

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – LEY N° 21.210, ART. VIGÉSIMO
QUINTO TRANSITORIO – CIRCULAR N° 43 DE 2020
(ORD. N° 173 DE 19.01.2021).**

Determinación de la base imponible del impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributables.

Se ha solicitado a este Servicio aclarar la determinación de la base imponible del impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributables, establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, al 31 de diciembre de 2019, en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14¹ de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según texto vigente al 31 de diciembre de 2019.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, para determinar la base imponible del impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributables (ISFUT) establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, se debe escoger el monto menor entre la siguiente comparación: a) STUT² al 31 de diciembre de 2019; o b) la diferencia positiva entre el capital propio tributario (CPT³) (considerándolo cero si fuese negativo) y el saldo positivo de las cantidades que se mantengan en los registros RAP⁴ y REX⁵ ⁶. Lo anterior, sin perjuicio del incremento por el crédito del SAC⁷.

En concreto, agrega que, para el cálculo expresado en la señalada letra b) surge la duda de cómo considerar el saldo del registro REX cuando en la construcción de su contenido considera cantidades positivas y negativas. Por ejemplo:

Si hay rentas exentas de global complementario por la suma de \$1.000.000 (cantidad positiva) e ingresos no constitutivos de renta por la suma negativa de -\$500.000 (cantidad negativa), la consulta si el saldo del registro REX es:

- (i) La suma de \$1.000.000 (cantidad positiva de este registro); o,
- (ii) \$500.000 (resultado de la suma positiva de este registro menos la cantidad negativa registrada).

La duda, según indica, se centra en que la norma considera los saldos positivos de las cantidades que se mantienen en los registros REX y RAP, pero no resuelve si las cantidades negativas registradas dentro del registro REX (gastos asociados a ingresos no renta) deben ser sustraídas y obtener un total compuesto exclusivamente por sus cantidades positivas; o, en cambio, se debe considerar simplemente el saldo total del registro REX tomando su resultado o saldo final, siempre que este sea positivo.

II ANÁLISIS

En primer término, cabe indicar que el mecanismo de determinación de la base imponible del ISFUT al 31 de diciembre de 2019, al que deben sujetarse los contribuyentes del régimen de imputación total de crédito de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, se encuentra establecido en el inciso segundo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210.

Conforme a dicha disposición y las instrucciones impartidas⁸, estos contribuyentes deben considerar como primer paso para determinar la base imponible del ISFUT el monto menor entre:

- 1) El saldo de utilidades tributables acumuladas; y

¹ Régimen de renta atribuida o de imputación total de créditos, vigente hasta el 31.12.2019.

² De acuerdo a lo instruido en la circular N° 43 de 2020, corresponde a la suma o saldo actualizado al 31.12.2019 de las utilidades provenientes del FUT al 31.12.2016, cuyo control se mantiene, en el caso de contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de imputación total de crédito del artículo 14 letra A) de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019, en la “Declaración Jurada anual (DJ 1938)”.

³ Capital propio tributario, determinado de acuerdo al N° 1 del artículo 41 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31.12.2019.

⁴ Registro sobre rentas atribuidas propias, establecido en la letra a) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019.

⁵ Registro sobre rentas exentas e ingresos no renta, establecido en la letra c) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019.

⁶ Del CPT también se debe descontar el capital aportado a la empresa, de acuerdo al numeral ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210.

⁷ Registro sobre saldo acumulado de créditos, establecido en la letra d) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019.

⁸ Circular N° 43 de 24 de junio de 2020.

- 2) La diferencia positiva entre las sumas determinadas conforme a los numerales i. y ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio.

La diferencia positiva a la que se refiere este número 2), fue esquematizada en las referidas instrucciones a través del siguiente recuadro:

Valor positivo del CPT determinado conforme al artículo 41 de la LIR, al 31.12.2019. (Valor cero en caso que resultado sea negativo)	\$.....
Saldo positivo RAP al 31.12.2019	\$.....
Saldo positivo REX al 31.12.2019	\$.....
Capital aportado efectivamente actualizado al 31.12.2019; más aumentos y menos disminuciones de capital debidamente actualizadas al 31.12.2019.	\$.....
Monto de utilidades tributables generadas al 31.12.2016, no retiradas o distribuidas al 31.12.2019, a considerar para los fines de determinar el monto que puede sujetarse al ISFUT (sólo resultado positivo)	\$.....

Precisado lo anterior y en relación con lo consultado, se debe señalar que el CPT básicamente está compuesto de dos conceptos, 1) el capital aportado y 2) los resultados acumulados. Estos resultados pueden ser positivos o negativos, pero, en ambos casos, dichos resultados corresponden a los ingresos, menos los costos y gastos. Es decir, el CPT está incrementado por los ingresos y disminuido de los costos y gastos.

Luego, si el resultado es positivo, debemos distinguir si corresponde a rentas afectas o no afectas (REX). En este último caso, se debe considerar el resultado neto de cada tipo de renta que conforma este registro. Es decir, los ingresos no renta, las rentas exentas de impuestos finales y las rentas con tributación cumplida, en forma independiente, deben corresponder a ingresos, menos los costos y gastos.

Sin perjuicio de lo anterior, si dentro del REX encontramos rentas de distintas características, una positiva y otra negativa, solo el resultado neto de ambos regímenes afectó al CPT. Por ejemplo, si el REX está compuesto por INR e ingresos exentos, el resultado de los INR fue de \$1000 y el resultado de las rentas exentas es de \$-600, claramente el CPT solo se ha incrementado en \$400. Por lo tanto, para determinar las rentas afectas a partir del CPT se debe restar REX solo por la suma \$400, porque en dicha cantidad se incrementó el citado capital.

III CONCLUSION

Conforme a lo expuesto precedentemente, el saldo positivo a que se refiere la primera parte del numeral ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, corresponde al resultado positivo que resulte de consolidar los saldos positivos y negativos de las distintas rentas que componen el registro REX al 31 de diciembre de 2019.

Al saldo positivo así determinado, se sumará el capital aportado debidamente ajustado en los términos dispuesto en la norma citada en el párrafo anterior, para luego rebajar ambas cantidades del CPT, determinando finalmente la diferencia que se debe comparar con el STUT.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 173 del 19-01-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos