2011 Utilidad Propia	\$ 30.000.000	C/Cr 20%		S.B.	\$ 450.000		
RLI 2011 Utilidad Propia	\$ 7.500.000	S/Cr					
Detalle	Control	2004 C/cr 17%	2007 C/cr 17%	2008 C/cr 17%	2010 C/cr 17%	S/Cr	2011 C/cr 20%
Saldo Inicial	\$ 61.957.831	\$ 23.000.000	\$ 15.000.000	\$ 9.500.000	\$ 12.000.000	\$ 2.457.831	
Actualización 3,9%	\$ 2.416.355	\$ 897.000	\$ 585.000	\$ 370.500	\$ 468.000	\$ 95.855	
Sub Total	\$ 64.374.187	\$ 23.897.000	\$ 15.585.000	\$ 9.870.500	\$ 12.468.000	\$ 2.553.687	
Pago I.P.Catg. 2,5%	-\$ 2.519.277					-\$ 2.519.277	
Sub Total	\$ 61.854.910	\$ 23.897.000	\$ 15.585.000	\$ 9.870.500	\$ 12.468.000	\$ 34.410	
RLI 2011	\$ 37.500.000					\$ 7.500.000	\$ 30.000.000
Sub Total	\$ 99.354.910	\$ 23.897.000	\$ 15.585.000	\$ 9.870.500	\$ 12.468.000	\$ 7.534.410	\$ 30.000.000
Retiros							
S. A. Marzo 3,3%	-\$ 41.320.000	-\$ 23.897.000	-\$ 15.585.000	-\$ 1.838.000			
S. B. Octubre 0,8%	-\$ 30.240.000			-\$ 8.032.500	-\$ 12.468.000		-\$ 9.739.500
S. A. Diciembre 0%	-\$ 750.000						-\$ 750.000
S.B. Diciembre 0%	-\$ 450.000						-\$ 450.000
Total	\$ 26.594.910	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.534.410	\$ 19.060.500

Con Exceso de Retiro. (Soc. de Personas)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2011				Retiros	
2011 Utilidad Propia	\$ 19.060.500	C/Cr 20%		Julio	
2011 Utilidad Propia	\$ 7.534.410	S/Cr		S.A.	\$ 15.600.000 42%
RLI 2012	\$ 45.000.000			S.B.	\$ 21.900.000 58%
RLI 2012 Neta	\$ 36.000.000			Noviembre	
I.P.Catg	\$ 9.000.000			S.A.	\$ 19.000.000 47%
				S.B.	\$ 21.500.000 53%
Detalle	Control	2011 C/cr 20%	S/cr	2012 C/cr 20%	
Saldo Inicial	\$ 26.594.910	\$ 19.060.500	\$ 7.534.410		
Actualización 2,1%	\$ 558.493	\$ 400.271	\$ 158.223		
Sub Total	\$ 27.153.403	\$ 19.460.771	\$ 7.692.632		
Pago I.P.Catg. 0,9%	-\$ 7.602.219		-\$ 7.602.219		
Sub Total	\$ 19.551.183	\$ 19.460.771	\$ 90.413		
RLI 2012	\$ 45.000.000		\$ 9.000.000	\$ 36.000.000	
Sub Total	\$ 64.551.183	\$ 19.460.771	\$ 9.090.413	\$ 36.000.000	
Retiros					
Julio 1,1% S.A.	-\$ 15.771.600	-\$ 8.095.681		-\$ 7.675.919	
Julio 1,1% S.B.	-\$ 22.140.900	-\$ 11.365.090		-\$ 10.775.810	
Sub Total	\$ 26.638.683	\$ -	\$ 9.090.413	\$ 17.548.271	
Noviembre 0% S.A.	-\$ 8.247.687			-\$ 8.247.687	
Noviembre 0% S.B.	-\$ 9.300.583			-\$ 9.300.583	
Total	\$ 9.090.413	\$ -	\$ 9.090.413	\$ -	
Exceso de Retiro	\$ 22.951.730				
S.A.	\$ 10.787.313				
S.B.	\$ 12.164.417				

Con Pérdida Tributaria. (Soc. de Personas)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2012		
2012 Utilidad Propia	\$ 9.090.413	S/Cr
Exceso de Retiro	\$ 22.951.729	\$ 23.502.570
S.A.	\$ 10.787.313	\$ 11.046.208
S.B.	\$ 12.164.417	\$ 12.456.363
RLI 2013	-\$ 36.000.000	
Detalle	Control	S/cr
Saldo Inicial		\$ 9.090.413
Actualización 2,4%	\$ -	\$ 218.170
Sub Total	\$ -	\$ 9.308.583
Pago I.P.Catg. 1,7%	\$ -	-\$ 9.244.950
Sub Total	\$ -	\$ 63.633
RLI 2013	-\$ 36.000.000	
Total	-\$ 36.000.000	

Con Reinversión Recibida y Reinversión Aportada. (Soc. de Personas)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2013				
Perdida Tributaria	-	\$ 36.000.000		
Exceso de Retiro		\$ 23.502.570		
S.A.		\$ 11.046.208		
S.B.		\$ 12.456.363		
Retiro Reinversion Diciembre		\$ 10.000.000		
S.A.		\$ 5.500.000	55%	0,55
S.B.		\$ 4.500.000	45%	0,45
Reinversion Recibida Agosto			\$ 70.000.000	C/cr 10%
RLI	\$ 12.000.000	C/cr 21%		
	\$ 3.189.873	S/cr		
Detalle	Control	2014 C/cr 10%	2014 C/cr 21%	S/cr
Saldo Inicial	-	\$ 36.000.000		\$ 63.633
Actualización 5,7%	-	\$ 2.052.000		\$ 3.627
Sub Total	-	\$ 38.052.000		\$ 67.260
Reinversion Recibida	\$ 70.000.000	\$ 70.000.000		
Absorcion Perdida		-	\$ 38.052.000	
Sub Total	\$ 32.015.260	\$ 31.948.000		\$ 67.260
RLI	\$ 15.189.873		\$ 12.000.000	\$ 3.189.873
Subtotal	\$ 47.205.133	\$ 31.948.000	\$ 12.000.000	\$ 3.257.133
Exceso de Retiro 5,7% S.A	-	\$ 11.675.842	-	\$ 11.675.842
Exceso de Retiro 5,7% S.B.	-	\$ 13.166.375	-	\$ 13.166.375
Subtotal	\$ 22.362.916	\$ 7.105.782	\$ 12.000.000	\$ 3.257.133
Retiro Reinversion S.A.	-	\$ 5.500.000	-	\$ 3.908.180
Retiro Reinversion S.B.	-	\$ 4.500.000	-	\$ 1.591.820
Total	\$ 12.362.916	\$ -	\$ 9.105.782	\$ 1.302.398
				\$ 3.257.133

Con Saldo FUT. (Soc. Anónima)

Ejercicio N°3 Sociedad Anonima.				Accionista A 50% Participación			
				Accionista B 50% Participación			
				Dividendos 2011			
Saldo FUT al 31 de diciembre de 2010				Marzo	\$ 40.000.000		
2004 Utilidad Ajena	\$ 23.000.000	C/Cr 17%		Acc.A.	\$ 20.000.000		
2007 Utilidad Propia	\$ 15.000.000	C/Cr 17%		Acc.B.	\$ 20.000.000		
2008 Utilidad Propia	\$ 9.500.000	C/Cr 17%		Octubre	\$ 30.000.000		
2010 Utilidad Ajena	\$ 12.000.000	C/Cr 17%		Acc.A.	\$ 15.000.000		
2010 Utilidad Propia	\$ 2.457.831	S/Cr		Acc.B.	\$ 15.000.000		
RLI 2011 Utilidad Propia	\$ 30.000.000	C/Cr 20%		Diciembre	\$ 1.200.000		
RLI 2011 Utilidad Propia	\$ 7.500.000	S/Cr		Acc.A.	\$ 600.000		
				Acc.B.	\$ 600.000		
Detalle	Control	2004 C/cr 17%	2007 C/cr 17%	2008 C/cr 17%	2010 C/cr 17%	S/Cr	2011 C/cr 20%
Saldo Inicial	\$ 61.957.831	\$ 23.000.000	\$ 15.000.000	\$ 9.500.000	\$ 12.000.000	\$ 2.457.831	
Actualización 0,6%	\$ 371.747	\$ 138.000	\$ 90.000	\$ 57.000	\$ 72.000	\$ 14.747	
Sub Total	\$ 62.329.578	\$ 23.138.000	\$ 15.090.000	\$ 9.557.000	\$ 12.072.000	\$ 2.472.578	
Pago I.P.Catg. 0,8%	-\$ 2.477.494					-\$ 2.477.494	
Sub Total	\$ 59.852.084	\$ 23.138.000	\$ 15.090.000	\$ 9.557.000	\$ 12.072.000	-\$ 4.916	
Div. Acc.A Marzo	-\$ 20.000.000	-\$ 11.569.000	-\$ 7.545.000	-\$ 886.000			
Div.Acc.B Marzo	-\$ 20.000.000	-\$ 11.569.000	-\$ 7.545.000	-\$ 886.000			
Subtotal	\$ 19.852.084	\$ -	\$ -	\$ 7.785.000	\$ 12.072.000	-\$ 4.916	\$ -
Actualización 2,5%	\$ 496.302			\$ 194.625	\$ 301.800	-\$ 123	
Subtotal	\$ 20.348.386	\$ -	\$ -	\$ 7.979.625	\$ 12.373.800	-\$ 5.039	\$ -
Div. Acc. A Oct.	-\$ 10.176.712			-\$ 3.989.812	-\$ 6.186.900		
Div. Acc. B Oct.	-\$ 10.176.713			-\$ 3.989.813	-\$ 6.186.900		
Subtotal	-\$ 5.039	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	-\$ 5.039	\$ -
RLI 2011	\$ 37.500.000					\$ 7.500.000	\$ 30.000.000
Sub Total	\$ 37.494.961	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.494.961	\$ 30.000.000
Dividendos pendientes							
Div. Acc. A Oct. 0,8%	-\$ 4.861.874						-\$ 4.861.874
Div. Acc. B Oct. 0,8%	-\$ 4.861.874			\$ -			-\$ 4.861.874
Div. Acc. A. Dic.	-\$ 600.000						-\$ 600.000
Div. Acc. B. Dic.	-\$ 600.000						-\$ 600.000
Total	\$ 26.571.213	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 7.494.961	\$ 19.076.251

Con Exceso de Dividendo. (Soc. Anónima)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2011					Dividendos
2011 Utilidad Propia	\$ 19.076.251	C/Cr 20%			Julio
2011 Utilidad Propia	\$ 7.494.961	S/Cr			S.A. \$ 18.750.000
RLI 2012	\$ 45.000.000				S.B. \$ 18.750.000
RLI 2012 Neta	\$ 36.000.000				Noviembre
I.P.Catg	\$ 9.000.000				S.A. \$ 20.250.000
					S.B. \$ 20.250.000
Detalle	Control	2011 C/cr 20%	S/cr	2012 C/cr 20%	
Saldo Inicial	\$ 26.571.213	\$ 19.076.251	\$ 7.494.961		
Actualización 1,0%	\$ 265.712	\$ 190.763	\$ 74.950		
Sub Total	\$ 26.836.925	\$ 19.267.014	\$ 7.569.911		
Pago I.P.Catg. 0%	-\$ 7.494.961		-\$ 7.494.961		
Sub Total	\$ 19.341.964	\$ 19.267.014	\$ 74.950		
Div. Acc. A Julio	-\$ 9.633.507	-\$ 9.633.507			
Div. Acc. B Julio	-\$ 9.633.507	-\$ 9.633.507			
Sub Total	\$ 74.950	\$ -	\$ 74.950	\$ -	
RLI 2012	\$ 45.000.000		\$ 9.000.000	\$ 36.000.000	
Sub Total	\$ 45.074.950	\$ -	\$ 9.074.950	\$ 36.000.000	
Div. Pendientes					
Div. Acc. A Julio 1,1%	-\$ 9.216.774	\$ -		-\$ 9.216.774	
Div. Acc. B Julio 1,1%	-\$ 9.216.774	\$ -		-\$ 9.216.774	
Sub Total	\$ 26.641.401	\$ -	\$ 9.074.950	\$ 17.566.451	
Div. Acc. A Nov 0%	-\$ 8.783.225			-\$ 8.783.225	
Div. Acc. B Nov 0%	-\$ 8.783.226			-\$ 8.783.226	
Total	\$ 9.074.950	\$ -	\$ 9.074.950	\$ 0	
Exceso de Div.	\$ 22.933.549				
Acc.A.	\$ 11.466.775				
Acc.B.	\$ 11.466.775				

Con Pérdida Tributaria. (Soc. Anónima)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2012		
2012 Utilidad Propia	\$ 9.074.950	S/Cr
RLI 2013	-\$ 36.000.000	
Detalle	Control	S/cr
Saldo Inicial		\$ 9.074.950
Actualización 0,7%	\$ -	\$ 63.525
Sub Total	\$ -	\$ 9.138.474
Pago I.P.Catg. 0,7%	\$ -	-\$ 9.138.474
Sub Total	\$ -	\$ -
RLI 2013	-\$ 36.000.000	
Total	-\$ 36.000.000	

Reinversión Recibida y Reinversión Aportada. (Soc. Anónima)

Saldo FUT al 31 de diciembre de 2013				
Perdida Tributaria		- \$ 36.000.000		
Div. De Reinversion Diciembre		\$ 10.000.000		
S.A.		\$ 5.000.000		
S.B.		\$ 5.000.000		
Reinversion Recibida Agosto			\$ 70.000.000	C/cr 10%
RLI	\$ 12.000.000	C/cr 21%		
	\$ 3.189.873	S/cr		
Detalle	Control	2014 C/cr 10%	2014 C/cr 21%	S/cr
Saldo Inicial	- \$ 36.000.000			\$ -
Actualización 5,7%	- \$ 2.052.000			\$ -
Sub Total	- \$ 38.052.000			\$ -
Reinversion Recibida	\$ 70.000.000	\$ 70.000.000		
Absorcion Perdida		- \$ 38.052.000		
Sub Total	\$ 31.948.000	\$ 31.948.000		\$ -
RLI	\$ 15.189.873		\$ 12.000.000	\$ 3.189.873
Subtotal	\$ 47.137.873	\$ 31.948.000	\$ 12.000.000	\$ 3.189.873
Div. Reinversion Acc A	- \$ 5.000.000	- \$ 5.000.000		
Div. Reinversion Acc B	- \$ 5.000.000	- \$ 5.000.000		
Total	\$ 37.137.873	\$ 21.948.000	\$ 12.000.000	\$ 3.189.873

Tablas de Corrección Monetaria, aplicadas en los ejercicios anteriormente escritos.

PORCENTAJES DE ACTUALIZACIÓN CORRECCIÓN MONETARIA												
(TÉRMINO DE GIRO)												
Año: 2011												
	Ene	Feb	Mar	Abr	Ma y	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Capital Inicial	0,1	0,4	0,6	1,4	1,7	2,1	2,3	2,4	2,6	3,1	3,6	3,9
Enero		0,3	0,5	1,3	1,6	2	2,2	2,3	2,5	3	3,5	3,8
Febrero			0,2	1	1,3	1,7	1,9	2	2,2	2,7	3,2	3,5
Marzo				0,8	1,1	1,5	1,7	1,8	2	2,5	3	3,3
Abril					0,3	0,7	0,9	1	1,2	1,7	2,2	2,5
Mayo						0,4	0,6	0,7	0,9	1,4	1,9	2,2
Junio							0,2	0,3	0,5	1	1,4	1,8
Julio								0,1	0,3	0,8	1,3	1,6
Agosto									0,2	0,7	1,1	1,5
Septiembre										0,5	1	1,3
Octubre											0,5	0,8
Noviembre												0,3
Diciembre												0

PORCENTAJES DE ACTUALIZACIÓN CORRECCIÓN MONETARIA												
(TÉRMINO DE GIRO)												
Año: 2012												
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Capital Inicial	0,6	0,7	1,1	1,3	1,3	1,3	1,0	1,0	1,2	2,0	2,6	2,1
Enero		0,1	0,5	0,6	0,7	0,7	0,4	0,4	0,6	1,4	2,0	1,5
Febrero			0,4	0,6	0,6	0,6	0,3	0,3	0,5	1,3	1,9	1,4
Marzo				0,2	0,2	0,2	-0,1	-0,1	0,1	0,9	1,5	1,0
Abril					0,1	0,1	-0,2	-0,2	0,0	0,8	1,3	0,9
Mayo						0,0	-0,3	-0,3	-0,1	0,7	1,3	0,8
Junio							-0,3	-0,3	-0,1	0,7	1,2	0,8
Julio								0,0	0,2	1,0	1,5	1,1
Agosto									0,2	1,0	1,6	1,1
Septiembre										0,8	1,3	0,9
Octubre											0,6	0,1
Noviembre												-0,5
Diciembre												0,0

PORCENTAJES DE ACTUALIZACIÓN CORRECCIÓN MONETARIA													
(TÉRMINO DE GIRO)													
Año: 2013													
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic	
Capital Inicial	0,0	0,1	0,3	0,7	0,2	0,2	0,8	1,1	1,3	1,9	2,0	2,4	
Enero		0,2	0,3	0,7	0,2	0,2	0,8	1,1	1,3	1,9	2,0	2,4	
Febrero			0,1	0,5	0,0	0,0	0,7	0,9	1,2	1,7	1,8	2,2	
Marzo				0,4	-0,1	-0,1	0,5	0,8	1,0	1,6	1,7	2,1	
Abril					-0,5	-0,5	0,1	0,4	0,6	1,2	1,3	1,7	
Mayo						0,0	0,6	0,9	1,1	1,7	1,8	2,2	
Junio							0,6	0,9	1,1	1,7	1,8	2,2	
Julio								0,3	0,5	1,0	1,2	1,6	
Agosto									0,2	0,8	0,9	1,3	
Septiembre										0,5	0,7	1,1	
Octubre											0,1	0,5	
Noviembre												0,4	
Diciembre												0,0	

PORCENTAJES DE ACTUALIZACIÓN CORRECCIÓN MONETARIA

(TÉRMINO DE GIRO)													
Año: 2014													
	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic	
Capital Inicial	0,6	0,8	1,3	2,1	2,8	3,1	3,2	3,4	3,7	4,6	5,7	5,7	
Enero		0,2	0,7	1,5	2,1	2,5	2,5	2,8	3,1	4,0	5,1	5,1	
Febrero			0,5	1,3	2,0	2,3	2,4	2,6	2,9	3,8	4,9	4,9	
Marzo				0,8	1,5	1,8	1,9	2,1	2,4	3,3	4,4	4,4	
Abril					0,6	1,0	1,0	1,2	1,6	2,4	3,5	3,5	
Mayo						0,3	0,4	0,6	0,9	1,8	2,9	2,9	
Junio							0,1	0,3	0,6	1,5	2,5	2,5	
Julio								0,2	0,6	1,4	2,5	2,5	
Agosto									0,3	1,2	2,2	2,2	
Septiembre										0,8	1,9	1,9	
Octubre											1,0	1,1	
Noviembre												0,0	
Diciembre													

FUT

CONTRIBUYENTE										FUNT
RUT										
AÑO TRIBUTARIO										
	MONTO S	REMANENTES			CREDITO S					
ITEMS	CONTROL	CON CRED	SIN CRED	IMPUESTO	ANTERIOR	DEL	UTILIZADO	SALDO	TASA	
		EJER. ANT	EJER. ANT	PRIMERA		EJERCICIO				
		774	775	624	625	626	627	838		
RMTE FUT										
SDO NEG										
REP. PDA										
GASTOS REC										
RLIPDA										
INV REC.										
DIV. REC										
RETIROS										
REIN EFEC										
SDO NEG										
EXCESO RET										
RMTE FUT										