



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

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN
PARTE II**

**Alumno: Africa Aguilera Rojas
Profesor Guía: Miguel Ángel Ojeda D.**

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 mis hijos, 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 Postgrado 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	7
1.1	Planteamiento del problema	7
1.2	Objetivos	9
1.2.1	Objetivo General:	9
1.2.2	Objetivos Específicos:	9
1.3	Subtema:.....	10
1.4	Hipótesis del Trabajo	10
1.4	Metodología	11
2	MARCO NORMATIVO	11
2.3	¿Qué es el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), qué registro debe llevarse en él y qué anotaciones considera en general?	14
2.2	¿Cuánto tiempo se deben guardar los Libros Contables (FUT y otros)?	17
2.3	Ley 20.780	18
2.4	Ley 20.899	21
2.5	Ley 21.210	29
3.	DESARROLLO	34
3.1	Norma de conservación del FUT	34
3.2	Establecer efectos de los saldos de STUT en los procesos de:	41
4	CONCLUSIONES	51
5	BIBLIOGRAFÍA	54

LISTA DE TABLA

Tabla 1. Detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos e imputación de los retiros y distribuciones.....	13
Tabla 2. Ejemplo Libro FUT.....	15
Tabla 3. Registro Empresarial.....	31
Tabla 4. Remanente del Registro Empresarial.....	33
Tabla 5. Partidas que producen movimientos en STUT.....	33
Tabla 6. Saldo FUT al 31.12.2016.....	35
Tabla 7. Pago Impuesto Sustitutivo FUT.....	36
Tabla 8. Saldo FUT al 31.12.2016 post auditoria SII.....	37
Tabla 9. Resumen FUT auditado.....	38
Tabla 10. Comparativo del pago original del IUS y la rectificatoria.....	38
Tabla 11. Saldo FUT al 31.12.2015.....	42
Tabla 12. Saldo de FUNT al 31.12.2015.....	42
Tabla 13. Saldo FUT.....	43
Tabla 14. Determinación del FUT al 31.12.2016.....	44
Tabla 15. Determinación de FUNT al 31.12.2016.....	45
Tabla 16. Saldo de Registros Empresariales al 31.12.2019.....	46
Tabla 17. Determinación de RAI para efectos de comparación con STUT.....	47
Tabla 18. Registro de Rentas Empresariales al 31.12.2019.....	48
Tabla 19. Base de impuesto por término de giro el 31.05.2019 del régimen artículo 14 letra A.....	49
Tabla 20. Base de impuesto por término de giro el 31.05.2019 del régimen artículo 14 letra B.....	50
Tabla 21. Término giro para las empresas régimen 14 A de la ley 21.210.....	50

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, 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 FUT, actual STUT.

El capítulo 3, Desarrollo y resultados. Se aborda la comprobación de las hipótesis descritas en el capítulo 1, a través del uso de casos planteados con la normativa tributaria 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 de acuerdo al subtema abordado en relación a si es aplicable la norma de conservación de libros de contabilidad y auxiliares contenida en los artículos 16 y siguientes del código tributario y artículo 200 del mismo cuerpo legal, analizando los efectos que tiene este registro en los distintos procesos que lleve a cabo la empresa.

Finalmente, el capítulo 5 contiene la bibliografía utilizada.

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del problema

La ley 20.899 publicada el 08.02.2016 vino a modificar el registro tributario que conocíamos. Aquel que nos acompañó desde el año 1984¹ a consecuencia de la crisis económica por la cual atravesaba el país en ese entonces y modificó el sistema tributario chileno de tal manera de incentivar la desalentada inversión. Así fue como nació el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) que consistía en un registro que debían llevar los contribuyentes de primera categoría obligados a llevar contabilidad completa. Aquí se registrarían las utilidades tanto tributables como no tributables que generaba la propia empresa o que recibía de otras sociedades en las cuales tuviera participación, con sus respectivos créditos por impuestos pagados y que no hubieran sido retiradas o distribuidas a los contribuyentes de impuestos finales. Con este sistema se incentivaba a las empresas a reinvertir las utilidades y no retirarlas. No obstante, lo anterior, con el correr de los años se pudo constatar que este sistema se prestó para planificar retiros/dividendos sin tributación alguna, generando graves problemas de justicia e inequidad tributaria.

A partir del año 2016 nacen nuevos registros empresariales de acuerdo con los regímenes tributarios establecidos en el mismo cuerpo legal². De esta manera los saldos que tenían acumulados las empresas en el libro FUT al 31.12.2016 sufrieron una especie de congelamiento a esa fecha y pasaron a formar parte del nuevo

¹ DL 824 año 1974, Ley 18.293

² Ley 20.899 del 08.02.2016

registro denominado Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT). Estos montos fueron informados por cada empresa al SII a través de la declaración jurada N°1925. A partir de los nuevos sistemas de tributación el STUT debe ser contralado en una columna especial en los registros empresariales³ pudiendo ser imputado a los retiros, remesas o distribuciones, siempre que los otros registros no tengan saldos. Los créditos asociados también cambiaron su forma de asignación, hasta el 31.12.2016 se efectuaba desde los más antiguos a los más nuevos, en cambio en el nuevo sistema se hace de acuerdo a una tasa efectiva de crédito (TEF) que es un factor resultante de dividir el Saldo Total de Créditos por impuestos de primera categoría (SAC) por el Saldo de Utilidades Tributables (STUT) neto, es decir, sin considerar el impuesto de primera categoría y considerando 6 decimales sin aproximar el último, esto según las instrucciones impartidas en la Resolución N°84 de 31.08.2017.

En el presente trabajo se abordará si es aplicable el artículo 200 del código tributario⁴ en el sentido de conservar los Libros de contabilidad y documentación auxiliar por 6 años, o estamos ante el caso en que deben mantenerse por más tiempo ya que el registro FUT sirve de base para la determinación de impuestos finales, así como también es el hilo conductor del actual registro STUT. Esta última columna de control toma gran relevancia en los procesos de reorganización, término de giro u otros procesos que lleven a cabo las empresas durante su vigencia, de ahí la importancia de determinar si la conservación histórica de los antiguos registros es

³ Resolución Exenta SII N°130 del 31.12.2016

⁴ DL 830 año 1974

imperativa para cada contribuyente de modo que contiene la determinación de sus rentas a través del tiempo.

Finalmente, y relacionado con este último párrafo, el hecho de que las utilidades al 31-12-2016 no prescribían a juicio del Servicio, el pago del IUSFUT siempre conllevará un riesgo real y latente en el caso que el SII revise su determinación y a su juicio existan diferencias en las utilidades y/o en los créditos, es por ello que, además nos referiremos al saneamiento tributario que debe existir en cualquier proceso que involucre estas utilidades y sus créditos.

Cabe destacar que los casos que se expondrán en el desarrollo de la investigación están enfocados sólo en contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC).

1.2 Objetivos

Los objetivos planteados para la presente tesis son:

1.2.1 Objetivo General:

Estudio y análisis del STUT (Ex FUT), sus efectos tributarios y una comparación evolutiva en el tiempo.

1.2.2 Objetivos Específicos:

Establecer efectos de los saldos de STUT en los procesos de:

- a) Pago de Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)
- b) Retiros o distribuciones
- c) Término de Giro

1.3 Subtema:

Determinar si es aplicable la norma de conservación de libros de contabilidad y auxiliares contenida en los artículos 16 y siguientes del código tributario y artículo 200 del mismo cuerpo legal, o si el libro FUT actual STUT, debe estar disponible desde su origen, abordando los efectos que tiene este registro en los distintos procesos que lleve a cabo la empresa y analizar la opción de pago de IUSFUT en la reforma contenida en las leyes 20.899 y 21.210, y su impacto tributario.

1.4 Hipótesis del Trabajo

Basado en la información descrita anteriormente y en los objetivos planteados, las hipótesis a validar serán las que siguen:

- a) La norma de conservación por un período de 6 años no sería aplicable para el registro STUT, dado que es la base de determinación de impuestos finales y contiene la historia de las utilidades acumuladas por la empresa, por lo tanto, el SII podría ejercer su acción fiscalizadora desde el origen del FUT.
- b) El control del STUT tiene implicancias en todos los procesos a los que las empresas se ven enfrentadas durante su ciclo de vida, podrían producirse efectos para los socios o accionistas de establecer que el registro presenta inconsistencias en su determinación.

1.4 Metodología

La metodología que se utilizará para el desarrollo de la tesis será el método deductivo, para ello, se realizará un análisis de la normativa vigente, así como también la normativa anterior considerando las modificaciones más relevantes de esta. En base a lo anterior, se estudiarán casos que permitan identificar la importancia de conservar el registro histórico del STUT (Ex FUT).

2 MARCO NORMATIVO

En la década de los 80 Chile atravesaba una profunda crisis económica razón por la cual la Junta de Gobierno de esa época impulsó un proyecto de ley que reformara el sistema tributario de tal forma que incentivara el ahorro y la inversión, el cual fue materializado a través de la Ley 18.293⁵.

A través de este mecanismo los dueños de las empresas pagarían impuesto de acuerdo a base percibida, es decir, sólo por aquellas utilidades que fuesen efectivamente retiradas, distribuidas o remesadas.

El pago de los impuestos finales a partir de esta ley⁶, corresponde a un sistema integrado de tributación, es decir, el impuesto de primera categoría soportado por las empresas en base devengada es considerado un anticipo a los impuestos finales ya sea Impuesto Global Complementario o Adicional.

⁵ Publicada en el Diario Oficial el 31.01.1984

⁶ Ley 18.293

Por tratarse de un sistema de pago en base percibida, esto se tradujo en posponer postergar la tributación de los impuestos finales, siempre y cuando los contribuyentes cumplieran con dos requisitos copulativos:

- 1) Deben ser contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas como de primera categoría de acuerdo con la ley de renta.
- 2) Deben declarar sus rentas efectivas de primera categoría a través de contabilidad completa.

El SII estableció un método de control a través de un libro especial denominado Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de Utilidades Acumuladas.⁷

En dicho libro deberá anotarse en forma detallada la determinación de la renta líquida de Primera Categoría y las utilidades tributarias y otros ingresos y hacerse la imputación de los retiros o distribuciones, de acuerdo con las disposiciones establecidas en la Ley de Renta.

El detalle de las utilidades tributarias, otros ingresos y la imputación de los retiros o distribuciones deberá registrarse de acuerdo con el siguiente ejemplo (para empresario individual o sociedades de personas), sin perjuicio de los ajustes que los contribuyentes consideren necesarios para su correcta determinación:

⁷ Resolución Exenta 891 del 28.03.1985

Tabla 1. Detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos e imputación de los retiros y distribuciones

1. Remanente de Utilidades Tributarias (reajustado)	\$		
Cantidades que deben agregarse			
2. Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del ejercicio (o pérdida)	\$		
Menos			
2.1 Partidas señaladas en el art.33 N°1 en detalle	\$		
3. Utilidades y otros beneficios, tributables, con motivo de participaciones sociales en empresas que declaren renta efectiva:	\$		
Sociedad:			
Se agregan			
3.1 Otros ingresos y beneficios sociales tributables que se hayan rebajado para determinar la renta anterior	\$		
Sub total		\$	
Se rebajan			
3.2 Partidas señaladas en el art. 33 N°1 en detalle	\$		
Utilidad Social Tributable	\$		
3.3 Retiros efectuados de la sociedad en el ejercicio, reajustados con cargo a la utilidad social tributable	\$		
4. Renta presuntas o participación en rentas presuntas	\$		
Empresa: RUT:			
Actividad:			
Renta Presunta total:			
5. Reinversión de Utilidades Tributables de otras empresas	\$		
Empresa Origen:			
Rut:			
Fecha del aporte			
6. Rentas Exentas del impuesto de Primera Categoría, afectas a IGC o IA	\$		
Sub total		\$	
Cantidades que deben deducirse			
7. Rentas presuntas incluidas en las utilidades tributarias	\$		

8. Retiros efectivos del ejercicio efectuados por el contribuyente o los socios, reajustados.	\$		
Sub total		\$	
Remanente Utilidades Tributarias			\$

Fuente: Elaboración propia en base a Resolución Exenta 891 del 28.03.1985

2.3 ¿Qué es el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT), qué registro debe llevarse en él y qué anotaciones considera en general?

El FUT es un libro de control que debe ser llevado por los contribuyentes que declaren rentas efectivas en primera categoría, demostradas a través de contabilidad completa y balance general, en el cual se encuentra la historia de las utilidades tributables y no tributables, generadas por la empresa y percibidas de sociedades en que tenga participación.

Con respecto a las anotaciones que considera el FUT⁸, se encuentran, entre otras, la renta líquida imponible, participaciones y dividendos percibidos y retiros o distribución de dividendos.

El objetivo principal del libro FUT es controlar las utilidades tributables y los créditos de primera categoría, al momento de efectuar retiros o distribuciones el orden de prelación⁹ corresponde primero a las utilidades y sus créditos más antiguos, y luego las más nuevas.

Dicho libro debe ser timbrado por el SII y su implementación es obligatoria para los contribuyentes indicados anteriormente.

⁸ Instrucciones establecidas en Resolución Exenta N° 2154 de 1991

⁹ Artículo 14 letra A N°3, letra d), ley 18.895 de 1990

Mediante la resolución 2.154 del año 1991 el SII establece un nuevo formato de registro denominado FUT, éste se mantuvo vigente hasta el 31.12.2016 donde debían registrar las rentas pendientes de tributación y las imputaciones por concepto de retiros, remesas o distribuciones en el momento correspondiente, reajustados e identificando el socio que efectúa el retiro o distribución.

El libro FUT podía mantener saldos positivos o negativos en sus registros, los primeros representan las utilidades tributarias acumuladas en la empresa que son susceptibles de retiros, remesas o distribuciones a los dueños o contribuyentes finales de la entidad.

Por otro parte un saldo negativo muestra las pérdidas tributarias acumuladas en la sociedad. Este saldo en contra se puede haber generado, por ejemplo, por Gastos Rechazados del artículo 21 de la LIR.

A continuación, un ejemplo del formato de libro FUT que conocimos hasta el 31.12.2016 para Empresas Individuales, Sociedades de Personas, EIRL, En Comandita por Acciones (Socio Gestor) y Agencias de Empresas Extranjeras.¹⁰

Tabla 2. Ejemplo Libro FUT

1. Remanente de FUT del año anterior (o saldo negativo)		\$
Más: Reajuste IPC. Anual		\$
Sub Total (Positivo o Negativo)		\$
2. Renta Líquida Imponible de 1ª categoría del ejercicio (positiva o negativa)	\$	
Más: Pérdida de arrastre considerada en la R.L.I	\$	
2.1) Menos: Gastos rechazados y pagados durante el ejercicio, reajustados	\$ (.....)	
2.2) Menos: Utilidad afecta a impto. Único de 1ª categoría, incluida en la R.L.I de 1ª Categoría	\$(.....)	

¹⁰ Artículo 58 N°1 LIR

3. Más: Retiros efectuados de otras sociedades de personas de 1ª Categoría, acogidas al Art. 14 bis o al Art. 20, con tope del FUT en el caso del Art. 20:		
3.1) Retiros excesivos de años anteriores (valor histórico, reajustado en el IPC del año siguiente)		\$
3.2) Retiros del ejercicio (históricos)		\$
4. Participaciones percibidas o devengadas en otras empresas de 1ª categoría con contabilidad simplificada % de participación		\$
5. Agencias y sucursales de empresas extranjeras (Art. 58 N°1): Retiros efectuados de sociedades que tributen por renta presunta, con tope del FUT de estas últimas determinado según la participación en las utilidades que le correspondan a la agencia extranjera (históricos)		\$
6. Reinversión de utilidades tributables de otras empresas individuales o sociedades de personas, financiado con retiros FUT, de estas últimas empresas o con el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales (históricos)		\$
7. Rentas exentas de 1ª Categoría, pero afectas a Global Complementario o Adicional, por ejemplo: dividendos repartidos por S.A. o C.P.A. (históricos)		\$
8. Rentas presuntas o participación en rentas presuntas		\$
FUT ANTES DE IMPUTACIONES DE RETIROS DEL EJERCICIO (Positivo o Negativo)		\$
Imputaciones al FUT (solo si es Positivo y hasta ese monto)		\$
9. 1ª imputación: Rentas presuntas incluidas en el N°8		\$
Saldo Ingreso (o Subtotal del FUT Negativo)		\$
10. Imputación, Retiros:		
a) Retiros excesivos de años anteriores, reajustados desde el mes anterior al del retiro y el 30 de noviembre del año en que se efectúa su imputación	\$	
b) Retiros del año reajustados	\$	\$(.....)
Si los retiros exceden el "saldo Ingresos" deben, previamente, agregarse al FUT las utilidades tributarias devengadas en otras sociedades de personas: Más: Utilidades tributarias devengadas en otras empresas		\$
Si estas utilidades devengadas no existen o si aún estas fueren insuficientes, los retiros de los socios se proporcionan según la relación porcentual que presenten		

los retiros de cada uno dentro del total de retiros actualizados		
Subtotal con utilidades tributables devengadas		\$
Menos: Retiros, actualizados (*)		\$
REMANENTE DE FUT (o saldo negativo para el año siguiente)		\$

Fuente: Elaboración propia

2.2 ¿Cuánto tiempo se deben guardar los Libros Contables (FUT y otros)?

Durante 6 años, mientras estén vigentes los plazos de prescripción, de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 200 del Código Tributario, salvo en los casos que deba conservarse por un plazo mayor, como ocurre cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, situación que se puede dar por ejemplo, tratándose de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal, de utilidades no retiradas, de amortizaciones de bienes y otras situaciones semejantes, caso en el cual se encontraría el libro FUT¹¹ por contener la historia de las utilidades acumuladas de las empresas.

A lo largo de los años una serie de leyes han incorporado modificaciones al FUT, entre las más importantes podemos destacar:

¹¹ Oficio N°393 de 2005 y Oficio N°164 de 1997

- a) Ley 18.489 del 04.01.1986, reconoce el FUT devengado.¹²
- b) Ley 18.775 del 14.01.1989, da énfasis a la capitalización¹³ dado que las empresas tributarán sobre retiros y distribuciones y los socios y accionistas en base percibida.
- c) Ley 18.895 del 28.06.1990, vuelve poner el enfoque en el incentivo al ahorro e inversión, creando el registro del libro FUT.¹⁴
- d) Ley 19.398 del 04.08.1995, incorpora la tributación de los retiros presuntos.¹⁵
- e) Ley 19.753 del 28.09.2001, modifica las tasas de impuesto de primera categoría del artículo 20 y artículo de 74 de la LIR.¹⁶
- f) Ley 20.455 del 31.07.2010, aumenta en forma transitoria¹⁷ el impuesto de primera categoría.
- g) Ley 20.630 del 27.09.2012, aumenta¹⁸ la tasa del impuesto de primera categoría y modifica la tributación del artículo 21¹⁹ de la LIR.

2.3 Ley 20.780

A partir de la Ley 20.780²⁰, nos trae una reforma tributaria mayor, donde el FUT sufre un profundo cambio que comenzará a regir a contar del 01.01.2017. Los contribuyentes de primera categoría que determinen sus rentas en base a contabilidad completa quedaron sujetos al nuevo artículo 14, ya sea letra A) o B) motivo por el cual los registros en el libro FUT y las instrucciones que lo normaban

¹² Circular 11 del 27.01.1989

¹³ Circular 60 del 03.12.1990

¹⁴ Resolución Exenta 2.154 del 19.07.1991

¹⁵ Circular 37 del 25.09.1995

¹⁶ Circular 95 del 20.12.2001

¹⁷ Circular 63 del 20.09.2010

¹⁸ Circular 48 del 19.10.2012

¹⁹ Circular 45 del 23.09.2013

²⁰ Publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014

estuvieron vigentes hasta el 31.12.2016, el mismo cuerpo legal establece normas transitorias para los años 2015 y 2016.

Disposiciones Transitorias

Artículo segundo transitorio ley 20.780

“3°. - El fondo de utilidades tributables deberá ser registrado por todo contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa:

a) En el registro del fondo de utilidades tributables se anotará la renta líquida imponible de primera categoría o pérdida tributaria del ejercicio. Se agregarán las rentas exentas del impuesto de primera categoría percibidas o devengadas; las participaciones sociales y los dividendos ambos percibidos; así como todos los demás ingresos, beneficios o utilidades percibidos o devengados, que sin formar parte de la renta líquida del contribuyente estén afectos a los impuestos global complementario o adicional, cuando se retiren o distribuyan.

Se deducirán las partidas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21.

Se adicionarán o deducirán, según el caso, los remanentes de utilidades tributables o el saldo negativo de ejercicios anteriores, reajustados en la forma prevista en el número 1°, inciso primero, del artículo 41.

Al término del ejercicio se deducirán, también, los retiros o distribuciones efectuados en el mismo período, reajustados en la forma indicada en el número 1º, inciso final, del artículo 41.

b) En el mismo registro, pero en forma separada del fondo de utilidades tributables, la empresa deberá anotar las cantidades no constitutivas de renta y las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, percibidas, y su remanente de ejercicios anteriores reajustado en la variación del índice de precios al consumidor, entre el último día del mes anterior al término del ejercicio previo y el último día del mes que precede al término del ejercicio.

También se anotarán en forma separada en el mismo registro, las inversiones efectuadas en acciones de pago o aportes a sociedades de personas señaladas en el número 2 de la letra A) de este artículo, identificando al inversionista y los créditos que correspondan sobre las utilidades así reinvertidas. De este registro se deducirán las devoluciones de capital en favor del inversionista respectivo con cargo a dichas cantidades o las sumas que deban considerarse retiradas por haberse enajenado las acciones o derechos, lo que ocurra primero.

c) El fondo de utilidades tributables sólo será aplicable para determinar los créditos que correspondan según lo dispuesto en los artículos 56, número 3), y 63.

d) Los retiros, remesas o distribuciones se imputarán, en primer término, a las rentas, utilidades o cantidades afectas al impuesto global complementario o

adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del impuesto de primera categoría que les haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos, exceptuada la revalorización del capital propio no correspondiente a utilidades, que sólo podrá ser retirada o distribuida, conjuntamente con el capital, al efectuarse una disminución de éste o al término del giro.

e) Las deducciones a que se refiere el párrafo segundo de la letra b) precedente se imputarán a las cantidades allí señaladas y de acuerdo al orden que ahí se fija, con preferencia al orden establecido en la letra d).”

2.4 Ley 20.899

Artículo primero transitorio ley 20.899

“Artículo primero.- A partir del 1 de enero de 2016, los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1 de diciembre de 2015, y que al término de los años comerciales 2015 o 2016, según corresponda, mantengan un saldo de utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, podrán optar por pagar a título de impuesto de esa ley, un tributo sustitutivo de los impuestos finales,

sobre una parte o el total de dichos saldos de utilidades, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780, con las siguientes modificaciones:

a) El referido tributo se podrá declarar y/o pagar durante el año 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, sobre aquella parte del saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2015 y/o 2016 respectivamente, según corresponda.

b) No se aplicará la limitación que establecía la letra b), del número 1., del referido número 11, respecto de las utilidades que pueden sujetarse al pago de este impuesto especial. Por tanto, no se considerará para estos efectos el monto promedio anual total de los retiros, remesas o distribuciones que hayan efectuado los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa.

c) Con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, las cantidades acumuladas que hayan completado su tributación se anotarán en el 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, y éstas podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución. Los contribuyentes que paguen, remesen al exterior, abonen en cuenta o pongan a disposición estas cantidades, no deberán efectuar la retención de impuesto que establece el número 4, del artículo 74 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

d) No se aplicará lo dispuesto en la letra i), del número 1.-, del número 11, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780.

e) Las empresas, comunidades y sociedades que desde el 1 de diciembre de 2015, a lo menos, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, podrán aplicar la tasa que establece el número 3.-, del referido número 11.

El impuesto, en este caso, se aplicará con una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa al 31 de diciembre de 2015 o 2016, según corresponda, de las tasas más altas del impuesto global complementario que les haya afectado en los 3 últimos años tributarios respectivamente.

Con todo, sólo podrá aplicarse la tasa de 32% que establece el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780, cuando se hubieren cedido los derechos, cuotas o acciones respectivas, a contar del 1 de diciembre de 2015.

Los contribuyentes que hubieren declarado y pagado el impuesto sustitutivo establecido en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780, durante el año comercial 2015, anotarán las cantidades acumuladas que hayan completado su tributación por esa vía en el 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 vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, y éstas podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre Impuesto a la Renta vigente a

la fecha del retiro, remesa o distribución y no les aplicará lo dispuesto en la letra i), del número 1.-, del número 11, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780.”

El SII impartió instrucciones respecto a los saldos mantenidos al 31.12.2016 a través de la circular 39 de marzo 2017.

“Establece forma y plazo para informar los saldos que, al 31 de diciembre de 2016, mantengan los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, y se mantengan en dicho régimen, conforme a lo dispuesto en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899.

VISTOS:

Lo establecido en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 del Ministerio de Hacienda, de 1980; lo establecido en los artículos 6° letra A N° 1, 30, 34, 35, 60 inciso penúltimo del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; lo dispuesto en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, modificada por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias; y

CONSIDERANDO:

1° Que, el N° 1, de la letra A., del artículo 6° del Código Tributario y la letra b), del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, autorizan al

Director para fijar normas e impartir instrucciones para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

2° Que, la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, modificada por el N° 1 del artículo 8° de la Ley N° 20.899, modificó el sistema de tributación de la renta e introdujo diversos ajustes en el sistema tributario.

3° Que, la letra a), del N° 1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, establece que los contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que al 31 de diciembre de 2016 se mantengan en dicho régimen, deberán determinar conforme a las normas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) vigente a esta fecha, e informar mediante declaración al Servicio de Impuestos Internos, en la forma que éste determine mediante Resolución, los siguientes antecedentes: i) El saldo de utilidades que registre el Fondo de Utilidades Tributables (FUT); el crédito e incremento a que se refieren los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, que hubiere afectado a tales sumas, y el saldo de crédito total disponible contra los impuestos finales según dispone el artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, identificando en todos los casos si los créditos señalados dan derecho a devolución o no. ii) El saldo de inversiones (FUR), créditos e incrementos a que se refieren los artículos 54, 56 número 3, 62 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, anotadas en el registro que establece el inciso segundo de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la referida ley. iii) El saldo que registre el Fondo de Utilidades No Tributables

(FUNT), identificando las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional, y los ingresos no constitutivos de renta, incluyendo dentro de éstas, las que se afectaron con el impuesto de primera categoría en carácter de único. iv) El saldo de retiros en exceso que figuren en la empresa, con identificación del socio o cesionario que efectuó tales retiros y que mantiene pendiente de tributación. v) El saldo de la diferencia entre la depreciación acelerada y la normal, que se haya originado producto de la aplicación de lo dispuesto en los números 5 y 5 bis, del inciso 4°, del artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. vi) El monto que se determine por la diferencia que resulte de restar al valor positivo del capital propio tributario; el monto positivo de las sumas que se determinen conforme a los numerales i) al iii) anteriores y el 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 de noviembre de 2016. Para estos efectos se considerará el valor del capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

4° Que, la declaración indicada en el considerando anterior, deberá ser presentada antes del 15 de marzo de 2017.

5° Que, a través de la Resolución Exenta SII N° 111, de 24.12.2015, se estableció el Formulario N° 1925 sobre "Declaración Jurada Anual de Fondo de Utilidades Tributables (FUT)".

6° Que, con el objeto de dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 y, para efectos de evitar duplicidad de

requerimientos de información a los contribuyentes, este Servicio considerará cumplida la obligación de informar a que se refiere el considerando N° 3, mediante la presentación completa y oportuna de las declaraciones juradas y el llenado de los Códigos del Formulario de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta (F22), que más adelante se señalan.

SE RESUELVE:

1° Los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que al 31 de diciembre de 2016, se mantengan en dicho régimen, deberán informar mediante declaración a este Servicio, los antecedentes a que se refiere el considerando 3° de la presente Resolución, conforme a lo siguiente: a) Las rentas y cantidades referidas a saldos de FUT, FUR y FUNT, al 31 de diciembre de 2016, señalados en los numerales i), ii) y iii), respectivamente, del considerando N°3 precedente, deben ser informadas a través de la Declaración Jurada N° 1925, cuyo día de vencimiento es el 15 de junio de 2017. b) La obligación de informar los saldos de retiros en exceso pendientes de imputación al 31 de diciembre de 2016, contenida en el numeral iv) del referido considerando, se entenderá cumplida con la presentación de la Declaración Jurada N° 1886, "Declaración Jurada Anual sobre Retiros y Créditos Correspondientes", de los años tributarios 2015 y 2016. c) La diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal, señalada en el numeral v) del mencionado considerando, debe ser informada en los Códigos 950, 938, 942 y 949 del Recuadro N° 3 sobre "Datos Contables Balance 8 Columnas y Otros" y en el Código 845 del Recuadro N° 6 sobre "Datos del FUT y FUNT", ambos del Formulario de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta (F22) del Año Tributario 2017, de acuerdo a las

instrucciones impartidas para el llenado de dichos Códigos contenidas en el Suplemento Tributario del año antes indicado. d) La diferencia positiva o negativa entre el Capital Propio Tributario (CPT) positivo y el capital aportado, considerando los aumentos y disminuciones de capital, y los saldos positivos del FUT, FUNT y FUR, señalada en el numeral vi) del considerando N°3 anterior, y las rentas y otros ingresos acumuladas al 31.12.1983, en el caso de las empresas individuales y sociedades de personas, ya que dichas rentas cumplieron con la tributación del impuesto de primera categoría e impuestos finales, debe ser informada en el Código 1023 del Recuadro N°3 sobre "Datos Contables Balance 8 Columnas y Otros" del Formulario de Declaración de Impuestos Anuales a la Renta (F22) del Año Tributario 2017, de acuerdo a las instrucciones impartidas para el llenado de dicho Código contenidas en el Suplemento Tributario del año antes indicado. Cabe recordar que, el capital aportado, se constituye por aquellos aportes que hayan sido efectuados formalmente con fondos que no tienen tributación pendiente. Además, por regla general, todos los aportes, aumentos y disminuciones deben constar en una escritura pública de modificación de sociedad, o en el registro electrónico de modificaciones de sociedades que lleva el Ministerio de Economía. En el caso del empresario individual, los aportes, aumentos y disminuciones de capital deben constar en su contabilidad. Los valores antes indicados deben considerarse debidamente reajustados según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor existente entre el último día del mes anterior al aporte, aumento o disminución de capital, según corresponda, y el último día del mes de noviembre año 2016.

2° El retardo u omisión en la presentación de las Declaraciones Juradas individualizadas en las letras a) y b) del resolutivo anterior, será sancionado de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 97 N° 15 y N° 1, respectivamente, del Código Tributario, conforme ha sido dispuesto en las Resoluciones que establecieron la obligación de presentar las referidas Declaraciones Juradas.

3° La presente Resolución, regirá a contar de la fecha de su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.”

2.5 Ley 21.210

La circular en consulta que instruye sobre las modificaciones a la ley 21.210 establece lo siguiente:

“Entre las principales modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta que rigen a partir del 1° de enero de 2020 se encuentran aquellas que dicen relación con la forma en que deberán tributar las empresas que determinen sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa y sus propietarios, las que tuvieron por objetivo central simplificar el sistema tributario.

1. SISTEMA DE TRIBUTACIÓN

A partir del 1° de enero de 2020, en la letra A) del artículo 14 queda contenido un régimen en base a retiros, remesas o distribuciones con imputación o integración parcial del IDPC que paga la empresa con los impuestos finales de los propietarios. Lo anterior conforme al artículo 20 que establece que el IDPC “podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63”, los que, a su vez, establecen la imputación parcial ya

que, como regla general en el régimen de la letra A) del artículo 14, sólo una parte del IDPC que afecta a la empresa podrá ser imputado en contra de los impuestos finales. Cabe señalar que lo que contempla el artículo 14 letra A) se relaciona, principalmente, con la tributación de impuestos finales de los propietarios de una empresa.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

El artículo 14 es de aplicación general para todas las empresas que obtengan rentas afectas de primera categoría y establece también las reglas y criterios para la interacción del IDPC soportado por la empresa con los impuestos finales. Así, a contar del 1° de enero de 2020, se aplicará en forma automática a las empresas, según su nivel de ingresos, la letra A) del artículo 14 o el N° 3 de la letra D) del mismo artículo, letra que contiene el denominado Régimen Pro Pyme¹. Estos regímenes, pueden aplicar a todas las empresas, sin atender su composición societaria o tipo jurídico.”

Respecto a los créditos contra impuestos finales la misma circular establece:

1) *“Crédito por IDPC proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016 y que permanecen como tales al 31 de diciembre de 2019 Cuando las empresas acogidas a la letra A) o al N° 3 de la letra D) del artículo 14 no mantengan créditos acumulados en el registro SAC generado a contar del 1° de enero de 2017, y los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados a rentas afectas a los IF80, tendrán derecho al crédito que establecen los artículos 56 N° 3 y 63, que se mantenga en el registro SAC correspondiente a los créditos por IDPC proveniente de utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2016, que con anterioridad se encontraban anotadas en el fondo de utilidades tributables (registro FUT). De*

acuerdo con el inciso 2° del N° 9 del artículo undécimo transitorio de la Ley, el crédito señalado en el párrafo anterior se asignará utilizando un factor determinado como porcentaje (TEF) que resulta de multiplicar por cien, el resultado de dividir el saldo total del crédito por IDPC (STC) acumulado al 31 de diciembre de 2016, por el saldo total de las utilidades tributables (STUT) que se mantenga al 31 de diciembre de 2019 en el registro FUT81 . Lo anterior se puede expresar en la siguiente fórmula⁸²:
 Dónde: STC: Corresponde al saldo total de crédito por IDPC acumulado en el registro FUT al 31.12.2016, y que permanecía al 31.12.2019, actualizados al 31.12.2020. STUT: Corresponde al saldo total de utilidades tributables acumuladas en el registro FUT al 31.12.2016, netas del IDPC, y que permanecía al 31.12.2019, actualizados al 31.12.2020. TEF: Corresponde a la tasa efectiva del crédito asociado al registro FUT. Se deben considerar solo 6 decimales sin aproximar el último decimal. “

Ejemplo:

Tabla 3. Registro Empresarial

DETALLE	RAI	DDAN	REX	SAC								STUT	
				Acumulado a contar del 01.01.2017				Acumulado hasta el 31.12.2016					
				Crédito por IDPC				Crédito por IDPC					Crédito por IPE
				Factor		0,369863		Factor		0,315789			Sin Devolución
				No sujeto a restitución		Sujeto a restitución		Sin Devolución		Con devolución			
Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución					
Sub total	\$6.500	0	0	0	0	0	0	0	0	\$2.400	\$1.100	\$6.500	

Fuente: Elaboración propia

STC	\$2.400
STUT	\$7.600 (STUT \$6.500+IPE \$1.100)(*)
Renta bruta	\$10.000 (STUT \$2.400+STUT \$7.600)
TEF	0,31579 (STUT \$2.400+STUT \$7.600)
TEF como %	24% (STUT \$2.400+ Renta bruta \$10.000) (*)

(*) Cuando en el registro SAC permanezcan créditos acumulados al 31.12.2016 y además, crédito por IPE, este último crédito deberá ser sumado al STUT para el único efecto de determinar una renta bruta y finalmente la tasa TEF. Lo anterior, en consideración a que el crédito IPE formó parte del RLI que se gravó el IDPC en el año de su generación.

En el supuesto que durante el ejercicio 2020, la empresa soportó un retiro efectivo, los créditos acumulados al 31.12.2016 y que permanecían disponibles en el registro SAC al 31.12.2019, deben ser asignados de acuerdo al siguiente procedimiento.

I. Otros antecedentes

Regimen tributario de la empresa	14letra A)
Tasa del IDPC según el regimen.....	27%
Factor de credito según regimen.....	0,369863
Tasa de asignación del credito IPE acumulados al 31.12.2016.	8% (35%-27%)(**)
Retiros efectivo afecto a los impuestos finales.....	\$5.000

(**) Inciso 4º del N°9 del artículo undécimo transitorio. Se considera la tasa del IDPC según el régimen al que este sujeta la empresa al cierre del ejercicio.

II. Desarrollo

Monto del retiro incrementado con ambos creditos..	\$7.353(\$5.000/(1-(0,24+0,08)))
Monto de credito por IDPC.....	\$1.765(\$7.353X24%)
Monto del credito por IPE.....	\$588(\$7.353-\$1.765-\$588)

Tabla 4. Remanente del Registro Empresarial

DETALLE	RAI	DDAN	REX	SAC							STUT (***)
				Acumulado a contar del 01.01.2017				Acumulado hasta el 31.12.2016			
				Crédito por IDPC				Crédito por IDPC		Crédito por IPE	
				Factor		0,369863		Factor	0,315789		
				No sujeto a restitución		Sujeto a restitución		Sin Devolución	Con devolución	Sin Devolución	
Sub total	\$6.500	0	0	0	0	0	0	\$2.400	0	\$1.100	\$6.500
Retiro	-\$5.000	0	0	0	0	0	0	-\$1.765	0	-\$588	-\$5.000
Remanente	\$1.000	0	0	0	0	0	0	\$635	0	\$512	\$1.500

Fuente: Elaboración propia

(***) El STUT no forma parte del registro SAC, pero se muestra en forma conjunta solo para los fines del ejemplo.

“Se hace presente que la tasa que se determine de acuerdo con el procedimiento descrito no podrá exceder de aquella que se determine conforme al N° 5, de la letra A), del artículo 1483. Asimismo, el monto del crédito resultante de aplicar la tasa de crédito sobre los retiros, remesas o distribuciones no podrá exceder de los créditos efectivamente acumulados en el registro SAC. Del STUT que es controlado separadamente, se deberá rebajar una cantidad equivalente al monto del retiro, remesa o distribución sobre el cual se hubiese otorgado este crédito y se sumará el monto de los retiros o dividendos percibidos o demás cantidades que deban incorporarse con motivo de reorganizaciones empresariales, cuando se contemplen utilidades de otros STUT, ello para los efectos de recalculer la tasa al término del mismo ejercicio.

En la siguiente tabla se resumen las partidas que producen movimientos en el registro STUT, según lo señalado precedentemente:

Tabla 5. Partidas que producen movimientos en STUT

Partidas que producen movimientos en el STUT	SAC al 31.12.2016 (STC)	STUT
Remanente al 31.12.2019	(+)	(+)
Monto de retiros o distribuciones pagadas sobre los cuales se otorgó crédito	(-)	(-)
Monto de los retiros o dividendos percibidos con cargo a STUT de otras empresas	(+)	(+)
Montos de las rentas afectas al IUSFUT	(-)	(-)
Montos de las cantidades asignadas con motivo de reorganizaciones empresariales	(+/-)	(+/-)
Otros ajustes	(+/-)	(+/-)
Nuevo saldo total de utilidades tributables al término del ejercicio	(=)	(=)

STC	TEF determinada al término del ejercicio
STUT	

Fuente: Elaboración propia en base a la Ley 21.210.

Por último, el crédito por IDPC acumulado al 31 de diciembre de 2016 se asignará comenzando por el crédito cuyo excedente no da derecho a devolución y luego, por aquel que otorga tal derecho.”

3. DESARROLLO

3.1 Norma de conservación del FUT

A través de un caso real de auditoría aplicada por el SII, abordaremos la facultad de fiscalizar del organismo al FUT desde el origen:

“Inmobiliaria Los Bosques S.A.”, constituida el 11.11.1996, se dedica a la compra, venta y alquiler de inmuebles amoblados, es una sociedad anónima cerrada conformada por 1000 acciones suscritas y pagadas por 3 accionistas: Patricia Bravo

(470 acciones), Inversiones Raíces Ltda. (250 acciones), e Inmobiliaria Alerce S.A. (280 acciones).

En abril del año 2017 la empresa se acogió a la opción de pago sustitutivo al FUT con tasa del 32% parte del saldo acumulado al 31.12.2016 como se indica en la siguiente tabla:

Tabla 6. Saldo FUT al 31.12.2016

Año de:		Impuesto 1era. Categoría		Tasa	Monto FUT en \$
Saldo	Origen	Incremento	Crédito	%	
2010	2010	19.561.833	19.561.833	17,00	209.280.681
2011	2010	-	-	-	74.518.635
0	2011	94.305.798	94.305.799	20,00	377.223.195
2012	2011	64.699.581	64.699.582	20,00	258.798.329
2012	2012	-	-	-	70.542.925
2013	2012	84.752.691	84.752.691	20,00	339.010.766
2013	2013	-	-	-	84.752.692
2014	2013	88.880.713	88.880.920	21,00	334.361.764
2014	2014	-	-	-	88.880.974
2015	2014	88.129.437	88.129.574	22,50	303.557.558
2015	2015	-	-	-	88.180.189
2016	2016	128.188.310	128.188.310	24,00	405.929.648
2016	2016	-	-	-	128.188.310
TOTALES		568.470.061	568.470.407		2.763.225.666

Fuente: Elaboración propia

Tabla 7. Pago Impuesto Sustitutivo FUT

		\$
Saldo FUT al 31.12.2016		2.763.225.666
Monto Saldo FUT a Acoger a IUS (=)		2.140.927.519
Incremento por Crédito Impto. 1era. Categoría (+)		440.330.399
Reajuste a la fecha del pago del IUS 1,00% (+)		25.812.579
Base Imponible Afecta a IUS (=)		2.607.070.497
Monto del Impuesto Sustitutivo 32%		834.262.559
Crédito Impto. 1era. Categ. Reajustado (-)		444.733.703
IUS a Declarar y Pagar (=)		389.528.856
FUNT DISPONIBLE después de IUS (=)		1.751.398.663

Fuente: Elaboración propia

En abril del año 2018, la empresa fue notificada por el SII para auditoría al FUT desde el origen. La auditoría significó presentar el libro FUT desde el año tributario 1997.

La auditoría arrojó como resultado la disminución del FUT de \$295.176.235.-, por errores en la determinación en los años 1996 a 2007 como se muestra en el cuadro que sigue:

Tabla 8. Saldo FUT al 31.12.2016 post auditoria SII

Origen	Impuesto 1era. Categoría	Crédito	Tasa	Monto FUT en \$
	Incremento		%	
2010	19.561.833	19.561.833	17,00	209.280.681
2011	-	-	-	20.586.404
2011	94.305.798	94.305.799	20,00	377.223.195
2012	64.699.581	64.699.582	20,00	258.798.329
2012	-	-	-	20.361.616
2013	84.752.691	84.752.691	20,00	339.010.766
2013	-	-	-	27.586.499
2014	88.880.713	88.880.920	21,00	334.361.764
2014	-	-	-	27.673.176
2015	88.129.437	88.129.574	22,50	303.622.762
2015	-	-	-	15.572.595
2016	128.188.310	128.188.310	24,00	405.807.421
2016			-	128.164.223
				2.468.049.431
Diferencia por depreciación				
2002				2.443.866
2003				38.344.958
2004				56.408.672
	568.470.061	568.470.407		2.565.246.927

Fuente: Elaboración propia

Tabla 9. Resumen FUT auditado

	Antes Auditoria	Post Auditoria	Disminución
	Al 31.12.2016	Al 31.12.2016	
FUT C/C	2.228.161.941	2.228.104.918	(57.023)
FUT S/C	535.063.725	239.944.513	(295.119.212)
	2.763.225.666	2.468.049.431	(295.176.235)
Créditos	568.470.407	568.470.407	0

Fuente: Elaboración propia

Esta auditoría y la disminución del saldo de FUT determinado al 31.12.2016 tuvo efectos en el IUS pagado en abril 2017, tanto en el monto pagado, como en el monto distribuido a los accionistas de la sociedad, generando para la sociedad un pago excesivo de IUS por la suma de \$23.703.432.- que fue solicitado como devolución al SII y otro efecto en la distribución que había efectuado la sociedad con cargo al REX generado en el pago del IUS, debiendo imputar retiros al saldo de STUT sin crédito de la sociedad por un monto de \$96.481.383.-

Este comparativo muestra el pago original del IUS y la rectificatoria.

Tabla 10. Comparativo del pago original del IUS y la rectificatoria

Valor pagado y efecto de la rectificatoria	Valores pagados según F50 (\$)	Rectificatoria
		Acoger Saldo total FUT al 31.12.2016 (\$)
Saldo FUT al 31.12.2016	\$ 2.763.225.666	\$ 2.468.049.431
Monto Saldo FUT a acoger a IUS. (=)	\$ 2.140.927.519	\$ 2.339.885.208
Incremento por Créd.Impto. 1era. Categoría (+)	\$ 440.330.399	\$ 568.470.407
Reajuste a la fecha del pago del IUS 1,00% (+)	\$ 25.812.579	29.083.556
Base Imponible afecta a IUS (=)	2.607.070.497	2.937.439.171

Monto del Impuesto Sustituto 32%	834.262.559	939.980.535
Crédito Impto.1era. Categ. Reajustado (-)	44.733.703	574.155.111
IUS a Declarar y Pagar (=)	389.528.856	365.825.424
FUNT disponible después de IUS Histórico (=)	2.217.541.641	1.974.059.784
Diferencia Impuesto IUS Según Pago Inicial**(=)		23.703.432
FUNT disponible después de IUS reajustado (=)	2.250.653.962	2.001.406.755
Retiros Imponibles al FUNT en el año 2017 (-)	-2.097.888.138	-2.001.406.755
Saldo FUNT disponible a la fecha (=)	152.765.824	0
Dividendos imputados al STUT sin Crédito (=)	0	96.481.383

** En enero 2019 fue presentada solicitud de devolución por este monto pagado en exceso, siendo aprobado en marzo 2019.

Fuente: Elaboración propia

Este es un claro ejemplo de que el STUT (Ex FUT) para el SII no prescribe y que tiene efectos en la determinación de los impuestos de la empresa e impuestos finales.

El SII en su jurisprudencia a través del oficio 393 del 04.02.2005 ratifica esta hipótesis:

“1.- Se ha recibido la presentación indicada en la suma por la cual expone que ha comenzado un proceso de auditoria de los libros de FUT de un nuevo cliente, que se encuentra constituido como sociedad de responsabilidad limitada desde 1999, con el fin de determinar si ésta se ha adecuado a las normativas del SII, respecto a informar correctamente a los socios de los créditos que traen consigo los diferentes repartos de utilidades que se han efectuado hasta la fecha.

Agrega que con el objetivo de delimitar su proceso de auditoria, determinando desde qué fecha debe revisar las partidas del registro FUT, desea que se confirme si en la especie, se aplican o no los plazos de prescripción ordinarios de 3 años de la acción fiscalización del Servicio, y que, en caso de no ser aplicable este plazo, solicita se le indique cuáles son los plazos u otros parámetros para revisar el FUT.

2.- Sobre el particular, es necesario tener presente que el inciso segundo de la letra d) del N° 3, de la letra A) del Art. 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al establecer el orden de imputación de los retiros, remesas o distribuciones, dispone que éstas se imputarán en primer término, a las rentas o utilidades afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa del Impuesto de Primera Categoría que les haya afectado. Ello, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 56, N° 3 y 63, respectivamente, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por otro lado, el inciso segundo del N°3, del Art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, también establece un orden de imputación para las pérdidas tributarias, las que también implican una deducción o imputación a las utilidades acumuladas en el registro FUT de las empresas, por lo que este Servicio ha concluido que el orden de imputación para las pérdidas deberá efectuarse de la misma manera en que se imputan los retiros o distribución de rentas a las utilidades acumuladas en las empresas (Circular N°17, 1993, Sección II, N°1, letra d)

3.- Ahora bien, en relación con la obligación de conservar los Libros de Contabilidad y documentación anexa, este Servicio se ha pronunciado en el sentido que la documentación necesaria para efectos tributarios debe ser conservada por el término de seis años, computados en la forma establecida en el Art. 200 del Código Tributario, pasados los cuales podrá disponerse de ella, salvo en los casos que deba conservarse por un plazo mayor, como ocurre cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, lo que puede suceder, por ejemplo, tratándose de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal, de utilidades no retiradas, de amortizaciones de bienes y otras situaciones semejantes (Oficio N°231, de 04.07.86)

En el mismo sentido, se ha señalado anteriormente que conforme a la jurisprudencia administrativa y judicial existente sobre la materia, el Servicio no se ve impedido de remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar un valor correcto que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes. Asimismo, se ha establecido que interpretando la norma contenida en el inciso segundo del Art. 17 del Código Tributario, para los efectos tributarios los contribuyentes están obligados a conservar sus libros y documentos dentro de los plazos establecidos en el Art. 200, pero ellos deben ser conservados por un plazo mayor cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, como puede ocurrir, por ejemplo, en los casos de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal; en los de utilidades no retiradas; en los de amortizaciones de bienes y en otros semejantes (Oficio N°164, de 27/01/97)

4.- En consecuencia, en respuesta a su consulta, puede informarse a Ud. que, aunque el impuesto a la renta tiene la característica de ser un impuesto de determinación anual, influyen en la formación de su base imponible factores de años

o períodos anteriores, como ocurre precisamente con las pérdidas de arrastre o con el registro del Fondo de Utilidades Tributables, de manera que la extensión del plazo para revisar este último libro, a objeto de verificar si los créditos asociados a repartos de utilidades fueron correctamente informados a los socios, dependerá de la época en que se hayan originado las rentas con derecho al crédito, según la tasa del impuesto de primera categoría que las haya afectado, independiente de los plazos de prescripción establecidos en el Art. 200 del Código Tributario, plazos que, desde luego, determinan el periodo dentro del cual este Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar.”

3.2 Establecer efectos de los saldos de STUT en los procesos de:

a) Pago de Impuesto Único Sustitutivo al FUT (IUSFUT)

La ley 20.780²¹ y 20.899²² otorga la opción de un régimen opcional y transitorio de declaración y pago sobre el todo o parte de las rentas acumuladas en el FUT al 31.12.2015 y 31.12.2016. Los contribuyentes podrán optar durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril del año 2017, por aplicar un impuesto sustitutivo con una tasa general de 32%, o una tasa variable que deberá determinarse según el caso y siempre que se cumplan los requisitos que la Ley establece, sobre el todo o parte del saldo de FUT que se determine al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016 respectivamente, según corresponda.

Los requisitos copulativos para acogerse a este pago son:

a) El régimen transitorio y opcional está reservado exclusivamente para aquellos contribuyentes de IDPC que tributen con el citado gravamen, sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa.

²¹ Artículo tercero de las disposiciones transitorias ley 20.780

²² Artículo primero de las disposiciones transitorias ley 20.899

b) Los contribuyentes del IDPC deben haber iniciado sus actividades con anterioridad al 1° de diciembre de 2015.

c) Los contribuyentes del IDPC, deben mantener un saldo positivo de utilidades tributables en el FUT, pendiente de tributación con el IGC o IA al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016.

d) EL plazo para ejercer la opción será durante el año comercial 2016 y hasta el 30 de abril de 2017, a través del Formulario 50.

Ejemplo²³: Sociedad de Personas que se acoge al pago del IUSFUT con saldos acumulados al 31.12.2015 y que inició actividades en el año comercial 2010, ejercerá la opción por el 60% del saldo acumulado y efectuará el pago en junio 2016

Tabla 11. Saldo FUT al 31.12.2015

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5%	IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
		IDPC tasa 21%	0,290322			
		0,265822				
Saldo al 31.12.2015	\$ 55.500.000	\$ 30.500.000	\$ 19.375.000	\$ 5.625.000	\$ 13.732.560	\$ 13.732.560

Fuente: Caso 1, Circular 17 año 2016

Tabla 12. Saldo de FUNT al 31.12.2015.

Detalle	Control	Rentas exentas	Ingresos No Tributables
Saldo al 31.12.2015	\$ 8.300.000	0	\$ 8.300.000

Fuente: Caso 1, Circular 17 año 2016

²³ Caso 1, Circular 17 año 2016, alternativa desarrollo 1, pago de impuesto sustitutivo con tasa fija del 32%

Desarrollo:

1. Determinación del monto máximo susceptible de acogerse:

(i) Saldo de FUT determinado al 31.12.2015. (+)	55.500.000
(ii) Impuesto de primera categoría AT. 2016 (-)	<u>-5.625.000</u>
(iii) Monto máximo susceptible de acogerse (=)	49.875.000

2. Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$49.875.000 x 60%:

\$29.925.000

3. Imputación de las cantidades que se acogerán para determinar el crédito por

IDPC:

Tabla 13. Saldo FUT

N°	Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5%	IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
			IDPC tasa 21%	-0,290322			
			-0,265822				
1	Saldo al 31.12.2015	\$ 55.500.000	\$30.500.000	\$19.375.000	\$5.625.000	\$13.732.560	\$13.732.560
2	Monto que se acogerá	-\$29.925.000	-\$29.925.000			-\$7.954.723	-\$7.954.723

Fuente: Caso 1, Circular 17 año 2016

4. Cálculo del impuesto sustitutivo:

Base imponible:

Monto de saldo de FUT que se acogerá \$29.925.000 x 1,03	\$ 30.822.750
Incremento por crédito por IDPC \$7.954.723 x 1,03	\$ 8.193.365
Base imponible afecta al impuesto sustitutivo	<u>\$ 39.016.115</u>

Impuesto tasa 32% sobre \$39.016.115.-
 Crédito por IDPC
 Impuesto a declarar y pagar en junio 2016 (F-50)

\$ 12.485.157
-\$ 8.193.365
\$ 4.291.792

5. Determinación del registro FUT y FUNT al 31.12.2016:

Supuestos:

- I. IPC anual 2016: 5,5%
- II. IPC de enero a junio 2016: 3%
- III. IPC de abril a diciembre de 2016: 3,5%
- IV. IPC de junio a diciembre de 2016: 2,5%
- V. Pago del IDPC: Con PPM.
- VI. Retiros efectuados en julio 2016, reajustados: \$28.000.000

5.1 Determinación de FUT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Tabla 14. Determinación del FUT al 31.12.2016

Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% - 0,265822	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% - 0,290322	IDPC Utilidad sin crédito	Crédito IDPC	Incremento IDPC
55.500.000	30.500.000	19.375.000	5.625.000	13.732.560	13.732.560
3.052.500	1.677.500	1.065.625	309.375	755.291	755.291
58.552.500	32.177.500	20.440.625	5.934.375	14.487.851	14.487.851
-5.821.875			-5.821.875		
52.730.625	32.177.500	20.440.625	112.500	14.487.851	14.487.851
-31.593.319	-31.593.319			-8.398.199	-8.398.199
21.137.306	584.181	20.440.625	112.500	6.089.652	6.089.652

Fuente: Caso 1, Circular 17 año 2016

5.2 Determinación de FUNT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Tabla 15. Determinación de FUNT al 31.12.2016

Detalle	Control	Rentas exentas	Ingresos no renta	Rentas afecta al IDPC en carácter de único	Rentas afectas al impuesto sustitutivo
Saldo al 31.12.2015	8.300.000	0	8.300.000	0	
Reajuste anual (5,5%)	456.500	0	456.500	0	
Remanente reajustado	8.756.500	0	8.756.500	0	
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo	31.593.319				31.593.319
Pago de impuesto sustitutivo (\$4.291.792 x 1,025)	-4.399.087				-4.399.087
Subtotal FUNT	35.950.732		8.756.500	0	27.194.232
Retiros no imputados a FUT	-27.194.232				-27.194.232
Saldo FUNT	8.756.500	0	8.756.500	0	0

(*) Estas cantidades pueden ser retirada en cualquier momento, sin atender al orden de imputación a que se refiere el artículo 14 de la LIR. La parte del retiro que no pudo imputarse a las rentas afectas al impuesto sustitutivo, deberá someterse a las reglas generales de imputación, es decir, consumir en primer término las utilidades contenidas en el FUT y a continuación las utilidades contenidas en el registro FUNT al término del ejercicio. Para el caso del ejemplo, deberá incorporarse al remanente de FUT las rentas recibidas en el ejercicio, entre las cuales se encuentra la Renta Líquida imponible y a continuación imputarse los retiros del ejercicio, en este caso \$805.768 (\$28.000.000 - \$27.194.232)

Fuente: Caso 1, Circular 17 año 2016

La ley 21.210²⁴ otorga también la opción del pago sustitutivo:

El IUSFUT se aplica sobre las rentas acumuladas o que permanecían pendientes de distribución en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31.12.2016, que se mantengan pendientes de distribución al 31 de diciembre de los años 2019, 2020 o 2021.

Los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo vigésimo quinto transitorio podrán optar por acogerse a este régimen hasta el último día hábil bancario de diciembre de los años comerciales 2020, 2021 y hasta el último día hábil del mes de abril del año 2022, aplicando un IUSFUT con una tasa general de 30% sobre el saldo de FUT determinado al 31.12.2016, pendiente de retiro, remesa o distribución al 31 de diciembre de los años 2019, 2020 y 2021, respectivamente.

A continuación, un ejemplo de cálculo de impuesto sustitutivo de pago ejercido por una empresa de renta atribuida al 31.12.2019, que tenía saldos de STUT y que decide acogerse al pago en octubre del año 2020, su régimen actual es Art. 14 A:

Tabla 16. Saldo de Registros Empresariales al 31.12.2019

Saldos al 31 de diciembre de 2019					
RAP	DDAN	REX	0,333333	0,201836	STUT
			SAC		
			NUEVO	ANTIGUO	
26.760.802	-	-	-	580.878.387	2.877.958.456

Fuente: Elaboración propia

²⁴ Circular 43 del 23.06.2020

DESARROLLO:

Determinación de RAI para efectos de comparación con STUT

Tabla 17. Determinación de RAI para efectos de comparación con STUT

CPT al 31.12.2019	\$3.230.149.117
(RAP al 31.12.2019)	-\$ 26.760.802
(REX al 31.12.2019)	-
(K pagado +/-)	-\$ 998.308.757
(FUR al 31.12.2019)	-
	\$ 2.205.079.558

Fuente: Elaboración propia

Pago IUS por monto total

Monto menor entre el STUT y el RAI	\$ 2.205.079.558
Corrección Monetaria	\$ 48.511.750
Monto actualizado	\$ 2.253.591.308
Ajustes (rebajas) según el 25 transitorio	-\$ 282.421.699
Monto máximo susceptible de acogerse al beneficio	\$ 1.971.169.609
Opción del Contribuyente	\$ 1.971.169.609
Incremento	\$ 397.852.989
Base afecta al Impuesto Único Sustitutivo	\$ 2.369.022.598
Impuesto único sustitutivo	\$ 710.706.779
Crédito por impuesto proveniente del SAC Antigo	-\$ 397.852.989
Monto a pagar por parte de la empresa	\$ 312.853.790

b) Retiros o distribuciones

Ejemplo de retiros efectuados por socios de empresa durante el año 2019, imputados al SAC Antigo al 31.12.2016:

Antecedentes:

- Empresa acogida al régimen 14 B imputación parcial de créditos
- Monto del retiro: 202.904.788, el 20/12/2019

Remanentes Actualizados:

- SAC hasta el 31.12.2016: \$1.211.565.358
- SAC desde el 01.12.2017: \$15.745.912
- STUT: \$6.429.686.507

Tabla 18. Registro de Rentas Empresariales al 31.12.2019

Detalle	Fecha de Registro	Control	Rentas Afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional (RAI)	Saldo Acumulado de Creditos (SAC)		SALDO TOTAL DE UTILIDADES TRIBUTABLES (STUT)
				Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016	
				TEF 0,369863	TEF Inicial 0,188433	
					TEF Final 0,188433	
Con Derecho a Devolución	Con Derecho a Devolución					
(+/-) Saldos Iniciales o Remanentes año Anterior	01-01-2019	\$ 4.563.077.189	\$ 4.563.077.189	\$ 15.318.008	\$ 1.178.565.523	\$ 6.254.558.859
(+/-) Reajuste Remanente Inicial	20-12-2019	\$ 127.766.161	\$ 127.766.161	\$ 428.904	\$ 32.999.835	\$ 175.127.648
Remanente Actualizado	20-12-2019	\$ 4.690.843.350	\$ 4.690.843.350	\$ 15.746.912	\$ 1.211.565.358	\$ 6.429.686.507
- Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio	20-12-2019	(\$ 202.904.788)	(\$ 202.904.788)	(\$ 15.746.912)	(\$ 29.674.975)	(\$ 157.482.901)
Subtotal: Remanente Inicial después de imputaciones	20-12-2019	\$ 4.487.938.562	\$ 4.487.938.562	-	\$ 1.181.890.383	\$ 6.272.203.606
(+/-) Reajuste Remanente Inicial	31-12-2019	-	-	-	-	-
Remanente Actualizado	31-12-2019	\$ 4.487.938.562	\$ 4.487.938.562	-	\$ 1.181.890.383	\$ 6.272.203.606
Subtotal: Remanente Inicial después de imputaciones	31-12-2019	\$ 4.487.938.562	\$ 4.487.938.562	-	\$ 1.181.890.383	\$ 6.272.203.606
- Reverso RAI ejercicio anterior	31-12-2019	(\$ 4.490.785.463)	(\$ 4.490.785.463)	-	-	-
+ Rentas o Cantidades generadas por la propia empresa afectas a IGC o IA	31-12-2019	\$ 4.471.991.375	\$ 4.471.991.375	-	-	-
Sub Total antes de las imputaciones al término del ejercicio	31-12-2019	\$ 4.471.991.375	\$ 4.471.991.375	-	\$ 1.181.890.383	\$ 6.272.203.606
- Crédito gastos rechazados no gravados con la tributación art 21	31-12-2019	-	-	(\$ 3.627)	-	-
Remanente para el Ejercicio Siguiete	31-12-2019	\$ 4.471.991.375	\$ 4.471.991.375	(\$ 3.627)	\$ 1.181.890.383	\$ 6.272.203.606

Fuente: Elaboración propia

c) Término de Giro

Según lo señalado en las disposiciones transitorias²⁵ de la ley 20.780 para la determinación de la base de impuesto de termino de giro se deben incorporar (de existir) las rentas acumuladas en la empresa que no han completado su tributación con los impuestos finales generadas con anterioridad al 01.01.2017, es decir, saldo STUT al 31.12.2016:

²⁵ Letra a) del N°9 del numeral I del artículo tercero transitorio de la ley 20.780

Ejemplo de determinación base de impuesto por término de giro el 31.05.2019 por empresa acogida al régimen de tributación de artículo 14 letra A (renta atribuida) de la LIR:

Tabla 19. Base de impuesto por término de giro el 31.05.2019 del régimen artículo 14 letra A

Concepto		Monto
(+)	Capital Propio Tributario	\$ 3.230.149.117
(-)	Rentas contenidas en el registro RAP	\$ 26.760.802
(-)	Rentas contenidas en el registro REX	0
(-)	Capital efectivamente enterado Actualizado	\$ 998.308.757
(=)	Subtotal	\$ 2.205.079.558
(+)	Incremento Crédito SAC generado a contar del 01.01.2017	0
(+)	Incremento Crédito SAC generado hasta el 31.12.2016	\$ 580.878.387
(=)	Rentas Afectas acumuladas al Término de Giro.	\$ 2.205.079.558

Fuente: Elaboración propia, según instrucciones de circular 49 del 2016.

La ley 20.780 y su posterior modificación, esto es la ley 20.899 del año 2016 establece la forma de determinar la base para el impuesto de término de giro ²⁶ de las empresas acogidas al régimen de imputación parcial de créditos (14 B) a través de un ejemplo valorizado se muestra a continuación:

²⁶ Artículo 38 bis de la LIR

Tabla 20. Base de impuesto por término de giro el 31.05.2019 del régimen artículo 14 letra B

Concepto		Monto
(+)	Capital Propio Tributario	\$ 6.395.429.581
(-)	Rentas contenidas en el registro REX	0
(-)	Capital efectivamente enterado Actualizado	\$ 1.923.438.206
(=)	Subtotal	\$ 4.471.991.375
(+)	100% Crédito SAC generado a contar del 01.01.2017	0
(+)	100% Crédito SAC generado hasta el 31.12.2016	\$ 1.181.890.383
(=)	Rentas Afectas acumuladas al Término de Giro.	\$ 4.471.991.375

Fuente: Elaboración propia, según instrucciones de circular 49 del 2016.

El término giro para las empresas del actual 14 A de la ley 21.210²⁷ se muestra gráficamente²⁸ en la siguiente tabla:

Tabla 21. Término giro para las empresas régimen 14 A de la ley 21.210

CONCEPTO		
(+) Capital Propio Tributario	➔ Propietarios afectos a impuestos finales o no obligados a llevar contabilidad completa	➔ (Base Afecta TG + Proporción SAC (Nuevo y Antiguo Según % Utilidad)) * 35% menos SAC Antiguo y Nuevo con y sin
(+) REX Negativo		
(-) REX Positivo	➔ Propietarios sujetos al régimen 14 A o al 14 D N°3	➔ Se entiende retrado en la proporción que corresponda según el % de utilidad
(-) Capital efectivamente enterado Actualizado		
(+/-) Aumentos/Disminuciones de capital		
(=) Base Afecta a impuesto TG		

Fuente: Elaboración propia según artículo 38 bis N°1

El pago del impuesto por término de giro en la actual ley 21.210 va a depender de quienes sean los propietarios de la sociedad que lo efectúa.

²⁷ Ley de modernización tributaria, actualmente vigente

²⁸ Artículo 38 bis Nro.1

4 CONCLUSIONES

1) En el caso analizado de revisión del FUT desde el origen podemos establecer:

Que la ley en el artículo 200 del código tributario indica, que el Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, ampliables según se cite al contribuyente en virtud del artículo 63.

El SII en relación a la prescripción de la acción fiscalizadora sobre los saldos acumulados en el STUT ha sido contrario a lo que dice el artículo 200, pronunciándose a través de oficios, como por ejemplo el 393 del 04.02.2005 donde concluye que si bien el impuesto renta es de carácter anual influyen en la formación de su base imponible factores de años anteriores, tales como el registro FUT de manera que es posible la extensión del plazo para revisar los antecedentes ahí consignados.

Consideramos que en el caso analizado en esta tesis por el motivo que indica el SII se genera un perjuicio al contribuyente, tanto económico por ver afectado sus saldos de FUT y por ende el disponible para distribución de dividendos a los accionistas, así como también administrativamente, ya que significa esfuerzos mayores el poder contar la información desde el origen de la empresa, datos que en la mayoría de los casos pueden no estar respaldados en medios digitales considerando que la era digital es relativamente nueva en el ambiente contable y tributario.

2) Como planteamos en la hipótesis y así pudimos validar con los casos expuestos, cuando se efectuó la reforma tributaria del año 2014 donde se decía que el FUT se eliminaba, podemos establecer que eso no fue así, el FUT está y seguirá estando vigente. Son historia, son rentas que no han tributado y ante cualquier proceso que enfrente la empresa, ya sea término de giro, cambio de régimen, reorganizaciones, así como en retiros, remesas o distribuciones cuando los demás registros no tengan saldo suficiente, será necesario recurrir al SAC antiguo anotando una imputación en el STUT (ExFUT). Podemos establecer entonces con fundamentos razonables que es de suma importancia considerar esos saldos que son muchas veces base fundamental para el cálculo de impuestos finales.

3) Cabe preguntarse entonces, ¿cuál es la certeza jurídica para el contribuyente que declara en tiempo y forma, que además cumple en forma exhaustiva con todas las instrucciones administrativas, que da cumplimiento a las observaciones de renta en forma periódica, que lleva registros, incluso con detalle que la Ley no exige? Al parecer ninguna, porque todo lo realizado será cuestionado al momento del término de giro, limpieza ISFUT, retiros, etc., tal como lo pudimos apreciar en los ejemplos expuestos en la presente tesis. Por lo anterior es dable concluir que, no compartimos el proceder de la Administración Tributaria en este tema puntual.

4) En cuanto a la Ley, no vemos que la normativa tributaria actual o pasada establezcan en forma exacta e irrefutable la obligación de mantener, presentar y reconstituir los registros tributarios más allá de los plazos establecidos por el artículo 200 del Código Tributario.

5) Finalmente, y en base a todo lo anterior, estimamos fundadamente que no se cumple el principio de certeza jurídica, dado que, aunque la ley es clara en cuanto a los plazos de prescripción, el SII obliga a los contribuyentes a entregar información como medida de control, más allá de los períodos exigidos en la ley. Sugerimos entonces que el SII se ciña a la norma o bien se pueda aclarar de manera legal el tiempo en que el contribuyente debe guardar la información.

5 BIBLIOGRAFÍA

4.1 Artículos de Revista

Calderón T.P. (2014). “*Fondo Utilidades Tributables*”. Revista Estudios Tributarios.

4.2 Leyes y Jurisprudencia Administrativa SII

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1984). *Ley N° 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 N° 18.985: Establece normas sobre reforma tributaria*. Chile.

Biblioteca del congreso Nacional de Chile. (2014). *Ley N° 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. (2016). *Ley N° 20.899: Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*. Chile.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2020). *Ley N° 21.210: Moderniza la Legislación tributaria*. 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. (1990). *Circular N° 60: Imparte instrucciones sobre normas establecidas por el nuevo artículo 14 de la Ley de Renta, sustituido por la Ley N°18.985, de 1990.* 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.