Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

Nos. 215 - 216
Año LXXII
Enero-Junio, Julio-Diciembre 2004
Fundada en 1933
ISSN 0303-9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION[MR]

Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

REVISTA DE DERECHO 215-216: 49-72, 2004 ISSN 0303-9986

EL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES (FUT) AL TERMINO DE GIRO (ART. 38 BIS[1])

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Profesora de Derecho Económico
Universidad de Concepción

I. PLANTEAMIENTO GENERAL

1. A partir de la reforma del año 1984, la Ley de Impuesto a la Renta permite a los "dueños de la empresa" postergar la aplicación del Impuesto Global Complementario ya sea manteniendo las utilidades en la misma empresa en que se generaron y/o, tratándose de empresarios individuales y socios de sociedades de personas, reinvirtiéndolas en otras que declaren renta efectiva, con contabilidad completa en primera categoría.

La obligación tributaria en el impuesto personal surgirá pues cuando dichas utilidades sean retiradas o distribuidas y, en definitiva, cuando la empresa que las generó o recibió ponga término a su giro, en cuyo caso, conforme a lo establecido en el art. 38 bis[2], las utilidades que se encuentran registradas en el FUT de la empresa "se consideran" retiradas o distribuidas.

2. Siendo el "término de giro" el acto final cuyo acaecimiento trae aparejado el devengo del tributo, es interesante precisar si cuando la ley en el citado artículo 38 bis utiliza estas expresiones, ¿se refiere al hecho material, real o económico del cese de actividades o a la obligación accesoria regulada en el art. 69 del Código Tributario?

[1] El artículo 38 bis fue incorporado por la Ley 18.897 de 09.01.90 (V. Circ. 10 de 1990) y vino a reemplazar las normas sobre la materia contenidas en el art. 54 de la LIR. El texto actual es producto de la reforma introducida por la Ley 18.985 de 28.06.90 (V. Circular 46 de 1990).
[2] Véase instrucciones sobre esta disposición en circular Nº 46 de 01.10-90.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

Para un cabal análisis debemos recordar que el art. 69 del CT establece que toda persona "que por terminación de su giro comercial o industrial o, de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos" debe dar aviso de este hecho al Servicio de Impuestos Internos y pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del balance.

Esta norma, antigua y, en consecuencia, anterior al problema que nos preocupa, tiene, sin duda alguna, como finalidad el que el Fisco tome conocimiento de que "el contribuyente" deja de ser tal y, en consecuencia, pueda ejercer sus facultades fiscalizadoras mientras éste todavía mantiene tal carácter. De ahí que exceptúa de esta obligación –la de dar aviso– a ciertas situaciones en que, si bien una persona deja de estar afecta a impuestos, la actividad continúa bajo otra forma jurídica que se estima suficiente para el resguardo de los intereses fiscales. Tal ocurre en el caso de la conversión de empresa individual en sociedad de cualquier naturaleza y en el caso de aporte de todo el activo y pasivo o fusión de sociedades cuando la sociedad que se crea o subsiste se hace responsable de los impuestos que adeudaren los contribuyentes a quienes suceden.

El fundamento de continuidad, subyacente en la disposición comentada, es recogido por el legislador en el tema que nos preocupa y es así como el artículo 14 letra c) considera que en esos casos (incluyendo en los conceptos de fusión y división, la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona) las utilidades no se entienden retiradas. Al decir del Servicio de I.I. esta solución legal tiene presente que las empresas nuevas o subsistentes son continuadoras del giro o de las actividades de las empresas que desaparecen y, por lo tanto, las utilidades acumuladas o retenidas en estas últimas permanecen o siguen reinvertidas en las nuevas sociedades"[3].

La circunstancia de que el artículo 14 letra c) se refiera expresamente a las situaciones "de continuidad" antes señaladas, sin remitirse para ello al artículo 69 del CT, plantea la interrogante en orden a si las consecuencias respecto del FUT operan incluso en aquellos casos en que no se pacte la cláusula de garantía tributaria en los términos exigidos por dicho texto.

3. La procedencia del artículo 38 bis en la jurisprudencia administrativa

3.1. Por aplicación de la norma transcrita se ha sostenido que constituye conversión de empresa individual en sociedad la situación en que –vigente la ficción del art.

[3] Oficio 3690 de 09.09.92 en MCT Nº 200, pág 197.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

5º de la LIR– los herederos del contribuyente (comunidad hereditaria) deciden formar una sociedad de responsabilidad limitada, aportando todo el activo y pasivo de la empresa individual: "...al reconocer el artículo 5º de la LIR, fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, mientras no se divida el patrimonio o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, dicho causante también debe considerarse como empresa individual para luego convertirse en sociedad de cualquier clase, al tenor de lo dispuesto por el inciso 2º del artículo 69 del CT. Lo anterior debido a que la normativa del art. 5º de la LIR es de aplicación general y puede ser empleada supletoriamente, de modo que este criterio permitiría reconocer, para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2º del art. 69 del Código Tributario, la calidad de empresa individual a una sucesión hereditaria que ha mantenido fictamente la calidad jurídica que tenía el causante".

"Por lo tanto, no cabe sino concluir en la especie que se trata de la conversión de una empresa individual en una sociedad de responsabilidad limitada, en la que resulta plenamente aplicable la disposición contenida en el inciso 2º del art. 60 del CT, con las consecuencias y obligaciones de índole tributaria que de ella se derivan y que esta Dirección especificó en las instrucciones impartidas a través de la circular Nº 50, de 1986, especialmente la no aplicación de la norma del art. 38 bis de la Ley de la Renta"[4].

3.2. Conforme a lo expuesto, debería concluirse que, en situación similar pero vencido el plazo de 3 años, las utilidades acumuladas por el causante deberían entenderse retiradas por los herederos sobre quienes pesa la obligación de hacer término de giro. No obstante, el SII ha sostenido: "En el caso en que los miembros de una comunidad cuyo origen es la sucesión por causa de muerte, continúan la explotación de la actividad del causante y, transcurrido el plazo de tres años, con la misma finalidad constituyen una sociedad anónima a la que en pago de las acciones suscritas aportan sus derechos cuotativos, esa comunidad hereditaria se encuentra en la obligación de dar aviso de término de giro, toda vez que como entidad sin personalidad jurídica, reconocida como contribuyente por el art. 6º del CT, no está autorizada para eximirse de la referida obligación, aún conviniendo la cláusula de responsabilidad solidaria..."

[4] Oficio 2.279 de 02.08.95 B.S.I.I. 08.95 pág. 55. De lo transcrito se desprende que, para el S.I.I. en este caso sería exigible la cláusula de garantía tributaria, no obstante, en oficio 3690 de 09.09.92 se dice expresamente lo contrario.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

"Con todo, esa circunstancia no impide que al tenor de la letra c) del Nº 1 del párrafo A del art. 14 de la LIR, las utilidades de la comunidad así reinvertidas se entiendan como no retiradas..."[5].

3.3. Por el contrario, se ha instruido que, si con motivo del fallecimiento de las dos socias de una sociedad colectiva, la persona que heredó el 100 % del patrimonio social continúa la explotación de las actividades dando aviso de término de giro de la sociedad y declarando iniciación de actividades a su nombre, cobra plena aplicación lo dispuesto en el art. 38 bis, por cuanto, no obstante ser la heredera continuadora del giro de la sociedad que desaparece, "no se encuentra comprendida en aquellas figuras que señala el art. 14 de la ley de la renta, el art. 69 del C. Tributario y el propio artículo 38 bis respecto de las cuales no procede la aplicación del citado impuesto único del 35% a que se refiere la norma indicada en último término"[6].

Aun cuando el oficio no lo señala expresamente, en la situación descrita no existe "conversión de una empresa individual en sociedad", toda vez que el art. 5º de la LIR sólo tiene aplicación cuando existe "comunidad hereditaria"; sin embargo, tampoco existía conversión de empresa individual en sociedad en el caso anterior pues ya había transcurrido el plazo de 3 años de vigencia de la ficción y la solución fiscal fue distinta.

3.4. Consultado el SII acerca de si las utilidades acumuladas en el FUT de una sociedad de hecho "pueden acogerse al sistema de reinversión" en el evento que se "transforme" en una de responsabilidad Ltda., se informó que al no ser procedente la "transformación" en la situación en análisis, "las utilidades retenidas en el FUT en la primera sociedad que se traspasan a la segunda sociedad, no se pueden entender reinvertidas en la forma que lo establece el artículo 14 de la Ley de la Renta, las cuales se entienden retiradas por los respectivos socios y afectas al impuesto único del artículo 38 bis..."[7].

En el caso propuesto la solución es fácil: constituir la sociedad de derecho antes de dar aviso de término de giro de la sociedad de hecho. El FUT de ésta se traspasa a la nueva sociedad vía reinversión.

[5] Oficio 4806 de 16.12.93. En Manual de Consultas Tributarias Nº 262 octubre 1999 p. 576.
[6] Oficio 2718 de 04-09-95 B.S.I.I. 09-95 pág. 93.
[7] Oficio 1116 de 1998.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

3.5. En el caso de disolución y/o liquidación de la sociedad conyugal, se ha sostenido que "en cuanto a la adjudicación del negocio común que aparece inscrito a nombre del marido, lo cual en rigor implica un cambio de propiedad desde la comunidad formada por ambos cónyuges hacia la propiedad exclusiva del marido o mujer, todo lo cual por aplicación del art. 69 del C. Tributario debería representar el término de giro de ese contribuyente, que producto del cambio de su propietario pone fin a sus actividades, debiendo en consecuencia presentar el aviso de término de giro correspondiente, procediendo a su respecto la aplicación de las normas previstas en el art. 38 bis de la LIR, esto es, se deben considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, acumuladas en el FUT, tributando con un impuesto único de la Ley de la Renta de 35%".

"Sin embargo, dadas las particularidades del régimen de sociedad conyugal y de la normas sobre partición de las comunidades, especialmente según lo dispuesto por los arts. 718 y 1.344 del Código Civil, el asignatario de un bien poseído en comunidad se entiende haber poseído dicho bien durante todo el período que duró la indivisión. En consecuencia, si el negocio en común es adjudicado a la mujer, por este efecto declarativo de la partición se debería entender que el adjudicatario siempre fue su titular y que nunca fue poseído en comunidad con el cónyuge, de modo que se produciría una continuidad de la empresa que evitaría su término de giro y la consiguiente aplicación de las normas del art. 38 bis, de la Ley de la Renta..."[8].

4. El artículo 38 bis en la división de sociedades

Como sabemos, la división de sociedades no implica término de giro; la empresa que subsiste debe, en virtud de lo dispuesto en el art. 69 inciso final, solicitar autorización para disminuir el capital social y, la que se crea, dar aviso de iniciación de actividades. En consecuencia, no son aplicables en este caso las disposiciones del art. 38 bis. Sin duda que, como sostiene el SII, ello posibilitaría la vulneración de las normas sobre imputación de retiros; en otras palabras, que "la sociedad en que están acumuladas las utilidades las traspase totalmente al nuevo ente que se crea y, de este modo, pudieran efectuarse de aquélla retiros imputables a capital que no quedarían afectos a tributación"[9]. De ahí que, en el

[8] Oficio Nº 3.474 de 12.12.967 (el destacado es nuestro), en el mismo sentido, oficio 1.561 de 15.7.97 y oficio 2.218 de 24.9.97.
[9] Oficio 633 de 15.02.93. Recordemos que, conforme a los arts. 14 Nº 3 d) y 17 Nº 7 no puede retirarse capital mientras existan utilidades con Global Complementario pendiente.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

caso de división de sociedades, la ley establece que se considerará que las rentas acumuladas se asignan en proporción al patrimonio neto[10].

5. La presunción de retiro de las utilidades del FUT en el caso de socios y/o accionistas que sean personas jurídicas

De conformidad con lo establecido en el art. 38 bis inc. 2º, las utilidades existentes en el FUT al término de giro, que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, se considerarán retiradas o distribuidas a dichos socios cuando estas personas jurídicas, a su vez, hagan término de giro; en otras palabras el Global que les corresponde sigue postergado hasta que estas personas jurídicas se encuentren, a su vez, en la situación que hace aplicable el art. 38 bis.

La disposición es coherente con el sistema general de la ley, pues las personas jurídicas no son sujetos del Global Complementario y, lo que se está pagando bajo este régimen especial es, precisamente, dicho impuesto[11].

De acuerdo a la circular 46/90[12] estas rentas pasan directamente a integrar el FUT de los respectivos socios o accionistas beneficiarios de tales sumas, con derecho al crédito por el impuesto de primera categoría que haya afectado a esas rentas.

