

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 30 – LEY N° 21.210, ART.
VIGÉSIMO QUINTO TRANSITORIO – CIRCULAR N° 43 DE 2020
(ORD. N° 1702 DE 05.07.2021).**

Cantidades que se acogen al impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre las cantidades que se acogen al impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributarias establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, consulta la forma de registrar correctamente las cantidades que ya pagaron el impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributarias (ISFUT), según en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, y la forma en que dichas cantidades se controlan posteriormente en el registro de rentas exentas de impuestos (REX) como utilidades con tributación cumplida, solicitando confirmar que:

- 1) De acuerdo con el N° 9 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, las cantidades efectivamente gravadas con ISFUT (base imponible) pueden retirarse libremente sin considerar los órdenes de imputación.
- 2) Este Servicio, en el N° 7, letras b) y d), de la Circular N° 43 de 2020, instruye que:
 - a) La base imponible del ISFUT (sin considerar el efecto IPC para simplificar el entendimiento) se rebaja del STUT y se registra en el REX en la columna referida a rentas afectadas por el ISFUT (letra b N° 7 de la ley).

De acuerdo con la normativa vigente, respecto de saldos de utilidades disponibles al 31.12.2020, entiende que la base imponible de ISFUT mencionada en Circular N° 43 del 2020, correspondería al monto menor entre el RAI y STUT, más el reajuste por IPC, y más el incremento por IDPC, que se imputará posteriormente contra el impuesto ISFUT (en caso de ser una sociedad 14 A de la LIR al tiempo de acogerse al ISFUT).

- b) Si se pagó ISFUT dicha suma debe rebajarse de la cantidad que se registra en el REX, señalado en la letra a) anterior.
 - c) Con la declaración y pago del ISFUT, la base imponible, se entiende que cumplió totalmente su tributación con los impuestos finales.

II ANÁLISIS

El artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 permite a los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría (IDPC) sobre la base de un balance general según contabilidad completa optar por pagar, a título de impuesto de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), un tributo sustitutivo de los impuestos finales (también denominado ISFUT), con tasa de 30% sobre una parte o el total del saldo de utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas hasta el 31.12.2016, cuyas instrucciones fueron impartidas mediante la Circular N° 43 de 2020 (complementada por la Circular N° 39 de 2021).

- 1) En cuanto al orden de imputación para retirar las cantidades acogidas al ISFUT, el N° 9 de artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 establece que las cantidades efectivamente gravadas con ISFUT, una vez declarado y pagado dicho impuesto, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Los contribuyentes que paguen, remesen al exterior, abonen en cuenta o pongan a disposición estas cantidades, no deberán efectuar la retención de impuesto que establece el N° 4 del artículo 74 de la LIR.

Por su parte en el N° 10 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 establece que si las cantidades afectadas con el impuesto sustitutivo fueren retiradas o distribuidas a un contribuyente de IDPC que tribute en base a renta efectiva determinada en base a contabilidad

completa, deberán ser incorporadas al registro correspondiente al momento de su percepción, pudiendo ser retiradas o distribuidas a contar de tal fecha en cualquier momento, sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR o el tipo jurídico de la empresa de que se trate.

Al respecto, sobre los efectos de la declaración y pago del ISFUT, la letra e) del N° 7 de la Circular N° 43 de 2020 reitera que las cantidades afectadas con el ISFUT podrán, una vez declarado y pagado dicho tributo, ser retiradas, remesadas o distribuidas, en la oportunidad en que el contribuyente estime conveniente. Además, que el retiro, remesa o distribución de tales utilidades podrá ser efectuado con preferencia a cualquier otra suma, vale decir, sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR a la fecha del respectivo retiro, remesa o distribución.

- 2) A partir de lo anterior, y en cuanto la forma de determinar la base imponible del ISFUT, la letra b) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 establece el procedimiento para determinar el saldo de utilidades al 31.12.2020 o 31.12.2021 susceptibles de acogerse a esta opción, determinadas por los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente desde el 01.01.2020, quienes pueden acogerse al pago del ISFUT durante el año 2021 o entre enero y el último día hábil de abril del 2022, respectivamente.

- a) Para el ejercicio consultado, el procedimiento para determinar el monto o base imponible que puede sujetarse al pago del ISFUT se puede resumir del siguiente modo:

- (i) Se establece el monto menor entre el saldo del registro SAC al 31.12.2020 o al 31.12.2021, según corresponda y el saldo de créditos acumulados al 31.12.2016 que se mantenga al cierre del año comercial 2020 o 2021, respectivamente,
- (ii) Luego la cantidad menor se divide por la tasa TEF¹, obteniendo así el saldo del STUT²; y finalmente,
- (iii) Comparar ese resultado con el saldo de RAI³.

Considerando que el control del saldo del STUT es obligatorio, es posible deducir que la cantidad susceptible de pagar el ISFUT durante los años 2021 y hasta el último día hábil de abril de 2022 es la cantidad menor entre el RAI y el STUT.

A su vez, a esta cantidad debidamente reajustada en los términos que dispone el N° 6 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, se le deben:

- a. Descontar las imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior y el día en que se ejerza la opción, tales como retiros y dividendos soportados, movimientos por reorganizaciones empresariales, partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31.12.2016 y que se encuentren pagadas entre el 1 de enero y el día del ejercicio de la opción del año en que se acoge a este régimen tributario, y ajustes que determine el Servicio mediante resolución; e,
- b. Incrementar una cantidad equivalente al crédito de IDPC que se determine, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la LIR, según corresponda.

Al respecto, el N° 4 de la Circular N° 43 de 2020 establece el procedimiento para determinar el monto susceptible de acoger al régimen opcional de ISFUT o base imponible de dicho impuesto para los años comerciales 2020, 2021 y 2022, especificando que los ajustes que determine el Servicio mediante resolución son aquellos que pudieran derivar de la situación particular del contribuyente, por aplicación de otras normas que afecten las utilidades susceptibles de acogerse al ISFUT, como en el caso que la base imponible del ISFUT se viera afectada producto de una declaración rectificatoria o de una liquidación de impuestos, o producto de la rectificación del CPT establecida en el artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley, que tengan lugar en forma previa a acogerse al ISFUT.

¹ Tasa efectiva de FUT (tasa con la cual se asignan los créditos por impuesto de primera categoría acumulados al 31.12.2016).

² Saldo total de utilidades tributables (FUT al 31.12.2016).

³ Registro sobre rentas afectas a impuestos, establecido en la letra a) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

Además, en los casos que el contribuyente ejerza la opción en más de una ocasión dentro del mismo año, deberá rebajar las rentas previamente acogidas a este régimen de ISFUT, para determinar el nuevo saldo de utilidades susceptible de acogerse al mismo.

Finalmente, se informa que se ha puesto a disposición en el sitio web de este Servicio, <https://www.sii.cl/destacados/modernizacion/isfut.html>, un asistente de cálculo que permite efectuar las determinaciones correspondientes para ejercer debidamente esta opción tributaria.

- 3) En cuanto al cumplimiento de la tributación con impuestos finales, el N° 7 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 dispone que las utilidades que se acojan al ISFUT no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas por los contribuyentes de impuestos finales, según sea el caso.

A su vez, el N° 8 de la misma norma transitoria establece que, con la declaración y pago del ISFUT, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que a dicha fecha se deberán anotar como rentas con tal calificación tributaria en el registro REX del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 01.01.2020.

Al respecto, la letra d) del N° 7 de la Circular N° 43 de 2020 instruye sobre los efectos de la declaración y pago del ISFUT, confirmando que las utilidades que se acojan a las disposiciones del artículo vigésimo quinto transitorio no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas por los contribuyentes de impuestos finales, según sea el caso.

Además, con la declaración y pago del ISFUT se entenderá que aquella parte de las utilidades tributables que conformaron la base imponible del ISFUT han cumplido totalmente su tributación con los impuestos finales, vale decir su tributación con el impuesto global complementario (IGC) o impuesto adicional (IA), según corresponda.

