



**“BENEFICIOS DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO AL STUT TANTO PARA EL
CONTRIBUYENTE COMO PARA EL ESTADO”**

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

PARTE II

Alumno: KARLA INÉS VIDAL VERA

Profesor guía: BORIS LEÓN

Santiago, marzo 2022

Dedicatorio y agradecimientos

Le dedico este logro en primer lugar a mi familia por siempre creer y confiar en mí y de forma especial se lo dedico a mi compañero de vida Rodrigo, quien fue la persona que me apoyo de forma incondicional y me alentó durante todo este tiempo, te amo.

Quiero agradecer a mis compañeros y amigos por el apoyo y apanne entregado y a mi profesor Boris León por ser mi guía y consejero.

Contenido

Resumen Ejecutivo.....	5
Abstract	6
Introducción	7
I. Planteamiento del Problema.....	9
II. Hipótesis.....	9
III. Objetivos	9
IV. Metodología	10
V. Estado del arte	10
VI. Maco teórico y normativo	11
1. Descripción de la normativa del ISFUT.....	11
1.1 Primera aplicación del ISFUT, Ley 20.780.....	11
1.1.1 Tasa del Impuesto Sustitutivo.....	11
1.1.2 Monto máximo susceptible de acogerse	12
1.1.3 Base Imponible gravada con el Impuesto Sustitutivo	12
1.1.4 Crédito por Impuesto de Primera Categoría.....	13
1.1.5 Situación de los retiros reinvertidos durante el año comercial 2015.....	13
1.2 Segunda aplicación del ISFUT, Ley 20.899.	13
1.2.1 Requisitos para acogerse al impuesto Sustitutivo al FUT	13
1.2.2 Tasa del Impuesto Sustitutivo.....	14
1.2.3 Base imponible gravada de impuesto Sustitutivo.....	14
1.2.4 Situación de los retiros efectuados desde el FUT destinados a reinversión.	15
1.3 Tercera aplicación del ISFUT, Ley 21.210.	15
1.3.1 Requisitos para acogerse al régimen opcional de ISFUT.	15
1.3.2 Tasa del ISFUT.	16

1.3.3	Monto susceptible de acogerse al ISFUT.	16
1.3.4	Crédito por Impuesto de Primera Categoría.....	20
1.3.5	Efectos de la declaración y pago del impuesto sustitutivo.....	20
1.3.6	ISFUT a las Utilidades Reinvertidas en el FUR de las empresas receptoras, manteniendo su tributación pendiente con Impuestos Finales	22
1.3.7	Determinación de la Base imponible sobre la cual se aplica el ISFUT y determinación del crédito de IDPC.....	22
2	Contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera.....	22
2.1	Tipo de cambio utilizado por los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera y que se acogen al ISFUT	23
2.2	Tipo de cambio utilizado por los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera para los efectos de la declaración de impuestos.....	24
VII.	Desarrollo y Resultados.	26
1.	Análisis de la interpretación del oficio 1650 de 2021.	27
2.	Analizar los efectos de acogerse al ISFUT en los Registros de Rentas Empresariales. 31	
3.	Analizar si el servicio de impuestos internos legisló mediante la circular N°39 en la determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT.....	38
VIII.	Conclusiones.....	43
	Bibliografía.....	45
	Anexos	47

índice de ilustraciones y cuadros

Tabla 1: Determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT	12
Tabla 2: Oportunidad de ejercer la opción de acogerse al ISFUT (Ley 21.210).	16
Tabla 3: Criterios de pago del impuesto ISFUT e IR	28
Tabla 4: Antecedentes utilizados para analizar el oficio N°1650.	29
Tabla 5: Determinación del ISFUT tomando el criterio del oficio N°1650.	29
Tabla 6: Determinación del ISFUT utilizando el tipo de cambio a la fecha de pago.	30
Tabla 7: Determinación del ISFUT utilizando distintos tipo de cambio a la fecha de pago. ...	30
Tabla 8: Antecedentes para ver el efecto del pago del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en peso.	31
Tabla 9: Determinación del ISFUT para su imputación en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en peso.	32
Tabla 10: Imputación del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en peso.	33
Tabla 11: Antecedentes para ver el efecto del pago del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares.	34
Tabla 12: Determinación del ISFUT para su imputación en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares.	35
Tabla 13: Imputación del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, utilizando t/c al cierre del ejercicio.	36
Tabla 14: Imputación del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, utilizando t/c a la fecha de pago.	37
Tabla 15: Recuadro comparativo de la imputación del impuesto utilizando el tipo de cambio al cierre del ejercicio versus al tipo de cambio al pago.	37
Tabla 16: Antecedentes para determinar el monto máximo de acogerse al ISFUT.	39

Resumen Ejecutivo

El presente trabajo trata del impuesto sustitutivo al ISFUT, específicamente abordará la determinación de este impuesto y su imputación en los registros de rentas empresariales en contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera y que deben pagar el impuesto en moneda nacional.

El propósito de esta investigación es analizar si las instrucciones dadas por el SII mediante el oficio 1650 de 2021 genera un riesgo de variación de tipo de cambio en el contribuyente. También se desea analizar el efecto de la imputación del ISFUT en el registro de rentas empresariales en los contribuyentes que están autorizados a llevar la contabilidad en moneda extranjera. Finalmente, determinar si el SII mediante la circular N°39 emitida en el 2021 está legislando y modificando la Ley 21.210.

La metodología usada principalmente fue el método cuantitativo deductivo en donde se realizó un análisis numérico, para determinar si existían inequidades en la determinación del ISFUT en un contribuyente que lleva contabilidad en dólares de otro que no. También se cuantificó la imputación del ISFUT en los registros de rentas y, se analizó si la instrucción de la circular N°39 simplifica la forma de cálculo señalada en la Ley 21.210 y si actualmente están legislando mediante dicha circular.

Como resultado de esta investigación se concluyó que, la interpretación dada por el SII en el oficio 1650 no generaría inequidades en la forma de determinar la base imponible afecta al ISFUT para un contribuyente con contabilidad en dólares, comparado con un contribuyente que lleva contabilidad en pesos en cuanto al monto a pagar.

En relación con las modificaciones introducidas por la circular N°39 en cuanto a la forma de determinar el monto máximo de acogerse al ISFUT, estas modifican lo establecido por la Ley 21.210, dando distintos resultados si el contribuyente presenta un SAC generado a partir del 2017 en adelante negativo.

Abstract

This paper deals with the ISFUT substitute tax, specifically it will address the determination of this tax and its imputation in the records of business income in taxpayers who keep accounts in foreign currency and must pay the tax in local currency.

The purpose of this research is to analyze if the instructions given by the SII through official letter 1650 of 2021 generates a risk of exchange rate variation in the taxpayer. It is also desired to analyze the effect of the imputation of the ISFUT in the recording of business income in taxpayers who are authorized to keep accounts in foreign currency. Finally, to determine whether the SII through Circular N° 39 issued in 2021 is legislating and modifying Law 21.210.

The methodology used was mainly the quantitative deductive method where a numerical analysis was performed to determine if there were inequities in the determination of the ISFUT in a taxpayer that keeps accounting in dollars from another that does not. The imputation of the ISFUT in the income records was also quantified, and it was analyzed whether the instruction of Circular N° 39 simplifies the form of calculation indicated in Law 21.210 and whether they are currently legislating by means of said circular.

As a result of this investigation, it was concluded that the interpretation given by the SII in Official Letter 1650 would not generate inequities in the way of determining the taxable base affected by ISFUT for a taxpayer with accounting in dollars, compared to a taxpayer with accounting in pesos in terms of the amount to be paid.

In relation to the modifications introduced by Circular N° 39 regarding the way of determining the maximum amount to be covered by ISFUT, these modify the provisions of Law 21.210, giving different results if the taxpayer presents a negative SAC generated from 2017 onwards.

Introducción

En el presente trabajo de estudio se abordará el Impuesto sustitutivo al FUT (ISFUT), específicamente, el cálculo del pago de este impuesto en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares y la determinación del monto máximo susceptible de acogerse ISFUT con las instrucciones impartidas en la circular N°39 de 2021 emitida por el Servicios de Impuestos Internos (en adelante "SII").

El Impuesto Sustitutivo al FUT fue creado con fines recaudatorios por parte del gobierno y como una medida para eliminar las utilidades esposadas en el FUT, su primera aplicación fue con la publicación de la Ley 20.780, publicada en el diario oficial el 29 de septiembre del año 2014, de acuerdo a lo dispuesto en el N°11, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias de esta Ley; luego se aplicó el Impuesto sustitutivo al FUT, mediante el artículo primero transitorio de la Ley 20.899, publicada en el Diario oficial el 08 de febrero del año 2016, en donde se aplicó este impuesto a los saldos acumulados en el FUT al 31 de diciembre de 2015 y 2016.

Hoy en día se tiene la aplicación de este impuesto mediante el artículo vigésimo quinto Transitorio de la Ley 21.210, publicada en el diario oficial el 24 de febrero del año 2020, en donde los contribuyentes que mantengan saldos acumulados de FUT al 31 de diciembre del 2016 y que estos se encuentren pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2019, 31 de diciembre de 2020 o 31 de diciembre de 2021 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 ISFUT con una tasa general de 30% sobre el saldo de FUT.

El objetivo general del trabajo en estudio es analizar los beneficios del Impuesto Sustitutivo al STUT tanto para el contribuyente como para el estado, específicamente se abordará la forma de cálculo de este impuesto para empresas con contabilidad en dólares y su efecto en los registros empresariales, se analizará la interpretación del oficio 1650 de 2021, se compararán los criterios utilizados en la determinación del pago del impuesto del ISFUT con la determinación del pago del impuesto a la renta, para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en dólares, pero que pagan sus impuestos en peso y se analizará si el servicio de

impuestos internos legisló mediante la circular N°39 en la forma de determinar el monto máximo de acogerse al ISFUT.

Las hipótesis serán; 1) validar que la interpretación dada por el SII en el oficio 1650/2021 en la forma de determinar la base imponible afecta al impuesto único sustitutivo al FUT para contribuyente de contabilidad en dólares, no generaría inequidades en cuanto al monto a pagar comparado con un contribuyente que lleva contabilidad en pesos y 2) el servicio de impuestos internos mediante la circular N°39 de 2021 modificó la forma establecida en la Ley para determinar el monto susceptible de acogerse al ISFUT durante el año comercial 2020 y 2021.

La metodología utilizada será el método deductivo para analizar la normativa general aplicable hasta llegar a situaciones y casos particulares en relación con los contribuyentes que están autorizados a llevar contabilidad en dólares. Además, para cuantificar la recaudación tributaria de un contribuyente que lleva contabilidad en dólares de otro que no y para la determinación de la base imponible con la modificación impartida en la circular N°39 de 2021, utilizaremos un método cuantitativo deductivo.

I. Planteamiento del Problema

Analizar si el riesgo de tipo de cambio por el pago del ISFUT en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares es del fisco o del contribuyente, y si se produce alguna inequidad entre contribuyentes que llevan contabilidad en dólares versus los que llevan contabilidad en pesos.

Además, determinar si existe un impacto significativo en la determinación del monto o base imponible susceptible de acogerse al impuesto sustitutivo al FUT con las instrucciones impartidas en la circular N°39 emitida por el SII en junio de 2021, que modifican la forma establecida en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley 21.210.

II. Hipótesis

1. La interpretación dada por el SII en el oficio 1650/2021 en la forma de determinar la base imponible afecta al impuesto único sustitutivo al FUT para contribuyente de contabilidad en dólares, no generaría inequidades en cuanto al monto a pagar comparado con un contribuyente que lleva contabilidad en pesos.
2. El servicio de impuestos internos mediante la circular N°39 de 2021 modifico la forma establecida en la Ley para de determinar el monto susceptible de acogerse al ISFUT durante el año comercial 2020 y 2021.

III. Objetivos

El objetivo general es analizar los beneficios del Impuesto Sustitutivo al STUT tanto para el contribuyente como para el estado.

Los objetivos específicos son:

- Analizar los efectos de acogerse al ISFUT en los Registros Tributarios de Rentas empresariales cuando se lleva contabilidad en dólares.
- Analizar interpretación del oficio 1650 de 2021.
- Comparar los criterios utilizados en la determinación del pago del impuesto del ISFUT con la determinación del pago del impuesto a la renta, para los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en dólares, pero que pagan sus impuestos en peso.

- Analizar si el servicio de impuestos internos legisló mediante la circular N°39 en la determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT.

IV. Metodología

Se utilizarán dos metodologías:

El Método deductivo, para comenzar con el análisis general de la normativa aplicable hasta llegar a situaciones puntuales que se generan en los sistemas de imputación cuando se lleva contabilidad en dólares.

Para cuantificar la recaudación tributaria de un contribuyente que lleva contabilidad en dólares de otro que no, a nivel de imputación de registros y para la determinación de la base imponible con la modificación impartida en la circular N°39 de 2021, se utilizará el método cuantitativo deductivo.

V. Estado del arte

El impuesto sustitutivo al FUT tiene su primera aplicación con la Ley 20.780 publicada en el 2014, al ser un impuesto transitorio y reciente, existen pocos estudios de este impuesto opcional.

A pesar de lo anterior, han existido diversas opiniones desde su primera aplicación (Ley 20.780) por parte de expertos en cuanto a la recaudación de este.

De acuerdo con lo anterior, Claudio Bustos abogado y socio de Bustos Tax & Legal (2017) señaló que, "este mecanismo implica una mayor recaudación en lo inmediato, pero también reducir la recaudación de años posteriores. Desde el punto de vista fiscal, es un arma de doble filo"

También existen variadas universidades que a través de sus centros de estudios han tratado el Impuesto Sustitutivo al FUT, así por ejemplo el CET¹ a través del reporte tributario N°57 de

¹ Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

enero de 2015² analizó el impuesto sustitutivo al FUT de la Ley 20.780, luego trato en el reporte N°70 publicado en el 2016³ las modificaciones introducidas a este impuesto sustitutivo por la Ley 20.899 y el reporte tributario N°117 de julio de 2020⁴ analizó el régimen del ISFUT establecido por la Ley N°21.210.

VI. Maco teórico y normativo

1. Descripción de la normativa del ISFUT

El Impuesto Sustitutivo al FUT (ISFUT) fue creado con el fin de terminar con el FUT y con fines recaudatorio por parte del gobierno, como un régimen opcional y transitorio, a la fecha existen tres normas transitorias impartidas por distintas Leyes (Ley 20.780, Ley 20.899 y la Ley 21.210) que se describirán a continuación:

1.1 Primera aplicación del ISFUT, Ley 20.780.

El ISFUT es uno de los ajustes realizados al sistema tributario introducidos por la Ley 20.780 mediante el N°11, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias de esta Ley, publicada en el Diario oficial el 29 de septiembre de 2014, las primeras instrucciones fueron impartidas mediante la circular 70 de 2014 emitida por el Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII.

El ISFUT es un régimen opcional y transitorio que tenían ciertos contribuyentes que mantenían rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) al 31 de diciembre de 2014 y que cumplieran ciertos requisitos⁵.

1.1.1 Tasa del Impuesto Sustitutivo

La norma estableció dos alternativas en cuanto a la tasa aplicable; una tasa general de un fija de un 32% y una tasa especial variable. La tasa especial variable⁶ sólo podía ser aplicada por

² Reporte Tributario N°57 enero 2015 “Impuesto único y sustitutivo al Fondo de Utilidades Tributables”.

³ Reporte Tributario N°70 abril 2016 “Reforma Tributaria – Opción de acogerse al pago del impuesto sustitutivo durante el año comercial 2016 y hasta abril de 2017”.

⁴ Reporte Tributario N°117 julio 2020 “Impuesto Sustitutivo al FUT – LEY 21.210”.

⁵ Ver requisitos en la circular N°70 de 2014.

⁶ Ver en la circular N°70 de 2014 la determinación y ejemplos de la tasa variable.

contribuyentes (empresas, comunidades y sociedades) que desde el 1° de enero de 2014 y a la fecha en que ejercían este régimen opcional estaban conformados exclusivamente de personas naturales contribuyentes del Impuestos Global Complementario.

1.1.2 Monto máximo susceptible de acogerse

El monto máximo podía ser el total o una parte de las utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014 con algunos ajustes.

El monto máximo susceptible se debía determinar de acuerdo con el siguiente recuadro:

Tabla 1: Determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT.

Monto potencial máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio.	
Saldo de FUT neto determinado al 31.12.2014	(+)
Reinversiones incorporadas al FUT durante el año comercial 2014	(-)
Monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones efectuados durante los años 2011, 2012, y 2013. (sin reajuste al 31.12.2014)	(-)
Monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio.	(=)

Fuente: Elaboración propia. A partir de la circular N°70 de 2014.

1.1.3 Base Imponible gravada con el Impuesto Sustitutivo

La base imponible será el monto máximo susceptible de acogerse o parte de este reajustado⁷, incrementado por los créditos de impuesto de primera categoría que corresponda a las utilidades que se están acogiendo.

Las utilidades acogidas al impuesto Sustitutivo se debían rebajar del saldo FUT y se llevaban paralelamente al registro Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT)⁸.

⁷ Reajuste por la variación del IPC entre el mes de noviembre de 2014 y el mes anterior a aquél en que se efectuara la declaración y pago del referido impuesto

⁸ Registro establecido la letra b), del N°3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente al 31.12.2016.

1.1.4 Crédito por Impuesto de Primera Categoría.

La Ley estableció que contra el Impuesto Sustitutivo determinado se podría deducir una suma equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que afecto a las utilidades que formaron parte de la base imponible del impuesto Sustitutivo.

El impuesto sustitutivo una vez declarado y pagado se rebajaba de las utilidades incorporadas en el FUNT reajustado por IPC entre el último día del mes anterior de su pago y el último día de noviembre del año comercial 2015.

1.1.5 Situación de los retiros reinvertidos durante el año comercial 2015

Cuando el contribuyente se acogió al pago del impuesto sustitutivo por el total o una parte de las utilidades acumuladas en el FUT al 31.12.2014 y realizó retiros para reinversión durante el año comercial 2015, dichos retiros se afectaban con impuestos finales hasta una parte de la reinversión, equivalente al 50% de las utilidades tributables acogidas al impuesto sustitutivo.

1.2 Segunda aplicación del ISFUT, Ley 20.899.

La Ley 20.899 publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016, es una simplificación al sistema tributario y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

El artículo primero transitorio de esta Ley establece un régimen opcional y transitorio de un impuesto sustitutivo sobre los saldos de rentas tributarias acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años comerciales 2015 y 2016, las instrucciones sobre esta materia fueron establecidos en la circular N°17 de 2016.

En lo referente a la declaración y pago de este impuesto se aplican las mismas reglas de lo establecido en el N°11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

1.2.1 Requisitos para acogerse al impuesto Sustitutivo al FUT

Estos contribuyentes debían ejercer la opción de acogerse a este impuesto sustitutivo al impuesto Global complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril del año 2017, aplicando por regla general una tasa de un 32% o

una tasa variable sobre todo o parte de rentas acumuladas en el FUT que se determine al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, siempre que cumplieran ciertos requisitos⁹:

1.2.2 Tasa del Impuesto Sustitutivo.

Al igual que en la primera aplicación se establecieron dos alternativas en cuanto a la tasa aplicable; una tasa general de un fija de un 32% y una tasa especial variable¹⁰.

1.2.3 Base imponible gravada de impuesto Sustitutivo

Para la determinación del monto máximo susceptible de acogerse sólo debía determinar su saldo FUT al 31 de diciembre del 2015 y/o 2016, a diferencia de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, esta nueva disposición no estableció ninguna rebaja al monto FUT susceptible de acogerse al pago del impuesto sustitutivo.

Al igual que en la primera aplicación del Impuesto Sustitutivo, las utilidades acogidas a este impuesto eran incrementadas por el IDPC y contra el impuesto se tenía derecho a imputar contra el crédito de IDPC reajustado.

Este impuesto una vez declarado y pagado se rebajaba de las utilidades incorporadas en el FUNT reajustado por IPC entre el último día del mes anterior de su pago y el último día de noviembre de los años comerciales 2016 o 2017, según corresponda.

Las utilidades que posteriormente se retiraran del FUNT que pagaron este impuesto sustitutivo durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril del 2017, no pagaban impuesto alguno, ni se incorporaban estas utilidades a la base imponible de la declaración anual de impuesto del contribuyente. Estas utilidades podían ser retiradas, remesadas o distribuidas posterior a la declaración y pago del impuesto con preferencia de cualquier suma, sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR, a diferencia de las de lo establecido en la Ley 20.780 que se debía aplicar el orden de imputación. Esto último fue derogado por la Ley 20.899¹¹ estableciendo que los contribuyentes que hubieren declarado y pagado el impuesto sustitutivo establecido en el N°11 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones

⁹ Ver requisitos en circular N°17 de 2016, emitida por el SII.

¹⁰ Ver calculo, aplicación y ejemplos en la circular N°17 de 2016.

¹¹ Inciso final del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

transitorias de la Ley N°20.780 durante el año 2015, podrán retirar, remesar o distribuir las utilidades acogidas a este régimen, en cualquier momento, con posterioridad a la referida declaración y pago, con preferencia a cualquier otra cantidad y sin considerar las reglas de imputación de la LIR.

1.2.4 Situación de los retiros efectuados desde el FUT destinados a reinversión.

La Ley 20.899 no contempla la situación de los retiros efectuados desde el FUT para reinversión, por lo que se aplicó lo vigente dispuesto en el N°2 del artículo 14 de la LIR para las reinversiones, esto es, postergar la tributación de impuestos finales de los retiros destinados a reinversiones hasta que se produzca una devolución de capital, una enajenación de acciones o el término de giro de la sociedad.

1.3 Tercera aplicación del ISFUT, Ley 21.210.

El artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, establece el régimen opcional de impuestos sustitutivo de los impuestos finales sobre las rentas que permanecían pendientes de tributación en el FUT al 31 de diciembre de 2016, que se mantengan pendientes de distribución en los años 2019, 2020 o 2021. Las instrucciones sobre esta materia se impartieron en las circulares N°43 de 2020 y N°39 de 2021, ambas emitidas por el SII.

1.3.1 Requisitos para acogerse al régimen opcional de ISFUT.

Los contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos podrán optar por acogerse a este régimen el último día bancario de diciembre de los años comerciales 2020, 2021 y hasta el último día hábil del mes de abril del año 2022, aplicando un ISFUT con una tasa única y general del 30% sobre el saldo FUT determinado al 31.12.2016:

- a) Pueden acceder a este régimen sólo contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que tributen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, estos son los contribuyentes del régimen establecido en la letra A y en el número 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR, Estos contribuyentes deben mantener al término de los años comerciales 2019, 2020 y 2021 utilidades tributarias que se hayan generado hasta el 31 de diciembre de 2016 y que se encuentren pendientes de tributación.

- b) La oportunidad para ejercer la opción de acogerse al ISFUT, dependerá de las utilidades sobre las cuales aplica el ISFUT, la circular N°43 de 2020 refleja lo anterior con el siguiente recuadro:

Tabla 2: Oportunidad de ejercer la opción de acogerse al ISFUT (Ley 21.210).

Utilidades sobre las cuales aplica el ISFUT	Oportunidad en que se puede ejercer la opción
Utilidades generadas al 31.12.2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2019.	Último día hábil bancario del mes de diciembre de 2020.
Saldo de utilidades generadas al 31.12.2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2020.	Último día bancario del mes de diciembre de 2021.
Saldo de utilidades generadas al 31.12.2016, que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2021.	Último día hábil del mes de abril del año 2022

Fuente: Elaboración propia. A partir de la circular N°43 de 2020.

1.3.2 Tasa del ISFUT.

El ISFUT contempla una tasa general fija de un 30% sobre la base imponible que dependiendo del año en que se ejerza la opción se determinará de modo diferente.

1.3.3 Monto susceptible de acogerse al ISFUT.

El monto susceptible de acogerse o base imponible se determina dependiendo de la oportunidad en que se ejerza la opción.

1.3.3.1 Si la opción se ejerce en el año 2020

La determinación del saldo de las utilidades generadas al 31 de diciembre de 2016 que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de 2019, susceptible de acogerse durante el año comercial 2020, va a depender del régimen tributario en que se encontraba el contribuyente al 31 de diciembre de 2019.

Contribuyentes del régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2019

Para determinar la base imponible del ISFUT, estos contribuyentes debían considerar el monto menor entre:

- El saldo de utilidades tributarias acumuladas¹² (STUT), declarado al 31.12.2019 en la declaración jurada 1939¹³ y;
- El saldo de las utilidades que se mantengan en el registro¹⁴ RAI declarado al 31.12.2019 en la declaración jurada 1939.

Para determinar la base imponible definitiva, al monto determinado de la comparación anterior, se le descontará las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior (al 31 de diciembre de 2019) y el día del año 2020 en que se ejercía la opción:

- Retiros y dividendos soportados y movimientos por reorganizaciones empresariales.
- Partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31 de diciembre de 2016 y que se encuentran pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción.
- Otros ajustes que determine el SII mediante resolución (situaciones particulares del contribuyente).

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

Contribuyentes del régimen de imputación total de crédito de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2019

Para determinar la base imponible del ISFUT, estos contribuyentes debían considerar el monto menor entre:

¹² Corresponden a la suma de las utilidades actualizadas al 31 de diciembre de 2019 provenientes del FUT al 31 de diciembre de 2016.

¹³ Declaración jurada anual sobre movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales del régimen de imputación parcial de crédito a que se refiere la letra b) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y de los registros establecidos en el número 2) del artículo 81 de la Ley N°20.712.

¹⁴ Corresponde al registro de la letra a) del N°2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, conforme a su texto vigente al 31 de diciembre de 2019.

El saldo de utilidades tributarias acumuladas (STUT), declarado al 31.12.2019 en la declaración jurada anual 1938¹⁵ y

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

- El valor positivo del capital Propio Tributario determinado al 31.12.2019 (valor cero en el caso que el resultado sea negativo) y
- Saldo positivo RAP al 31.12.2019
- Saldo positivo REX al 31.12.2019
- Capital aportado¹⁶ actualizado al 31.12.2019, más sus aumentos y menos las disminuciones efectivas, todo actualizado al 31.12.2019 (incluye registro FUR).

Para determinar la base imponible definitiva (previo incremento del crédito de IDPC), al monto determinado de la comparación anterior, se le descontará las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior (al 31 de diciembre de 2019) y el día del año 2020 en que se ejercía la opción:

- Retiros y dividendos soportados y movimientos por reorganizaciones empresariales.
- Partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31 de diciembre de 2016 y que se encuentran pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción.
- Otros ajustes que determine el SII mediante resolución (situaciones particulares del contribuyente).

¹⁵ Declaración Jurada anual sobre movimientos y saldos de los registros de rentas empresariales del Régimen de Renta Atribuida a que se refiere la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁶ Para estos efectos se considera parte del capital el saldo de inversiones que se mantenga en el registro que se establecía en el inciso segundo de la letra b), del número, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2016, cuyo control quedo a partir del 1 de enero del 2017 establecido en el numeral i), de la letra b), del número 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

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

1.3.3.2 Si la opción se ejerce en el año 2021 o durante enero y el último día hábil de abril 2022

Si la opción se ejerce en el año 2021 o durante enero y el último día hábil de abril 2022 la norma establece un procedimiento único de la determinación de las utilidades al 31 de diciembre de 2020 y 31 de diciembre de 2021.

El procedimiento de determinación aplica para todos los contribuyentes de primera categoría que declaren sus rentas sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa.

La Ley estableció el procedimiento para determinar el monto o base imponible susceptible de acogerse al ISFUT, en donde se debía comenzar con determinar el monto menor entre el saldo SAC al 31.12.2020 o al 31.12.2021, con los créditos que se mantenían acumulados al 31.12.2016 que se tenían al cierre del año comercial 2020 o 2021, luego la cantidad menor se dividía por la TEF¹⁷ obteniendo el saldo STUT para tener que compararlo con el RAI.

El procedimiento anterior expuesto de determinación de la base imponible fue simplificado por la circular N°39 de 2021, señalando en sus instrucciones que *“Con el objeto de simplificar dicho procedimiento y considerando que el control del saldo del STUT es obligatorio, la cantidad susceptible de pagar el ISFUT durante los años 2021 y hasta el último día hábil de abril de 2022 se efectuará en los mismos términos realizados durante el año 2020. Es decir, considerando la cantidad menor entre el RAI y el STUT”*

De acuerdo con lo antes expuesto, para determinar la base imponible del ISFUT se va a considerar el monto menor entre:

- El saldo total de Utilidades Tributables (STUT).
- Saldo de utilidades que se mantengan en el RAI.

¹⁷ Tasa efectiva del FUT

Para determinar la base imponible definitiva, al monto determinado de la comparación anterior, se le descontará las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior (al 31 de diciembre de 2020 o el 31 de diciembre de 2021) y el día en que se ejercía la opción:

- Retiros y dividendos soportados y movimientos por reorganizaciones empresariales.
- Partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31 de diciembre de 2016 y que se encuentran pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción.
- Otros ajustes que determine el SII mediante resolución (situaciones particulares del contribuyente).

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

La base imponible del ISFUT deberá incrementarse en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC.

1.3.4 Crédito por Impuesto de Primera Categoría.

La Ley estableció¹⁸ que contra el Impuesto Sustitutivo determinado se podrá deducir una suma equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que se le asigne a las utilidades que formaron parte de la base imponible del impuesto Sustitutivo.

En cuanto a los créditos por Impuestos pagados en el exterior (IPE), no se podrán imputar contra el impuesto Sustitutivo.

1.3.5 Efectos de la declaración y pago del impuesto sustitutivo¹⁹

- a) El crédito de IDPC imputado al pago del ISFUT, deberá ser deducido del saldo de créditos generado al 31.12.2016 incorporado en el registro SAC determinado a partir del 01.01.2020. Este crédito, junto con la base afecta se reajustan por IPC en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al ejercicio de la opción, y el mes anterior a aquel en que se declare y pague el ISFUT respectivo, sin perjuicio que

¹⁸ El N°3 del artículo vigésimo quinto transitorio

¹⁹ Establecidos en los números 4 al 12 del artículo vigésimo quinto transitorio.

después el crédito efectivamente imputado deba ser deflactado para aplicar la corrección por IPC anual.

- b) Las utilidades afectas al ISFUT deberán deducirse del registro RAI. Para la determinación del ISFUT la base imponible se actualiza según IPC en el periodo comprendido entre el mes anterior al año que precede al ejercicio de la opción, y el mes anterior a aquel que se declare y pague el ISFUT. Para los fines del ajuste del RAI y Registros de rentas empresariales determinados a partir del 01.01.2020, el monto de las utilidades acogidas al IFUT deberá ser deflactada para reajustar su monto por el IPC anual. La base imponible del ISFUT debidamente deflactada y luego reajustada anualmente, se debe rebajar de la columna Saldo Total de Utilidades Tributables (STUT) e incluir dicho monto en el registro REX en la columna referida a rentas afectadas por el ISFUT.
- c) Si de la imputación del crédito de IDPC contra el monto del ISFUT, resulta un excedente de crédito, este se extinguirá y no podrá ser utilizado contra ningún impuesto.
- d) Las utilidades tributarias que pagaron este impuesto sustitutivo, no se entienden retiradas, remesadas ni distribuidas al contribuyente de IGC o IA, estas utilidades se entienden que han cumplido totalmente con su tributación. Estas utilidades se deducirán del registro RAI y se incorporarán en el registro de Rentas Exentas de Impuesto (REX).
- e) Las utilidades que se acogieron al ISFUT, una vez declaradas y pagadas podrán ser retiradas en la oportunidad que el contribuyente estime conveniente, no siguen un orden de imputación.
- f) Si un contribuyente de IDPC que tribute sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, perciba utilidades gravadas con el ISFUT, estas deberán incorporarlas en su registro REX.

Las utilidades afectadas con el IFUT deberán incorporarse en el registro REX y el pago del ISFUT debe ser imputado en este mismo registro al término del ejercicio, reajustado desde su desembolso.

1.3.6 ISFUT a las Utilidades Reinvertidas en el FUR²⁰ de las empresas receptoras, manteniendo su tributación pendiente con Impuestos Finales

El artículo vigésimo quinto transitorio, señala que las utilidades reinvertidas que se encuentren afectas a impuestos finales y que se mantienen en esa condición al 31 de diciembre de 2019, pueden sujetarse del pago del ISFUT, en remplazo de impuestos finales.

1.3.7 Determinación de la Base imponible sobre la cual se aplica el ISFUT y determinación del crédito de IDPC.

La base imponible en el caso de contribuyentes que ejerzan la opción durante el 2020 será el monto registro en el FUR al 31.12.2019, descontando las cantidades que se entendieron retiradas con motivo de enajenación de acciones o derechos sociales, o por devolución de capital anterior a la fecha de la aplicación del ISFUT. También se descontará la parte de las utilidades que el contribuyente haya optado por acoger al ISFUT, debidamente actualizadas a la fecha en que se realice el pago de dicho impuesto.

El monto determinado será incrementado por el crédito de IDPC asociado a las utilidades que se acogen a este régimen opcional. A esta base incrementada se le aplicará la tasa del 30%.

El monto del crédito agregado como incremento de la tasa, será el mismo que se imputará contra el ISFUT.

Si los contribuyentes ejercen la opción durante los años 2021 o 2022, aplicarán la misma determinación de la base imponible antes expuesta.

2 Contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera

El N°1 del Artículo 18° del Código Tributario, establece como principio general, que para todos los efectos tributarios los contribuyentes llevarán contabilidad, presentarán sus declaraciones y pagarán los impuestos que correspondan, en moneda nacional.

²⁰ Fondo de Utilidades Reinvertidas

Sin embargo, dicho artículo en el N°2, señala que, no obstante, el Servicio podrá autorizar, por resolución fundada, que determinados contribuyentes o grupos de contribuyentes lleven su contabilidad en moneda extranjera en ciertos casos²¹.

2.1 Tipo de cambio utilizado por los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera y que se acogen al ISFUT

Los contribuyentes autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera y que se acogan al ISFUT, deberán convertir el impuesto a la moneda nacional, en relación con lo anterior, el SII ha entregado instrucciones y emitido pronunciamiento que señalan el tipo de cambio a utilizar en esta conversión.

Circular N°39 de 2021

La circular N°39 de 2021 complementa la circular N°43 de 2020, ambas emitidas por el servicio de Impuestos Internos, entrega instrucciones para los contribuyentes que llevan su contabilidad en moneda extranjera pero que no están autorizados para declarar y pagar sus impuestos en dicha moneda, señalando que, *“con el objeto de realizar las conversiones necesarias para efectuar sus declaraciones de impuestos en moneda nacional deberán utilizar el tipo de cambio vigente a la fecha de determinación del impuesto, sea éste mensual o anual, el que corresponderá al vigente al último día del período a declarar, según publicación efectuada por el Banco Central de Chile de conformidad al N° 6 del Capítulo I del Título I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales o el que establezca dicho Banco en su reemplazo”*

Además, señala que la sociedad que se acoge al ISFUT, *“la sociedad debe expresar en pesos, al tipo de cambio vigente al último día del período a declarar – esto es, diciembre del año anterior al ejercicio de la opción – el monto que acogerá al ISFUT, ya que dicho impuesto tiene la calidad de un impuesto anual porque sustituye al impuesto final correspondiente, es decir al IGC o IA.”*

²¹ Ver en el artículo N°18 del código tributario

Lo anterior implica que se debe actualizar, según variación del IPC, el monto de las utilidades, el respectivo incremento y crédito por IDPC, hasta la fecha de pago del señalado tributo sustitutivo, salvo que se trate de empresas sujetas al régimen Pro Pyme”.

Oficio N°1650, emitido por el SII.

Con fecha 29 de junio de 2021 el SII emitió un oficio en relación con el tipo de cambio a utilizar para el pago del impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributarias, indicando que;

- a) El tipo de cambio a utilizar corresponderá al dólar observado vigente al cierre del ejercicio anual anterior al año en el cual se opte por pagar el impuesto sustitutivo al FUT.
- b) Posteriormente, el monto de las utilidades, créditos e incrementos por impuesto de primera categoría se deberán reajustar, según la variación del IPC, hasta la fecha en que se opte por declarar y pagar el ISFUT. Dicho reajuste, solo lo aplican las empresas del artículo 14 letra A, cuando el ISFUT afecte al registro FUT, y, las empresas del artículo 14 A y 14 D N°3, cuando el impuesto afecte al registro FUR.

2.2 Tipo de cambio utilizado por los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera para los efectos de la declaración de impuestos.

En relación con los contribuyentes que están autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera, pero deben pagar sus impuestos en moneda nacional, el SII ha emitido pronunciamientos de cómo debe llevarse la contabilidad y como se debe hacer la conversión a la moneda nacional para el pago de sus impuestos.

Circular N°24 de 2006

La circular N°24 de 2006 imparte instrucciones acerca del pago de tributos en moneda extranjera, e indica que de acuerdo con la Resolución 5396 los contribuyentes que deban presentar sus declaraciones y pagos en moneda extranjera son los que deben registrar todas sus operaciones en dicha moneda. Si estos contribuyentes llevan sólo una parte de sus operaciones en esta moneda, deberán presentar sus declaraciones en moneda nacional.

En su parte final la circular indica el tipo de cambio que deben utilizar los contribuyentes que llevan su contabilidad en moneda extranjera, pero que pagan sus impuestos en moneda

nacional indicando que, “ *tratándose de aquellos contribuyentes que llevando su contabilidad en moneda extranjera, paguen sus impuestos en moneda nacional, para la determinación y pago de los impuestos internos que deban expresarse o efectuarse en esta moneda, se deberá considerar el tipo de cambio observado, vigente a la fecha de la determinación del impuesto*”.

Oficio N°2986 de 2002

Con fecha 22 de agosto de 2002, el SII emitió el oficio N°2986 dando instrucciones de la forma de cómo debe llevarse la contabilidad en moneda extranjera, en relación al pago de los impuestos señala que los contribuyentes que se encuentran expresamente autorizados por el Director Regional para llevar contabilidad en moneda extranjera, “ *deberán convertir a moneda nacional las bases imponibles de los impuestos que las afectan (Primera Categoría, Impuesto Único del Art. 21 e impuesto Adicional, según corresponda), de acuerdo con los tipos de cambio del mercado bancario observados al 31 de Diciembre del año respectivo*”.

Además, expresa qué para los efectos de la declaración de impuesto en el F22, las bases imponibles, debe expresarse en moneda nacional, utilizando el tipo de cambio observado en la moneda de que se trate vigente al término del ejercicio comercial respectivo.

Resolución Exenta N°27 de 2009

El SII con fecha 25 de febrero de 2009, emitió la Resolución Exenta N°27 que instruye sobre el ejercicio de la facultad para autorizar a los contribuyentes a declarar y pagar determinados impuestos en moneda extranjera, indicando en su punto 11.- la conversión que deben realizar los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, pero que están obligados a declarar y pagar sus impuestos en pesos, indicando que, “ *con el fin de realizar las conversiones necesarias para efectuar sus declaraciones de impuestos en moneda nacional, estos contribuyentes deberán utilizar el tipo de cambio vigente a la fecha de determinación del impuesto, sea éste mensual o anual, el que corresponderá al vigente al último día del período a declarar.*” (Servicio de Impuestos Internos, 2009)

VII. Desarrollo y Resultados.

El artículo 18 del código tributario señala en su número 1) que los contribuyentes para efectos tributarios llevarán su contabilidad, presentaran sus declaraciones y pagaran sus impuestos en moneda nacional, sin embargo, en su número 2) dispone que el servicio de impuestos internos podrá autorizar, por resolución fundada a determinados contribuyentes a que lleven contabilidad en moneda extranjera.

El oficio 2986 de 2002 emitido por el SII, señala que cuando el SII autoriza a contribuyentes a llevar contabilidad en moneda extranjera, esta autorización alcanza tanto los libros principales como los auxiliares, dentro de los cuales se incluye el FUT (hoy Registro de Rentas Empresariales), por lo tanto, dicho registro también debe llevarse en moneda extranjera respecto de las anotaciones que deben efectuarse en él. Estos contribuyentes no quedan sometidos a las normas de corrección monetaria, dispuestas en el art.41 de la LIR, por tanto, los registros de rentas empresariales no les aplica corrección monetaria.

El oficio antes mencionado, también indica que las bases imponibles de los distintos impuestos que les afectan a la empresa autorizada a llevar contabilidad en moneda extranjera deben ser determinadas al término del ejercicio en la misma moneda en que llevan la contabilidad, esto es, en moneda extranjera. Una vez determinada la base imponible del impuesto de que se trata, de acuerdo con lo expresado anteriormente, ésta debe convertirse a moneda nacional al tipo de cambio observado vigente al 31 de diciembre del año respectivo de la moneda extranjera que corresponda, para los fines de determinar el monto de los impuestos a pagar. Lo anterior, cuando estamos antes impuesto anuales.

Distintos pronunciamientos²² del SII hacen referencia a los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera, pero que están autorizados para declarar y pagar estos impuestos en moneda nacional. Estos pronunciamientos han señalado que, con el fin de realizar las conversiones necesarias para efectuar sus declaraciones de impuestos en moneda nacional, estos contribuyentes deben utilizar el tipo de cambio vigente a la fecha de

²² Oficio N°614, de 26.02.2015, emitido por el SII.(por ejemplo)

determinación del impuesto, sea éste mensual o anual, el que corresponderá al vigente al último día del período a declarar.

De lo anterior, se puede desprender que cuando un contribuyente está autorizado a llevar su contabilidad en moneda extranjera, debe llevar sus libros auxiliares y registros de rentas empresariales en dicha moneda, sin aplicar corrección monetaria. Además, que la base imponible de sus impuestos (Primera Categoría, Impuesto único del Art. 21 e impuesto Adicional) debe convertirla en moneda nacional utilizando el tipo de cambio observado al cierre del ejercicio y los impuestos mensuales se convierten en peso con el tipo de cambio del último día del periodo a declarar.

De acuerdo con lo antes expuesto, para el pago del impuesto sustitutivo al FUT surge la duda del tipo de cambio que se debe utilizar para convertir el impuesto en moneda nacional considerando que este impuesto se puede pagar en cualquier momento del año y si se debe aplicar corrección monetaria.

1. Análisis de la interpretación del oficio 1650 de 2021.

Posterior a la emisión de la circular N°39 el SII emitió el oficio N°1650, que responde a la consulta efectuada por un contribuyente sobre el tipo de cambio que se debe utilizar para determinar la base imponible del ISFUT cuando se lleva contabilidad en dólares.

El SII en el oficio concluye lo siguiente:

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

- 1) El tipo de cambio a utilizar corresponderá al dólar observado vigente al cierre del ejercicio anual anterior al año en el cual se opte por pagar el impuesto sustitutivo al FUT.*
- 2) Posteriormente, el monto de las utilidades, créditos e incrementos por impuesto de primera categoría se deberán reajustar, según la variación del IPC, hasta la fecha en que se opte por declarar y pagar el ISFUT. Dicho reajuste, solo lo aplican las empresas del artículo 14 letra A, cuando el ISFUT afecte al registro FUT, y, las empresas del artículo 14 A y 14 D N°3, cuando el impuesto afecte al registro FUR.”*

La circular N°39 de 2021 asimila la determinación del pago del ISFUT a la determinación del impuesto de primera categoría, considerando el pago del ISFUT como un impuesto anual

debido a que sustituye al impuesto final correspondiente, el tipo de cambio a utilizar corresponderá al dólar observado vigente al cierre del ejercicio anual anterior al año en el cual se opte por pagar el impuesto sustitutivo al FUT

Por otra parte, para la determinación del pago del impuesto a la renta, el oficio 2986 del 2002 señala que los contribuyentes que se encuentren autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera para efectos de declarar y pagar sus impuestos “ *deberán convertir a moneda nacional las bases imponibles de los impuestos que las afectan (Primera Categoría, Impuesto único del Art. 21 e impuesto Adicional, según corresponda), de acuerdo con los tipos de cambio del mercado bancario observados al 31 de Diciembre del año respectivo, todo ello para los efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De la misma manera deberá procederse para proporcionar la información contable y tributaria solicitada en el formulario de declaración de impuestos. Estas empresas no quedan sometidas a las normas sobre Corrección Monetaria contenidas en el artículo 41 de la Ley de la Renta.*”

En definitiva, la determinación del impuesto a la renta en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares y que pagan sus impuestos en peso, se determina de forma anual y para su conversión en moneda nacional se utiliza el tipo de cambio observado vigente al término del ejercicio comercial en que se determina.

Lo anterior, se resumen en el siguiente recuadro:

Tabla 3: Criterios de pago del impuesto ISFUT e IR.

Criterios pago del Impuesto	ISFUT	Impuesto a la Renta
Calidad del impuesto	Anual	Anual
Moneda utilizada para el pago de impuesto	Moneda Nacional (peso)	Moneda Nacional (peso)
Tipo de cambio utilizado	31 de diciembre del año anterior al pago	31 de diciembre del año respectivo
Corrección monetaria	Aplica hasta la fecha de pago	Aplica reajuste art. N°72

A continuación, se analizará el criterio establecido por el SII con otras posibles opciones respecto del tipo de cambio en la determinación de la base imponible y en base al impuesto a pagar determinado. Se observará si la respuesta dada por el SII genera algún riesgo de tipo de cambio para el contribuyente o para el SII.

Para lo anterior, consideraremos los siguientes datos:

Tabla 4: Antecedentes utilizados para analizar el oficio N°1650.

ANTECEDENTES	
Contribuyente	Sujeto al artículo 14 letra A)
<u>Saldos al 31.12.2020</u>	USD
STUT	49.606,86
RAI	42.558,55
Total Registro SAC	
SAC acumulado partir 2017	8.043,57
SAC acumulado hasta 2016	12.395,02
TEF	0,249865
DDAN	16.928,05
REX ing no Renta	28.644,77
REX ISFUT	0
ISFUT Acogido	100,0%
Otros antecedentes	
Fecha de acoger ISFUT	20-04-2021
IPC (valores supuestos)	
Inicial a Abril	1,3%
T/C 31-12-2020	710,95
T/C 20-04-2021	700,96

Utilizando los datos planteados se determinará el impuesto a pagar cuando se lleva contabilidad en dólares.

1) Opción 1: Criterio tomado en el oficio 1650 de 2021

Tabla 5: Determinación del ISFUT tomando el criterio del oficio N°1650.

Monto menor entre RAI y STUT a abril 2021 en USD	42.558,55
Tipo de cambio al 31.12.2020	710,95
Monto menor entre RAI y STUT a abril 2021 en peso	30.257.001
Monto maximo susceptible reajustado a abril (30.257.001*1,013)	30.650.342
<u>Determinación del ISFUT</u>	
Monto a acoger a ISFUT	30.650.342
Incremento por crédito x IDPC Ajustado	7.658.448
Base Imponible	38.308.790
Impuesto tasa 30%	11.492.637
Crédito por IDPC	(7.658.448)
Impuesto a pagar	3.834.189

2) Opción 2: Utilización del tipo de cambio a la fecha de pago.

Tabla 6: Determinación del ISFUT utilizando el tipo de cambio a la fecha de pago.

Monto menor entre RAI y STUT a abril 2021 en USD	42.558,55
Tipo de cambio al 20-04-2021	700,96
Monto menor entre RAI y STUT a abril 2021 en peso	29.831.841
Monto maximo suceptible	29.831.841
<u>Determinación del ISFUT</u>	
Monto a acoger a ISFUT	29.831.841
Incremento por crédito x IDPC Ajustado	7.453.933
Base Imponible	37.285.774
Impuesto tasa 30%	11.185.732
Crédito por IDPC	(7.453.933)
Impuesto a pagar	3.731.799

Como se observa, el impuesto a pagar en la Opción 2 es menor que en la opción 1, dado que el tipo de cambio a la fecha de pago es menor.

En el siguiente recuadro comparará el impuesto a pagar considerando la opción 2 con una fluctuación del dólar, considerando un aumento de un 15% y una disminución por el mismo porcentaje.

Tabla 7: Determinación del ISFUT utilizando distintos tipos de cambio a la fecha de pago.

Opción 2 tipo de cambio a la fecha del pago	Escenario Base	(+) 15%	(-) 15%
Monto menor entre RAI y STUT a abril 2021 en USD	42.558,55	42.558,55	42.558,55
Tipo de cambio al 20-04-2021	700,96	806,104	595,816
Monto menor entre RAI y STUT a abril 2021 en peso	29.831.841	34.306.617	25.357.065
Monto maximo suceptible	29.831.841	34.306.617	25.357.065
<u>Determinación del ISFUT</u>			
Monto a acoger a ISFUT	29.831.841	34.306.617	25.357.065
Incremento por crédito x IDPC Ajustado	7.453.933	8.572.023	6.335.843
Base Imponible	37.285.774	42.878.640	31.692.908
Impuesto tasa 30%	11.185.732	12.863.592	9.507.872
Crédito por IDPC	(7.453.933)	(8.572.023)	(6.335.843)
Impuesto a pagar	3.731.799	4.291.569	3.172.029

De acuerdo con los ejemplos dados, se puede observar que con el criterio tomado por el SII el contribuyente no tiene riesgo de variación de tipo de cambio, dado que sus saldos iniciales

o finales del año anterior quedan pesificados al convertirlos en peso al 31 de diciembre del año anterior al pago del ISFUT.

Sin embargo, es el SII de Impuesto interno, o el estado en definitiva que asume el riesgo de la variación de tipo de cambio.

2. Analizar los efectos de acogerse al ISFUT en los Registros de Rentas Empresariales.

2.1 Contribuyentes con contabilidad en pesos

Para ver el efecto del pago del ISFUT en los registros tributarios en contribuyentes que llevan contabilidad en moneda nacional, se consideran los siguientes antecedentes:

Tabla 8: Antecedentes para ver el efecto del pago del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en peso.

ANTECEDENTES	
Contribuyente	Sujeto al artículo 14 letra A)
<u>Saldos al 31.12.2020</u>	
STUT	40.000.000
RAI	35.000.000
Total Registro SAC	
SAC acumulado partir 2017	6.500.000
SAC acumulado hasta 2016	8.540.000
TEF	0,213500
DDAN	0
REX ing no Renta	15.500.000
REX ISFUT	0
Otros antecedentes	
ISFUT Acogido	100,0%
Fecha de acoger ISFUT	08-02-2021
IPC 2021	
Inicial a Febrero	1,0%
Febrero a Diciembre	5,6%
Anual	6,7%

Con los antecedentes antes expuesto se determinará el ISFUT que deberá ser pagado en el Formulario N°50 en el mes de febrero.

Tabla 9: Determinación del ISFUT para su imputación en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en peso.

DESARROLLO DEL EJERCICIO	
Determinación del monto susceptible de acogerse al ISFUT	
Monto menor entre RAI y STUT a Febrero 2021	35.350.000
<u>Ajustes al monto susceptible</u>	
NO HAY (*)	
Monto máximo susceptible ajustado	35.350.000
Determinación Impuesto Sustitutivo	
Monto a acoger a ISFUT	35.350.000
Incremento por crédito x IDPC Ajustado	<u>7.547.225</u>
Base Imponible	42.897.225
Impuesto tasa 30%	12.869.168
Crédito por IDPC	<u>(7.547.225)</u>
Impuesto a pagar	5.321.943
Montos a ajustar en Registros	
Monto acogido a ISFUT deflactado a Dic 2020	35.000.000
Crédito por IDPC deflactado a Dic 2020	7.472.500

23

- a) Como se observa en la determinación del monto máximo de acogerse al ISFUT, el monto registrado en el RAI es menor que el STUT, y se debe reajustar por el IPC a la fecha del pago del ISFUT en el ejemplo es por el IPC anual a febrero.
- b) Para la determinación del impuesto, el monto que se va a acoger al ISFUT es incrementado por los créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016 y el mismo monto se rebaja del impuesto determinado. Dicho monto se determina aplicando sobre la renta que se acoge al ISFUT la tasa TEF.
- c) Para realizar la imputación de las utilidades y créditos en el registro de rentas empresariales, los montos deberán considerarse a valores históricos, debiendo deflactar los montos a diciembre de 2020. Lo anterior, para rebajarlos de los registros de rentas empresariales debidamente reajustados por el IPC anual, como se observa a continuación:

²³ (*) Ajustes al monto susceptible de acogerse al ISFUT son los retiros y dividendos soportados, las partidas del art. 21 de la LIR, adeudadas al 31.12.2016 y que se encuentren pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción y otros ajustes que determine el SII (rectificadoras).

Tabla 10: Imputación del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en peso.

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX		Saldo Acumulado de Créditos		Saldo Total de Utilidades Tributables STUT
				INR	ISFUT	Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016	
						Sujetos a Restitución Con D° Devolución	Con D° Devolución	
						27,0% 0,369863	0,213500	
Saldo Inicial	50.500.000	35.000.000	0	15.500.000	0	6.500.000	8.540.000	40.000.000
MÁS: reajuste anual saldos inix 6,7%	3.383.500	2.345.000	0	1.038.500	0	435.500	572.180	2.680.000
Saldo inicial reajustado	53.883.500	37.345.000	0	16.538.500	0	6.935.500	9.112.180	42.680.000
Impuesto Sustitutivo al FUT								
Renta acogida (35.000.000x 1,067)	0	(37.345.000)			37.345.000			
Créditos por IDPC (7.472.500x 1,067)	0						(7.973.158)	(37.345.000)
ISFUT pagado (5.321.943x 1,056)	(5.619.972)				(5.619.972)			
Subtotal	48.263.528	0	0	16.538.500	31.725.028	6.935.500	1.139.022	5.335.000

- d) El remanente inicial de los registros tributarios de las rentas empresariales se reajusta por el IPC anual.
- e) Las utilidades acogidas al ISFUT y el crédito asociado se reajustan por IPC anual y se incorporan al registro antes de incorporar cualquier movimiento del año (RAI, DDAN, REX, etc.)
- f) El RAI se disminuye por las utilidades acogidas al ISFUT y se reclasifican al registro REX.
- g) Se disminuye el STUT por la suma sobre la cual se aplicó el crédito que se acojan al ISFUT.
- h) El desembolso efectivo (impuesto determinado menos el crédito por IDPC) por el pago del ISFUT debe rebajarse del registro REX, reajustado desde la fecha del pago del impuesto al cierre del ejercicio.

1.2 Contribuyentes con contabilidad en dólares.

Para ver el efecto de la imputación del ISFUT en los Registros de Rentas empresariales en contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera y que pagan sus impuestos en moneda nacional hay que remitirse a los ejemplos de registros de contribuyentes que llevan contabilidad en moneda nacional y adaptarlo. Lo anterior, porque no existe una circular o instructivo que lo ejemplifique, la circular N°39 de 2021 entrega

instrucciones de como determinar el impuesto en cuanto a la conversión a utilizar para el pago de este, pero no de su imputación en los registros. De acuerdo con interpretaciones del SII los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares no deben aplica corrección monetaria, sin embargo, para determinar el ISFUT estos contribuyentes deben convertir sus saldos al cierre del ejercicio anterior al pago de este impuesto al tipo de cambio de cierre, para luego actualizar el monto de las utilidades que se acogerán al ISFUT con su respectivo crédito por la variación el IPC a la fecha de pago de este impuesto.

Para ejemplificar la imputación de ISFUT en contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera pero que paga sus impuestos en moneda nacional, se adaptará el ejercicio anterior, utilizando los siguientes antecedentes:

Tabla 11: Antecedentes para ver el efecto del pago del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares.

ANTECEDENTES		
Contribuyente	Sujeto al artículo 14 letra A)	
Tipo de cambio	710,95	
Saldos	Monto en Peso	Monto USD
	31.12.2020	31.12.2020
STUT	40.000.000	56.262,75
RAI	35.000.000	49.229,90
Total Registro SAC		
SAC acumulado partir 2017	6.500.000	9.142,70
SAC acumulado hasta 2016	8.540.000	12.012,10
TEF	0,213500	0,213500
DDAN	0	0,00
REX ing no Renta	15.500.000	21.801,81
REX ISFUT	0	0,00
Otros antecedentes		
ISFUT Acogido	100,0%	
Fecha de acoger ISFUT	08-02-2021	
Tipo cambio cierre 31.12.2020	710,95	
Tipo de cambio 08-02-2021	736,65	
Supuesto Tipo de cambio cierre 31.12.2021	837,72	
IPC 2021		
Inicial a Febrero	1,0%	

Con los antecedentes antes expuesto se determinará el ISFUT que deberá ser pagado en el Formulario N°50 en el mes de febrero.

Tabla 12: Determinación del ISFUT para su imputación en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares.

DESARROLLO DEL EJERCICIO	
Determinación del monto susceptible de acogerse al ISFUT	
Monto menor entre RAI y STUT a febrero 2021 en USD	49.229,90
Tipo de cambio al 31.12.2020	710,95
Monto menor entre RAI y STUT a febrero 2021 en peso	35.000.000
Monto maximo susceptible reajustado a febrero (35.000.000*1,01)	35.350.000
Determinación Impuesto Sustitutivo	
Monto a acoger a ISFUT	35.350.000
Incremento por crédito x IDPC Ajustado	<u>7.547.225</u>
Base Imponible	42.897.225
Impuesto tasa 30%	12.869.168
Crédito por IDPC	<u>(7.547.225)</u>
Impuesto a pagar	5.321.943
Montos a ajustar en Registros	
Monto acogido a ISFUT deflactado a Dic 2020	35.000.000
Crédito por IDPC deflactado a Dic 2020	7.472.500
Pago de impuesto en USD a la fecha del pago (5.321.943/736,65)	7.224,52
Pago de impuesto en USD al cierre del ejercicio (5.321.943/837,72)	6.352,89

- a) Como se observa en la determinación del monto máximo de acogerse al ISFUT, el monto registrado en el RAI es menor que el STUT, y se debe convertir a la moneda nacional utilizando el tipo de cambio de cierre del ejercicio anterior al pago del ISFUT, convertido el monto en pesos, este se debe reajustar por el IPC a la fecha del pago del ISFUT en el ejemplo es por el IPC anual a febrero.
- b) Para la determinación del impuesto, el monto que se va a acoger al ISFUT es incrementado por los créditos acumulados al 31 de diciembre de 2016 y el mismo monto se rebaja del

impuesto determinado. Dicho monto se determina aplicando sobre la renta que se acoge al ISFUT la tasa TEF.

- c) Para realizar la imputación de las utilidades y créditos en el registro de rentas empresariales, los montos deberán considerarse a valores históricos, debiendo deflactar los montos a diciembre de 2020 y convertirlos en moneda extranjera al tipo de cambio de cierre. Lo anterior, debido a que los contribuyentes que llevan contabilidad en moneda extranjera deben llevar sus libros auxiliares en la misma moneda y sus registros de rentas empresariales también se deben llevar en esa moneda, no debiendo aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41 de la LIR, como se observa a continuación:

Tabla 13: Imputación del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, utilizando t/c al cierre del ejercicio.

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX		Saldo Acumulado de Créditos		Saldo Total de Utilidades Tributables STUT
				INR	ISFUT	Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016	
						Sujetos a Restitución Con D° Devolución	Con D° Devolución	
						27,0% 0,369863	0,213500	
Saldo Inicial	71.031,72	49.229,90	0,00	21.801,81	0,00	9.142,70	12.012,10	56.262,75
MÁS: reajuste anual saldos iniciales 0,0%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo inicial reajustado	71.031,72	49.229,90	0,00	21.801,81	0,00	9.142,70	12.012,10	56.262,75
Impuesto Sustitutivo al FUT								
Renta acogida	0,00	(49.229,90)			49.229,90			
Créditos por IDPC	0,00						(10.510,58)	(49.229,90)
ISFUT pagado	(6.352,89)				(6.352,89)			
Subtotal	64.678,83	0,00	0,00	21.801,81	42.877,01	9.142,70	1.501,52	7.032,84

- d) El remanente inicial ni los movimientos de los registros tributarios no se reajustan por IPC.
- e) Las utilidades acogidas al ISFUT y el crédito asociado se incorporan al registro antes de incorporar cualquier movimiento del año (RAI, DDAN, REX, etc.)
- f) El RAI se disminuye por las utilidades acogidas al ISFUT y se reclasifican al registro REX.
- g) Se disminuye el STUT por la suma sobre la cual se aplicó el crédito.
- h) En cuanto a la imputación del impuesto en el registro, surge la duda en relación con el tipo de cambio a utilizar para convertir el impuesto pagado en peso a dólar, si el de cambio al cierre del ejercicio o al de la fecha de pago. En este caso se convirtió en dólares al tipo de

cambio de cierre del ejercicio, que según el ejemplo era de 837,72, quedando el impuesto a imputar en USD 6.352,89 (5.321.943 / 837,72).

De acuerdo con lo anterior a continuación, se imputará en el registro el impuesto pagado utilizando para su conversión a dólares el tipo de cambio a la fecha de pago que, de acuerdo con el ejemplo, el impuesto se pagó el 8 de febrero, donde el tipo de cambio a esa fecha era de 736,65, quedando el impuesto en USD 7.224,52 (5.321.943 / 736,65)

Tabla 14: Imputación del ISFUT en los RRE en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, utilizando t/c a la fecha de pago.

DETALLE	CONTROL	RAI	DDAN	REX		Saldo Acumulado de Créditos		Saldo Total de Utilidades Tributables STUT
				INR	ISFUT	Acumulados a contar del 01.01.2017	Acumulados hasta el 31.12.2016	
						Sujetos a Restitución Con D ^o Devolución 27,0% 0,369863	Con D ^o Devolución 0,000000	
Saldo Inicial	71.031,72	49.229,90	0,00	21.801,81	0,00	9.142,70	12.012,10	56.262,75
MÁS: reajuste anual saldos iniciales 0,0%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo inicial reajustado	71.031,72	49.229,90	0,00	21.801,81	0,00	9.142,70	12.012,10	56.262,75
Impuesto Sustitutivo al FUT								
Renta acogida	0,00	(49.229,90)			49.229,90			
Créditos por IDPC	0,00						(10.510,58)	(49.229,90)
ISFUT pagado	(7.224,52)				(7.224,52)			
Subtotal	63.807,20	0,00	0,00	21.801,81	42.005,38	9.142,70	1.501,52	7.032,84

Si comparamos los dos registros, se observa que cuando utilizamos para la imputación del impuesto el tipo de cambio de cierre, al ser este mayor que al tipo de cambio del pago del impuesto se están imputando menos dólares, por tanto, el saldo que queda disponible para retiros es mayor.

Tabla 15: Recuadro comparativo de la imputación del impuesto utilizando el tipo de cambio al cierre del ejercicio versus al tipo de cambio al pago.

Detalle	Tipo de cambio de cierre	Tipo de cambio fecha de pago
	837,72	736,65
Rentas acogidas	49.229,90	49.229,90
ISFUT pagado	(6.352,89)	(7.224,52)
Saldo disponible para retiros	42.877,01	42.005,38

Como no existe instrucciones por parte del SII para los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares en cuanto al tipo de cambio a utilizar para la imputación del impuesto en sus registros de rentas empresariales, se debe evaluar qué tipo de cambio es lo más apegado a la norma vigente.

De acuerdo con lo anterior, si consideramos que los contribuyentes que llevan contabilidad en pesos deben corregir el impuesto pagado a la fecha de pago para declararlo en el formulario N°50 y posteriormente en el registro de rentas empresariales se corrige desde el pago al cierre del ejercicio, un primer criterio que se podría tomar es que los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares debiesen convertir el impuesto pagado a dólares utilizando el tipo de cambio de cierre asimilando lo que se realiza cuando se lleva contabilidad en peso.

Una segunda opción es utilizar el tipo de cambio a la fecha del pago del impuesto para convertirlo en dólares, considerando que cuando se lleva contabilidad en dólares y tengo operaciones en peso, utilizo el tipo de cambio de la fecha de la transacción para transformarlo en dólares.

3. Analizar si el servicio de impuestos internos legisló mediante la circular N°39 en la determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT.

El Servicio de Impuestos Internos mediante la circular N°39 de 2021 modificó la forma establecida en la Ley para de determinar el monto susceptible de acogerse al ISFUT durante el año comercial 2020 y 2021.

A continuación, se determinará el monto susceptible de acogerse al ISFUT de acuerdo con lo establecido en la Ley 21.210 y de acuerdo con lo señalado en la circular N°39 de 2021.

Para lo anterior se considerarán los siguientes supuestos:

Tabla 16: Antecedentes para determinar el monto máximo de acogerse al ISFUT.

ANTECEDENTES	
Contribuyente	Sujeto al artículo 14 letra A)
<u>Saldos al 31.12.2020</u>	
STUT	35.268.000
RAI	30.257.000
Total Registro SAC	6.312.239
SAC acumulado partir 2017	(2.500.000)
SAC acumulado hasta 2016	8.812.239
TEF	0,249865

- a) **Determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT con las disposiciones del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley 21.210 respecto del saldo de utilidades al 31 de diciembre de 2020 o 2021.**

De acuerdo con el N°2 de la letra b) del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley 21.210 los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente desde el 1 de enero de 2020, para determinar el monto máximo susceptible de acogerse al IFUT debían realizar los siguientes pasos:

- i. Considerar el monto menor entre el saldo de crédito por IDPC acumulado en el registro SAC (total SAC) y el saldo de crédito de IDPC acumulado al 31 de diciembre de 2016.

Total SAC	6.312.239
SAC hasta 31 de diciembre de 2016	8.812.239
Monto menor	6.312.239

- ii. Dividir el monto resultante del punto anterior por la tasa TEF.

Monto resultante anterior	6.312.239
TEF	0,249865
Monto determinado	25.262.598

- iii. Monto menor entre el resultante de la división del punto anterior, siendo para estos fines las utilidades tributables acumuladas al 31 de diciembre de 2016 y el saldo de las cantidades mantenidas en el registro RAI.

Utilidades acumuladas al 31.12.2016	25.262.598
Registro RAI	30.257.000
Monto Menor	25.262.598

Como resultado de los pasos realizados en el ejemplo, el monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT por las utilidades acumuladas al 31.12.2020 es de \$ 25.262.598. Como se observa, el SAC negativo disminuye el monto total del SAC y por tanto, el monto máximo susceptible de acogerse al FUT.

Partidas que hacen negativo el SAC

La circular N°73 emitida por el SII en el 2020, en relación con las reglas aplicables al SAC y a las imputaciones que se realizan a los créditos con obligación de restitución señala que,

*“Las empresas acogidas al régimen de la letra A) del artículo 14, del saldo de los créditos con obligación de restitución deberán rebajar, **a todo evento** y como última imputación del año comercial respectivo, el monto de crédito que se determine sobre las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 que correspondan a ese ejercicio, con excepción del IDPC pagado. **Cuando se establece que la deducción referida se realizará “a todo evento”, debe entenderse que se realizará incluso cuando la empresa no mantenga créditos acumulados en el registro SAC, pudiendo originar un saldo negativo**”.* (Servicio de Impuestos Internos, 2020).

La circular agrega que las empresas acogidas al régimen Pro pyme harán el mismo ajuste señalado anteriormente.

Finalmente señala que el mismo tratamiento anterior (deducir el crédito a todo evento de los créditos con obligación de restitución) se aplicará a los gastos rechazados no afectos al

impuesto único que dispone el inciso primero del artículo 21 o al tratamiento que contempla el inciso tercero de dicho artículo.

De acuerdo con lo anterior, las partidas que hacen negativa el SAC a todo evento son las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 como las multas fiscales, partidas indicadas en el N°12 art. 31 de la LIR y patentes mineras que no pueden deducirse como gasto.

También hacen negativo el SAC las partidas del inciso primero cuando no queden afectos a impuesto único o al tratamiento que contempla el inciso tercero del mismo artículo.

b) Determinación del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT con lo señalado en la circular N°39 de 2021.

Con el objeto de simplificar el cálculo del monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT el SII emitió la circular N°39 el 25 de junio de 2021, que modifica la determinación de este cálculo señalando que se debe considerar la cantidad menor entre el RAI y el STUT.

De acuerdo con lo anterior, el monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT de acuerdo con la circular se determina sólo considerando los saldos acumulados en el registro RAI y el STUT.

Monto RAI	30.257.000
Monto STUT	35.268.000
Monto Menor	30.257.000

De acuerdo con la determinación anterior, el monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT según las instrucciones de la circular N°39 es de \$30.257.000.

Como resultado de las determinaciones anteriores se puede señalar lo siguiente:

- 1) Con las instrucciones impartidas en la circular N°39, el contribuyente se puede acoger al ISFUT por un monto mayor, dado que la determinación del monto no considera el saldo negativo del registro SAC.

- 2) El SII efectivamente simplifica la determinación del cálculo del ISFUT con las instrucciones impartidas en la circular N°39, permitiendo determinar el monto en un paso.

- 3) Con las instrucciones de la circular el SII puede recaudar un mayor impuesto, dado que los contribuyentes se pueden acoger a un monto mayor.

VIII. Conclusiones

1.- El criterio tomado por el SII en la circular N°39 y oficio 1650 ambos emitidos en el 2021, en cuando al tipo de cambio que debe utilizar un contribuyente autorizado a llevar la contabilidad en dólares, pero que debe pagar sus impuestos en moneda nacional para la determinación del ISFUT no generaría riesgo de variación de tipo de cambio del año en que se acoge para el contribuyente, dado que al pesificar sus utilidades al cierre del ejercicio del año anterior del pago del ISFUT, deja a estos contribuyentes en la misma situación que un contribuyente que lleva contabilidad en moneda nacional. Lo anterior, no generaría inequidades en la determinación de este impuesto para un contribuyente que lleva contabilidad en moneda extranjera versus de otro que no.

Esta instrucción recién fue emitida durante el 2021, por lo que se podría inferir que parte de los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares y que se acogieron a ISFUT antes de estas instrucciones pudieron haber determinado el impuesto en peso de una forma distinta a la que el SII señala.

De acuerdo con la información proporcionada por el SII a través de la Ley de Transparencia hasta el año 2020 son 70 los contribuyentes que llevaban contabilidad en moneda extranjera y que pagaban sus impuestos en peso que se acogieron al ISFUT, recaudando cerca de \$175.418MM²⁴. De acuerdo con la información antes expuesta, nos podríamos preguntar cuántos de estos contribuyentes determinó el ISFUT como lo señala en SII en el oficio 1650 de 2021.

2.- De acuerdo con los criterios analizados en la determinación del pago del ISFUT y del Impuesto a la renta en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares, pero que paga sus impuestos en peso, se puede indicar que ambos impuestos son considerados como impuestos anuales, por lo que el tipo de cambio utilizado en ambos casos para su conversión en peso es el del cierre del ejercicio anual. En el caso del ISFUT, a pesar de que este puede ser pagado durante cualquier momento del año, al ser un impuesto que sustituye a los impuestos finales

²⁴ Ver anexos N°2.

(Global complementario o adicional) es considerado como un impuesto que tiene la calidad de anual. Por tanto, a ambos impuestos se les aplica corrección monetaria desde el cierre del ejercicio anterior al pago del impuesto.

3.- Al analizar la imputación del ISFUT en los registros de rentas empresariales, en contribuyentes que llevan contabilidad en dólares y que pagan sus impuestos en pesos, se observó que a la fecha no existe pronunciamiento ni norma que señale el tipo de cambio a utilizar para convertir este impuesto de peso a moneda extranjera con el fin de imputarlo en los registros, registros que deben ser llevados en moneda extranjera al igual que su contabilidad. En el análisis se llegó a dos métodos, utilizando el tipo de cambio al cierre del ejercicio o utilizando el tipo de cambio a la fecha del pago de este impuesto, al no existir instrucciones al respecto se debe escoger la opción que se apegue más a la normativa vigente. De acuerdo con lo anterior, utilizar el tipo de cambio de cierre se asemeja más a lo que dispone la norma para contribuyentes que llevan contabilidad en peso.

4.- Luego de analizar la circular N°39 emitida el 2021 en donde entrega instrucciones para determinar el monto máximo susceptible de acogerse al ISFUT, con el fin de simplificar el cálculo establecido por el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley 21.210, se determina que el SII está legislando mediante esta instrucción, dado que está modificando la forma de determinar la base sobre la cual se calcula el ISFUT. Dicha modificación cambia el resultado del monto máximo susceptible de acogerse a este impuesto único si el contribuyente mantiene un SAC negativo generado desde el 2017 en adelante, lo anterior permitirá al contribuyente acoger a un monto mayor al ISFUT, que el que señala la Ley en estos casos.

De acuerdo con lo anterior, se podría cuestionar el fin último de esta modificación, si es con un objetivo recaudador, toda vez que la instrucción permite al contribuyente acogerse a un monto mayor, por tanto, el SII puede recaudar un mayor impuesto, o si efectivamente el objetivo era simplificar la determinación del cálculo.

Por otra parte, podemos concluir que el SII estaría faltando al principio de legalidad con la modificación introducida a través de la circular, dado que solo en virtud de Ley se puede modificar los elementos de la obligación tributaria, como la base imponible del ISFUT.

Bibliografía

Ministerio de Hacienda . (29 de Septiembre de 2014). *Ley 20.780 Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Obtenido de Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1067194>

Ministerio de Hacienda. (8 de Febrero de 2016). *Ley 20.899 Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*. Obtenido de Biblioteca del Congreso Nacional: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1087342>

Ministerio de Hacienda. (24 de Febrero de 2020). *Ley 21.210 Moderniza la legislación tributaria*. Obtenido de Biblioteca del congreso Nacional de Chile.: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1142667>

Pablo Guarda Velasco. (17 de julio de 2017). *La Tercera*. Obtenido de <https://www.latercera.com/noticia/mercado-valora-opcion-reabrir-beneficio-pago-del-fut/>

Servicio de Impuestos Internos. (22 de Agosto de 2002). *Oficio N°2986, que trata la forma en que debe llevarse la contabilidad en moneda extranjera*. Obtenido de <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja338.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (20 de Abril de 2006). *Circular N°24, que imparte instrucciones acerca del pago de tributos en moneda extranjera*. Obtenido de <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu24.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (25 de Febrero de 2009). *Resolución Exenta SII N°27 que instruye sobre el ejercicio de la facultad para autorizar a los contribuyentes a declarar y pagar determinados impuestos en moneda extranjera*. Obtenido de <https://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2009/reso27.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (31 de Diciembre de 2014). *Circular N°70, que intruye 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. Obtenido de <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu70.pdf>

Servicio de Impuestos Internos. (13 de Abril de 2016). *Circular N°17, que 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.* Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu17.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (24 de Junio de 2020). *Circular N°43 que 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.* Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu43.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (22 de Diciembre de 2020). *Circular N°73 Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1° de enero de 2020.* Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2020/circu73.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (25 de Junio de 2021). *Circular N°39 que Complementa Circular N° 43 de 2020, que imparte instrucciones sobre la aplicación del régimen opcional de impuesto sustitutivo de los impuestos finales establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210.* Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu39.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (29 de Junio de 2021). *Oficio N°1650, que trata el tipo de cambio a utilizar para el pago del impuesto sustitutivo al fondo de utilidades tributarias.* Obtenido de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2021/ley_impuesto_renta_jadm2021.htm

Anexos

Anexo N°1: Normas Generales

Ley 20.780, N°11, del numeral I., del artículo tercero de las disposiciones transitorias

“1.- Del impuesto. 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 enero de 2013, y que al término del año comercial 2014 mantengan un saldo de utilidades no retiradas 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 de dichos saldos de utilidades, aplicando al efecto las siguientes normas:

a) El referido tributo se aplicará sobre aquella parte del saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2014, que el contribuyente opte por acoger al tratamiento tributario establecido en este artículo. Dicha opción podrá ejercerse durante el año comercial 2015, mediante la declaración y pago del impuesto a través del formulario que establezca para tales efectos el Servicio de Impuesto Internos mediante resolución.

b) El impuesto que establece este artículo se aplicará con una tasa del 32%, hasta por aquella 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 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.

c) No podrá acogerse a las disposiciones de este artículo, el saldo que registre la empresa proveniente de las diferencias entre la depreciación normal y la acelerada que establece el número 5, del artículo 31, de la ley sobre Impuesto a la Renta, así como tampoco respecto de aquellas sumas que se hayan recibido como inversiones conforme a lo dispuesto en la letra c), del número 1, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, durante el año comercial 2014.

d) Contra el impuesto que establece este número, procederá la deducción del crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que hubiere afectado a las citadas cantidades, debiendo previamente incrementarse la base imponible del impuesto que se establece en este artículo, en una cantidad equivalente a dicho crédito, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la misma ley.

e) Para determinar las utilidades acumuladas referidas, deberá aplicarse el orden de imputación que establece la letra d), del número 3, de la letra A) del artículo 14, de la ley sobre Impuesto a la Renta, imputándose en primer término el límite que se establece en la letra b) anterior.

f) Las utilidades que se acojan a las disposiciones de este artículo conforme a las normas anteriores, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas por los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, según sea el caso.

g) No obstante, con la declaración y pago del citado impuesto sustitutivo, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que deberán deducirse del registro de utilidades tributables a que se refiere la letra a), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y anotarse en el registro que establece el inciso primero, de la letra b) de dicha disposición, como ingresos no constitutivos de renta del día en que se efectúe la declaración y pago del impuesto. Al momento del retiro, distribución o remesa efectiva de tales cantidades, se aplicarán las reglas de imputación que establezca la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a esa fecha.

h) Cuando el contribuyente de los impuestos global complementario o adicional así lo soliciten, la empresa respectiva deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con este impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación de este régimen de impuesto sustitutivo.

i) Los retiros que efectúen los socios desde la empresa durante el año comercial 2015, y los destinen a las inversiones a que se refiere la letra c), del número 1, de la letra A), del artículo 14, se afectarán con el impuesto global complementario o adicional hasta por una cantidad equivalente al 50% de las rentas afectadas con el impuesto de este artículo, siempre que no

resulten imputados a las cantidades referidas en el inciso primero, de la letra b), de la letra A), del artículo 14.

2.- El impuesto establecido en el número 1.- anterior no podrá deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible de la Primera Categoría de la ley sobre Impuesto a la Renta, considerándose como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de dicha ley, según el texto de esa disposición legal vigente a la fecha de publicación de la presente ley.

3.- Sin perjuicio de lo anterior, las empresas, comunidades y sociedades que, desde el 1 de enero de 2014 se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1 de enero de 2013, y que al término del año comercial 2014 mantengan un saldo de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación con el impuesto referido, podrán optar por pagar a título de impuesto de esa ley, un tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre una parte de dichos saldos de utilidades, aplicando al efecto las reglas anteriores, salvo lo dispuesto en la letra b).

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, de las tasas más altas del impuesto global complementario que les haya afectado en los años tributarios 2012, 2013 y 2014.

El referido impuesto podrá aplicarse hasta por aquella parte del saldo de las utilidades acumuladas que excedan del monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones que hayan efectuado anualmente los socios, comuneros, o accionistas de la empresa durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013, o de la parte de éstos que corresponda a los años comerciales de existencia efectiva de la empresa.

Sin perjuicio de que resulte aplicable lo dispuesto en la letra d), del número 1.- anterior, la aplicación del impuesto de que trata este número, en ningún caso dará derecho a devolución del excedente de crédito establecido en el artículo 56, número 3, de la ley sobre Impuesto a la Renta que eventualmente pueda determinarse.

4.- Los contribuyentes indicados en el número 1 anterior, que al término del año comercial 2014 registren retiros en exceso, podrán optar por gravar una parte o el total de dichos retiros en exceso, siempre que éstos se hubieren efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013. Dicha opción podrá ser ejercida durante el año comercial 2015, y el impuesto que tendrá el carácter de único y sustitutivo deberá ser declarado y pagado en la forma que establezca para tales efectos el Servicio de Impuesto Internos mediante resolución, aplicando una tasa de 32%. Con el impuesto declarado y pagado, se extinguirán las obligaciones tributarias que pudieran afectar a los socios que hubieren efectuado dichos retiros o sus cesionarios, o de las sociedades anónimas que deban pagar el impuesto único establecido en el artículo 21 de la ley sobre Impuesto a la Renta, cuando se hubiere efectuado una transformación de sociedades, en su caso.”

Ley N°20.899, Artículo primero Transitorio:

“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.”

Ley N°21.210, artículo vigésimo quinto transitorio es el siguiente:

“Artículo vigésimo quinto transitorio.- Los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que al término del año comercial 2019 mantengan un saldo de utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme al numeral iii), letra b), N°1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, podrán optar por pagar a título de impuesto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un tributo sustitutivo de los impuestos finales con tasa de 30%, sobre una parte o el total de dicho saldo. Para estos efectos, se deberán aplicar las siguientes normas:

1. La opción para acogerse al tratamiento tributario establecido en este artículo, se podrá ejercer hasta el último día hábil bancario de diciembre de 2020, 2021 o hasta el último día hábil de abril de 2022, respecto de los saldos que se determinen al 31 de diciembre de 2019, 2020 y 2021, respectivamente. Se entenderá que la opción se ejerce con la declaración y pago simultáneo a través del formulario que, para estos efectos, establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

2. Para determinar el saldo de utilidades que se puede acoger a esta opción, se deberá proceder como sigue:

a) Respecto del saldo de utilidades al 31 de diciembre de 2019: En el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según texto vigente al 31 de diciembre de 2019, se deberá considerar el monto menor entre el saldo de utilidades tributables acumuladas y el saldo de las cantidades que se mantengan en el registro de la letra a) de su número 2. En el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según texto vigente al 31 de diciembre de 2019, se deberá considerar el monto menor entre el saldo de utilidades

tributables acumuladas y la diferencia positiva que se determine al término del año comercial 2019 entre:

- 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.

Al monto que se determine según la aplicación de las reglas anteriores para cada régimen, se le descontarán las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior y el día en que se ejerza la opción: retiros y dividendos soportados, movimientos por reorganizaciones empresariales, partidas del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, 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 Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

En los casos que el contribuyente ejerza la opción en más de una ocasión, deberá rebajar las rentas previamente gravadas con este impuesto sustitutivo, para determinar el nuevo saldo de utilidades susceptible de acogerse al tratamiento tributario establecido en este artículo.

b) Respecto del saldo de utilidades al 31 de diciembre de 2020 o 2021, según corresponda: En el caso de contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente desde el 1 de enero de 2020, para los fines de determinar el saldo

total de utilidades tributables acumuladas susceptibles de acogerse al impuesto sustitutivo de que trata este artículo, se deberá proceder conforme a las siguientes instrucciones:

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. Sobre la cantidad que resulte del procedimiento descrito, corresponderá aplicar los mismos ajustes señalados en los dos últimos párrafos de la letra a) anterior.

3. Contra el impuesto sustitutivo que establece este artículo, procederá la deducción del crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) o 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se asigne al monto del saldo que se acoge al tratamiento tributario establecido en este artículo, conforme a lo siguiente:

a) Al 31 de diciembre de 2019, determinado según las reglas de la letra c), del número 1, del numeral I.-, del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780.

b) Al 31 de diciembre de 2020, o 2021, según corresponda, determinado con la misma tasa de asignación de crédito que se utilizó en el numeral ii., de la letra b), del número 2 anterior. La base imponible del impuesto deberá incrementarse en una cantidad equivalente al monto del crédito que se determine, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda.

4. Cuando el crédito por impuesto de primera categoría sea imputado en los términos del párrafo precedente, se deberá deducir tal cantidad del registro SAC del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente desde el 1 de enero de 2020. De mantenerse un remanente en el saldo acumulado de crédito, éste se mantendrá en dicho registro, a efectos de su asignación en ejercicios posteriores. Además, cuando sea procedente, el monto de las utilidades asociadas al crédito por impuesto de primera categoría se deberá deducir de las cantidades afectas a los impuestos global complementario o adicional que figuren en el registro RAI del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente desde el 1 de enero de 2020.

5. Sin perjuicio de lo señalado en los números 3 y 4 anteriores, si al imputar el crédito por impuesto de primera categoría en contra del impuesto sustitutivo de que trata este artículo, resulte un excedente, éste se extinguirá.

6. Todas las cantidades indicadas en los números anteriores deberán ser consideradas debidamente reajustadas de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al ejercicio de la opción, y el mes anterior a aquel en que se declare y pague el impuesto sustitutivo respectivo.

7. Las utilidades que se acojan a las disposiciones de este artículo conforme a las normas anteriores, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas por los contribuyentes de impuestos finales, según sea el caso.

8. No obstante, con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que a dicha fecha se deberán anotar como rentas con tal calificación tributaria en el registro REX del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a contar del 1 de enero de 2020.

9. Las cantidades efectivamente gravadas de conformidad a éste artículo, una vez declarado y pagado el citado tributo, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas a partir de ese momento en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la 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.

10. Si las cantidades afectadas con el impuesto sustitutivo fueren retiradas o distribuidas a un contribuyente de impuesto de primera categoría que tribute en base a renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, deberán ser incorporadas al registro correspondiente al momento de su percepción, pudiendo ser retiradas o distribuidas a contar de tal fecha en cualquier momento, sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o el tipo jurídico de la empresa de que se trate.

11. Cuando el contribuyente de impuestos finales así lo solicite, la empresa respectiva deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que se efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con este impuesto, han sido gravadas con tales tributos mediante la aplicación de este régimen de impuesto sustitutivo.

12. El impuesto pagado de conformidad a este artículo, como así también los gastos financieros y otros incurridos para su aplicación, deberán deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho impuesto sustitutivo, no pudiendo deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.”

Anexo N°2: Recaudación del ISFUT en relación con los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares.

De acuerdo con la información proporcionada por el SII a través de la Ley de Transparencia en relación con los contribuyentes que llevan contabilidad en dólares se obtuvieron los siguientes datos:

Cantidad y recaudación de contribuyentes que están autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera, pero que pagan sus impuestos en pesos y que se acogieron al impuesto sustitutivo al FUT (ISFUT) por Ley:

Ley 20.780 (acogidos año 2015).

LEY	20.780		Total	
Año	2015			
Detalle	Cantidad Contribuyentes	Recaudación	Cantidad Contribuyentes	Recaudación
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en pesos (\$)	3	1.156.546.182	3	1.156.546.182

Ley 20.899 (acogidos en el 2016 y 2017)

LEY	20.899				Total	
Año	2016		2017			
Detalle	Cantidad Contribuyentes	Recaudación	Cantidad Contribuyentes	Recaudación	Cantidad Contribuyentes	Recaudación
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en pesos (\$)	24	87.903.283.340	24	24.773.590.328	48	112.676.873.668

Ley 21.210 (por el 2020).

LEY	21.210		Total	
Año	2020			
Detalle	Cantidad Contribuyentes	Recaudación	Cantidad Contribuyentes	Recaudación
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en pesos (\$)	19	61.585.046.611	19	61.585.046.611

Cantidad y recaudación de contribuyentes que están autorizados a llevar contabilidad en moneda extranjera, autorizados también a pagar sus impuestos en moneda extranjera y que se acogieron al impuesto sustitutivo al FUT (ISFUT) por Ley:

Ley 20.780 (acogidos año 2015).

No hubo.

Ley 20.899 (acogidos en el 2016 y 2017 sólo hubo recaudación en el año 2017)

LEY	21.899		Total	
Año	2017			
Detalle	Cantidad Contribuyentes	Recaudación	Cantidad Contribuyentes	Recaudación
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en ME (USD)	5	513.730.544	5	513.730.544

Ley 21.210 (por el 2020).

LEY	21.210		Total	
Año	2020			
Detalle	Cantidad Contribuyentes	Recaudación	Cantidad Contribuyentes	Recaudación
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en ME (USD)	5	108.201.802	5	108.201.802

Resumen del ISFUT recaudado

Resumen	20.780	20.899	21.210	Total
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en pesos (\$)	1.156.546.182	112.676.873.668	61.585.046.611	175.418.466.461
Contribuyentes con contabilidad en dólares y pago en ME (USD)	0	513.730.544	108.201.802	621.932.346