



“EFECTOS DEL PAGO DEL FUT Y SU EVOLUCIÓN EN EL TIEMPO”

PARTE I

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumna: Carolina Estefany Ruiz Moncada

Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda

Santiago, abril 2021

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer primeramente a Dios por permitirme el tiempo y vida para poder llevar a cabo este proceso tan importante, a mi familia, a las personas que me apoyaron incondicionalmente en todo el proceso de mi maestría hasta finalizarla. A todos ellos, les agradezco por ser un apoyo fundamental en mi formación como persona y profesional, por entender y apoyarme en todos los momentos de arduo trabajo y dedicación. Gracias a todos por creer y entender mis sueños y proyectos. Finalmente agradezco al Posgrado de Economía y Negocios de la Universidad de Chile por todo su ayuda y oportunidad en el cierre de un ciclo muy importante en mi vida.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	8
1.1	Planteamiento del problema.....	8
1.2	Objetivos	12
1.2.1	Objetivo General	12
1.2.2	Objetivo Especifico.....	12
1.3	Preguntas de investigación.	13
1.4	Subtema	13
1.5	Hipótesis de trabajo.....	14
1.6	Alcance de la investigación	14
1.7	Metodología.....	15
2.	MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO	16
2.1	Fondo de Utilidades Tributables (FUT)	16
2.2	Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014.	18
2.2.1	Artículo tercero transitorio Ley N° 20.780.	19
2.2.2	Circular N° 70 del 31 de diciembre de 2014.....	20
2.3	Ley N° 20.899 del 8 de febrero de 2016.....	22
2.3.1	Artículo Primero Transitorio de la Ley N° 20.899	23
2.3.2	Circular N° 17 del 13 de abril de 2016.	24
2.4	Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020.....	26
2.4.1	Artículo vigésimo quinto transitorio Ley N° 21.210.....	27
2.4.2	Circular N° 43 del 24 de junio de 2020	28
2.5	Equidad Tributaria.....	33
3.	DESARROLLO Y RESULTADOS	35
3.1	Recaudación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)	35
3.2	Desarrollo de Casos.....	38
3.2.1	Caso N°1. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley N°20.780/ Ley N°20.899, bajo el régimen del Artículo 14 letra B. .	38
3.2.2	Caso N°2. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley N°20.780/ Ley N°20.899, bajo el régimen del Artículo 14 letra A. .	43
3.2.3	Caso N°3. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley N°21.210, bajo el régimen del Artículo 14 letra A.	49
3.2.4	Caso N°4. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley 21.210, bajo el régimen del Artículo 14 letra D N°3.....	55

3.2.5 Caso N°5. Datos comparativos de la aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT).	60
4. CONCLUSIONES	64
5. BIBLIOGRAFÍA	67
6. ANEXOS	70

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Base Imponible del Impuesto IUSFUT por año comercial y tipo de tasas.	35
Tabla 2. Contribuyentes que se acogieron al IUSFUT por año comercial según tasas.	36
Tabla 3. Recaudación en valores nominales del IUSFUT del año 2015 al 2017 según tasas.	37
Tabla 4. Recaudación en valores nominales del IUSFUT del año 2020 por tamaño de empresa.	37
Tabla 5. Caso N°1 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas	38
Tabla 6. Caso N°1 Retiro de los accionistas	39
Tabla 7. Caso N°1 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas.	40
Tabla 8. Caso N°1 Registro empresariales (determinación de FUT al 31.12.2016)	41
Tabla 9. Caso N°1 Determinación de FUNT al 31.12.2016	41
Tabla 10. Caso N°1 Distribución de dividendos de los accionistas	41
Tabla 11. Caso N°2 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas.	44
Tabla 12. Caso N°2 Retiro de los accionistas	44
Tabla 13. Caso N°2 Tasa marginal mas alta de IGC de los socios	45
Tabla 14. Caso N°2 Cálculo de la tasa variable	46
Tabla 15. Caso N°2 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas	46
Tabla 16. Caso N°2 Registro empresariales (determinación de FUT al 31.12.2016)	47
Tabla 17. Caso N°2 Determinación de FUNT al 31.12.2016	47
Tabla 18. Caso N°2 Distribución de retiro de los accionistas	47
Tabla 19. Caso N°3 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas.	50
Tabla 20. Caso N°3 Retiro de los accionistas	50
Tabla 21. Caso N°3 Determinación registro RAI	51
Tabla 22. Caso N°3 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas	52
Tabla 23. Caso N°3 Registro empresariales	53

Tabla 24. Caso N°3 Distribución de retiro de los accionistas	53
Tabla 25. Caso N°4 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas.....	55
Tabla 26. Caso N°4 Retiro de los accionistas	56
Tabla 27. Caso N°4 Determinación registro RAI	57
Tabla 28.Caso N°4 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas	58
Tabla 29. Caso N°4 Registro empresariales	58
Tabla 30. Caso N°4 Distribución de retiro de los socios.....	58
Tabla 31. Caso N°1 Régimen 14B, Ley N° 20.780/ Ley N°20.899	60
Tabla 32. Caso N°2 Régimen 14B, Ley N° 20.780/ Ley N°20.899	61
Tabla 33. Caso N°3 Régimen 14A, Ley N° 21.210.....	62
Tabla 34.Caso N°4 Régimen 14DN°3, Ley N° 21.210.....	63
Tabla 35. Resumen de los casos N°1, N°2, N°3, N°4.....	66
Tabla 36.Global Complementario, caso N°1 Artículo 14 B.....	70
Tabla 37.IPC 2016=2015, caso N°1 Artículo 14 B.....	70
Tabla 38.Global Complementario, caso N°2 Artículo 14 B.....	71
Tabla 39.IPC 2016=2015, caso N°2 Artículo 14 B.....	71
Tabla 40. Global Complementario, caso N°3 Artículo14 A.....	72
Tabla 41.IPC 2020, caso N°3 Artículo 14 A.....	72
Tabla 42.Global Complementario, caso N°4 Artículo14 D3.....	73
Tabla 43. IPC 2020, caso N°4 Artículo 14 D3	73

ABREVIATURAS/ACRÓNIMOS

AC: Año Comercial

AT: Año Tributario

CPT: Capital Propio Tributario

DDAN: Diferencia Depreciación Acelerada y Normal

FUNT: Fondo Utilidades No Tributables

FUR: Fondo Utilidades Reinvertidas

FUT: Fondo de Utilidades Tributarias

IA: Impuesto Adicional

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

IGC: Impuesto Global Complementario

IUSFUT: Impuesto Único Sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables.

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

RAI: Rentas Afectas a Impuesto

RAP: Rentas Atribuidas Propias

REX: Rentas Exentas

RLI: Renta Líquida Imponible

SAC: Saldo Acumulado de Créditos

SII: Servicio de Impuestos Internos

STUT: Saldo Total Utilidades Tributables

TEF: Tasa Efectiva de Créditos

RESUMEN EJECUTIVO

El capítulo 1, presenta el problema que motiva la presente investigación, los objetivos, preguntas de investigación, subtema, la hipótesis a comprobar, y la metodología a utilizar.

El capítulo 2, contiene el marco normativo y teórico. Inicialmente en este capítulo se da una breve introducción del surgimiento del Fondo de Utilidades tributables (FUT), además se documenta exhaustiva y cronológicamente la norma tributaria del Impuesto Único Sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables (IUSFUT) y por último se brinda una conceptualización de equidad tributaria como uno de los atributos deseables de un sistema tributario.

El capítulo 3, Desarrollo y resultados. Se aborda la comprobación de la hipótesis descrita en el capítulo 1, a través del uso de casos planteados con la normativa tributaria del Impuesto Único Sustitutivo del FUT (IUSFUT) establecida por la Ley N° 20.780, Ley N° 20.899 y Ley N° 21.210.

El capítulo 4, contiene las conclusiones generadas del capítulo 3 como resultado de los casos planteados para comprobación de la hipótesis.

Finalmente, el capítulo 5 contiene la bibliografía utilizada.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del problema

Debido a los problemas económicos y financieros que sufrió Chile durante la década de los años ochenta¹ se generó una medida de alivio a través de la Ley N° 18.293², la cual tenía el objetivo de no gravar las rentas generadas en la medida que éstas no fueran retiradas de la empresa y se mantuvieran reinvertidas en la misma, promoviendo así mecanismos de incentivo al ahorro como de inversión para el país. Esta reforma se basó en un sistema perfectamente integrado, debido a que su principal característica era que los impuestos recaían sobre las personas afectas de los impuestos finales, es decir el impuesto global complementario o impuesto adicional.

En otras palabras, se puede decir, que las empresas pagan impuestos sobre la base de las utilidades devengadas y los dueños o socios de estas empresas deben pagar impuesto sobre las utilidades percibidas o retiradas, generando un crédito a favor del dueño o socio por el impuesto pagado por la empresa, es decir que el pago de impuesto realizada por esta misma es solo un anticipo del pago de impuesto que debe de realizar los dueños o socios de dichas empresas.

Debido a lo anterior, a través de la Ley N° 18.985³ se crea oficialmente el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), en el cual las empresas debían llevar un registro

¹ Central Bank of Chile, Working Papers, "El crecimiento económico de Chile". El PIB de Chile cayó entre 1930 y 1983 desde 0,54 a 0,36 en relación con otros países.

² Ley 18.293, publicada en el Diario Oficial el 31 de enero de 1984.

³ Ley 18.985 publicada en el Diario Oficial el 28 de junio de 1990.

detallado de las rentas acumuladas que no fueron retiradas y así como también los créditos de estas.

Varias décadas después y debido a la necesidad de reducir las brechas de desigualdad y elusión fiscal por rentas acumuladas que no tributaron nunca, muchas de las cuales tampoco fueron reinvertidas, se optó dar una solución a este problema a través de la publicación de la Ley N° 20.780, en la cual se incorporó el artículo 14 letra A de la Ley de Impuesto a la Renta o régimen integrado, en el cual los dueños de las empresas o sociedades debían tributar por la totalidad de las utilidades⁴, sin necesidad de existir retiros o distribuciones. Junto con lo anterior. Así mismo, se incorporó el artículo 14 B) o régimen semi integrado, el cual requiere para su tributación en los impuestos finales, que haya retiros o distribuciones efectivas, sistema que además estableció una sanción “débito del 35% de los créditos pagados por la empresa en contra de sus dueños finales” por el hecho de no ser tributadas en el mismo período de su generación. Ambos regímenes, reemplazaron el sistema de tributación anterior, el cual se fundaba sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Así mismo, bajo esta Ley se estableció el artículo tercero transitorio⁵, el cual brindó a los contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa y que hayan realizado inicio de actividades antes del 01 de enero de 2013, la opción de un único pago de impuesto por las rentas acumuladas en las empresas que se encuentren pendientes

⁴ Ley N° 20.780, artículo 14 letra A) Régimen sobre renta atribuida.

⁵ Ley N° 20.780, artículo tercero transitorio N.º I), N.º 11.

de tributar, las cuales debían de estar registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), sustituyendo así el pago de los impuestos finales, es decir el Impuesto Global complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA).

Por otra parte, para el año 2016 se establece una nueva reforma tributaria con la Ley N° 20.899, la cual simplifica el sistema de tributación a la renta y aclarece algunas disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones a la Ley N° 20.780, como parte de estas aclaraciones el Servicio de Impuestos Internos (SII) a través de la Circular N° 17 del 2016⁶, la cual tenía como objetivo brindar una serie de instrucciones respecto al 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, de acuerdo en dispuesto en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

Así mismo en esta circular se instruí que los contribuyentes que se acogieran al impuesto único sustitutivo debía ser con una tasa general fija de 32% o una tasa variable que se determinaría según fuera el caso y siempre que se cumplieran los requisitos establecidos por la Ley, sobre el todo o parte del saldo de FUT que se determine al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016 respectivamente, sin embargo el derecho de los contribuyentes para optar por el régimen alternativo de tributación, en relación al pago y declaración del Impuesto sustitutivo tenía el vencimiento a contar del 01 de enero de 2016 y hasta el 30 de abril del año 2017⁷. Actualmente con la situación sanitaria (COVID-19) que está viviendo el país de Chile, se aprobó una nueva reforma tributaria la Ley N° 21.210 con el propósito que

⁶ Circular N° 17, publicada por el Servicio de Impuestos el 13 de abril del 2016.

⁷ Resolución Exenta N° 27, publicada por el Servicio de Impuestos el 5 de abril de 2016.

el Estado pueda obtener mayores flujos de recaudación debido a la situación económica que está viviendo el país.

Sin embargo, esta nueva reforma trae consigo muchos cambios relevantes en la tributación del país, entre ellos se encuentra el cambio de regímenes tributarios el cual se clasifican en Régimen Pro Pyme en base a retiros o distribuciones artículo 14 D N° 3, Régimen Pro Pyme Transparente artículo 14 D N° 8, Régimen General semi Integrado artículo 14 A , así mismo esta reforma trae nuevamente la norma transitoria del impuesto único sustitutivo al FUT⁸, el cual es aplicable optativamente por los contribuyentes de impuesto de primera categoría (IDPC) que declaran sus impuestos sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, es decir contribuyentes del régimen 14 A y régimen 14 D N° 3. Además, uno de los cambios relevantes en este artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 es el cambio de la tasa en la cual desaparece la tasa variable y la tasa general fija del 32% se sustituye por una única tasa fija del 30% para cualquiera de los regímenes tributarios del artículo 14 A o del artículo 14 D N° 3.

Para el desarrollo de la tesis es necesario resaltar algunas situaciones de lo que se mencionó anteriormente, primeramente las normas tributarias de los artículos transitorios en la cual el contribuyente puede acogerse a la opción del impuesto único sustitutivo, esta no distingue el tamaño del contribuyente (pequeños, medianos o grandes contribuyentes), además con la actual reforma de la Ley N° 21.210 no se contempló una tasa variable donde considere la situación de cada contribuyente como en las reformas anteriores y con la norma actual únicamente

⁸ Ley N° 21.210, artículo vigésimo quinto transitorio.

solo considera la opción de una tasa fija del 30%.

Por lo que debido a esto surge la duda, si es posible que exista algún tipo de inequidad tributaria al momento de que los contribuyentes de los nuevos régimen tributario del artículo 14 A o el artículo 14 D N° 3 (Régimen Pro Pyme) opten por este impuesto sustitutivo, así mismo es necesario identificar a qué contribuyente le conviene aplicar el Impuesto Único Sustitutivo con la actual reforma, además cual fue el objetivo final del legislador en incorporar nuevamente esta norma transitoria del impuesto único sustitutivo.

1.2 Objetivos

En consecuencia, con el planteamiento del problema, la tesis tendrá los siguientes objetivos:

1.2.1 Objetivo General

Estudio y análisis del FUT (actual STUT) en el tiempo, sus efectos tributarios y una comparación de su evolución en el tiempo.

1.2.2 Objetivo Especifico

- Analizar el impuesto único sustitutivo del FUT (IUSFUT) en el tiempo y sus modificaciones.
- Analizar los efectos tributarios del IUSFUT con la reforma Ley N° 21.210 en comparación a la norma inmediatamente anterior y desde el punto de vista de la equidad.

- Identificar a qué tipo de contribuyentes les favorecería la reforma del IUSFUT de la Ley N° 21.210.

1.3 Preguntas de investigación.

Considerando los objetivos señalados en el punto anterior a continuación, se detallan las interrogantes que buscan ser contestadas en el presente trabajo:

1. ¿Por qué el legislador introduce nuevamente la norma transitoria del IUSFUT con la Ley N° 21.210? ¿Cuál es el objetivo final de esta nueva norma?
2. ¿Existe algún tipo de inequidad tributaria entre optar por el IUSFUT de la Ley N° 21.210 desde el régimen general semi-integrado Art.14-A LIR o desde el régimen Pro-Pyme Art.14-D N°3 LIR?
3. En la actualidad con la entrada en vigor del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210 ¿A qué contribuyente le conviene aplicar el IUSFUT?

1.4 Subtema

El subtema de la tesis esta fundamentado en la premisa que, la norma que establece el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, principalmente se enfoca a la recaudación de fondos para el Estado, sin considerar normas de equidad en los impuestos finales, y que por tanto no favorecería a los contribuyentes más pequeños que no cuentan con recursos líquidos para hacer frente a un pago voluntario y adicional.

1.5 Hipótesis de trabajo

La hipótesis de trabajo, sobre la cual se basa la investigación, es que el Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, es una norma incorporada por el Legislador principalmente con efectos “recaudatorios”, no considerando aspectos generales, básicos y deseables en los cuales se debe basar un sistema tributarios desarrollado (como la equidad), y que por lo tanto la norma anterior sería más perfecta que la actual, desde el punto de vista del cumplimiento de los atributos deseables para un sistema tributario moderno.

1.6 Alcance de la investigación

La presente investigación realizará un análisis estadístico de la recaudación del Impuesto Único Sustituto del FUT durante los años 2015, 2016, 2017 y 2020, igualmente se desarrollará una serie de casos que se trabajarán de acuerdo con la tributación nacional, los cuales ayudarán a comprobar la hipótesis y responder las preguntas de investigación enfocándose en el cálculo del IUSFUT para FUT acumulado según las normas transitorias de las Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210.

1.7 Metodología

La metodología que se utilizará para el desarrollo de la tesis será el método científico deductivo.

Se comenzará con un análisis general de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, con relación a la anterior norma tributaria de la Ley N° 20.780/ Ley N° 20.899, considerando las modificaciones más relevantes que incidieron en el Impuesto Único Sustitutivo al FUT.

En base a lo anterior, se aplicarán estas normas a una serie de casos y análisis para ilustrar la existencia o no de equidad tributaria en el Impuesto Único Sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables, así mismo para identificar a que tipo de contribuyente le conviene aplicar este impuesto.

2. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

Con relación al marco normativo y teórico, en este capítulo se documentará exhaustiva y cronológicamente la norma tributaria del Impuesto Único Sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables (IUSFUT) y por último se brindará una conceptualización de equidad tributaria como uno de los atributos deseables de un sistema tributario.

2.1 Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

Debido a los problemas económicos y financieros que estaba atravesando Chile en la década de los años ochenta⁹, como una medida de alivio se publica la Ley N° 18.293 el 31 de enero de 1984, la cual tenía el objetivo de no gravar las rentas generadas en la medida que éstas no fueran retiradas del establecimiento comercial y se mantuvieran reinvertidas, asimismo esta norma promovía mecanismos de incentivo ahorro e inversión.

Además, se puede mencionar que esta reforma se basó en un sistema integrado, debido a que su principal característica es que los impuestos recaen sobre las personas afectas a los impuestos finales los cuales corresponden a el Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) según el domicilio o residencia del contribuyente; en otras palabras se puede decir, que las empresas pagan impuestos sobre la base de las utilidades devengadas y los dueños de estas

⁹ Central Bank of Chile, Working Papers, "El crecimiento económico de Chile". El PIB de Chile cayó entre 1930 y 1983 desde 0,54 a 0,36 en relación con otros países.

deben pagar impuesto sobre las utilidades percibidas o retiradas, recibiendo un crédito por el impuesto ya pagado por la establecimiento comercial, es decir que el pago de impuesto de la empresa es solo un anticipo del pago de impuesto de los socios de estas.

Debido a lo anterior para poder llevar un control sobre las rentas que tributan en base a retiro por parte de los socios o accionistas, el Servicio de Impuestos Internos (SII) por medio de la Resolución Exenta N° 891 del 28 de marzo de 1985, expone que debe ser obligatorio llevar en forma detallada la determinación de la Renta Liquida Imponible (RLI) y otros ingresos por medio de un libro especial denominado Registro de la Renta Liquida Imponible de primera Categoría y Utilidades Acumuladas.

Sin embargo, la creación oficial del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) se realiza con la Ley N° 18.985 del año 1990¹⁰, así mismo el servicio de Impuestos Internos (SII) emite la reglamentación de esta por medio de la Resolución Exenta N° 2154 del 19 de julio de 1991.

En otras palabras, se puede decir que, el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) es un libro de control que es llevado por los socios o dueños de las empresas los cuales son contribuyentes del impuesto de primera categoría (IDPC), además declaran sus impuestos sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, en el FUT se encuentra el registro histórico de las utilidades tributables al

¹⁰ Ley N° 18.985 publicada en el Diario Oficial el 28 de junio de 1990.

igual que las utilidades no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en las que tienen alguna participación.

Por otra parte, la Ley N° 20.780 se estableció que a partir del 01 de enero del 2017 los contribuyentes antes mencionados debían sujetarse al cambio de los nuevos regímenes del artículo 14 A o artículo 14 B, lo cual implicó que el libro FUT, así como las instrucciones que lo reglamentaban operaran hasta el 21 de diciembre del 2016.

2.2 Ley N° 20.780 del 29 de septiembre de 2014.

En el año 2014 se publica la Ley N° 20.780, la cual tenía como objetivo incrementar la recaudación tributaria para generar ingresos permanentes para solventar gastos permanentes, con el propósito de resolver las brechas de desigualdad. El más importante de los cambios que persigue financiar con la mayor recaudación es el dirigido a avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles. Además, se introduce nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

Esta nueva reforma trajo consigo cambios relevantes al sistema tributario, la cual establece que los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades¹¹, así mismo esto dio paso a diversas modificaciones al Fondo de Utilidades Tributables (FUT) como eliminarlo e incorporar nuevos registros que

¹¹ Ley N° 20.780, artículo 14 letra A) Régimen sobre renta atribuida.

estuvieran mas acordes a los nuevos regímenes tributarios de los artículos 14 letra A y artículo 14 letra B (Renta Atribuida y Parcialmente Integrado).

Además, como parte de la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) de las utilidades que no fueron retiradas ni reinvertidas durante el 2016 o periodos anteriores a este, dicha Ley considero un artículo tercero transitorio el cual constituye un único pago a las rentas acumuladas del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), el cual sustituye los impuestos finales.

Por otra parte, para febrero del año 2016 se establece una nueva reforma tributaria con la Ley Nº 20.899, la cual simplifica el sistema de tributación a la renta y aclara algunas disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones a la Ley Nº 20.780, incluido el artículo tercero transitorio.

2.2.1 Artículo tercero transitorio Ley Nº 20.780.

El Impuesto Único Sustitutivo del Fondo de Utilidades Tributables (IUSFUT) fue aprobado mediante la Ley Nº 20.780, en el artículo tercero de las disposiciones transitorias en el numeral I, Nº 11, el 29 de septiembre de 2014.

En este artículo establece por primera vez un régimen opcional de tributación sobre las utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo 14 letra A, de la ley sobre Impuesto a la Renta, para aquellos contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, los cuales iniciaron actividades antes del 01 de enero

del 2013 y al término de diciembre del 2014, así mismo este artículo transitorio da la opción de pagar un tributo sustitutivo de los impuestos finales, este pago de impuesto puede ser sobre una parte o total de los saldos de utilidades acumuladas según lo establece la Ley.

2.2.2 Circular N° 70 del 31 de diciembre de 2014.

Después de la publicación del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, el Servicio de Impuestos Internos (SII) brinda la instrucción respecto del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) por medio de la circular N° 70 del año 2014, en la cual se establece lo siguiente:

El Impuesto Único Sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables (IUSFUT), es un régimen opcional y transitorio de pago sobre rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014 y sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha.

Contribuyentes que pueden optar por IUSFUT

Los contribuyentes que pueden optar por este régimen transitorio son aquellos afectos al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) es decir las empresas, comunidades o sociedades, obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa y los cuales realizaron actividades antes del 01 de enero de 2013.

Base afecta al IUSFUT

La base a la cual será aplicado este impuesto sustituto corresponde a los saldos de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas a diciembre del año 2014, es

decir que el contribuyente tiene como límite máximo para aplicar este impuesto la suma de las utilidades acumuladas a dicha fecha, además la opción de declaración y pago a través del formulario 50 según resolución exenta N° 128 del 31 de diciembre del año 2014 de este impuesto debía realizarse durante todo el año 2015. Además, la norma transitoria establece que saldos no podrán acogerse a esta norma los siguientes saldos registrados por la empresa proveniente de las diferencias entre la depreciación normal y la acelerada¹², sumas que se hayan recibido de inversiones¹³ durante el año comercial 2014, además las rentas acumuladas equivalentes al promedio de retiros efectuados en los años comerciales 2011, 2012 y 2013 y el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) respecto del año tributario 2015.

Tasa de Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

De acuerdo con el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y la circular N° 70 de 2014, el impuesto único sustitutivo al FUT se definieron dos tasas alternativas, una tasa general fija del 32% y una tasa especial variable solo para casos especiales que la Ley expone.

- **Tasa general fija del 32%**

Se debe aplicar como regla general una tasa fija del 32%, por la parte del saldo de las utilidades acumuladas que excedan del monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado anualmente desde la

¹² Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo 31, N°5.

¹³ Ley sobre Impuestos a la Renta, artículo 14 letra A, N° 1, letra C.

empresa durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013, o la parte de éstos que corresponda a los años comerciales de existencia efectiva de la empresa.

- **Tasa especial variable**

Además, se establece al IUSFUT una segunda opción, una tasa variable, en los que únicamente podían optar personas naturales que fueran propietarios de empresas, comunidades o sociedades con domicilio o residencia en Chile y además debían ser contribuyentes del impuesto global complementario, así mismo haber iniciado actividades antes de enero de 2013, y que a diciembre de 2014 mantengan un saldo de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación

Por otra parte, esta tasa variable o tasa equivalente al promedio ponderado se determina considerando las tasas marginales más altas del impuesto global complementario que les haya afectado a cada socio o accionista de la empresa durante los años tributarios 2012, 2013 y 2014.

2.3 Ley N° 20.899 del 8 de febrero de 2016.

La Ley N° 20.899 simplifica el sistema tributario estipulado por la anterior reforma, así mismo se mantiene los objetivos que fueron estipulado en la Ley N° 20.780, dichos objetivos se enfocaron en el aumento de la recaudación tributaria para el financiamiento de la reforma educacional y otras iniciativas en el ámbito de la protección social, así mismo esta reforma se encamino a una mayor progresividad del sistema, combatiendo la evasión y elusión tributaria.

Se puede decir que la Ley N° 20.899 es un complemento de las modificaciones tributarias que se establecieron en la Ley N° 20.780; esta nueva reforma se dirigió principalmente en la realización de ajustes a la Ley de IVA, además se contempló la situación de los inmuebles, se simplificó el sistema de tributación a la renta (Renta Atribuida y Sistema Semi Integrado), además se perfeccionó la vigencia de la norma general anti elusión y se estableció nuevos beneficios en materia de Renta, como la ampliación de la aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT), este último cambio se estableció en las normas transitorias de la ley.

2.3.1 Artículo Primero Transitorio de la Ley N° 20.899

En el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, establece una serie de modificaciones de lo dispuesto en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780.

Entre las modificaciones más relevantes se encuentra el cambio de fecha para la declaración y pago del impuesto único o sustitutivo hasta el 30 de abril del año 2017, el cual le favoreció a los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría según contabilidad completa, que todavía tenían utilidades pendientes de tributación (impuestos global complementario o adicional) y que optaron por el pago único o sustitutivo de los impuestos finales.

Así mismo, se eliminó lo establecido en la letra b), al igual que la letra i), del número 1.-, del número 11 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780.

Con respecto a la declaración y pago del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT), las cantidades acumuladas que completaron su tributación se anotara registro que establece el inciso primero, de la letra b), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016; además 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 número 4, del artículo 74 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Además, las empresas, comunidades y sociedades que, desde el primero de diciembre de 2015, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, podrán aplicar la tasa (variable o tasa equivalente al promedio ponderado) que establece el numeral 11 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

2.3.2 Circular N° 17 del 13 de abril de 2016.

Después de la publicación de la Ley N° 20.899, el Servicio de Impuestos Internos (SII) brinda una serie de instrucciones sobre el impuesto único sustitutivo al FUT (IUSFUT) del artículo primero transitorio mediante la Circular N° 17 del año 2016¹⁴.

Dicha circular emitida por el SII, en función de la sustitución del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, señaló lo siguiente para la aplicación de IUSFUT:

¹⁴ Se modifico por la Circular 39 del 8 de julio del 2016, donde se sustituye el guarismo “31%” por “32%” ubicado en el segundo párrafo de la letra H), del Capítulo II de la Circular N°17 del año 2016.

“La Ley¹⁵ dispuso que, para la declaración y pago de este impuesto, se aplicarán las mismas reglas establecidas en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.7802, con las modificaciones que prescribió expresamente. De este modo, las referencias que se efectúan en la presente Circular a la referida norma contenida en la Ley N° 20.780, se efectúan y se aplican en virtud de la remisión normativa efectuada por la Ley N° 20.899”.

Así mismo establece que los contribuyentes sujetos al IDPC, según contabilidad completa, podrán ejercer la opción del pago y declaración del IUSFUT a través del formulario 50 según lo establece la Resolución Exenta N° 27 del 05 de abril de 2016, durante el año comercial 2016, respecto de las utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015, y hasta el 30 de abril de 2017, respecto de las utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016. Al finalizar este periodo, finaliza el derecho de los contribuyentes para optar por el impuesto sustitutivo o único de los impuestos finales.

Base Imponible Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

La base que se considera para el cálculo de IUSFUT son parte o total de las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, que no hayan sido retiradas o distribuidas al término de los años comerciales 2015 y/o 2016, la nueva norma es aplicable durante el año comercial 2016 y hasta el 30 de abril de 2017, no establece

¹⁵ Primer párrafo del inciso primero del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

ningún tipo de limitación o rebaja al monto de FUT como estaba establecido en la reforma anterior¹⁶.

Tasa de Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

Como se menciono anteriormente con la nueva reforma se mantiene constante la tasa general fija del 32% y la tasa variable o tasa especial variable del Impuesto único sustitutivo al FUT (IUSFUT).

Es importante destacar que en el artículo primero transitorio no se realizo ningún cambio en las tasas del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT), manteniéndose constante la tasa fija general del 32% y una tasa variable o equivalente al promedio ponderado; así mismo dicho artículo transitorio establece el vencimiento definitivo de esta opción de aplicación de pago y declaración de impuesto único sustitutivo al FUT hasta el 30 de abril del 2017.

2.4 Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020.

Actualmente se publicó la Ley N° 21.210 cuyo objetivo es la modernización de la legislación tributaria, esta nueva Ley trae consigo muchos cambios importantes en materia tributaria, entre lo que destaca los nuevos regímenes tributarios los cuales se establecen como Régimen Pro-Pyme en base a retiros o distribuciones artículo

¹⁶ El impuesto sustitutivo del FUT regulado para el año 2015, por el numeral 11 del número 1 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establecía ciertas deducciones al FUT para determinar la base imponible de este impuesto: el promedio de retiros, remesas o distribuciones de los últimos 3 años, y las reinversiones recibidas durante el año comercial 2014.

14 D N° 3, Régimen Pro-Pyme Transparente artículo 14 D N° 8, Régimen General semi Integrado artículo 14 A.

Por otra parte, como se mencionó en los párrafos anteriores la opción de aplicación del impuesto único sustitutivo al FUT ya se había eliminado con la Ley 20.899, sin embargo, con esta nueva reforma se instaura nuevamente el Impuesto único o sustitutivo de los impuestos finales para las rentas acumuladas pendientes de tributación hasta el año 2016, dicho impuesto se establece en el artículo vigésimo quinto de las disposiciones transitorias de la actual Ley.

Con esta nueva reforma se brinda la oportunidad nuevamente a los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos por el artículo vigésimo quinto transitorio de la actual Ley, podrán acogerse a la opción de un pago único o sustitutivo de los impuestos finales para las utilidades acumuladas que todavía están pendientes de tributar.

2.4.1 Artículo vigésimo quinto transitorio Ley N° 21.210

Este artículo vigésimo quinto transitorio establece que los contribuyentes sujetos al IDPC (considerando los nuevos regímenes tributarios), según contabilidad completa, que al término del año comercial del 2019 mantengan saldos de utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme al artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, podrán optar por un impuesto único sustitutivo de los impuestos finales con una tasa de 30%, sobre una parte o el total de dichas rentas acumuladas.

2.4.2 Circular N° 43 del 24 de junio de 2020

El Servicio de Impuestos Internos (SII) establece mediante circular N° 43 de 2020 instrucciones sobre la aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 20.210.

Contribuyentes que pueden optar por IUSFUT

Los únicos que pueden optar por el impuesto opcional del IUSFUT son aquellos contribuyentes de Primera Categoría que tributan sobre la base de un balance general según contabilidad completa, los cuales pertenecen al régimen establecido en el artículo 14 letra A y letra D N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, que, al término de los años comerciales 2019, 2020 y 2021, mantengan utilidades tributables que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 y las cuales se mantengan pendientes de tributación con los impuestos finales.

Dichas utilidades tributables deben haber sido determinadas según lo dispuesto en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, de acuerdo con el texto vigente de dicha norma al 31 de diciembre de 2016 y a las instrucciones impartidas por este Servicio al término del año comercial 2016¹⁷.

¹⁷ Circular N° 49 de 2016 y Resolución Exenta N° 130 de 2016.

Base afecta al IUSFUT

La Circular N° 43 de 2020 establece distintos procedimientos para determinar el monto de las utilidades que pueden estar sujetas al IUSFUT, atendiendo a la oportunidad en que se ejerza la opción, considerada para el año comercial 2020 o 2021 y hasta el último día hábil de abril del 2022.

Si la opción se ejerce en el año 2019 según el artículo vigésimo quinto transitorio numeral 2 letra a) de la Ley N° 20.210 considera dos mecanismos para determinar el saldo de las utilidades que se pueden acoger al régimen que se mantengan en la empresa al 31 de diciembre del año 2019, lo cual establece lo siguiente:

Primeramente, si el contribuyente pertenece al régimen del artículo 14 letra B de la LIR, se considerará el monto menor entre el saldo de las utilidades acumuladas y el saldo de las cantidades que se mantengan en el registro de la letra a) numeral 2 del artículo vigésimo quinto transitorio.

Por otro lado, si el contribuyente pertenece al régimen del artículo 14 letra A de la LIR, se deberá considerar el monto menor entre el saldo de utilidades acumuladas y la diferencia positiva que se determine al término del año comercial 2019, entre lo que establece el segundo párrafo de letra a) numeral 2 del artículo vigésimo quinto transitorio:

“i. El valor positivo del capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente al 31 de diciembre de dicho año, asignándole un valor equivalente a cero si resultase ser negativo, y

ii. El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en los registros de las letras a) y c) de su número 4, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial. Sólo para estos efectos, se entenderá que forma parte del capital aportado el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que establecía el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, cuyo control a partir del 1 de enero de 2017 quedó establecido en el numeral i), de la letra b), del número 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780”.

Además, el monto que se determine del inciso 2 del artículo vigésimo transitorio, se deberá deducir los retiros y dividendos soportados, movimientos por reorganizaciones empresariales, partidas del artículo 21 de la LIR Ley, adeudadas al 31 de diciembre de 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 los ajustes que determine el SII.

Sin embargo, si se opta por ejercer en el año 2020, la determinación de la base imponible para el cálculo del IUSFUT, dependerá del régimen tributario al que se encontraba acogido el contribuyente conforme al artículo 14 letra A o B de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2019

Por otro lado, si el contribuyente que opta por acogerse al IUSFUT durante el año 2021 o lo hace entre enero del 2022 y el último día hábil de abril de dicho año, el artículo vigésimo quinto transitorio en el numeral 1 inciso b establece lo siguiente:

“ i. Considerar el monto menor entre el saldo de crédito por impuesto de primera categoría que figura en el registro SAC, y el saldo de crédito por el mismo concepto acumulado al 31 de diciembre de 2016, a que se refiere el inciso segundo del numeral i), letra a), número 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, que mantenía controlado el contribuyente al 31 de diciembre de 2019, debidamente reajustado este último concepto al cierre del año comercial 2020 o 2021, según corresponda.

ii. Dividir el monto resultante por la tasa de asignación de crédito por impuesto de primera categoría acumulado al 31 de diciembre de 2016, vigente al 31 de diciembre de 2019, determinada de acuerdo a la letra c), número 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

iii. Considerar el monto menor entre el valor resultante de la división anterior, siendo para estos fines las utilidades tributables acumuladas al 31 de diciembre de 2016, no retiradas, ni remesadas o distribuidas al 31 de diciembre de 2020 o 2021, según corresponda, y el saldo de las cantidades que se mantengan en el registro RAI del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente desde el 1 de enero de 2020.”

Tasa de Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

Uno de los cambios mas significativos con la actual reforma es el cambio en la tasa para la aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) el cual se

establece con una tasa general fija del 30%, a diferencia de la Ley N° 20.780 que aplicaba una tasa fija y una variable según correspondiera la situación para cada contribuyente.

Por otra parte, los contribuyentes que se opten por este impuesto sustitutivo de impuestos finales podrán ejercer dicha opción de acuerdo con lo siguiente:

- Las Utilidades generadas al 31 de diciembre de 2016, que mantengan pendientes de su tributación con impuestos finales al 31 de diciembre 2019; podrán ejercer el último día hábil bancario del mes de diciembre de 2020.
- Saldo de utilidades generadas al 31 de diciembre de 2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31 de diciembre de 2020; podrán ejercer el último día bancario del mes de diciembre de 2021
- Saldo de utilidades generadas al 31 de diciembre de 2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31 de diciembre de 2020; podrán ejercer último día hábil del mes de abril del año 2022.

La opción referida se ejercerá por medio de la presentación del contribuyente por medio de una o varias declaraciones y pagos del IUSFUT, durante el plazo señalado, declaración y pago que se efectuará a través del formulario 50 para realizar la declaración y pago simultáneo que establece la Resolución Exenta N° 80 del 14 de julio del 2020. Cabe resaltar que, una vez ejercida la opción, ésta resulta irrevocable.

2.5 Equidad Tributaria

Respecto del marco teórico sobre la equidad tributaria, uno de los principios fundamentales que se establece en la sociedad es que todo sistema tributario debe ser equitativo.

La equidad es uno de los atributos deseables de un sistema tributario según lo establece (Jorratt, 2000), junto con:

- La suficiencia: Se puede decir que es la capacidad de los impuestos para financiar el gasto público,
- La eficiencia: Desde el punto de vista económico, se identifica como la pérdida de excedente del productor y consumidor por la existencia en sí de un impuesto. En la práctica se analiza si se discrimina por el origen de los ingresos o las formas de consumo, si evita la doble tributación, el efecto de los impuestos arancelarios y su diferenciación, entre otros aspectos.
- Y la simplicidad: Se refiere al nivel de complejidad y estabilidad de la política tributaria, de la legislación tributaria, y de la gestión de la administración tributaria en sí.

Además, no existe sólo una definición única de equidad, según (Henríquez, 2015) menciona que la equidad vista desde la tributación consiste en que cada contribuyente pague lo que le corresponde. Así mismo establece que en la equidad tributaria se constituye dos principios los cuales son el del beneficio y el de capacidad de pago, estos se refieren primeramente al beneficio que perciben los contribuyentes de parte del Estado por el pago de impuestos y por último que los

contribuyentes deben tributar en base a su capacidad económica, es decir de acuerdo con los ingresos o utilidades que estos perciben.

Por otra parte (Rosen, 2002), plantea que la equidad se puede clasificar en dos formas en equidad horizontal y equidad vertical; además establece que la equidad horizontal los individuos que tienen una situación similar deberían ser tratados de manera similar, en otras palabras, se puede decir que las personas de iguales condiciones que tengan el mismo nivel de ingreso deberían pagar el mismo valor de impuesto; así mismo contempla que en la equidad vertical los individuos que tienen mayor capacidad de pago deben pagar mayores impuestos, es decir que las personas que tienen mayor nivel de ingresos deben pagar más impuestos.

3. DESARROLLO Y RESULTADOS

Para llevar a cabo la comprobación de la hipótesis de la presente tesis se requiere de un breve análisis de la recaudación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) por el SII durante el tiempo de vigencia de la norma, así mismo se realizará el desarrollo de casos de cálculo del IUSFUT los cuales serán necesario comparar bajo las normas de la Ley N° 20.780, Ley N° 20.899 y Ley N° 21.210, con el propósito de comprobar si existe o no equidad tributaria en relación con el IUSFUT de la actual norma tributaria.

3.1 Recaudación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

Según datos del (Servicio de Impuestos Internos (SII), 2019), menciona que los montos de utilidades que se encontraban en el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) para el año 2015 y los cuales se acogieron al Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) con tasa fija del 32% o tasa variable según corresponda¹⁸, ascendieron en términos nominales a MM\$3.294.699, el 2016 a MM\$6.388.609 y el 2017 MM\$10.999.625. En relación con la distribución de dichos montos, por tipo de tasa (fija o variable) de tributación del IUSFUT se observa la siguiente tabla.

Tabla 1. Base Imponible del Impuesto IUSFUT por año comercial y tipo de tasas.

Año Comercial	2015	2016	2017	Total (MM\$)
Tasa Fija (MM\$)	\$ 448.988	\$ 2.759.614	\$ 5.819.721	\$ 9.028.323
Tasa Variable (MM\$)	\$ 2.845.711	\$ 3.628.995	\$ 5.179.904	\$ 11.654.610
Total (MM\$)	\$ 3.294.699	\$ 6.388.609	\$10.999.625	\$ 20.682.933

Fuente: Elaboración propia en base a datos estadísticos del (Servicio de Impuestos Internos (SII), 2019).

¹⁸ Ley N° 20.780, artículo tercero transitorio.

Además, durante los años de 2015 al 2017 el número de contribuyentes que se acogieron al IUSFUT, según datos (Servicio de Impuestos Internos (SII), 2019) fue de un total de 20.541 contribuyentes de los cuales 5.024 utilizaron la tasa del 32% y 15.517 la tasa variable, según se observa en la siguiente tabla.

Tabla 2. Contribuyentes que se acogieron al IUSFUT por año comercial según tasas

Año Comercial	2015	2016	2017	Total
Tasa Fija	614	2.036	2.374	5.024
Tasa Variable	3.303	6.041	6.173	15.517
Total	3.917	8.077	8.547	20.541

Fuente: Elaboración propia en base a datos estadísticos del (Servicio de Impuestos Internos (SII), 2019).

Por otra parte, durante el año 2015 al año 2017 según datos estadísticos del (Servicio de Impuestos Internos (SII), 2019) el Impuesto Único sustitutivo al FUT (IUSFUT) recaudó en valores nominales un total de MM\$ 1.439.699, proveniente principalmente de los contribuyentes que se acogieron al IUSFUT con una tasa fija (32%) lo cual representó MM\$ 1.182.945 siendo el 82% del total recaudado y los contribuyentes que se acogieron a la tasa variable únicamente representaron un monto de MM\$ 256.754 figurando un 18% del total de recaudación del IUSFUT, según se observa en la siguiente tabla.

Tabla 3.Recaudación en valores nominales del IUSFUT del año 2015 al 2017 según tasas

Año Comercial	2015	2016	2017	Total (MM\$)	Total (%)
Tasa Fija (MM\$)	\$63.845	\$371.110	\$747.990	\$1.182.945	82%
Tasa Variable (MM\$)	\$47.599	\$97.356	\$111.799	\$256.754	18%
Total (MM\$)	\$111.444	\$468.466	\$859.789	\$1.439.699	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos estadísticos del (Servicio de Impuestos Internos (SII), 2019).

Por otra parte, según datos estadísticos del Servicio de Impuestos Internos durante el año 2020 con el actual Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) de tasa única fija del 30% bajo la norma tributaria de la Ley N° 21.210¹⁹, se recaudó en valores nominales un total de MM\$ 856.185 provenientes principalmente por los grandes contribuyentes representando un 81% del total recaudado (Leiva, 2020), según se observa en la siguiente tabla.

Tabla 4.Recaudación en valores nominales del IUSFUT del año 2020 por tamaño de empresa.

Tamaño de la Empresa	Impuesto (MM\$)	%
Grande	\$ 694.777	81,1%
Mediana	\$ 67.909	8%
Microempresa	\$ 65.208	7,6%
Pequeña	\$ 28.291	3,3%
Total (MM\$)	\$ 856.185	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos estadísticos del SII (Leiva, 2020).

¹⁹ Ley N° 21.210, artículo vigésimo quinto transitorio.

3.2 Desarrollo de Casos

3.2.1 Caso N°1. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley N°20.780/ Ley N°20.899, bajo el régimen del Artículo 14 letra B.

Para el desarrollo del caso se tomará de referencia la circular N° 17 del 2016²⁰, a continuación, se presentan los siguientes antecedentes:

Antecedentes

La Sociedad X S.A., con inicio de actividades en fecha del 01.01.2010, acogida al régimen de tributación establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, proporciona los siguientes antecedentes al 31 de diciembre de 2016:

- El capital aportado por los accionistas se muestra en el siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2016:

Tabla 5.Caso N°1 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas

N° de Accionistas	% de participación	Capital Aportado
Accionista N°1	40%	\$ 120.000.000
Accionista N°2	60%	\$ 180.000.000
Total aportado		\$ 300.000.000

Fuente: Elaboración propia

- Saldo FUT al 31.12.2015: \$ 265.500.000.
- Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% (0,265822): \$130.500.000.
- Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322): \$119.375.000.
- Impuesto de Primera Categoría (IDPC): \$15.625.000.

²⁰ Servicio de Impuestos Internos (SII), Circular N°17 del 13 de abril del 2016.

- Crédito IDPC: \$113.732.560.
- Saldo FUNT al 31.12.2015: Ingresos No Tributables \$18.300.000.
- Durante el ejercicio 2016 se materializaron la siguiente distribución de dividendo a los accionistas, se presentan a valor histórico:

Tabla 6. Caso N°1 Retiro de los accionistas

N° de Retiros de Dividendos	Valor del Retiro
01.05 Retiro de Dividendo Accionista N°1	\$ 48.000.000
02.05 Retiro de Dividendo Accionista N°2	\$ 72.000.000
Total de retiros	\$120.000.000

Fuente: Elaboración propia

- El Pago del IDPC se realizo con PPM.
- Supuesto: para el desarrollo del caso N°1 se utilizará los mismos datos de antecedentes, tabla de IPC y tabla de cálculo de IGC del caso N°2, N3 y N°4 exceptuando el tipo de tasa de IUSFUT.
- Para la aplicación del caso la empresa acogerá el 50% del FUT acumulado y se tomará la tasa fija del 32% de IUSFUT, según artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780. La opción se ejercerá en el mes de junio de 2016.

Desarrollo Caso N° 1 Aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT (Régimen 14B, Ley N° 20.780/ Ley N°20.899)

Monto máximo susceptible de acogerse IUSFUT:

(+) Saldo de FUT del 31.12.2015	\$ 265.500.000
(-) Impuesto de primera categoría AT. 2015	<u>-\$ 15.625.000</u>
Monto máximo susceptible de acogerse IUSFUT	\$ 249.875.000
Monto del 50% que se acogerá al IUSFUT:	<u>\$ 124.937.500</u>

Cálculo del IUSFUT:

			mayo - junio	
(=) Monto por el cual se opta por afectar con el IUSFUT	\$ 124.937.500	x	1,002	\$ 125.187.375
(+) Incremento por Crédito por IDPC (TEF 0,290322)	\$ 36.344.649	x	1,002	\$ 36.417.338
(=) Base imponible IUSFUT				<u>\$ 161.604.713</u>
(x) Impuesto sustitutivo, según tasa			32%	\$ 51.713.508
(-) Crédito por IDPC				<u>-\$ 36.417.338</u>
(=) Impuesto sustitutivo neto declaración y pago junio (F50)				<u><u>\$ 15.296.170</u></u>

Tabla 7.Caso N°1 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas

Accionistas	Pago IUSFUT
Accionista N°1 participación 40%	\$ 6.118.468
Accionista N°2 participación 60%	\$ 9.177.702
Total	\$ 15.296.170

Fuente: Elaboración propia

Tabla 8. Caso N°1 Registro empresariales (determinación de FUT al 31.12.2016)

N°	Detalle	Control	2014		2015		IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
			Utilidades netas propias Crédito IDPC	Utilidades propias Sin Crédito IDPC	Propias				
			21%	0%	Impuesto	Utilidades netas propias Crédito IDPC tasa			
						22.5%			
0,290322									
1	Remanente del ejercicio anterior Saldo al 31.12.2015	265.500.000	118.226.601	0	0	131.648.399	15.625.000	113.732.560	113.732.560
2	Reajuste a mayo 2016 1,50%	3.982.500	1.773.399	0	0	1.974.726	234.375	1.705.988	1.705.988
3	Remanente reajustado a mayo 2016	269.482.500	120.000.000	0	0	133.623.125	15.859.375	115.438.548	115.438.548
4	Pago del IDPC Abril 2016 (\$15.625.000 x 1,01)	-15.781.250	0	78.125	0	0	-15.859.375	0	0
5	Remanente depurado Mayo 2016	253.701.250	120.000.000	78.125	0	133.623.125	0	115.438.548	115.438.548
6	01.05 Retiro de Dividendo Accionista 1 48000000 02.05 Retiro de Dividendo Accionista 2 72000000 Total de retiros 120000000	-48.000.000 -72.000.000	-48.000.000 -72.000.000	0	0	0	0	-12.759.456 -19.139.184	-12.759.456 -19.139.184
7	Saldo a mayo 2016	133.701.250	0	78.125	0	133.623.125	0	83.539.908	83.539.908
8	FUT acogido a pago IUSFUT	-125.187.375	0	0	0	-125.187.375	0	-36.344.649	-36.344.649
9	Sub total a mayo 2016	8.513.875	0	78.125	0	8.435.750	0	47.195.259	47.195.259
10	Reajuste de mayo- diciembre 2016 1,4%	119.194	0	1.094	0	118.101	0	660.734	660.734
11	Saldo FUT al 31.12.2016	8.513.875	0	78.125	0	8.435.750	0	47.195.259	47.195.259
	Remanente FUT para el ejercicio siguiente.....	8.513.875	0	78.125	0	8.435.750	0	47.195.259	47.195.259

Fuente: Elaboración propia

Tabla 9. Caso N°1 Determinación de FUNT al 31.12.2016

N°	Detalle	Control	Rentas Exentas	Ingreso No renta	Rentas afecta al IDPC en carácter de único	Rentas afectas al impuesto sustitutivo
1	Saldo al 31.12.2015	18.300.000	0	18.300.000	0	0
2	Reajuste a junio 2016 1,70%	311100	0	311100	0	0
3	Remanente reajustado a junio 2016	18.611.100	0	18.611.100	0	0
4	FUT acogido a pago de IUSFUT a mayo-junio 2016 (124.937.500 x 1,002)	125.187.375	0	0	0	125.187.375
5	Pago de IUSFUT a junio 2016	-15.296.170	0	0	0	-15.296.170
6	Saldo FUNT a junio 2016	128.502.305	0	18.611.100	0	109.891.205
7	Reajuste junio- diciembre 2016 1,2%	1.542.028	0	223.333	0	1.318.694
8	Saldo FUNT	130.044.333	0	18.834.433	0	111.209.900

Fuente: Elaboración propia

Tabla 10. Caso N°1 Distribución de dividendos de los accionistas

N° Accionistas	Retiro de Dividendo	Crédito por Retiro
Accionista N°1 participación 40%	\$ 48.000.000	\$ 12.759.456
Accionista N°2 participación 60%	\$ 72.000.000	\$ 19.139.184
Total	\$ 120.000.000	\$ 31.898.640

Fuente: Elaboración propia

Impuesto Global Complementario de los Accionistas²¹

- Accionista N°1:

Retiros		\$ 48.000.000
Crédito por Retiros	\$ 12.759.456	
Rentas de Capitales Mobiliarios Honorarios Rentas provenientes de sueldos Incremento de Impto. 1era Categoría Perdida en Capitales Mobiliarios		
Sub Total		\$ 60.759.456
Cotizaciones Previsionales pagadas Ahorro Previsional Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria		
Base Imponible IGC		\$ 60.759.456
Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 8.868.487	
Crédito por Impuesto Único Retención Segunda Categoría Crédito por Impuesto de 1era Categoría Debito del 35% régimen semi-integrado	\$ 3.103.970	
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 11.972.457	
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 11.972.457	

- Accionista N°2:

Retiros		\$ 72.000.000
Crédito por Retiros	\$ 19.139.184	
Rentas de Capitales Mobiliarios Honorarios Rentas provenientes de sueldos		

²¹ Ver Anexo A, Tabla de Impuesto Global Complementario del 2016=2015.

Incremento de Impto. 1era Categoría	
Perdida en Capitales	
Mobiliarios	
Sub Total	\$ 91.139.184
Cotizaciones Previsionales pagadas	
Ahorro Previsional	
Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria	
Base Imponible IGC	\$ 91.139.184
Impto. Global Complementario según	
Tabla	\$ 19.910.435
Crédito por Impuesto Único	
Retención Segunda	
Categoría	
Crédito por Impuesto de 1era Categoría	
Debito del 35% régimen semi-integrado	\$ 6.968.652
Total a Pagar Impuesto Global	
Complementario	\$ 26.879.087
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 26.879.087

3.2.2 Caso N°2. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley N°20.780/ Ley N°20.899, bajo el régimen del Artículo 14 letra B.

Para el desarrollo del caso se tomará de referencia la circular N° 17 del 2016²², a continuación, se presentan los siguientes antecedentes:

Antecedentes

La Sociedad Y S.A., con inicio de actividades en fecha del 01.01.2010, acogida al régimen de tributación establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, proporciona los siguientes antecedentes al 31 de diciembre de 2016:

- El capital aportado por los accionistas personas naturales se muestra en el siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2016:

²² Servicio de Impuestos Internos (SII), Circular N°17 del 13 de abril del 2016

Tabla 11. Caso N°2 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas

Nº de Accionista	% de participación	Capital Aportado
Accionista N°1	40%	\$ 120.000.000
Accionista N°2	60%	\$ 180.000.000
Total aportado		\$ 300.000.000

Fuente: Elaboración propia

- Saldo FUT al 31.12.2015: \$ 265.500.000
- Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% (0,265822):
\$130.500.000
- Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322):
\$119.375.000
- Impuesto de Primera Categoría (IDPC): \$15.625.000
- Crédito IDPC: \$113.732.560
- Saldo FUNT al 31.12.2015: Ingresos No Tributables: \$18.300.000
- Durante el ejercicio 2016 se efectuaron retiros por los accionistas, se presentan a valor histórico:

Tabla 12. Caso N°2 Retiro de los accionistas

Nº de Retiros de Dividendos	Valor del Retiro
01.05 Retiro de Dividendo Accionista N°1	\$ 48.000.000
02.05 Retiro de Dividendo Accionista N°2	\$ 72.000.000
Total de retiros	\$120.000.000

Fuente: Elaboración propia

- El Pago del IDPC se realizo con PPM.
- Supuesto: para el desarrollo del caso N°2 se utilizará los mismos datos de antecedentes, tabla de IPC y tabla de cálculo de IGC del caso N°1, N3 y N°4

exceptuando el tipo de tasa de IUSFUT.

- Para la aplicación del caso la empresa acogerá el 50% del FUT acumulado y se tomará la tasa variable de IUSFUT, según artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780. La opción se ejercerá en el mes de junio de 2016.

Tabla 13. Caso N°2 Tasa marginal mas alta de IGC de los socios

Año Tributario	Accionista	Tasa marginal más alta de IGC
2013	1	0%
	2	15%
2014	1	23%
	2	23%
2015	1	30%
	2	68%

Fuente: Elaboración propia

Desarrollo Caso N° 2 Aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT (Régimen 14B, Ley N°20.780/ Ley N°20.899)

Monto máximo susceptible de acogerse IUSFUT:

Saldo de FUT del 31.12.2015.	\$ 265.500.000
Impuesto de primera categoría AT. 2015	<u>-\$ 15.625.000</u>
Monto máximo susceptible de acogerse IUSFUT	\$ 249.875.000
Monto del 50% que se acogerá al IUSFUT:	\$ 124.937.500

Tabla 14. Caso N°2 Cálculo de la tasa variable

Año Tributario	Accionista N°1	Accionista N°2
Año 2014	0%	15%
Año 2015	23%	23%
Año 2016	30%	30%
Promedio Simple	27%	23%
% de Participación de cada accionista	80%	20%
Tasa de Impuesto sustitutivo determinada	((27%x 80%)+(23%x 20%))	
	26%	

Fuente: Elaboración propia

Cálculo del IUSFUT:

(=) Monto por el cual se opta por afectar con el IUSFUT	\$ 124.937.500	x	mayo-junio 1,002	\$ 125.187.375
(+) Incremento por Crédito por IDPC (TEF 0,290322)	\$ 36.344.649	x	1,002	<u>\$ 36.417.338</u>
(=) Base imponible IUSFUT				\$161.604.713
(x) Impuesto sustitutivo, según tasa			26%	\$ 41.887.942
(-) Crédito por IDPC				<u>-\$ 36.417.338</u>
(=) Impuesto sustitutivo neto declaración y pago junio (F50)				<u>\$ 5.470.603</u>

Tabla 15.Caso N°2 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas

Accionistas	Pago IUSFUT
Accionista N°1 participación 40%	\$ 2.188.241
Accionista N°2 participación 60%	\$ 3.282.362
Total	\$ 5.470.603

Fuente: Elaboración propia

Tabla 16. Caso N°2 Registro empresariales (determinación de FUT al 31.12.2016)

N°	Detalle	Control	2014		2015		IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
			Utilidades netas propias IDPC	Crédito	Impuesto	Utilidades netas propias Crédito IDPC tasa			
			21%	0%		22.5%			
			0,265822			0,290322			
1	Remanente del ejercicio anterior Saldo al 31.12.2015	265.500.000	118.226.601			131.648.399	15.625.000	113.732.560	113.732.560
2	Reajuste a mayo 2016 1,50%	3.982.500	1.773.399	0		1.974.726	234.375	1.705.988	1.705.988
3	Remanente reajustado a mayo 2016	269.482.500	120.000.000			133.623.125	15.859.375	115.438.548	115.438.548
4	Pago del IDPC Abril 2016 (\$15.625.000 x 1,01)	-15.781.250	0	78.125		0	-15.859.375	0	0
5	Remanente depurado Mayo 2016	253.701.250	120.000.000	78.125		133.623.125	0	115.438.548	115.438.548
6	01.05 Retiro de Dividendo Accionista 1 48000000	-48.000.000	-48.000.000					-12.759.456	-12.759.456
	01.05 Retiro de Dividendo Accionista 2 72000000	-72.000.000	-72.000.000					-19.139.184	-19.139.184
	Total de retiros 120000000								
7	Saldo a mayo 2016	133.701.250	0	78.125		133.623.125	0	83.539.908	83.539.908
8	FUT acogido a pago IUSFUT	-125.187.375	0			-125.187.375		-36.344.649	-36.344.649
9	Sub total a mayo 2016	8.513.875	0	78.125		8.435.750	0	47.195.259	47.195.259
10	Reajuste de mayo- diciembre 2016 1,4%	119.194	0	1.094		118.101	0	660.734	660.734
11	Remanente reajustado al 31.12.2016	8.513.875	0	78.125		8.435.750	0	47.195.259	47.195.259
	Remanente FUT para el ejercicio siguiente.....	8.513.875	0	78.125	0	8.435.750	0	47.195.259	47.195.259

Fuente: Elaboración propia

Tabla 17. Caso N°2 Determinación de FUNT al 31.12.2016

N°	Detalle	Control	Rentas Exentas	Ingreso No renta	Rentas afecta al IDPC en carácter de único	Rentas afectas al impuesto sustitutivo
1	Saldo al 31.12.2015	18.300.000	0	18.300.000	0	0
2	Reajuste a junio 2016 1,70%	311.100	0	311.100	0	0
3	Remanente reajustado a junio 2016	18.611.100	0	18.611.100	0	0
4	FUT acogido a pago de IUSFUT a mayo-junio 2016 (124.937.500 x 1,002)	125.187.375	0	0	0	125.187.375
5	Pago de IUSFUT a junio 2016	-5.470.603	0	0	0	-5.470.603
6	Saldo FUNT a junio 2016	138.327.872	0	18.611.100	0	119.716.772
7	Reajuste junio- diciembre 2016 1,2%	1.659.934	0	223.333	0	1.436.601
8	Saldo FUNT	139.987.806	0	18.834.433	0	121.153.373

Fuente: Elaboración propia

Tabla 18. Caso N°2 Distribución de retiro de los accionistas

N° Accionistas	Retiro de Dividendo	Crédito por Retiro
Accionista N°1 participación 40%	\$ 48.000.000	\$ 12.759.456
Accionista N°2 participación 60%	\$ 72.000.000	\$ 19.139.184
Total	\$ 120.000.000	\$ 31.898.640

Fuente: Elaboración propia

Impuesto Global Complementario de los Accionistas²³

Accionista N°1:

Retiros		\$ 48.000.000
Crédito por Retiros	\$ 12.759.456	
Rentas de Capitales Mobiliarios Honorarios Rentas provenientes de sueldos Incremento de Impto. 1era Categoría Perdida en Capitales Mobiliarios		
Sub Total		\$ 60.759.456
Cotizaciones Previsionales pagadas Ahorro Previsional Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria		
Base Imponible IGC		\$ 60.759.456
Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 8.868.487	
Crédito por Impuesto Único Retención Segunda Categoría Crédito por Impuesto de 1era Categoría Debito del 35% régimen semi-integrado	\$ 3.103.970	
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 11.972.457	
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 11.972.457	

Accionista N°2:

Retiros		\$ 72.000.000
Crédito por Retiros	\$ 19.139.184	
Rentas de Capitales Mobiliarios Honorarios Rentas provenientes de sueldos Incremento de Impto. 1era Categoría		

²³ Ver Anexo B, Tabla de Impuesto Global Complementario del 2016=2015

Perdida en Capitales Mobiliarios	
Sub Total	\$ 91.139.184
Cotizaciones Previsionales pagadas	
Ahorro Previsional	
Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria	
Base Imponible IGC	\$ 91.139.184
Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 19.910.435
Crédito por Impuesto Único Retención Segunda Categoría	
Crédito por Impuesto de 1era Categoría	
Debito del 35% régimen semi-integrado	\$ 6.968.652
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 26.879.087
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 26.879.087

3.2.3 Caso N°3. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

según Ley N°21.210, bajo el régimen del Artículo 14 letra A.

Para el desarrollo del caso se tomará de referencia la circular N° 43 del 2020²⁴, a continuación, se presentan los siguientes antecedentes:

Antecedentes

La Sociedad X S.A., con inicio de actividades de fecha 01.01.2010, acogida al régimen de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR de la Ley 21.210, a contar del 01.01.2020, proporciona los siguientes antecedentes por el año comercial 2020:

- De conformidad al contrato social el capital fue aportado conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2019:

²⁴ Servicio de Impuestos Internos (SII), Circular N°43 del 24 de junio del 2020.

Tabla 19. Caso N°3 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas

N° de Accionistas	% de participación	Capital Aportado
Accionista N°1	40%	\$ 120.000.000
Accionista N°2	60%	\$ 180.000.000
Total aportado		\$ 300.000.000

Fuente: Elaboración propia

- De acuerdo con el registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2019 se informan los siguientes saldos:

Capital propio tributario: \$ 770.000.000

RAP: \$ 80.000.000

Saldo (REX): \$ 18.300.000

Créditos sujetos a restitución, con derecho a devolución (SAC-2017):

\$ 130.500.000

Saldo total de utilidades tributables (STUT): \$ 368.101.601

Crédito por IDPC STC (SAC-2016): \$ 106.867.993

Tasa efectiva de FUT (TEF-2016): 0,2903220

- Tasa efectiva de FUT (TEF-2017): 0,265822
- Durante el ejercicio 2020 se materializaron la siguiente distribución de dividendo a los accionistas, se presentan a valor histórico:

Tabla 20. Caso N°3 Retiro de los accionistas

N° de Retiros	Valor del Retiro
01.05 Retiro de Dividendo Accionista N°1	\$ 48.000.000
02.05 Retiro de Dividendo Accionista N°2	\$ 72.000.000
Total de retiros	\$120.000.000

Fuente: Elaboración propia

- El Pago del IDPC se realizo con PPM.
- Supuesto: para el desarrollo del caso N°3 se utilizará los mismos datos de antecedentes, tabla de IPC y tabla de cálculo de IGC del caso N°1, N2 y N°4 exceptuando el tipo de tasa de IUSFUT.
- Para la aplicación del caso la empresa acogerá el 50% del FUT acumulado y se tomará la tasa fija del 30% de IUSFUT, según artículo vigésimo quinto transitorio de Ley N°21.210. La opción se ejercerá en el mes de junio de 2020.

Desarrollo Caso N° 3 Aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT (Régimen 14A, Ley N° 21.210)

Tabla 21. Caso N°3 Determinación registro RAI

Determinación registro RAI al 01.01.2020	
	Monto \$
(+) Capital propio tributario al 31.12.2019	\$ 770.000.000
(-) Saldo registro RAP positivo al 31-12-2019	\$ 80.000.000
(-) Saldo registro REX positivo al 31-12-2019	\$ 18.300.000
(-) Capital social aportado reajustado al 31.12.2019	\$ 300.000.000
(=) Rentas afectas del ejercicio al 01.01.2020	\$ 371.700.000

Fuente: Elaboración propia

STC (SAC) 2016	\$ 106.867.993
STUT	<u>\$ 368.101.601</u>
Tasa TEF al 01.01.2020	0,290322

Monto máximo susceptible de acogerse IUSFUT:	
Saldo registro RAI al 31.12.2019	\$ 371.700.000
Saldo STUT al 31.12.2019	\$ 368.101.601
(=) La cantidad menor corresponde al FUT acumulado	\$ 368.101.601

(-) Dividendos pagados antes del pago del IUSFUT	\$ 120.000.000	1,015	-\$ 118.226.601
(+/-) Movimientos por reorganizaciones empresariales			0
(-) Partidas del inciso segundo del artículo 21			0
(+/-) Ajustes determinados por el SII mediante resolución			0
(-) Rentas previamente gravadas con el IUSFUT			0
(=) Cantidad máxima susceptible al pago del IUSFUT			\$ 249.875.000
Monto del 50% que se acogerá al IUSFUT			\$ 124.937.500

(=) Monto por el cual se opta por afectar con el IUSFUT		\$ 124.937.500	x	mayo-junio 1,002	\$ 125.187.375
(+) Crédito por IDPC (TEF)	0,290322	\$ 12.064.592	x	1,002	\$ 36.417.338
(=) Base imponible IUSFUT					\$ 161.604.713
(x) Impuesto sustitutivo, según tasa				30%	\$ 48.481.414
(-) Crédito por IDPC					-\$ 36.417.338
(=) Impuesto sustitutivo neto a pago - F50					\$ 12.064.076

Tabla 22.Caso N°3 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas

Accionistas	Pago IUSFUT
Accionista N°1 participación 40%	\$ 4.825.630
Accionista N°2 participación 60%	\$ 7.238.446
Total	\$ 12.064.076

Fuente: Elaboración propia

Tabla 23. Caso N°3 Registro empresariales

N°	Detalle	Control	RAI	REX									SAC		
								Acumulado a contar del 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		Crédito por IDPC			
								Factor		0,269822		Factor			
								No sujeto a restitución hasta el 2019		Sujeto a restitución		Crédito por IDPC			
RAP	ISFUT. N° 21.210	Ley	Ingreso No Renta	Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución	Con devolución	STUT					
	Remanentes ejercicio anterior.....	371.700.000	371.700.000	80.000.000		18.300.000		0		130.500.000		106.867.969	368.101.601		
	Más: Reajuste anual..... 1,5%	5.575.500	5.575.500	1.200.000		274.500		0		1.957.500		1.603.000	5.521.524		
	Remanentes reajustados.....	377.275.500	377.275.500	81.200.000		18.574.500		0		132.457.500		108.471.019	373.623.125		
	Menos: distribuciones actualizadas														
	01.05 Retiro de Dividendo Accionista N°1	48.000.000	-48.000.000							-12.759.456					
	02.05 Retiro de Dividendo Accionista N°2	72.000.000	-72.000.000							-19.139.184					
	Subtotal.....	257.275.500	257.275.500	81.200.000		18.574.500		0		100.558.860		108.471.019	373.623.125		
	Quilates														
	01.06. Reclaf. de rentas gravadas ISFUT.....	125.187.375	-125.187.375										-125.187.375		
	01.06. CIDPC imputado ISFUT.....	36.417.338											-36.417.338		
	01.06. Pago ISFUT.....	12.064.076	-12.064.076												
	Subtotal.....	245.211.424	132.088.125	81.200.000		113.123.299		18.574.500		100.558.860		72.063.675	248.435.750		
	Reajuste de junio-diciembre 1,20%	2.942.537	1.585.028	974.400		1.357.480		222.894		1.206.706		864.644	2.981.229		
	Remanente reajustado.....	248.153.961	133.673.183	82.174.400		114.480.779		18.797.394		101.765.566		72.918.319	251.416.979		
	Reverso rentas afectas ejercicio anterior.....	-133.673.183	-133.673.183												
	(+) Capital propio tributario.....	770.000.000													
	(-) Saldo REX negativo.....	0													
	(-) Dividendos N° 1.....	48.000.000													
	(-) Dividendos N° 2.....	72.000.000													
	(-) Saldo REX positivo.....	-18.300.000													
	(-) Capital aportado.....	-300.000.000													
	(-) Rentas afectas acumuladas.....	571.700.000	571.700.000												
	Subtotal.....	686.180.779	571.700.000	82.174.400		114.480.779		18.797.394		101.765.566		72.918.319	251.416.979		
	Remanentes ejercicios siguientes.....	686.180.779	571.700.000	82.174.400		114.480.779		18.797.394		101.765.566		72.918.319	251.416.979		

Fuente: Elaboración propia

Tabla 24. Caso N°3 Distribución de retiro de los accionistas

Accionistas	Retiro de Dividendo	Crédito por Retiro
Accionista N°1 participación 40%	\$ 48.000.000	\$ 12.759.456
Accionista N°2 participación 60%	\$ 72.000.000	\$ 19.139.184
Total	\$ 120.000.000	\$ 31.898.640

Fuente: Elaboración propia

Impuesto Global Complementario de los accionistas²⁵

Accionista N°1:

Retiros	\$ 48.000.000
Crédito por Retiros	\$ 12.759.456
Rentas de Capitales	
Mobiliarios	
Honorarios	
Rentas provenientes de sueldos	
Incremento de Impto. 1era Categoría	
Perdida en Capitales	
Mobiliarios	
Sub Total	\$ 60.759.456

²⁵ Ver Anexo C, Tabla de Impuesto Global Complementario del 2020

Cotizaciones Previsionales pagadas	
Ahorro Previsional	
Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria	
Base Imponible IGC	\$ 60.759.456

Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 8.868.487
Crédito por Impuesto Único Retención Segunda Categoría	
Crédito por Impuesto de 1era Categoría	
Debito del 35% régimen semi-integrado	\$ 3.103.970
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 11.972.457
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 11.972.457

Accionista N°2:

Retiros	\$ 72.000.000
Crédito por Retiros	\$ 19.139.184
Rentas de Capitales Mobiliarios Honorarios	
Rentas provenientes de sueldos	
Incremento de Impto. 1era Categoría	
Perdida en Capitales Mobiliarios	
Sub Total	\$ 91.139.184
Cotizaciones Previsionales pagadas	
Ahorro Previsional	
Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria	
Base Imponible IGC	\$ 91.139.184

Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 19.910.435
Crédito por Impuesto Único Retención Segunda Categoría	
Crédito por Impuesto de 1era Categoría	
Debito del 35% régimen semi-integrado	\$ 6.968.652
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 26.879.087
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 26.879.087

3.2.4 Caso N°4. Aplicación del Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT) según Ley 21.210, bajo el régimen del Artículo 14 letra D N°3.

Para el desarrollo del caso se tomará de referencia la circular N° 43 del 2020²⁶, a continuación, se presentan los siguientes antecedentes:

Antecedentes

La Sociedad Y S.A., con inicio de actividades de fecha 01.01.2010, acogida al régimen de tributación Pro-Pyme establecido en el artículo 14 letra D) N° 3 de la LIR, a contar del 01.01.2020, proporciona los siguientes antecedentes por el año comercial 2020:

- De conformidad al capital fue aportado conforme al siguiente detalle, cuyos montos se presentan actualizados al 31.12.2019:

Tabla 25. Caso N°4 capital aportado y porcentaje de participación de los accionistas

N° de Accionistas	% de participación	Capital Aportado
Accionistas N°1	40%	\$ 120.000.000
Accionistas N°2	60%	\$ 180.000.000
Total aportado		\$ 300.000.000

Fuente: Elaboración propia

- De acuerdo con el registro tributario de rentas empresariales al 31.12.2019 se informan los siguientes saldos:

Capital propio tributario: \$ 770.000.000

RAP: \$ 80.000.000

Saldo (REX): \$ 18.300.000

²⁶ Servicio de Impuestos Internos (SII), Circular N°43 del 24 de junio del 2020.

Créditos sujetos a restitución, con derecho a devolución (SAC-2017):

\$ 130.500.000

Saldo total de utilidades tributables (STUT): \$ 368.101.601

Crédito por IDPC STC (SAC-2016): \$ 106.867.993

Tasa efectiva de FUT (TEF-2016): 0,2903220

- Tasa efectiva de FUT (TEF-2017): 0,265822
- Durante el ejercicio 2020 se materializaron la siguiente distribución de dividendo a los accionistas, se presentan a valor histórico:

Tabla 26. Caso N°4 Retiro de los accionistas

N° de Retiros	Valor del Retiro
01.05 Retiro de Dividendo Accionista N°1	\$ 48.000.000
02.05 Retiro de Dividendo Accionista N°2	\$ 72.000.000
Total de retiros	\$120.000.000

Fuente: Elaboración propia

- El Pago del IDPC se realizo con PPM.
- Supuesto: para el desarrollo del caso N°4 se utilizará los mismos datos de antecedentes, tabla de IPC y tabla de cálculo de IGC del caso N°1, N2 y N°3 exceptuando el tipo de tasa de IUSFUT.
- Para la aplicación del caso la empresa acogerá el 50% del FUT acumulado y se tomará la tasa fija del 30% de IUSFUT, según artículo vigésimo quinto transitorio de Ley N°21.210. La opción se ejercerá en el mes de junio de 2020.

Desarrollo Caso N° 4 Aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT (Régimen 14D3, Ley N° 21.210)

Tabla 27. Caso N°4 Determinación registro RAI

Determinación registro RAI al 01.01.2020	
	Monto \$
(+) Capital propio tributario al 31.12.2019	\$ 770.000.000
(-) Saldo registro RAP positivo al 31-12-2019	\$ 80.000.000
(-) Saldo registro REX positivo al 31-12-2019	\$ 18.300.000
(-) Capital social aportado reajustado al 31.12.2019	\$ 300.000.000
(=) Rentas afectas del ejercicio al 01.01.2020	\$ 371.700.000

Fuente: Elaboración propia

STC (SAC) 2016	\$ 106.867.993
STUT	<u>\$ 368.101.601</u>
Tasa TEF al 01.01.2020	0,290322

Monto máximo susceptible de acogerse IUSFUT:

Saldo registro RAI al 31.12.2019	\$ 371.700.000
Saldo STUT al 31.12.2019	\$ 368.101.601

(=) La cantidad menor corresponde al FUT acumulado	\$ 368.101.601
(-) Retiros pagados antes del pago del IUSFUT \$ 120.000.000 1,015	-\$ 118.226.601
(+/-) Movimientos por reorganizaciones empresariales	0
(-) Partidas del inciso segundo del artículo 21	0
(+/-) Ajustes determinados por el SII mediante resolución	0
(-) Rentas previamente gravadas con el IUSFUT	0
(=) Cantidad máxima susceptible al pago del IUSFUT	<u>\$ 249.875.000</u>
Monto del 50% que se acogerá al IUSFUT:	\$ 124.937.500

				mayo- junio	
(=) Monto por el cual se opta por afectar con el IUSFUT	\$ 124.937.500	x	1,002		\$ 125.187.375
(+) Crédito por IDPC(TEF)	0,290322				
	\$ 36.344.649	x	1,002		\$ 36.417.338
(=) Base imponible IUSFUT					\$ 161.604.713
(x) Impuesto sustitutivo, según tasa			30%		\$ 48.481.414
(-) Crédito por IDPC					-\$ 36.417.338
(=) Impuesto sustitutivo neto a pago - F50					\$ 12.064.076

Tabla 28.Caso N°4 Impuesto único sustitutivo al FUT pagado por los accionistas

Accionistas	Pago IUSFUT
Accionista N°1 participación 40%	\$ 4.825.630
Accionista N°2 participación 60%	\$ 7.238.446
Total	\$ 12.064.076

Fuente: Elaboración propia

Tabla 29. Caso N°4 Registro empresariales

N°	Detalle	Control	RAI	REX			SAC												
				RAP	ISFUT Ley N° 20.780 Ley N° 20.689	Ingreso no Renta	Acumulado a contar del 01.01.2017		Acumulado hasta el 31.12.2016		STUT								
							Crédito por IDPC		Crédito por IDPC										
							Factor 0,290322		Factor 0,290322										
No sujeto a restitución hasta el 2019		Sujeto a restitución		Sin Devolución		Con devolución													
Sin Devolución		Con devolución		Sin Devolución		Con devolución													
	Remanentes ejercicio anterior	371.700.000	371.700.000	80.000.000		18.300.000													
	Más: Retiro anual 1,50%	5.575.920	5.575.920	1.200.000		274.500													
	Remanentes resultados	377.275.920	377.275.920	81.200.000		18.574.500													
	Menos: distribución de réditos																		
	01.05 Retiro de Dividendo Accionista N°1	48.000.000	-48.000.000	-48.000.000															
	02.05 Retiro de Dividendo Accionista N°2	72.000.000	-72.000.000	-72.000.000															
	Subtotal	257.275.920	257.275.920	81.200.000		18.574.500													
	Aportes																		
	30.06 Retiro de rentas gravadas ISFUT	125.187.375	-125.187.375			125.187.375													
	30.06 CIDPC imputado ISFUT	36.417.338																	
	30.06 Pago ISFUT	12.064.076	-12.064.076			-12.064.076													
	Subtotal	245.211.424	132.088.125	81.200.000		113.123.299													
	Resultado de junio-diciembre 2016																		
	1,20%	2.942.537	1.385.038	974.460		1.397.460													
	Remanente resultado	248.153.861	133.673.163	82.174.460		114.480.779													
	Reversos del ejercicio																		
	Reverso rentas afectas ejercicio anterior	-133.673.183	-133.673.183																
	(+) Capital propio tributario	770.000.000																	
	(-) Saldo REX negativo	0																	
	(+) Retiro N° 1	48.000.000																	
	(+) Retiro N° 2	72.000.000																	
	(-) Saldo REX positivo	-18.300.000																	
	(-) Capital aportado	-300.000.000																	
	(+) Rentas afectas acumuladas	571.700.000	571.700.000																
	Cuentas del ejercicio																		
	Crédito por IDPC sobre REX																		
	Subtotal	686.180.779	571.700.000	82.174.460		114.480.779													
	Remanentes ejercicios siguientes	686.180.779	571.700.000	82.174.460		114.480.779													

Fuente: Elaboración propia

Tabla 30. Caso N°4 Distribución de retiro de los socios

Accionistas	Retiro de Dividendo	Crédito por Retiro
Accionista N°1 participación 40%	\$ 48.000.000	\$ 12.759.456
Accionista N°2 participación 60%	\$ 72.000.000	\$ 19.139.184
Total	\$ 120.000.000	\$ 31.898.640

Fuente: Elaboración propia

Impuesto Global Complementario de los Accionista²⁷

Accionista N°1:

Retiros		\$ 48.000.000
Crédito por Retiros	\$ 12.759.456	
Rentas de Capitales Mobiliarios		
Honorarios		
Rentas provenientes de sueldos		
Incremento de Impto. 1era Categoría		
Perdida en Capitales Mobiliarios		
Sub Total		\$ 60.759.456
Cotizaciones Previsionales pagadas		
Ahorro Previsional		
Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria		
Base Imponible IGC		\$ 60.759.456
Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 8.868.487	
Crédito por Impuesto Único		
Retención Segunda Categoría		
Crédito por Impuesto de 1era Categoría		
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 8.868.487	
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 8.868.487	

Accionista N°2

Retiros		\$ 72.000.000
Crédito por Retiros	\$ 19.139.184	
Rentas de Capitales Mobiliarios		
Honorarios		
Rentas provenientes de sueldos		
Incremento de Impto. 1era Categoría		
Perdida en Capitales Mobiliarios		
Sub Total		\$ 91.139.184
Cotizaciones Previsionales pagadas		
Ahorro Previsional		

²⁷ Ver Anexo D, Tabla de Impuesto Global Complementario del 2020

Intereses Pagados crédito con Garantía Hipotecaria	
Base Imponible IGC	\$ 91.139.184
Impto. Global Complementario según Tabla	\$ 19.910.435
Crédito por Impuesto Único	
Retención Segunda Categoría	
Crédito por Impuesto de 1era Categoría	
Total a Pagar Impuesto Global Complementario	\$ 19.910.435
Total a Pagar dentro del plazo legal	\$ 19.910.435

3.2.5 Caso N°5. Datos comparativos de la aplicación del Impuesto Único

Sustitutivo al FUT (IUSFUT).

Según se muestra en la tabla N° 27 del caso N° 1 el cálculo de IUSFUT bajo el régimen 14 B de la Ley N°20.780 y Ley N°20.899, el accionista N°1 que tiene el 40% de participación de la empresa deberá pagar un monto total de impuesto finales más impuesto sustituto de \$18.090.925, el cual representa 62% de total de tasas aplicada (tasa IUSFUT fija 32% mas tasa IGC del 30%, dado que existieron retiros anteriores al pago del IUSFUT), así mismo el accionista N°2 el cual tiene el 60% de participación societaria deberá de pagar un monto final de \$ 36.056.789, representando un 72% de total de tasas aplicada de impuesto global complementario más impuesto sustituto.

Tabla 31. Caso N°1 Régimen 14B, Ley N° 20.780/ Ley N°20.899

Base/ Impuesto	Accionista N°1	Accionista N° 2
Base Imponible del IUSFUT	\$ 161.604.713	\$ 161.604.713
Tasa IUSFUT	32%	32%
Total a pagar IUSFUT	\$ 6.118.468	\$ 9.177.702
Base del IGC	\$ 60.759.456	\$ 91.139.184
Tasa IGC	30%	40%

IGC según tabla	\$ 8.868.487	\$ 19.910.435
Total a pagar IGC	\$ 11.972.457	\$ 26.879.087
Total de tasa pagada al año	62%	72%
Total impuesto pagado al año	\$18.090.925	\$ 36.056.789

Fuente: Elaboración propia

Por otra parte, en la tabla N° 28 del caso N° 2 el cálculo de IUSFUT bajo el régimen 14 B de la Ley 20.780 y Ley 20.899, el accionista N°1 que tiene el 40% de participación de la empresa deberá pagar un monto total de impuesto finales más impuesto sustituto de \$ 14.160.699, el cual representa 56% de total de tasas aplicada (tasa IUSFUT variable 26% mas tasa IGC del 30%, dado que existieron retiros anteriores al pago del IUSFUT) , así mismo el accionista N°2 el cual tiene el 60% de participación societaria deberá de pagar un monto final de \$ 30.161.449, representando un 66% de total de tasas aplicada de impuesto global complementario más impuesto sustituto.

Tabla 32. Caso N°2 Régimen 14B, Ley N° 20.780/ Ley N°20.899

Base/ Impuesto	Accionista N°1	Accionista N° 2
Base Imponible del IUSFUT	\$ 161.604.713	\$ 161.604.713
Tasa IUSFUT	26%	26%
Total a pagar IUSFUT	\$ 2.188.241	\$ 3.282.362
Base del IGC	\$ 60.759.456	\$ 91.139.184
Tasa IGC	30%	40%
IGC según tabla	\$ 8.868.487	\$ 19.910.435
Total a pagar IGC	\$ 11.972.457	\$ 26.879.087
Total de tasa pagada al año	56%	66%
Total impuesto pagado al año	\$ 14.160.699	\$ 30.161.449

Fuente: Elaboración propia

Además, en la tabla N° 29 del caso N° 3 el cálculo de IUSFUT bajo el régimen 14 A de la Ley 21.210, el accionista N°1 que tiene el 40% de participación de la empresa deberá pagar un monto total de impuesto finales mas impuesto sustituto de \$

16.798.088, el cual representa 60% de total de tasas aplicada (tasa IUSFUT fija única 30% mas tasa IGC del 30%, dado que existieron retiros anteriores al pago del IUSFUT), así mismo el accionista N°2 el cual tiene el 60% de participación societaria deberá de pagar un monto final de \$ 34.117.533, representando un 70% de total de tasas aplicada de impuesto global complementario más impuesto sustituto. Cabe indicar que las tasas del 60% y 70% respectivamente afectan a la persona natural y a la empresa que se acogió al IUSFUT, no siendo aplicable lo establecido en el artículo 56 N°4 respecto de la tasa del 30%.

Tabla 33. Caso N°3 Régimen 14A, Ley N° 21.210

Base/ Impuesto	Accionista N°1	Accionista N° 2
Base Imponible del IUSFUT	161.604.713	161.604.713
Tasa IUSFUT	30%	30%
Total a pagar IUSFUT	4.825.630	7.238.446
Base del IGC	60.759.456	91.139.184
Tasa IGC	30%	40%
IGC según tabla	8.868.487	19.910.435
Total a pagar IGC	11.972.457	26.879.087
Total de tasa pagada al año	60%	70%
Total impuesto pagado al año	16.798.088	34.117.533

Fuente: Elaboración propia

Finalmente, en la tabla N° 30 del caso N° 4 el cálculo de IUSFUT bajo el régimen 14 DN°3 Pro pyme de la Ley 21.210, el accionista N°1 que tiene el 40% de participación de la sociedad deberá pagar un monto total de impuesto finales más impuesto sustituto de \$ 13.694.117, el cual representa 60% de total de tasas aplicada (tasa IUSFUT fija única 30% mas tasa IGC del 30%, dado que existieron retiros anteriores al pago del IUSFUT), así mismo el accionista N°2 el cual tiene el 60% de participación societaria deberá de pagar un monto final de \$ 27.148.881, representando un 70% de total de tasas aplicada de impuesto global

complementario más impuesto sustituto. Cabe indicar que las tasas del 60% y 70% respectivamente afectan a la persona natural y a la empresa que se acogió al IUSFUT, no siendo aplicable lo establecido en el artículo 56 N°4 de la Ley 21.210 respecto de la tasa del 30%.

Tabla 34.Caso N°4 Régimen 14DN°3, Ley N° 21.210

Base/ Impuesto	Accionista N°1	Accionista N° 2
Base Imponible del IUSFUT	\$ 161.604.713	\$ 161.604.713
Tasa IUSFUT	30%	30%
Total a pagar IUSFUT	\$ 4.825.630	\$ 7.238.446
Base del IGC	\$ 60.759.456	\$ 91.139.184
Tasa IGC	30%	40%
IGC según tabla	\$ 8.868.487	\$ 19.910.435
Total a pagar IGC	\$ 8.868.487	\$ 19.910.435
Total de tasa pagada al año	60%	70%
Total impuesto pagado al año	\$ 13.694.117	\$ 27.148.881

Fuente: Elaboración propia

4. CONCLUSIONES

Nuestras conclusiones tienen como objetivo principal responder en forma clara y precisa las interrogantes que inicialmente se realizaron en la presente tesis.

¿Por qué el legislador introduce nuevamente la norma transitoria del IUSFUT con la Ley N° 21.210? ¿Cuál es el objetivo final de esta nueva norma?

Como se pudo observar en el desarrollo del capítulo N° 3, las estadísticas de recaudación del IUSFUT generadas por el SII entre el año 2015 al 2017 bajo la Ley N°20.780 y Ley N°20.899, generaron una recaudación total de MM\$ 1.439.699, proveniente principalmente de los contribuyentes que se acogieron al IUSFUT con una tasa fija (32%) lo cual representó MM\$ 1.182.945 siendo el 82% del total recaudado y los contribuyentes que se acogieron a la tasa variable únicamente representaron el MM\$ 256.754 figurando un 18% del total de recaudación del IUSFUT, esta información estadística de recaudación tributaria brinda una base fundamental para que el legislador haya incorporado nuevamente el Impuesto Único Sustitutivo al FUT en la Ley 21.210 con el propósito de generar mayor recaudación de fondos para el Estado.

Además, con la incorporación del nuevo IUSFUT establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, el cual considera únicamente una tasa fija del 30% independientemente del tipo de contribuyente que se acoja a esta norma transitoria, siendo beneficiados los grandes contribuyentes y afectando principalmente a las medianas, micro y pequeñas empresas, lo cual se demuestra para el año 2020 según datos entregados por el propio SII, el IUSFUT ha proporcionado una recaudación de MM\$ 856.185 de los cuales el 81% pertenece a las empresas grandes y el 19% a las medianas, micro y pequeñas empresas, es

decir, como podemos apreciar se sigue con la misma tendencia del proyecto anterior, o dicho de otra manera los números hablan por sí solos.

Por otra parte, como comprobación de la hipótesis de trabajo planteada inicialmente, se llevó acabo el planteamiento y desarrollo de 4 casos prácticos establecidos en el capítulo N°3 en los cuales se aplicó las normas establecidas para el IUSFUT en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, artículo primero de las disposiciones transitorias Ley N°20.899 y finalmente artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N°21.210, obteniéndose un resultado evidentemente **“inequitativo”** para los contribuyentes del 14 D 3 (Pro pyme general), cuando éstos decidan acogerse a la actual norma transitoria del IUSFUT, dado que deberán aplicar una tasa única fija del 30%, la cual corresponde exactamente a la misma tasa que deberán pagar los contribuyentes del régimen 14 A, por tanto la aplicación de esta tasa única fija del IUSFUT no considera diferencias en el nivel de ingreso o capacidad de pago de los contribuyentes de diferente régimen, segmento o tamaño, en comparación con la norma anterior (Ley N°20.780 y Ley N° 20.899) que establecía dos tipos de tasas (tasa fija y tasa variable) de acuerdo con las condiciones de cada contribuyente.

Tomando en consideración lo anterior podemos extraer como ejemplo de los casos desarrollados en el capítulo N°3, en el cual un contribuyente bajo el régimen 14 D N°3 Pro-pyme (Accionista N°1) se acoge al régimen transitorio del IUSFUT de la Ley N° 21.210 para retirar FUT acumulado de años anteriores y de igual manera realiza un retiro previo al IUSFUT, este deberá de pagar una tasa fija de IUSFUT del 30% más una tasa IGC del 30% dado que existieron retiros anteriores al pago del IUSFUT, pagando un total de tasa de impuestos del 60%. Cabe indicar que la tasa

total del 60% respectivamente afecta a la persona natural por sus retiros previos al pago del IUSFUT y el 30% como tasa fija a la empresa que se acogió al IUSFUT, no siendo aplicable lo establecido en el artículo 56 N°4 de la Ley 21.210.

Sin embargo, si el contribuyente realizara las mismas operaciones bajo la norma anterior, este solo estaría tributando con una tasa variable del 26% y una tasa de IGC del 30%, pagando un total de impuestos del 56%, según se puede observar en la siguiente tabla.

Tabla 35. Resumen de los casos N°1, N°2, N°3, N°4

Pago de IUSFUT/IGC	Caso N° 1 Regimen 14B, Ley N° 20.780/20.899		Caso N° 2 Regimen 14B, Ley N° 20.780/20.899		Caso N° 3 Regimen 14A, Ley N° 21.210		Caso N° 4 Regimen 14 D3, Ley N° 21.210	
	Accionista N°1	Accionista N°2	Accionista N°1	Accionista N°2	Accionista N°1	Accionista N°2	Accionista N°1	Accionista N°2
Base Imponible del IUSFUT	\$161.604.713	\$161.604.713	\$161.604.713	\$161.604.713	\$161.604.713	\$161.604.713	\$161.604.713	\$161.604.713
Tasa IUSFUT	32%	32%	26%	26%	30%	30%	30%	30%
Total a pagar IUSFUT	\$6.118.468	\$9.177.702	\$2.188.241	\$3.282.362	\$4.825.630	\$7.238.446	\$4.825.630	\$7.238.446
Base del IGC	\$60.759.456	\$91.139.184	\$60.759.456	\$91.139.184	\$60.759.456	\$91.139.184	\$60.759.456	\$91.139.184
Tasa IGC	30%	40%	30%	40%	30%	40%	30%	40%
IGC según tabla	\$8.868.487	\$19.910.435	\$8.868.487	\$19.910.435	\$8.868.487	\$19.910.435	\$8.868.487	\$19.910.435
Total a pagar IGC	\$11.972.457	\$26.879.087	\$11.972.457	\$26.879.087	\$11.972.457	\$26.879.087	\$8.868.487	\$19.910.435
Total de tasa pagada al año	62%	72%	56%	66%	60%	70%	60%	70%
Total impuesto pagado al año	\$18.090.925	\$36.056.789	\$14.160.699	\$30.161.449	\$16.798.088	\$34.117.533	\$13.694.117	\$27.148.881

Fuente: Elaboración propia en base a datos de los casos capítulo N°3

Finalmente, en la actualidad con la entrada en vigor del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, a los contribuyentes que principalmente les conviene aplicar el IUSFUT, son aquellos acogidos al régimen del artículo 14 A (régimen semi-integrado), debido a que dichos contribuyentes (grandes empresas) se les favoreció con el actual régimen transitorio con una tasa única fija del 30% a diferencia del anterior régimen, donde el IUSFUT establecía una tasa única fija del 32% para este tipo de contribuyentes, como se demuestra en los casos desarrollados en el capítulo N°3.

Finalmente, es necesario indicar que nuestra sugerencia para los siguientes proyectos que busquen recaudar dineros para el Fisco y que signifiquen algún beneficio para las empresas, es que se establezcan tasas diferenciadas, de tal modo que, quien tiene más, paga más.

5. BIBLIOGRAFÍA

5.1 Libros

Rosen, H. S. (2002). *Hacienda Pública*. Madrid: McGraw Hill.

5.2 Artículos de revista

Henríquez, J. Y. (2015). "Tributación: Equidad y/o Eficiencia". *Revista Estudios Tributarios* Núm.12, Pág. 223-259.

5.3 Periódicos

Leiva, M. (2020). *1.140 contribuyentes regularizan el FUT en 2020 y pagan US\$ 1.200 millones en impuestos*. La Tercera (LT).

5.4 Documentos públicos

Central Bank of Chile. (2006). *Working Papers " El crecimiento Económico de Chile"*. Chile, Santiago.

Jorratt, M. (2000). *Diagnóstico del sistema tributario chileno*. Chile.

5.4 Leyes

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1984). *Ley Nº 18.293: Establece diversas normas sobre el impuesto a la renta y, para tales efectos, modifica los decretos leyes 824, de 1974, y 910, de 1975*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1990). *Ley Nº 18.985: Establece normas sobre reforma tributaria*. Chile.

Biblioteca del congreso Nacional de Chile. (2014). *Ley Nº 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2014). *Ley Nº 20.780: Artículo tercero disposiciones transitorias*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2016). *Ley Nº 20.899: Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2016). *Ley Nº 20.899: Artículo primero disposiciones transitorias*. Chile.

- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2020). *Ley N° 21.210: Moderniza la Legislación tributaria*. Chile.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2020). *Ley N° 21.210: Artículo vigésimo quinto disposiciones transitorias*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Circular N° 70: Instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2015, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, y sobre los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Circular N° 17: Instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, de pago sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015 y/o al 31 de diciembre de 2016*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Circular N° 39: Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Circular N° 49: Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2020). *Circular N° 43: Imparte instrucciones sobre aplicación del régimen opcional de impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2019). *Oficio Orden N° 3059*. Chile
- Servicio de Impuestos Internos. (1985). *Resolución Exenta N° 891: Establece obligación de determinar la Renta Imponible de Primera Categoría de la Ley de la Renta y las Utilidades Tributarias y otras partidas en los Libros o Documentos que indica*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (1991). *Resolución Exenta N° 2154: Sustituye la Resolución Exenta. N° 891, y mantiene la obligación de determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría de la Ley de la Renta y las utilidades tributables y otras partidas en los Libros que se indican*. Chile.
- Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Resolución Exenta N° 128: Establece formulario para declarar y pagar el impuesto sobre rentas acumuladas conforme a lo establecido en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780*. Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Resolución Exenta N° 27: Establece formulario para declarar y pagar el impuesto sustitutivo sobre rentas acumuladas, para contribuyentes acogidos o que se acojan al Régimen Simplificado del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Resolución Exenta N° 30: Complementa Resolución Exenta SII N°119 de 29 de diciembre de 2015, en los términos que indica.* Chile.

Servicio de Impuestos Internos. (2020). *Resolución Exenta N° 80: Establece formulario para declarar y pagar el impuesto sustitutivo de los impuestos finales, que establece el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210. Modifica resolución exenta SII N°27 del 25 de febrero del 2009.* Chile.

6. ANEXOS

ANEXO A

Tabla 36.Global Complementario, caso N°1 Artículo 14 B.

TABLA GLOBAL COMPLEMENTARIO 2016				
Desde	Hasta	Factor	Crédito	
	0	7.282.710	0	0
	7.282.710,01	16.183.800	0,04	291.308
	16.183.800,01	26.973.000	0,08	938.660
	26.973.000,01	37.762.200	0,135	2.422.175
	37.762.200,01	48.551.400	0,23	6.009.584
	48.551.400,01	64.735.200	0,304	9.602.388
	64.735.200,01	80.919.000	0,355	12.903.883
	80.919.000,01 Y MAS		0,4	16.545.238
		n° 1	n°2	
		0,23	0,355	
		6009584,4	12903883,2	

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ACCIONISTA N° 1

BASE: \$ 60.759.456
 FACTOR: 0,30
 BASE POR FACTOR: \$ 18.470.875
 IGC: \$ 8.868.487

ACCIONISTA N°2

BASE: \$ 91.139.184
 FACTOR: 0,40
 BASE POR FACTOR: \$ 36.455.674
 IGC: \$ 19.910.435

Tabla 37.IPC 2016=2015, caso N°1 Artículo 14 B.

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Capital Inicial	0	0,5	0,8	1,1	1,5	1,7	2,2	2,4	2,5	2,7	2,9	2,9
Enero		0,5	0,7	1,1	1,5	1,7	2,1	2,4	2,4	2,7	2,9	2,9
Febrero			0,3	0,7	1	1,2	1,7	1,9	2	2,2	2,4	2,4
Marzo				0,4	0,7	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	2,1	2,2
Abril					0,3	0,6	1	1,2	1,3	1,5	1,7	1,8
Mayo						0,2	0,7	0,9	1	1,2	1,4	1,4
Junio							0,4	0,7	0,7	1	1,2	1,2
Julio								0,2	0,3	0,5	0,7	0,8
Agosto									0	0,3	0,5	0,5
Septiembr										0,2	0,4	0,5
Octubre											0,2	0,2
Noviembre												0,1
Diciembre												0

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ANEXO B

Tabla 38.Global Complementario, caso N°2 Artículo 14 B

TABLA GLOBAL COMPLEMENTARIO 2016				
Desde	Hasta	Factor	Crédito	
	0	7.282.710	0	0
	7.282.710,01	16.183.800	0,04	291.308
	16.183.800,01	26.973.000	0,08	938.660
	26.973.000,01	37.762.200	0,135	2.422.175
	37.762.200,01	48.551.400	0,23	6.009.584
	48.551.400,01	64.735.200	0,304	9.602.388
	64.735.200,01	80.919.000	0,355	12.903.883
	80.919.000,01	Y MAS	0,4	16.545.238
		n° 1	n°2	
		0,23	0,355	
		6009584,4	12903883,2	

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ACCIONISTA N° 1

BASE: \$ 60.759.456
 FACTOR: 0,30
 BASE POR FACTOR: \$ 18.470.875
 IGC: \$ 8.868.487

ACCIONISTA N°2

BASE: \$ 91.139.184
 FACTOR: 0,40
 BASE POR FACTOR: \$ 36.455.674
 IGC: \$ 19.910.435

Tabla 39.IPC 2016=2015, caso N°2 Artículo 14 B

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Capital Inicial	0	0,5	0,8	1,1	1,5	1,7	2,2	2,4	2,5	2,7	2,9	2,9
Enero		0,5	0,7	1,1	1,5	1,7	2,1	2,4	2,4	2,7	2,9	2,9
Febrero			0,3	0,7	1	1,2	1,7	1,9	2	2,2	2,4	2,4
Marzo				0,4	0,7	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	2,1	2,2
Abril					0,3	0,6	1	1,2	1,3	1,5	1,7	1,8
Mayo						0,2	0,7	0,9	1	1,2	1,4	1,4
Junio							0,4	0,7	0,7	1	1,2	1,2
Julio								0,2	0,3	0,5	0,7	0,8
Agosto									0	0,3	0,5	0,5
Septiembr										0,2	0,4	0,5
Octubre											0,2	0,2
Noviembre												0,1
Diciembre												0

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ANEXO C

Para el desarrollo del caso N°3 se utilizará los valores de la tabla de IGC y de la tabla IPC (2015=2016) planteados en el caso N°1 y N°2

Tabla 40. Global Complementario, caso N°3 Artículo14 A

TABLA GLOBAL COMPLEMENTARIO 2020=2016				
Desde	Hasta	Factor	Crédito	
	0	7.282.710	0	0
	7.282.710,01	16.183.800	0,04	291.308
	16.183.800,01	26.973.000	0,08	938.660
	26.973.000,01	37.762.200	0,135	2.422.175
	37.762.200,01	48.551.400	0,23	6.009.584
	48.551.400,01	64.735.200	0,304	9.602.388
	64.735.200,01	80.919.000	0,355	12.903.883
	80.919.000,01 Y MAS		0,4	16.545.238
		n° 1	n°2	
		0,23	0,355	
		6009584,4	12903883,2	

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ACCIONISTA N° 1

BASE	\$ 60.759.456
FACTOR	0,30
BASE POR FACTOR	\$ 18.470.875
IGC	\$ 8.868.487

ACCIONISTA N° 2

BASE	\$ 91.139.184
FACTOR	0,40
BASE X FACTOR	\$ 36.455.674
IGC	\$ 19.910.435

Tabla 41. IPC 2020, caso N°3 Artículo 14 A

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Capital Inicial	0	0,5	0,8	1,1	1,5	1,7	2,2	2,4	2,5	2,7	2,9	2,9
Enero		0,5	0,7	1,1	1,5	1,7	2,1	2,4	2,4	2,7	2,9	2,9
Febrero			0,3	0,7	1	1,2	1,7	1,9	2	2,2	2,4	2,4
Marzo				0,4	0,7	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	2,1	2,2
Abril					0,3	0,6	1	1,2	1,3	1,5	1,7	1,8
Mayo						0,2	0,7	0,9	1	1,2	1,4	1,4
Junio							0,4	0,7	0,7	1	1,2	1,2
Julio								0,2	0,3	0,5	0,7	0,8
Agosto									0	0,3	0,5	0,5
Septiembr										0,2	0,4	0,5
Octubre											0,2	0,2
Noviembre												0,1
Diciembre												0

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ANEXO D

Para el desarrollo del caso N°4 se utilizará los valores de la tabla de IGC y de la tabla IPC (2015=2016) planteados en el caso N°1 y N°2

Tabla 42. Global Complementario, caso N°4 Artículo 14 D3

TABLA GLOBAL COMPLEMENTARIO 2020=2016				
Desde	Hasta	Factor	Crédito	
	0	7.282.710	0	0
	7.282.710,01	16.183.800	0,04	291.308
	16.183.800,01	26.973.000	0,08	938.660
	26.973.000,01	37.762.200	0,135	2.422.175
	37.762.200,01	48.551.400	0,23	6.009.584
	48.551.400,01	64.735.200	0,304	9.602.388
	64.735.200,01	80.919.000	0,355	12.903.883
	80.919.000,01 Y MAS		0,4	16.545.238
		n° 1	n°2	
		0,23	0,355	
		6009584,4	12903883,2	

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.

ACCIONISTA N° 1

BASE	\$ 60.759.456
FACTOR	0,30
BASE POR FACTOR	\$ 18.470.875
IGC	\$ 8.868.487

ACCIONISTA N° 2

BASE	\$ 91.139.184
FACTOR	0,40
BASE X FACTOR	\$ 36.455.674
IGC	\$ 19.910.435

Tabla 43. IPC 2020, caso N°4 Artículo 14 D3

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
Capital Inicial	0	0,5	0,8	1,1	1,5	1,7	2,2	2,4	2,5	2,7	2,9	2,9
Enero		0,5	0,7	1,1	1,5	1,7	2,1	2,4	2,4	2,7	2,9	2,9
Febrero			0,3	0,7	1	1,2	1,7	1,9	2	2,2	2,4	2,4
Marzo				0,4	0,7	0,9	1,4	1,6	1,7	1,9	2,1	2,2
Abril					0,3	0,6	1	1,2	1,3	1,5	1,7	1,8
Mayo						0,2	0,7	0,9	1	1,2	1,4	1,4
Junio							0,4	0,7	0,7	1	1,2	1,2
Julio								0,2	0,3	0,5	0,7	0,8
Agosto									0	0,3	0,5	0,5
Septiembre										0,2	0,4	0,5
Octubre											0,2	0,2
Noviembre												0,1
Diciembre												0

Fuente: Elaboración Propia en base a datos del SII.