II. TRIBUTACION DE LAS RENTAS ACUMULADAS AL TERMINO DE GIRO

1. Antecedentes legislativos

1.1. Desde la reforma de la Ley 18.293 (1984) hasta el año 1990, la situación tributaria de las rentas acumuladas en el FUT al término de giro se regía por lo dispuesto en los incisos 4º y 5º del Nº 1 del artículo 54[13]:

"En los casos de término de giro los contribuyentes deberán reliquidar el impuesto correspondiente a los ejercicios en que se hayan devengado las utilidades

[10] Para los efectos de esta norma, la expresión "patrimonio neto" no comprende las pérdidas tributarias que las empresas puedan tener acumuladas en sus registros contables a la fecha de la determinación de dicho elemento, ya que por tal concepto se entiende el total del activo del contribuyente representado por inversiones efectivas (bienes y derechos), menos el pasivo exigible (deudas u obligaciones contraídas). oficio 4310 de 20.12.90 en MCT Nº 200, pág. 195.
[11] Esta exclusión constituye una interesante alternativa de elusión.
[12] (III. punto Nº 4.)
[13] Incisos incorporados al texto por la Ley 18.293.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

acumuladas no retiradas y declarar y pagar el impuesto determinado en el plazo a que se refiere el artículo 69 del Código Tributario. Este impuesto se reajustará en la forma establecida en el artículo 72".

"Para efectuar esta reliquidación se aplicará año a año la escala de tasas contenida en el artículo 52, y los créditos correspondientes, vigentes a la fecha de la reliquidación, sobre la base de la unidad tributaria de la fecha del término de giro, debiendo reajustarse las bases imponibles declaradas y el impuesto pagado, según la variación del Indice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio correspondiente o del último días del mes anterior al que se efectuó el pago del impuesto y el último día del mes anterior al del término de giro. Sin embargo, en el caso de utilidades acumuladas por períodos superiores a tres años, estos contribuyentes podrán optar por efectuar estas reliquidaciones distribuyendo el total de las utilidades no retiradas, por partes iguales, en los últimos tres años anteriores al término de giro y aplicando las normas que anteceden en todo lo que fuere pertinente".

1.2. Fue la Ley 18.897, publicada en el Diario Oficial de 09.01.90, la que incorporó el artículo 38 bis[14] con el siguiente texto:

"Los contribuyentes acogidos a las normas del art. 14 bis y 20 bis que pongan término a su giro deberán considerar retiradas o distribuidas, las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el inciso segundo del referido artículo 14 bis o en el Nº 4 del art. 33, respectivamente, incluyendo las del ejercicio".

"Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el Nº 3 del art. 54. No obstante, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar estos ingresos como afectos en el impuesto global complementario del año del término de giro, con derecho al crédito que con igual porcentaje se contempla en el Nº 3 del artículo 56"[15].

En el Mensaje con que se envió al Congreso el proyecto de esta ley se expresaba:

[14] Véase instrucciones en Circular Nº 10 de 29.01.90

[15] El mismo texto modificó el primer párrafo del Nº 3 del artículo 56 agregando a continuación de la expresión "artículo 20" la siguiente frase "o un 35% sobre las rentas o cantidades a que se refiere el artículo 38 bis". Instrucciones en circular 10 de 1990, antes citada.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

"Como se sabe, debido a que con el régimen tributario vigente sólo se gravan las rentas cuando se retiran o distribuyen las empresas mantienen utilidades en su patrimonio las cuales, por imperativo de la misma ley, se consideran retiradas o distribuidas en el caso de término de giro. Ahora bien, en la única parte en que la actual Ley de la Renta regula la situación señalada es en el art. 54, respecto del Impuesto Global Complementario, disponiendo que el empresario, socio o accionista declare esas cantidades –las que se presumen retiradas o distribuidas– reliquidando el citado impuesto personal por los ejercicio que correspondan u optativamente hasta en tres ejercicios. La forma de tributar descrita puede dar como resultado una tributación exagerada, dada la progresividad del tributo, agravada por la presunción de haber sido percibida la renta, en circunstancias que tal decisión corresponde más bien a la empresa que a los socios o accionistas".

"Por las circunstancias anotadas, se propone un régimen común de tributación en el caso de término de giro, fijándose al efecto –a nivel de la empresa– un impuesto único del 35% cuya tasa es similar a la del impuesto adicional. No obstante, en el caso de los empresarios, socios o accionistas que hayan percibido efectivamente las utilidades determinadas al momento del término de giro, se permitirá a éstos declarar esas cantidades en el impuesto global complementario, dándose de crédito el tributo equivalente al 35% pagado en la empresa, con derecho a devolución por el exceso, a fin de regular su tributación a niveles que correspondan en el gravamen personal".

Hemos destacado el párrafo, con el objeto de que pueda apreciarse que la intención del Ejecutivo al proponer la opción para declarar las rentas en el impuesto global complementario se establecía respecto de las cantidades "efectivamente percibidas al momento del término de giro". Sin embargo, el texto propuesto y aprobado no contiene esta exigencia[16], estableciéndose, en cambio, las expresiones "se consideran retiradas" de modo que es perfectamente posible que al término de giro haya FUT, no haya utilidades que repartir o retirar y aún así, se aplica la tributación del 38 bis y el contribuyente podría optar por declarar esas rentas en el Impuesto Global Complementario.

1.3. La redacción actual es producto de la reforma introducida por la ley 18.985 (DO 28.06.90)[17]. Respecto de ella se ha sostenido que "el nuevo texto sólo tiene

[16] Tampoco hay referencia a ello en la circular N° 10 del 90.
[17] Véase circular 46 de 01.10.90

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

por objeto mejorar esta última opción permitiendo que el dueño, socio o accionista en vez de incluir el total de las rentas acumuladas a la fecha del término de giro en un sólo Global Complementario, el correspondiente al año del término de giro, aplique a dichas rentas una tasa equivalente al promedio de las tasas marginales más altas que lo afectaron en su Global Complementario de los tres últimos ejercicios comerciales anteriores al término de giro..."[18].

2. Tributación a nivel de empresa

"Los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa que pongan término a su giro deberán considerar, retiradas o distribuidas, las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en el artículo 14 letra A, número 3º c) o en el inciso 2º del artículo 14 bis, según corresponda, incluyendo las del ejercicio".

"Dichos contribuyentes tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, el cual tendrá el carácter de único de esta ley respecto de la empresa, empresario socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el Nº 3 del art. 54. No se aplicará este impuesto a la parte de las rentas que correspondan a los socios o accionistas que sean personas jurídicas, la cual deberá considerarse retirada o distribuida a dichos socios a la fecha del término de giro"[19].

2.1. La presunción de retiro o distribución

Uno de los problemas que genera la reforma del año 1984 es el de la fiscalización; en efecto, si el impuesto global se aplica en la medida en que las utilidades se retiran o distribuyen, es fundamental que esos "retiros" sean registrados y declarados por los contribuyentes. De esta manera quien quiera evadir el pago del Global Complementario le basta con omitir la contabilización de los retiros. En este caso, el evasor deberá adulterar sus registros contables para mantener en alguna parte de su activo[20] las sumas retiradas. De esta forma, el FUT del contribuyente registrará nominalmente inversiones que en la práctica no existen. Exagerando, podríamos llegar a un FUT vacío, es decir, consistente sólo en anotaciones contables, sin respaldo real.

[18] Manual de Consultas Tributarias T. II, Nº 201, 09/94, pág. 1049.
[19] 38 bis inc. 1º y 2º
[20] Las dificultades para alterar las otras cuentas del activo determinan que, frecuentemente, sea la "cuenta caja" la que se encuentra abultada, dando lugar a los problemas de "faltantes de caja" que más adelante analizaremos.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

En este contexto, el artículo 38 bis viene a ser, al menos teóricamente, la valla final contra la evasión: si las utilidades se retiraron sin pagar en su oportunidad los impuestos correspondientes, la presunción[21] de retiro o distribución de ellas al término del giro (existan o no materialmente en la empresa) permite, aun cuando sea con retraso, evitar el perjuicio al interés fiscal. En otras palabras, si existiendo FUT no hubiera utilidades susceptibles de ser materialmente retiradas o distribuidas, ello no sería obstáculo para la procedencia del impuesto.

Conforme a lo expresado, para que proceda la presunción del 38 bis es requisito sine qua non que al término de giro haya utilidades no retiradas; es decir, que haya FUT positivo; si éste no existiere o fuera negativo, ¿qué podría presumirse retirado? Lo dicho excluye:

a) cualquier relación entre la situación en análisis (art. 38 bis) y la suerte de los retiros en exceso pendientes de tributación al término de giro. Recordemos que de acuerdo al artículo 14 A.1. letra a) y b) los retiros efectivos[22] tributan siempre que haya FUT y hasta el monto de éste; los excesos que pudieren producirse y que no hayan sido absorbidos por el FUT, "se considerarán realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables"; los remanentes que subsistieren continúan con la tributación postergada hasta que se generen las utilidades necesarias para imputarlos.

Si al término de giro[23] aún subsisten retiros con la tributación pendiente por no haberse generado utilidades en los términos antes referidos, debe concluirse, a falta de norma expresa en contrario, que nunca ha existido obligación tributaria respecto de esos retiros ya que, según las expresiones legales, ellos "se considerarán realizados en..." el o los ejercicios en que existan utilidades tributables. Si efectuados los retiros nunca hubo utilidades tributables o ellas fueron insuficientes, no se da –por la presunción legal– el supuesto de "devengo" del tributo (el retiro), que hace nacer la obligación tributaria[24]; y

b) Las rentas efectivamente retiradas o, presuntamente retiradas en el ejercicio conforme a otras disposiciones legales. Estas tributan como rentas del ejercicio, de acuerdo a las normas generales. Insistimos entonces que el art. 38 bis

[21] Se trata sin duda de una presunción de derecho, aun cuando se utilicen las expresiones "se consideran..."
[22] De acuerdo al art. 21 los retiros presuntos se gravan, con independencia del resultado tributario, en el ejercicio en que se materializa el desembolso.
[23] Naturalmente la situación es distinta si el fallecimiento de un socio no acarrea la disolución de la sociedad V. Of. 2331 del 2005.
[24] V. Oficio 3796 del 2005.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

sólo regula la situación tributaria de las rentas no retiradas registradas en el FUT al término de giro.

2.2. Sujeto pasivo

Aun cuando el impuesto adeudado es el Global Complementario de los "dueños de la empresa", la ley otorga el carácter de sujeto pasivo de este impuesto a la "empresa". En efecto, el inciso segundo de la norma en análisis dice: "Dichos contribuyentes", expresiones referidas a los enunciados en el inciso anterior, esto es "los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa", en otras palabras, las empresas.

Se trata sin duda de una desafortunada decisión legislativa que debilita el papel de "último control" que la disposición debiera cumplir. Los verdaderos deudores son, en cuanto contribuyentes de global, personas naturales que legalmente responden con todo su patrimonio. Si la obligación tributaria se ha traspasado a la empresa y ésta es de responsabilidad limitada, la norma pierde en gran medida eficacia.

El impuesto del 35% tendrá –dice la ley– el carácter de único "respecto de la empresa, empresario socio o accionista". De ello resulta que, cumplida esta obligación por la empresa, se extingue la deuda que tenían las utilidades registradas en el FUT. Asimismo, si la empresa no puede o en definitiva no paga, los dueños de ella no tienen responsabilidad tributaria respecto del referido impuesto.

2.3. Tasa del impuesto: 35%

2.4. Base imponible[25]

La base imponible está constituida por "las rentas o cantidades determinadas a la fecha del término de giro, en la forma prevista en el artículo 14 letra A, número 3º a) o en el inciso 2º del artículo 14 bis, según corresponda, incluyendo las del ejercicio"[26]. De acuerdo a la parte final del inciso 2º, se excluye la parte que corresponda a los socios o accionistas que sean personas jurídicas.

"Las rentas o cantidades distribuidas en una fecha anterior a la fecha en

[25] Para mayores explicaciones véase circular 46 de 1.10.90. III.2.
[26] El detalle de los valores registrados en el FUT a considerar para estos efectos puede consultarse en circular 46/90 Cap. III punto 2.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

que se efectúa el término de giro, deberán tributar con los impuestos global complementario o adicional de acuerdo con las normas generales que regulan estos tributos, por el ejercicio comercial en que ocurre el cese de las actividades (en el mes de abril del año siguiente). Igual tratamiento corresponderá respecto de los retiros de ejercicios anteriores y cuyo exceso se imputa a las utilidades tributables al término de giro"[27].

2.5. Crédito contra el impuesto del 35%

Atendido que el impuesto establecido en el art 38 bis es, o pretende ser, el equivalente al global adeudado por los dueños de la empresa, debiera, para mantener la coherencia del sistema, permitir la deducción del impuesto de primera categoría que haya afectado a las referidas rentas. De ahí que el legislador declara expresamente, que el impuesto que en este artículo se consagra "tendrá el carácter de único de esta ley"; olvidó sin embargo establecer la forma en que tal carácter se materializaría. Esta omisión ha sido subsanada por el Servicio de Impuestos Internos, quien autoriza para deducir, del monto del impuesto determinado, el "crédito por concepto de primera categoría por aquellas rentas que se afectaron con este tributo incluso en el mismo ejercicio" (circular 46/90).

2.6. Devengo y exigibilidad

La ley nada dice en cuanto a la oportunidad en que se devenga y paga el impuesto único del 35%. Teniendo presente que, conforme al art 38 bis, los contribuyentes "deberán considerar retiradas o distribuidas las rentas" al producirse el término de giro, debe concluirse que el devengo se produce al acaecer el hecho material del cese de las actividades.

En cuanto al plazo para declarar y enterar el impuesto las instrucciones administrativas, aplicando lo dispuesto en el artículo 69 Nº 2 de la LIR establecen que esas obligaciones deben cumplirse dentro de los dos meses siguientes al cese de las actividades[28].

De modo que si el contribuyente no da aviso oportunamente y/o no cumple con el pago del impuesto que afecta a las utilidades no retiradas, se aplicarán

[27] Circular 46/90 Cap III Nº 2 d) 1 Igual norma se aplica respecto de los gastos rechazados.
[28] V. Oficio 5380 del 2003. Por lo demás, ésta era la norma aplicable en la primera regulación establecida por la reforma del año 1984, la que se remitía al plazo "a que se refiere el artículo 69 del Código Tributario".

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

los recargos correspondientes de acuerdo con el art 53 del CT a contar del vencimiento del referido plazo de 2 meses.

3. La tributación a nivel de los dueños de la empresa (El global especial)

3.1. Alcance del derecho a "opción" establecido en el inciso 3º

Como se ha explicado, no existe obligación tributaria alguna para los dueños de la empresa respecto de las utilidades registradas en el FUT al término de giro.

Sin embargo, "este gravamen puede ser excesivo considerando la situación tributaria personal del empresario, socio o accionista. En atención a ello, la ley les ofrece la posibilidad de declarar esas utilidades como rentas afectas a Global Complementario, aplicándoles el promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que lo hayan afectado en los tres ejercicios anteriores al de término de giro"[29].

Esta "posibilidad" se encuentra consagrada en el inciso 3º del artículo 38 bis, en los siguientes términos:

"No obstante, el empresario, socio o accionista, podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas, como afectas al impuesto global complementario[30] del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

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

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

[29] Mensaje de la Ley 18.897.
[30] La redacción legal, en cuanto permite optar por declarar las rentas en global, excluye de su aplicación a los contribuyentes afectos al Impuestos Adicional. Véase Nº 5 de la Circ. 46/90.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

La redacción del texto en análisis no ha sido afortunada; en efecto, ella induce a error al expresar que "el empresario, socio o accionista, podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas, como afectas al Impuesto Global Complementario...", ¿pueden entonces los dueños de la empresa decidir que ésta no pague el impuesto del 35%, aplicando en cambio el global especial del inciso tercero?

Una lectura más detenida[31] lleva necesariamente a concluir que la opción no se establece entre el inciso primero y el tercero; el impuesto del 35% no es optativo, siempre procede; lo que los "dueños" de la empresa –personas naturales– pueden elegir es si se acogen o no a lo dispuesto en el inciso tercero. En otras palabras, después de extinguida la obligación tributaria por la empresa, los "dueños de ésta" que así lo deseen, pueden "reliquidar" ese impuesto[32], aplicando las normas especiales que la disposición establece.

Conforme a lo expuesto en los párrafos anteriores, el inciso 3º del artículo 38 bis no es una mera opción; en nuestra opinión el legislador establece un tributo de aplicación opcional; en este sentido, la ley otorga al empresario individual, socio o accionista un derecho, cual es el de aplicar a las utilidades que la ley presume retiradas al término de giro, una carga tributaria que puede ser más favorable a sus intereses.

La obligación tributaria a que da origen tiene, para los efectos de su determinación, sus propios elementos: sujeto pasivo, base y tasa; señala asimismo la ley la oportunidad para el pago.

3.2. Determinación del "global especial".

3.2.1. La base imponible

3.2.1.1. Para la determinación del impuesto el legislador considera como base imponible:

– "Las rentas o cantidades referidas"; esto es, las utilidades registradas en el FUT que se consideraron retiradas para la aplicación del impuesto a nivel de la empresa.

– Aunque la ley no lo dice expresamente, un análisis armónico de la norma respalda la posición del SII[33] en orden a que de ellas debe deducirse el monto del

[31] En especial, la circunstancia de que se conceda el crédito del artículo 56, número 3), con tasa de 35%.
[32] Conforme al texto legal se trataría del Global Complementario calculado de acuerdo a las normas especiales que establece, nos parece más apropiado hablar de "reliquidación" del impuesto del 35%.
[33] Circular 46 de octubre del 90.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

impuesto único del 35%[34]. De modo que si las rentas registradas en el FUT ascienden a $ 10.769.230[35], la base imponible, deducido el impuesto del 35%, será de $ 7.000.000.

– La cantidad así determinada debe reajustarse en la variación del IPC correspondiente al período comprendido entre el término de giro y el 31 de diciembre del ejercicio comercial respectivo, y

– Por disposición del inciso final del artículo 38 bis debe incrementarse la base en el monto del crédito del 35% que el inciso final otorga a los dueños de la empresa[36].

3.2.1.2. La base imponible tratándose de empresas colectivas

El legislador olvidó que tratándose de empresas colectivas la base imponible debería fragmentarse de modo que, cada uno de los sujetos pasivos de este impuesto especial, sustitutivo del global, pagara la parte que le correspondiere. Constituye sin duda un vacío legal cuya integración no se presenta del todo fácil.

La primera cuestión que se plantea es decidir si el principio de legalidad permite llenar este vacío por la vía analógica. Si la respuesta fuere afirmativa, podría sostenerse que, en cuanto el artículo 38 bis "considera retiradas" las utilidades registradas en el FUT al término de giro, estamos en presencia de "retiros presuntos" y, en consecuencia, se rigen por lo dispuesto en el artículo 54 Nº 1 inciso 3º, es decir, las utilidades se "entenderán retiradas" por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

Sin embargo, ¿no debiera considerarse el que durante la vida de la empresa los dueños han tributado por los retiros "realmente efectuados", prescindiendo de su participación en las utilidades? ¿No debiera por tanto ser esta la oportunidad para "ajustar las cuentas tributarias"?

La circular 46/90[37] ha recogido ambos criterios: "Cuando los socios de sociedades de personas opten por declarar las rentas provenientes del término de giro como afectas al impuesto Global Complementario... las citadas rentas o cantidades se entenderán retiradas de las sociedades que ponen término a su giro,

[34] En efecto, la parte final del Nº 2 del art. 38 bis ordena agregar a la base del impuesto el 35%, obligación que no tendría sentido si el impuesto estuviere comprendido en la base.
[35] Para efectos de los ejemplos se consideran los valores utilizados en las instrucciones del SII para la Operación renta AT 2005.
[36] Legalmente el incremento del 35% no está condicionado a que el impuesto a nivel de empresa se encuentre pagado al ejercer la opción; volveremos sobre esta materia más adelante.
[37] Circular 46/90 III.5.c)

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

de acuerdo al porcentaje de participación social que le corresponda al socio en las utilidades de la empresa de acuerdo al respectivo contrato social".

Y, agrega: "No obstante lo anterior, los socios de sociedades de personas podrán –para el solo efecto de determinar la parte que les corresponda en el saldo pendiente de retiro– considerar el porcentaje que resulte de la relación de los retiros afectos a los impuestos personales de cada socio, en el total de dichas cantidades retiradas desde que se generó un saldo positivo que se mantuvo en este carácter hasta el término de giro –según registro en el libro del FUT–, para asignarse a cada socio la porción que corresponda de este saldo hasta completar su participación contractual o el total al socio que efectuó retiros inferiores a esta participación".

Al igual que en el caso anterior, tratándose de los accionistas tampoco existe norma; ello no implica que no tengan derecho a ejercer la opción, porque la situación es igual a la de los socios y, porque expresamente el texto se los reconoce: "No obstante, el empresario, socio o accionista, podrá optar por declarar las rentas o cantidades referidas..." ¿Cómo se concilia esta conclusión que fluye de la literalidad del texto con la realidad práctica de las sociedades anónimas? En otras palabras, ¿cómo se procede si al término de giro hay FUT, pero no utilidades que distribuir?

La integración de la norma se presenta en este caso más difícil que en el anterior. Los accionistas no tienen, en el régimen general, "retiros presuntos" y, cuando excepcionalmente la ley los contempla (art. 21), pone la tributación de cargo de la sociedad anónima.

¿Debe entonces aplicarse –como lo hace la circular 46/90– el ejercicio de la opción sólo respecto de las rentas que se les distribuyan con motivo del término de giro?[38].

No compartimos la posición administrativa; porque la ley les otorga expresamente y en forma no condicionada el derecho al régimen opcional[39]. Es indudable que la aplicación de éste a los accionistas de las sociedades anónimas abiertas, no condicionado al reparto de las utilidades, resulta difícil; no se presenta igual grado de dificultad en las sociedades anónimas cerradas.

Volvemos entonces al comienzo; si el texto legal no condiciona la opción, ¿cómo asignar las utilidades registradas en el FUT para la aplicación de esta

[38] Circular 46/90 III 5 c) parte final. La circular expresa, sin mayores explicaciones, que "el accionista deberá declarar las rentas percibidas provenientes del término de giro".
[39] Debe recordarse además que el mensaje con que se envió al Congreso el proyecto de la Ley 18.897 hacía mención expresa a esta exigencia y que el texto definitivo no acogió.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

alternativa? Mientras no se legisle, nos inclinamos por integrar la norma "considerando" distribuidas las utilidades registradas en el FUT al término de giro en la misma forma que se haría si ellas pudieran repartirse.

3.2.2. Tasa del impuesto

3.2.2.1. Regla general

Las rentas registradas en el FUT al término de giro han sido generadas en varios ejercicios y se han acumulado porque el contribuyente decidió acoger el incentivo que le otorga la reforma del año 1984. El razonamiento legal entonces es permitir que al retirar dichas utilidades al término de giro, aplique una tasa similar a la que las habría afectado si se hubiesen retirado en el ejercicio en que se devengaron[40].

Sin duda una "reliquidación" en estos términos sería engorrosa; de ahí que el texto incorporado por la Ley 18.897 optó por un sistema que permitiera en forma expedita obtener la finalidad perseguida. Para ello se dispuso que "a estas rentas o cantidades se les aplicará una tasa de Impuesto Global Complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa a la que se pone término tuviera una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se calculará por los ejercicios de existencia efectiva. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales".

Por tanto, quien desee acogerse al régimen opcional deberá tener a la vista las declaraciones del Global Complementario de los 3 ejercicios anteriores a aquel en que se hace término de giro[41]. El monto de la base imponible del impuesto global de cada uno de esos ejercicios indicará hasta qué tramo de la escala del Impuesto Global Complementario alcanzó esa renta, y será el promedio de esas tasas marginales el que se aplicará a las rentas acumuladas que le correspondan.

[40] Así se estableció en la reforma del año 83, véase: Antecedentes legislativos
[41] Así, si éste tiene lugar en marzo del 2005, las declaraciones anuales a considerar serán las de los AT 2005, 2004 y 2003.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

3.2.2.2. Situaciones especiales

– Empresa con existencia inferior a tres ejercicios. En este caso se estará, dice la ley, al promedio de las tasas correspondientes a los ejercicios de existencia efectiva.

– Empresa con existencia sólo en el ejercicio de término de giro.

Considerando el supuesto de hecho, la situación en análisis no genera problemas; las rentas registradas en el FUT al término de giro corresponden a un solo ejercicio, de ahí que el legislador establezca en la parte final del inciso tercero, en el régimen opcional, que "si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales". ¿Qué significa esto?

Para comprenderlo, ejemplifiquemos: una empresa inicia actividades el 1 de enero del año 2005, y las termina el 31 de octubre del mismo año. Las utilidades del ejercicio ascienden a $ 40.000.000, de los cuales 30 millones han sido retirados, quedando por tanto registrados en el FUT al término del giro $ 10.000.000.

Esta empresa deberá pagar, dentro de los dos meses siguientes al término de giro, es decir hasta el 31 de diciembre del 2005 el impuesto de primera categoría por las utilidades del ejercicio, y el impuesto del 35% sobre las rentas pendientes de retiro, registradas en el FUT, las cuales, como hemos dicho, se presumen retiradas.

Los "dueños" de la empresa, personas naturales, deberán declarar en abril del 2006 los retiros que efectuaron antes del término de giro y, si lo desean, podrán ejercer la opción del "global especial" respecto de las sumas no retiradas a esa fecha; claro que, en este caso, como se trata de un solo ejercicio, no existe distorsión que deba corregirse a través de los promedios de tasa de los ejercicios anteriores, por eso el legislador establece que esas rentas no retiradas al término de giro tributarán de acuerdo a las normas generales. Volvemos a la pregunta: ¿Qué significa esto? ¿Deben colacionar los retiros efectuados antes del término de giro y, los presumidos por el 38 bis y aplicar al conjunto la escala progresiva?

En las instrucciones impartidas para los efectos de la operación renta A.T. 2005, bajo el título "Reliquidación del Impuesto Global Complementario por Término de Giro", se expresa:

"De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, las

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

empresas o sociedades acogidas a las modalidades de tributación establecidas en la letra A) del artículo 14 ó 14 bis de la Ley de la Renta que pongan término de giro a sus actividades, por las rentas pendientes de retiro o distribución a dicha fecha, quedarán afectas a un impuesto de 35%, tributo que tiene el carácter de único a la renta respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable en la especie lo dispuesto en el Nº 3 del artículo 54 de la Ley.

"No obstante la tributación anterior, el empresario, socio o accionista podrá optar por declarar las rentas provenientes del término de giro como afectas al Impuesto Global Complementario del año en que ocurre el cese de actividades, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) ...

b) Si la empresa que pone término de giro hubiera existido sólo durante el ejercicio en el cual ocurre el cese de las actividades, ...las citadas rentas provenientes del término de giro tributarán con el impuesto global complementario como rentas de ese ejercicio de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo.

c) Del impuesto resultante de algunas de las modalidades de tributación antes indicada[42], el contribuyente podrá rebajar como crédito el impuesto único de 35% que declaró y pagó la empresa sobre tales rentas. Para estos efectos el citado crédito deberá agregarse a la base imponible del impuesto en la forma señalada en el inciso final del Nº 1 del artículo 54 de la ley[43].

En la práctica, si bien ambos retiros se declaran conjuntamente como retiros del ejercicio, se registran separadamente en el formulario. De donde resulta que para aplicar la escala progresiva configuran una sola base; ésta se incrementa con los créditos correspondientes al impuesto de primera categoría pagado por la empresa y con el impuesto del 35% aplicado sobre los retiros presuntos del 38 bis. Del Impuesto Global determinado se deducen los referidos créditos conforme a la regla general[44].

– Contribuyentes que no han tenido rentas que declarar o cuyas rentas, en los tres ejercicios anteriores al término de giro, han quedado comprendidas en el tramo exento.

[42] Los destacados son nuestros.
[43] Circular 4 de 19.01.05.
[44] Véase suplemento tributario operación renta, instrucciones línea 1 letras D y E.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

No tiene regulación legal; el Servicio ha instruido que, cuando –no obstante que la empresa que pone término de giro tiene una existencia efectiva igual o superior a un año– no sea posible determinar la tasa promedio, ya sea porque el empresario individual, socio o accionista en esos períodos tributarios no estuvo obligado a declarar Impuesto Global Complementario o quedó exento o no imponible respecto del citado impuesto personal, se les aplicará la escala del impuesto como si fueran rentas del ejercicio[45].

– Contribuyentes que, en alguno de los tres ejercicios a considerar para el cálculo de la tasa promedio, no han tenido rentas que declarar o han quedado en el tramo exento.

Tampoco tiene solución legal. Según el criterio administrativo[46], para determinar la tasa promedio se suman las tasas existentes y se dividen por el número de años que corresponda, excluyendo aquellos en que no tributó. Así, si en los ejercicios 2000 a 2002 en los dos primeros años la tasa marginal fue de 35% y 15% respectivamente y en el tercero no existe tasa marginal, el total, esto es 50%, se divide por 2 dando una tasa promedio de 25%; si sólo hubiere tributado en uno con una tasa marginal del 15%, esa será la tasa promedio aplicable.

El vacío legal en las dos últimas situaciones debe ser resuelto a la brevedad por el legislador; en especial respecto del contribuyente que en los tres ejercicios haya quedado exento pues, en tal caso, se le estaría sometiendo a un tributo creado administrativamente.

– Contribuyente, socio de sociedad de personas, que adquiere derechos sociales en alguno de los tres ejercicios anteriores al del término de giro.

De acuerdo a las instrucciones administrativas, "el socio que tiene la posibilidad de reliquidar su Impuesto Global Complementario, en la forma que lo dispone la norma en cuestión, es el socio que adquirió parte de los derechos de la referida sociedad y, por lo tanto, a la fecha del término de giro tiene la calidad de socio vigente; en este caso la tasa promedio a que alude el mencionado precepto legal debe calcularse considerando su situación tributaria particular, esto es, teniendo presente las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado a ese

[45] Circular 46/90 Cap. III Nº 5, letra b) 2.
[46] Suplemento... cit. Pág 107.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

contribuyente en los períodos en que la empresa tuvo una existencia superior a un año, con un límite de tres períodos tributarios consecutivos anteriores al término de giro"[47].

– La determinación de la tasa promedio en la ficción del artículo 5º de la LIR.

Recordemos que, de acuerdo al artículo 5º de la Ley de la Renta, mientras no se determinen las cuotas que correspondan a los comuneros de una comunidad hereditaria, "el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido".

Transcurrido el plazo de tres años que establece la citada disposición (si no se hubiese efectuado la partición o convertido la empresa individual en sociedad) deberá procederse al término de giro. Considerando que, de acuerdo al artículo 5º, "se computa como año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año", el término se producirá necesariamente al 31 de diciembre del tercer año, debiendo darse el aviso y pagar el impuesto del 35 % a más tardar el 28 de febrero del año siguiente.

En este caso, el ejercicio de la opción debe hacerse en abril de ese año, "a nombre del difunto", considerando para ello las tasas marginales que a aquél correspondieron –en virtud de la ficción– en los tres ejercicios anteriores (el del fallecimiento y los dos siguientes); en otras palabras no tiene importancia para efectos de la reliquidación las tasas marginales que se hayan aplicado a los herederos.

3.3. Ejercicio de la opción

3.3.1. Como hemos señalado, el impuesto del 35% de cargo de la empresa debe pagarse dentro del plazo que establece el art. 69 del C. Tributario. La opción, en cambio, se ejerce dentro del plazo general para presentar las declaraciones anuales, esto es, en abril del año tributario respectivo.

Un ejemplo nos permitirá apreciar la importancia del lapso que exista entre ambas declaraciones[48]:

[47] Oficio 2550 de 27. 05. 03. No deja de llamar la atención el criterio transcrito, toda vez que abre una vía de evasión bastante interesante.
[48] Hemos utilizado el ejemplo contenido en el suplemento tributario AT 2005.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

- Término de giro empresa individual al 28.02.05	
- Rentas pendientes de retiro, actualizadas a esa fecha	$ 10.769.230
Tributación a nivel de empresa	
- Impuesto del 35%	$ 3.769.230,5
- Deducción Impuesto 1ª Categoría[49]	- 1.830.769
- Impuesto a pagar al término de giro (vencimiento. 28.04.05)	$ 1.938.461,5
Declaración del empresario abril 2006	
- Rentas pendientes de retiro actualizadas[50] (excluido el impuesto del 35%)	$ 7.042.000
- Rentas incrementadas por crédito del 35% (7.042.000: 0,65)	$ 10.833.846
- Impuesto determinado[51] $10.833.846 x 7%	$ 758.369
- Deducción art. 56 Nº 3 con tasa 35% (10.833.846 x 0,35)	- 3.791.846
- Remanente a favor del empresario	($ 3.033.477)

El ejemplo permite apreciar que en definitiva el empresario pagará un impuesto de $ 758.369; suma que corresponde al 7% de las utilidades acumuladas; la diferencia de $ 3.033.477, producto de la aplicación de este "global especial", le será reembolsada, conforme a las reglas generales, dentro del mes siguiente a la presentación de la declaración, es decir, dentro del mes de mayo del año tributario respectivo.

Por tanto, en cuanto mayor sea el plazo entre el término de giro y el de la devolución, mayor será el costo financiero que deberá soportar el contribuyente.

3.3.2. De acuerdo a las instrucciones administrativas, si en el ejercicio de la opción la

[49] Supuesto que dichas rentas se afectaron, en su oportunidad, con la tasa del 17%.
[50] Actualizadas desde el término de giro hasta el cierre con desfase de un mes: factor supuesto 1,006.
[51] Supuesto: tasas marginales de los ejercicios 2002, 2003 y 2004: 5, 10, 5%. Tasa promedio: 6,66 %; según instrucciones administrativas (vid. Suplemento, cit.) la alícuota se expresa en cifras enteras; las fracciones inferiores a 50 se eliminan, las superiores se elevan al entero.

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

tasa promedio excede del 35%, resultando una diferencia "en contra" del empresario socio, o accionista, no procede pago alguno[52].

3.3.3. La reliquidación del impuesto del 35% es decisión individual.

La jurisprudencia administrativa también ha señalado que "algunos socios de la sociedad que alude en su escrito pueden optar por reliquidar su impuesto de Global Complementario por las rentas que les corresponden del término de giro, y los demás socios no optar por tal normativa, quedando en todo caso cumplida la tributación respecto de las rentas provenientes del término de giro y que correspondan a las personas antes indicadas, con el impuesto único de 35% que debe declarar y pagar la sociedad que cesa sus actividades"[53].

3.3.4. Si en el mismo ejercicio en que se ejerce la opción el contribuyente declara Impuesto Global Complementario por otras rentas, no debe incluir en la base imponible de dicho impuesto (para los efectos de lo establecido en el art. 54 Nº 3) aquellas que son objeto de la "reliquidación"; ello, por cuanto, según el criterio administrativo, no se trata de rentas exentas de dicho impuesto, toda vez que "son gravadas en su totalidad con el Impuesto Global Complementario con una tasa especial..."[54].

3.3.5. ¿Es necesario, para el ejercicio de la opción, que el impuesto del 35% se encuentre pagado a la fecha de la reliquidación?

La ley no se refiere a este aspecto en forma expresa; sin embargo, la circunstancia de que el art. 38 bis en su número 2 se remita al crédito del 56 Nº 3 ("la misma tasa con que se gravaron) permite sostener que el impuesto del 35% debe estar pagado.

No obstante, creemos que nada impide que el impuesto del 35% se pague con retraso de modo de acercar, cuanto sea posible, el pago con la devolución. Claro está que, la onerosidad de la mora tributaria puede no hacer aconsejable esta solución. Más acertado es postergar el término de giro hasta el mes de diciembre del ejercicio comercial; en tal caso el aviso y el pago del 35% debería hacerse a más tardar en el mes de febrero del A.T. respectivo y la devolución tendría lugar en el mes de mayo.

Las fechas de pago del 35% y de reliquidación por parte de los socios pueden presentarse "cercanas"; ello llevó a un contribuyente a consultar al Servicio de Impuestos Internos "si la disolución y término de giro de una sociedad se

[52] Suplemento Tributario, renta 2005 instrucciones línea 45.
[53] Oficio Nº 5380, de 28.10.2003.
[54] Circular 46/90 capítulo III Nº 5 d).

Artículo: El fondo de utilidades tributables (FUT) al término de giro (art. 38 bis)
Revista: Nº215-216, año LXXII (En-Jun, 2004)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

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

realiza en el mes de febrero del ejercicio comercial 2004, la obligación para la sociedad que se disuelve de pagar el impuesto único de tasa 35% señalado en el artículo 38 bis de la Ley de la Renta (pago que debe efectuar a más tardar en el mes de abril), ¿podría compensarse de forma inmediata con las eventuales devoluciones que se tendrán que realizar posteriormente (o sea, en el mes de mayo del 2004) a alguno de sus socios, sólo pagándose por el saldo que efectivamente no sea cubierto por el crédito en cuestión?

Ante esta consulta, el Servicio sostuvo correctamente, en nuestra opinión, que: "...no es posible lo que se solicita en el escrito, atendido que lo requerido no se ajusta a lo dispuesto por el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, debido a que la tributación que afecta a la empresa o sociedad conforme a dicho precepto legal es totalmente independiente de la imposición que grava a sus propietarios, socios o accionistas. En efecto, los impuestos que afectan a las empresas o sociedades que ponen término de giro y que tienen un saldo de FUT a la fecha del cese de sus actividades (Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Unico del 35% del artículo 38 bis de la LIR), en virtud de lo dispuesto por el artículo 69 N° 2 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo preceptuado por el artículo 69 del Código Tributario, deben declararse dentro de los 2 meses siguientes al término del giro de las actividades; mientras tanto que los impuestos que afectan a los propietarios, socios o accionistas de las referidas empresas o sociedades por las rentas que les correspondan del término de giro, se declaran en el mes de abril del año tributario correspondiente, oportunidad en la cual las personas antes señaladas pueden optar por efectuar la reliquidación de su Impuesto Global Complementario, conforme a lo prescrito por el inciso tercero del citado artículo 38 bis de la ley del ramo"[55].

Compartimos lo sostenido por el Servicio en cuanto a la improcedencia de la compensación ya que no se dan los supuestos legales; específicamente no hay dos personas deudoras y acreedoras recíprocas, hay tres: el Fisco acreedor del impuesto del 35%, la empresa deudora de dicho impuesto y los dueños de la empresa acreedores del Fisco en virtud del "global especial".

Desde otro ángulo, en el caso planteado ambas deudas no son exigibles; en efecto, de acuerdo a lo expresado en el inciso tercero del art. 38 bis el contribuyente puede optar por declarar las rentas "como afectas al Impuesto Global Complementario del año del término de giro"; es decir, del año tributario correspondiente a aquel en que se puso término al giro. En otras palabras, para reliquidar en abril de un año tributario cualquiera se debe haber efectuado término de giro a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio comercial anterior.

[55] Véase oficio N° 5380, de 28.10.2003.