

Título: Cálculo del Impuesto Único Sustitutivo al FUT, cuando las acciones o derechos sociales han sido entregados en usufructo.

Resumen: En el caso del cálculo de la tasa variable para el Impuesto único sustitutivo al FUT, en donde las acciones o derechos sociales hayan sido otorgadas en usufructo, se deberá considerar las tasas de impuesto global complementario que hayan afectado al nudo propietario.

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14, LETRA A) – LEY N° 20.780, DE 2014, ARTÍCULO 3 TRANSITORIO, NUMERAL I – CIRCULARES N°S 17 Y 39, DE 2016. (ORD. N° 2896, DE 20.10.2016)

Impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, en el caso particular de acciones entregadas en usufructo.

I.- ANTECEDENTES.

1.- La presentación relata el caso de unas sociedades anónimas, las cuales estarían evaluando la posibilidad de acogerse al régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas en el Registro FUT contenido en el artículo tercero transitorio, numeral I.-, N° 11 de la Ley N° 20.780, complementado por el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899.

Dichas sociedades, las cuales determinan sus resultados reales conforme a renta efectiva según contabilidad completa, iniciaron sus actividades con anterioridad al 1° de diciembre del año 2015, manteniendo al término del año comercial 2015 un saldo de utilidades no distribuidas pendientes de tributación con Impuesto Global Complementario (IGC).

Las acciones de dichas sociedades habrían sido entregadas en usufructo a personas naturales, siendo también personas naturales los nudos propietarios de ellas.

Considerando que tanto los nudos propietarios como también los usufructuarios de las acciones emitidas por las mencionadas sociedades serían personas naturales contribuyentes de IGC, y no se habrían verificado ventas, cesiones o transferencias de acciones con posterioridad al 1° de diciembre del 2015, la presentación considera que las sociedades cumplirían con los requisitos para aplicar la tasa variable a que se refiere el inciso segundo de la letra e) del Artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, consistente en el "*promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa al 31 de diciembre del 2015 o 2016, según corresponda, de las tasas más altas del Impuesto Global Complementario que les haya afectado en los 3 últimos años tributarios respectivamente*".

2.- Basándose en las definiciones de dominio y de usufructo de los artículos 582 y 764 del Código Civil, indica que el derecho de usufructo supone la coexistencia de dos derechos actuales: el derecho de propiedad del nudo propietario; y el derecho real del usufructuario sobre la cosa. Según su extensión o la integridad de las facultades, la propiedad puede ser plena o nuda propiedad. El dueño y poseedor de la cosa es el nudo propietario, quien conserva la facultad de disposición, la cual define al propietario; el usufructuario, si bien es dueño y poseedor de su derecho real de usufructo, es un mero detentador de la cosa fructuaria. En el caso de las acciones de una sociedad anónima, el Artículo 46 del Reglamento de la Ley N°18.046 señala que en el usufructo de acciones, la calidad de accionista reside en el nudo propietario.

Así la presentación concluye que el "accionista" a que se refiere la Ley N° 20.780 y la Ley N°20.899 para efectos de calcular la tasa variable del impuesto sustitutivo, en el caso de las sociedades indicadas, sería el nudo propietario y, en consecuencia se deben considerar las tasas más altas de IGC de los nudos propietarios de los años tributarios correspondientes.

No pugna con la conclusión anterior el derecho del usufructuario a los frutos de la cosa fructuaria. En el caso de las acciones de una sociedad anónima, los frutos que produce la cosa son civiles, y consisten en los dividendos que la sociedad distribuye, que obviamente pertenecen al usufructuario.

3.- Añade que la Circular N°49, del 2016, al referirse al concepto de renta atribuida del párrafo segundo del N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), identifica como una característica de dicho concepto legal, que lo que determina la atribución de rentas a un sujeto es la relación de propiedad que dicho sujeto tiene con la empresa, comunidad o sociedad respectiva que realiza la atribución, en calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la misma. Así, según indica la Circular, basta con conservar la nuda propiedad de la empresa, de las cuotas, derechos sociales o acciones, según corresponda, para tener la calidad de propietario, comunero, socio o accionista a quién se atribuyen las rentas que la ley establece.

La norma jurídica cuando define renta atribuida, utiliza un concepto equivalente al que emplea para regular el impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016. Ambas normas se refieren, en distinto orden, pero con idénticas palabras, al "socio, comunero o accionista". En consecuencia, si para la definición de la renta atribuida, el Servicio de Impuestos Internos considera que el nudo propietario es el "*socio, comunero o accionista*", lo mismo debiera concluirse para los efectos de calcular la tasa variable del impuesto sustitutivo que trata la presentación.

4.- En consideración a lo anteriormente expuesto, requiere la confirmación de los siguientes criterios o bien se establezca el criterio aplicable al caso descrito:

- a) En un usufructo constituido sobre acciones de una sociedad anónima, la calidad de accionista la tiene el nudo propietario; y
- b) De acogerse las sociedades anónimas descritas al régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, a que se refiere el Artículo tercero transitorio, numeral I.-, N° 11 de la Ley N° 20.780, complementado por el Artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, la tasa variable debe calcularse utilizando las tasas más altas de IGC que afectaron a los nudos propietarios de las acciones en los años tributarios que correspondan.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo tercero transitorio, numeral I.-, N° 11 de la Ley N° 20.780¹ y en el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899², los contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) sobre la base de un balance general según contabilidad completa, pueden optar durante los años 2015, 2016 y hasta el 30 de abril del 2017, por pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos finales sobre las utilidades tributables determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del Artículo 14 de la LIR acumuladas en el FUT al término de los años comerciales 2014, 2015 o 2016, según corresponda.

Conforme a lo señalado en el Artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, cuyas instrucciones fueron impartidas a través de la Circular N° 17, del 2016, modificada por Circular N°39, de 08 de julio de 2016, aquellos contribuyentes que apliquen el impuesto sustitutivo respecto de utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del año 2015, deben ejercer dicha opción durante el año comercial 2016 y aquellos que lo apliquen respecto de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016 deben ejercer dicha opción hasta el 30 de abril del 2017. En ambos casos deben haber iniciado actividades con anterioridad al 1° de diciembre del 2015.

La tasa general del impuesto sustitutivo es de 32%. Sin embargo, aquellos contribuyentes que se encuentren conformados exclusivamente por personas naturales contribuyentes de IGC podrán aplicar, en reemplazo de la tasa de 32%, una tasa variable equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa, de las tasas más altas de IGC que les haya afectado en los 3 últimos años tributarios respectivamente.

¹ Publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.

² Publicada en el Diario Oficial el 08.02.2016.

Las instrucciones de la Circular N° 17, del 2016, en lo pertinente al cálculo de la tasa especial variable, señalan que la tasa marginal corresponde a la más alta que haya afectado al propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en su declaración anual de impuesto a la renta en cada uno de los últimos 3 años tributarios, contados hacia atrás desde el 31 de diciembre del año que corresponda³, sea que las rentas o cantidades declaradas provengan de la empresa o sociedad, o bien, se trate de otras sumas afectadas con IGC, como por ejemplo, sueldos, honorarios, rentas de capitales mobiliarios, etc.

Si el propietario, o uno o más de los comuneros, socios o accionistas, no quedaron afectos al IGC o quedaron exentos del referido tributo en uno o más de los períodos señalados, la referida tasa promedio se calculará considerando sólo aquellos períodos en que el propietario, comunero, socio o accionista se haya afectado con alguna tasa.

Las normas e instrucciones indicadas, condicionan la aplicación de la tasa variable del impuesto sustitutivo al cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos: (i) a lo menos, desde el 1° de diciembre de 2015 y hasta la fecha en que se ejerza la opción, la sociedad o comunidad contribuyente de IDPC debe estar formada exclusivamente por personas naturales contribuyentes de IGC; (ii) desde del 1° de diciembre de 2015, no debe haberse verificado la cesión, a título gratuito u oneroso, de una parte o del total de los derechos, cuotas o acciones de la entidad o sociedad contribuyente de IDPC; (iii) la tasa determinada debe ser distinta de cero, considerando la totalidad de las cantidades incluidas en la renta bruta global, y no solo aquellas percibidas o retiradas de la empresa, comunidad o sociedad o distribuidas por la sociedad anónima. Tampoco podrán aplicar la tasa variable si en los últimos 3 años tributarios, el propietario, o todos los socios, comuneros o accionistas no estuvieron afectos al IGC, al no existir tasas del referido tributo.

En caso de haberse constituido un usufructo sobre las acciones de la sociedad que pretende acogerse al impuesto sustitutivo, en la fórmula de cálculo de la tasa variable se debe considerar la tasa marginal más alta del IGC que haya gravado a los propietarios de las acciones, esto es al nudo propietario, y no al usufructuario de ellas quien conforme señala el artículo 714 del Código Civil⁴, es un mero detentador de la cosa fructuaria reconociendo dominio ajeno.

III.- CONCLUSIÓN.

En caso de existir un usufructo sobre las acciones, en el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo que grava las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del 2015 o 2016, se deben considerar las tasas marginales más altas del IGC que gravaron al nudo propietario de las acciones durante los últimos 3 años tributarios que preceden al ejercicio de la opción.


FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2896, de 20.10.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

³ Aquellos contribuyentes que ejerzan la opción el año 2016 deben considerar las tasas marginales más altas del IGC que haya gravado al propietario, socios, comuneros o accionistas en los años tributarios 2015, 2014 y 2013. Aquellos contribuyentes que ejerzan la opción el 2017 (hasta el 30 de abril), deben considerar las tasas marginales más altas de IGC que haya gravado al propietario, socios, comuneros o accionistas en los años tributarios 2016, 2015 y 2014.

⁴ El Artículo 714 del Código Civil indica: “Se llama mera tenencia la que se ejerce sobre una cosa, no como dueño, sino en lugar o a nombre del dueño. El acreedor prendario, el secuestre, el usufructuario, el usuario, el que tiene el derecho de habitación, son meros tenedores de la cosa empeñada, secuestrada, o cuyo usufructo, uso o habitación les pertenece. Lo dicho se aplica generalmente a todo el que tiene una cosa reconociendo dominio ajeno.”