- 4) En cuanto al registro al que se debe imputar la base imponible, el N° 4 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 dispone que, cuando el crédito por IDPC sea imputado al ISFUT, se deberá deducir tal cantidad del registro SAC, del artículo 14 de la LIR, vigente desde el 01.01.2020. De mantenerse un remanente en el saldo acumulado de crédito, éste se mantendrá en dicho registro para su asignación en ejercicios posteriores. Además, cuando sea procedente, el monto de las utilidades asociadas al crédito por IDPC se deberá deducir de las cantidades afectas a IGC o IA que figuren en el registro RAI del artículo 14 de la LIR vigente desde el 01.01.2020.

Por su parte, la letra b) del N° 7 de la Circular N° 43 de 2020 señala que, el monto de las utilidades afectas al ISFUT, deberá deducirse de las rentas afectas a impuestos finales que figuren en el registro RAI establecido en el artículo 14 de la LIR vigente a partir del 01.01.2020, y que la base imponible del ISFUT debidamente deflactada y luego reajustada anualmente, se debe rebajar de la columna STUT e incluir dicho monto en el registro REX en la columna referida a rentas afectadas por el ISFUT.

Se hace presente que el traspaso de las cantidades que conforman la base imponible debe atender a su naturaleza, siendo procedente que la parte de la base imponible compuesta por utilidades afectas a impuestos finales descontada las imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior y el día en que se ejerza la opción, sea rebajada del STUT y del RAI e incluida en el REX; y el incremento equivalente al crédito de IDPC sea rebajado del SAC, sin ser incorporado a ningún registro.

- 5) Finalmente, y sobre los efectos de la declaración y pago del ISFUT, la letra b) del N° 7 de la Circular N° 43 de 2020 precisa que, una vez calculado el ISFUT aplicando la tasa del 30% a la base imponible determinada según lo señalado anteriormente y rebajado el crédito IDPC correspondiente, en caso que corresponda pagar una cantidad por concepto de ISFUT, dicha cantidad deberá rebajarse de aquella suma que haya sido afectada por el mismo ISFUT, el cual debe ser imputado al registro REX al término del ejercicio, reajustado a contar de su desembolso, según instruye el N° 8 de la Circular N° 43 de 2020.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Se confirma que las cantidades afectadas por el ISFUT pueden retirarse libremente sin considerar los órdenes de imputación que establece el artículo 14 de la LIR vigente a contar del 01.01.2020.

2) A partir de la ley y las instrucciones administrativas:

- a) La base imponible del ISFUT para empresas acogidas al régimen establecido en el artículo 14 A) de la LIR, con saldo al 31.12.2020 de utilidades tributables acumuladas generadas hasta el 31.12.2016, no corresponde solamente al monto menor entre el RAI y STUT, más el reajuste por IPC, y más el incremento por IDPC, que se imputará posteriormente contra el impuesto ISFUT.

La base imponible del ISFUT para esta situación corresponde al monto menor entre el RAI y STUT, más el reajuste por IPC, menos las imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio y el día en que se ejerza la opción de acuerdo con lo señalado por el N° 6 del artículo vigésimo quinto transitorio y N° 4 de la Circular N° 43, y más el incremento por IDPC que se imputará posteriormente contra el impuesto ISFUT.

- b) Se confirma que si el contribuyente opta por pagar el ISFUT se deben ajustar los registros RAI, REX y SAC, en los términos señalados en la Circular 43 de 2020, en las letras a) y b) del N° 7, así como en su N° 8. Esto es, atendiendo a la naturaleza de las cantidades que conforman la base imponible, siendo procedente que la parte compuesta por utilidades afectas a impuestos finales descontada las imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior y el día en que se ejerza la opción, sea rebajada del STUT y del RAI e incluida en el REX; y el incremento equivalente al crédito de IDPC sea rebajado del SAC, sin ser incorporado a ningún registro.
- c) A su vez, la cantidad que se debe imputar al registro REX corresponde al monto del ISFUT efectivamente pagado, luego de imputar el crédito IDPC, reajustada a contar de su desembolso.
- d) Se confirma que con la declaración y pago del ISFUT se entiende que aquella parte de las utilidades tributables que conformaron la base imponible han cumplido totalmente su tributación con los impuestos finales, IGC o IA, según corresponda.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1702 del 05-07-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos