Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

N° 179
AÑO LIV
ENERO — JUNIO
1986

ISSN 0303-9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

LA DETERMINACION DE LA RENTA BRUTA GLOBAL *

(Reformas introducidas a la Ley de la Renta por las Leyes 18.293 y 18.489)

ELIZABETH EMILFORK S.
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

Para entender la nueva y compleja normativa del impuesto Global Complementario (G.C.) es necesario analizar tres aspectos:

I En qué consiste la reforma y a quiénes se aplica.

II Concepto de retiro.

III Formación de la renta bruta global de cada tipo de contribuyente.

I OBJETIVOS DE LA REFORMA

La reforma, en términos generales, pretende conseguir dos objetivos:

1) acercarse al impuesto único a la renta, y 2) incentivar el crecimiento de las empresas vía capitalización de las utilidades.

1.- *¿Cómo se logra el primer objetivo?*

a) En primer lugar, con la derogación del impuesto de 2ª. categoría, de modo que todos los contribuyentes del trabajo independiente quedaron, a partir de enero de 1985, afectos sólo al impuesto Global Complementario;

b) Los trabajadores dependientes se mantienen afectos al impuesto único del artículo 42 Nº 1, que no es sino un Global Complementario mensual; ahora bien, en la medida en que obtienen otras rentas afectas a Global Complementario, la nueva normativa se traduce en que, en la práctica, determinan su impuesto Global Complementario por el conjunto de rentas (remuneraciones y otras afectas a Global Complementario, ejemplo honorarios profesionales) y el monto del impuesto único retenido actúa como crédito contra ese impuesto determinado, lo que equivale a darle el mismo tratamiento de un pago provisional mensual[1]. En otras palabras, el impuesto mensual retenido es, en la práctica, un anticipo del Global Complementario que en definitiva se aplicará a esas rentas. La única salvedad que es necesario destacar es que, legalmente, las remuneraciones siempre se consideran en la parte baja de la escala de Global Complementario.

*El objeto de estas notas es fundamentalmente docente. Se ha pretendido presentar la compleja normativa de la ley de impuesto a la renta de manera que pueda ser de fácil acceso para los alumnos que cursan la asignatura de Derecho Tributario. Por tal razón no se ha profundizado los problemas que las normas vigentes puedan suscitar.

[1]Conforme a las disposiciones transitorias de la Ley 18.293, este sistema entró en vigencia respecto del ejercicio comercial 1986 (año tributario 1987).

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

c) El impuesto de 1ª. categoría, si bien se mantiene con tasa 10% es, en la generalidad de los casos, un impuesto nominal, toda vez que originará un crédito (art. 56 Nº 3); crédito que se hará efectivo cuando esas mismas rentas se declaren para los efectos del Global Complementario. De esta forma, esas rentas sólo quedan afectas al Global.

2.- *Incentivo a la capitalización*

Sobre esta materia, la ley de la renta ha reflejado históricamente la evolución de la política seguida por la autoridad económica. Así, originalmente la intención del legislador de incentivar el crecimiento de empresas vía capitalización se reflejó en el tratamiento tributario de las sociedades anónimas. En efecto, conforme al art. 17 Nº 6 no constituye renta "...la distribución de utilidades o de fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente..." El art. 54, por su parte, sólo gravaba a los accionistas por las cantidades que las sociedades anónimas les distribuyeran; de manera entonces que si las utilidades no se distribuían, no procedía la aplicación del impuesto.

En cambio, tratándose de sociedades de personas no existía tal incentivo, toda vez que no les era aplicable el art. 17 Nº 6 y el art. 54 establecía la obligación de los socios de tributar sobre ingresos devengados. En otras palabras, el socio tributaba aun cuando las utilidades no se retiraran.

Posteriormente, durante este gobierno y con el objeto de hacer efectiva por una parte la neutralidad tributaria y, por otra, desincentivar el crecimiento vía capitalización de utilidades, la situación se alteró al crearse la llamada tasa adicional del art. 21[2].

Estimaba la autoridad económica que las empresas debían recurrir al mercado de capitales si necesitaban incrementar su capital. Por esta vía se obtendría una mejor asignación de recursos, ya que sólo conseguirían su propósito aquellas empresas que presentaran a los inversionistas mejores posibilidades de rentabilidad y de seguridad.

La tasa adicional del art. 21 que, como sabemos, se aplicó a las sociedades anónimas y encomanditas por acciones (en la parte de los accionistas) constituía un verdadero anticipo que la sociedad hacía a cuenta del Global Complementario que sus accionistas deberían pagar al percibir los dividendos. De modo, entonces, que si las utilidades no se distribuían el accionista no tributaba en ese ejercicio, pero la Sociedad Anónima anticipaba el impuesto con una tasa del 40%. Sabemos también que semejante tasa se traducía en definitiva en un desincentivo a la reinversión de utilidades, atendidas la rebaja de tasas y ampliación de los tramos que había experimentado el Global Complementario.

La reforma de enero de 1984 vuelve, pues, a hacer efectivo un cambio en la política económica propiciando nuevamente el crecimiento vía capitalización. A tal efecto, se modifica la oportunidad en que se aplicará el impuesto Global Complementario, supeditándolo a la existencia de retiros, percepción o distribución de las utilidades.

[2]De conformidad con el art. 3 transitorio de la Ley 18.293, la tasa adicional del art. 21 fue derogada a partir del año tributario 1987; en los A.T. 1985 y 1986 se continuó aplicando con tasa 30% y 15%, respectivamente.

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Sin embargo, la reforma de la reforma (Ley 18.489) margina de la norma general antes señalada a los contribuyentes que declaran renta efectiva en base a contabilidad simplificada. Específicamente se encuentran en esa situación las personas que obtengan rentas de bienes raíces superiores al 11% del avalúo (que no sean S.A.); los agricultores que opten por declarar renta efectiva según el D.S. de Hacienda 323 de 1982; arrendamiento de bienes raíces agrícolas; contribuyentes acogidos al D.L. 701 (Forestal) que determinen renta líquida imponible conforme a las normas del D.S. de Hacienda 871 de 1981, etc.

Estos contribuyentes, en cuanto no sean sociedades anónimas, quedan al margen del sistema general por aplicación de lo dispuesto en la parte final del inciso primero del art. 14, según el cual tributarán en Global Complementario en el mismo ejercicio de percepción o devengo de las rentas. En otras palabras, haya o no retiro.

II CONCEPTO DE RETIRO

La ley distingue dos tipos de retiro: retiro real o efectivo y retiros presuntos;

1) *Retiros efectivos.*

Son tales aquellas cantidades en dinero, especies u otros valores que el empresario individual, socio de sociedades de personas y socios gestores de encomanditas por acciones han retirado de la empresa durante el ejercicio.

Después de la reforma de la Ley 18.489 se consideran también como tales los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales.

2) *Retiros presuntos. Arts. 14 y 21.*

La ley considera retiradas, o presume retiros, en las siguientes situaciones:

- Rentas que se remesen al extranjero; art. 14, inc. 3°;
- Rentas presuntas; art. 14 inc. 5° y 21 inc. 2°.

Se consideran retiradas al término del ejercicio las rentas presuntas determinadas en conformidad a la ley (ej. 20 N° 1 b)) y las de los arts. 35, 36 inc. 2°, 38 inc. 2°, 70 y 71;

- Gastos rechazados del art. 33 N° 1 siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1) que se trate de retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero;

2) que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. En razón de este requisito no serían retiros presuntos por ejemplo: exceso de depreciaciones, mejoras permanentes que aumenten el valor de los bienes del activo; desembolsos que deban imputarse al costo de tales bienes, ejemplo IVA irrecuperable.

3) que no se trate de gastos anticipados cuya rebaja se autoriza en ejercicios posteriores.

3) No constituye retiro. Art. 14 incisos 6° y 7°.

- Retiros efectuados por el empresario individual o socio de sociedades de personas para ser invertidas en otras empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa.

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Tales inversiones sólo podrán hacerse mediante aumentos efectivos del capital de las empresas individuales, aportes a una sociedad de personas o adquisición de acciones de pago, todo ello dentro de los 20 días siguientes a aquel en que se efectuó el retiro. La adquisición de acciones de pago será incompatible, es decir, no procederá acogerse a los beneficios señalados en el art. 57 bis.

- En caso de transformación de empresa individual en sociedad de cualquier clase; transformación, división, fusión o modificación de sociedades, cuando las rentas acumuladas resulten no retiradas o no distribuidas o permanezcan en las empresas subsistentes.

III FORMACION DE LA RENTA BRUTA GLOBAL

1) Situación del empresario individual y socios de sociedades de personas. Art. 54 Nº 1.

a) *Retiros efectivos* (incluidos los préstamos del socio prestatario). Los retiros efectivos sólo tributarán en Global Complementario cuando haya utilidades tributarias disponibles y sólo hasta ese monto.

Concepto de utilidad tributaria disponible.

Nos referimos al concepto jurídico o teórico, ya que en la práctica el monto de la utilidad tributaria disponible se extrae del libro especial denominado "Registro de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de Utilidades Acumuladas" que debe llevarse conforme a lo dispuesto en la resolución Ex Nº 891 de 1985.

El monto de la utilidad tributaria disponible está determinada en cada ejercicio por:

1) Remanente de utilidades tributarias de ejercicios anteriores (utilidades tributarias con Global Complementario pendiente), actualizado.

2) Renta líquida imponible de Primera Categoría del ejercicio.

3) Otros ingresos, beneficios y participaciones *percibidos* por la empresa, que no formen parte de su renta imponible de categoría (pero que se encuentran afectos a Global Complementario), ejemplo: rentas exentas de categoría afectas a Global; dividendos obtenidos en sociedades anónimas de la cual sea accionista la empresa; retiro de utilidades de sociedades de personas de las cuales sea socio el contribuyente, etc.

Cabe destacar que con la reforma de la Ley 18.489 estos otros ingresos sólo se consideran cuando han sido percibidos por la empresa; sin embargo, la misma modificación señala una excepción al establecer que "cuando los retiros excedan del conjunto de ingresos referidos precedentemente, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la sociedad en que participe la empresa en que se efectúa el retiro..."

No cabe duda que la redacción no es la más adecuada, toda vez que parece dar a entender que se considerarán las rentas devengadas por la sociedad en que participa la empresa y no las rentas devengadas en la sociedad en cuanto socio de la misma. Por tal razón creemos conveniente transcribir la parte pertinente del informe técnico elaborado con motivo de la modificación en comentario.

Según este documento: se pretende "evitar un uso indebido de esta norma, se señala a continuación del texto recientemente comentado (eli-

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

minación del término devengado en la parte primera de la norma), que en el evento que una empresa tenga rentas devengadas en otras empresas en que ella participe y que el propietario de la empresa socia retire una cantidad mayor de la utilidad que esta empresa tenga, considerando sus participaciones efectivamente percibidas, se acrecentará dicha utilidad también en las rentas devengadas señaladas, para los efectos de la aplicación del gravamen personal que afecta al o los propietarios".

En otras palabras si el empresario retira más allá de la utilidad tributaria disponible en su empresa (incluyendo en ésta los retiros efectivos en cuanto socio de una sociedad de personas) deberá considerarse también dentro de las utilidades tributarias disponibles las rentas devengadas en la sociedad de que es socio aun cuando no se hayan efectivamente retirado.

Conforme a lo dicho anteriormente, para determinar la tributación en global de los retiros es necesario distinguir las siguientes situaciones:

a) No hay utilidades tributarias disponibles: No existe obligación de declarar los retiros estimándose que ellos corresponden a valores provenientes de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de Global Complementario o a devoluciones de capital en los términos señalados en el art. 17 Nº 7, en concordancia con el art. 41 Nº 13 (Circular Nº 7, febrero 1985).

b) Existen utilidades tributarias disponibles iguales o superiores al monto de los retiros efectivos actualizados.

En este evento los retiros se llevan a la renta bruta global conforme a las siguientes pautas:

1.- Se declaran los montos efectivos, es decir, se prescinde de la participación que tenga cada socio según la escritura social; tratándose de préstamos, los declara el socio prestatario;

2.- Se considera el monto total, esto es, sin descontar los aportes o devoluciones que se hayan realizado en el ejercicio comercial respectivo;

3.- Se consideran conforme al orden de precedencia con que se hayan efectuado los mencionados retiros;

4.- Se actualizan según la variación del IPC del período correspondiente con desfase de un mes.

c) Existen utilidades tributarias disponibles pero éstas son inferiores al monto de los retiros actualizados.

En este evento, los retiros deben ajustarse en proporción al porcentaje que representa cada retiro en el total retirado con tope máximo al de la utilidad tributaria disponible.

EJEMPLO[*]

— Sociedad de personas; 2 socios; participación en las utilidades: Socio A: 60% y socio B: 40%.

Utilidad del ejercicio.....	$ 1.200.000
Remanente utilidad trib. ejercicio anterior reajustado.....	200.000
Utilidad tributaria disponible.....	$ 1.400.000
Total retiros del ejercicio actualizados.....	$ 1.657.490

[*]Suplemento Tributario 1986.

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

a) Retiros efectivos:

Socio A: Períodos	Monto retiro	Factor Act.	Retiro Act.
Enero	80.000	1,248	99.840
Agosto	150.000	1,053	157.950
Octubre	300.000	1,031	309.300
Diciembre	100.000	1,000	100.000
Totales	630.000		667.090

Socio B: Períodos	Monto retiro	Factor Act.	Retiro Act.
Febrero	100.000	1,210	121.000
Marzo	300.000	1,186	355.800
Septiembre	200.000	1,044	208.800
Noviembre	300.000	1,016	304.800
Totales	900.000		990.400

Total retiros actualizados: $ 1.657.490.

$$\text{Porcentaje de Ajuste de los retiros: } \frac{\text{Monto retiro actualizado}}{\text{Total retiro actualizado}}$$

Socio A: Períodos	Monto retiro Act.	% Total Ret.	Utilidad Trib. disp.	Retiros afectos Act.
Enero	99.840	6,02	1.400.000	84.280
Agosto	157.950	9,52	1.400.000	133.280
Octubre	309.300	18,66	1.400.000	261.240
Diciembre	100.000	6,03	1.400.000	84.420
Totales	667.090	40,23%		563.220
Socio B:				
Febrero	121.000	7,30	1.400.000	102.200
Marzo	355.800	21,46	1.400.000	300.440
Septiembre	208.800	12,59	1.400.000	176.260
Noviembre	304.800	18,38	1.400.000	257.320
Totales	990.400	59,73%		836.220

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Conclusión:	
Retiros afectos Socio A actualizados	$ 563.220
Retiros afectos Socio B actualizados	836.220
Total retiros actualizados.....	$ 1.399.440
Total utilidad tributaria disponible del ejercicio.....	$ 1.400.000

b) Retiros presuntos

a) Conforme a lo dispuesto en el art. 21 inc. 1º se gravan independientemente del resultado tributario del ejercicio y, según la Circular 45 de octubre de 1984, "cualquiera sea el resultado tributario del período y de las pérdidas o utilidades acumuladas en las empresas".

b) Se incluyen a la base imponible de Global en el ejercicio en que se materialice efectivamente el retiro de las especies o de los desembolsos de dinero. En consecuencia la sola circunstancia de provisionarse un gasto rechazado no origina el devengo del impuesto.

c) Se incluyen, cuando proceda, debidamente actualizados de acuerdo a la forma dispuesta en el art. 41 Nº 1 inc. 3º en razón de que tales pagos constituyen una disminución de capital propio para los efectos tributarios (Circular Nº 45).

d) Tratándose de sociedades de personas o de gestores de encomanditas por acciones, se declaran en proporción a la participación que tengan en las utilidades según la escritura social.

2.— Formación de la renta bruta global tratándose de accionistas de sociedades anónimas y encomanditas por acciones. Art. 54 Nº 1 inc. 5º.

a) Retiros efectivos[3]

Tratándose de estos contribuyentes, la situación tributaria después de la reforma no ha tenido modificaciones sustanciales, salvo naturalmente en lo relativo a la derogación de la tasa adicional del art. 21. En consecuencia y, conforme a la Circular Nº 7, "seguirán tributando por toda cantidad que les sea distribuida por dichas sociedades". "Sólo se excepcionan de este tratamiento las distribuciones provenientes de ingresos no constitutivos de renta, de aquéllos exentos del impuesto Global Complementario y demás cantidades a que se refiere el actual inciso 5º del Nº 1 del art. 54 de la Ley".

Hasta aquí pareciera que el concepto de utilidad tributaria disponible no tuviera ninguna trascendencia en la tributación de los accionistas. Sin embargo, no es así. En efecto, al tenor de lo dispuesto en las Circulares Nº 37 de septiembre de 1984 y Nº 7 de febrero de 1985 el devengo del impuesto Global Complementario de las distribuciones efectuadas por las sociedades anónimas y encomanditas por acciones se produce respecto de las rentas tributables acumuladas en la empresa a partir del 1º de enero de 1984, de tal modo que sólo cuando no existen éstas, se entenderá que las sumas repartidas provienen de aquellas cantidades excepcionadas o liberadas de los citados tributos. (Todo ello sin perjuicio del gravamen

[3]En realidad el término retiro no corresponde en el caso de los accionistas; la terminología a utilizar es percepción o distribución por la sociedad anónima.

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

que procede respecto de utilidades acumuladas a diciembre de 1983, cuya distribución con posterioridad a esa fecha también se afectará por cuanto no han sido gravadas con el Global o Adicional al no haber sido percibidas).

En otras palabras podría decirse que toda distribución efectuada por las sociedades anónimas y encomanditas por acciones está afecta al impuesto Global Complementario hasta el monto de la utilidad tributaria disponible. Las distribuciones en exceso sobre dicho monto se entiende que corresponden a los ingresos excepcionados del tributo conforme al art. 54 Nº 1 inc. 5º.

Para determinar la renta líquida imponible de las sociedades anónimas es conveniente detenerse a analizar la situación planteada en el art. 21 inc. 4º. Esta norma se aplica a sociedades anónimas, socias de una sociedad de personas que tributa según renta presunta. Conforme a ella, la sociedad anónima deberá considerar dentro de su renta líquida imponible de primera categoría la participación que le corresponda en la renta efectiva de la respectiva sociedad de personas, a cuyo efecto ésta deberá efectuar la correspondiente determinación conforme "a las normas inherentes a la conformación de la renta líquida imponible de las sociedades anónimas" (Circular Nº 45), es decir, arts. 29 y siguientes de la Ley de Impuestos a la Renta.

Ahora bien, como por aplicación de esta norma se produciría un doble gravamen ya que la sociedad de personas tributó en primera categoría sobre el total de las rentas presuntas, el art. 21 señala que se dará de crédito contra el impuesto de primera categoría aplicado sobre esta participación efectiva, el de primera categoría que haya afectado a la participación presunta declarada por la sociedad de personas.

Si por aplicación de este procedimiento resultare una diferencia de impuestos a favor de la sociedad anónima (renta efectiva inferior a renta presunta) no procederá su devolución ni imputación a ningún otro impuesto (Circular Nº 45).

b) Retiros presuntos en el caso de sociedades anónimas y encomanditas por acciones y contribuyentes del impuesto adicional según el art. 58 Nº 1.

Impuesto especial del 40% del art. 21.

1.- Gastos rechazados de la sociedad anónima.

A diferencia de lo que ocurre tratándose del contribuyente individual y de los socios de sociedades de personas, en el caso de sociedades anónimas y encomanditas por acciones, así como contribuyentes del art. 58 Nº 1 es prácticamente imposible gravar los retiros presuntos en manos de los accionistas; es por ello que el art. 21 inc. 3º y 5º crean un impuesto especial, único, que no es impuesto de categoría y cuya tasa es del 40%.

La base imponible de este impuesto está constituida por:

a) Las rentas que resulten por aplicación de las presunciones de los arts. 35, 36 inc. 2º, 38 inc. 2º y 71 de la Ley de la Renta.

b) Los retiros presuntos del art. 21 inc. 1º con exclusión del impuesto de primera categoría y del impuesto territorial, pagados.

Estas partidas se afectarán con el impuesto en comentario en el ejercicio en que se materialice efectivamente el desembolso o retiro de las especies, independientemente del resultado tributario del ejercicio y de las

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

utilidades acumuladas. Para los efectos de su inclusión en la base imponible deberán previamente actualizarse según la variación del IPC en el período correspondiente al último día del mes anterior al retiro o desembolso y el último día del mes de noviembre del ejercicio respectivo.

En la medida en que los retiros presuntos corresponden a gastos rechazados del art. 33 N° 1, han incrementado la renta líquida imponible y, por tanto, han quedado afectos al impuesto de primera categoría. Sin embargo el art. 21 establece que este impuesto especial será "único"; era por tanto necesario corregir esta dualidad impositiva (impuesto de primera categoría e impuesto especial), a tal efecto, la Ley 18.489 estableció en el art. 21 inc. 3°, parte final, un crédito contra el impuesto del 40%, equivalente al impuesto de primera categoría "que afecte a dichas cantidades".

2.- Sociedades encomanditas por acciones. Art. 21 inc. 5°.

En el caso de sociedades encomanditas por acciones el impuesto especial sólo afecta a las cantidades que proporcionalmente corresponde a los socios comanditarios. Los gestores llevarán su participación a Global Complementario, al igual que los socios de sociedades de personas. En este caso, el crédito por el impuesto de primera categoría que afecte a dichas cantidades procederá en la parte que proporcionalmente afecte a los accionistas, toda vez que los socios gestores tendrán derecho a igual crédito contra el impuesto Global Complementario que ellos determinen (art. 56 N° 3).

3.- Sociedad anónima socia de una sociedad de personas que tributa con renta efectiva determinada en base a contabilidad completa.

El problema se plantea aquí respecto de los gastos rechazados o retiros presuntos de la sociedad de personas de la cual es socia la sociedad anónima. Hemos dicho anteriormente que los socios de sociedades de personas deben incluir en su renta bruta global la participación que les corresponde en los retiros presuntos. Sin embargo, como la sociedad anónima no tributa en global complementario, su participación en tales retiros presuntos quedaría marginada del impuesto. Es por ello que conforme a la Circular N° 45/84 la sociedad anónima deberá aplicar el impuesto especial del 40% sobre la parte de los retiros presuntos de la sociedad de personas que le corresponda según su participación en las utilidades. Ejemplo: Sociedad Pérez y Cía. Ltda., cuyos socios son Pedro Pérez y la S.A. en una proporción del 50% cada uno. La sociedad Pérez y Cía. Ltda. tuvo por concepto de retiros presuntos la suma de $ 300.000; de esos $ 300.000, $ 150.000 corresponden a impuesto de primera categoría y contribuciones bienes raíces, pagados. En esta situación, Pedro Pérez llevará a global $ 150.000; la sociedad anónima deberá afectar con el impuesto del 40% $ 75.000 ($ 150.000 su participación en los retiros presuntos, menos $ 75.000 correspondientes a impuestos pagados). Al monto así determinado se le deducirá la parte proporcional del impuesto de primera categoría que haya afectado tales retiros ($ 7.500).

4) Sociedad anónima socia de una sociedad de personas que tributa en base a renta presunta.

También en este caso la sociedad anónima deberá afectar con el impuesto especial del 40% el monto de su participación en los retiros presuntos de la sociedad de personas, previa deducción de la parte proporcional

Artículo: La determinación de la renta bruta global
Revista: Nº179, año LIV (En-Jun, 1986)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

de los impuestos de primera categoría y contribuciones bienes raíces, pagados.

En cuanto a la posibilidad de deducir del monto de este impuesto especial el de primera categoría que afecte a dichas partidas, la Circular 45 niega este derecho "en virtud a que la sociedad de personas sujeta a renta presunta no ha sido afectada con ningún gravamen respecto de las mencionadas cantidades o sumas". En nuestra opinión esta interpretación del Servicio es, además de errónea, contraria a la ley. En efecto, es un error sostener que esas sumas no han quedado afectas al impuesto de primera categoría por cuanto, como se ha visto anteriormente, la sociedad anónima debe incluir en su renta afecta a primera categoría su participación en la renta efectiva de la sociedad sujeta a renta presunta; de manera entonces que estando los gastos rechazados incluidos en dicha participación efectiva han sido gravados con el impuesto de primera categoría. Por otra parte la ley expresamente concede el derecho a la deducción en la parte final del inciso cuarto, al decir "rebajando como crédito el impuesto de primera categoría que afecte a dichas partidas".