

|   |   |
|---|---|
| <b>DEPARTAMENTO EMISOR</b><br>Impuestos Directos  | <b>CIRCULAR N° 43</b>   |
| <b>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</b>   | <b>FECHA: 24 DE JUNIO DE 2020</b>   |
| <b>MATERIA:</b> 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. | <b>REF. LEGAL:</b> Artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020, y artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). |

## I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria (en adelante, la Ley), cuyo artículo vigésimo quinto transitorio establece un régimen opcional de impuesto sustitutivo de los impuestos finales (Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional), también denominado ISFUT (Impuesto sobre las utilidades tributables acumuladas en el FUT).

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre el referido ISFUT, aplicable optativamente por los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que declaran sus impuestos sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, esto es, contribuyentes del régimen establecido en la letra A y en el número 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR.

## II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

### 1. ASPECTOS GENERALES

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

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

### 2. REQUISITOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN OPCIONAL DE ISFUT

#### 2.1. Contribuyentes que pueden acceder al régimen opcional

Este régimen opcional está reservado exclusivamente para los contribuyentes de la Primera Categoría que tributen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, esto es, contribuyentes del régimen establecido en la letra A y en el número 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR, que, al término de los años comerciales indicados, esto es, años 2019, 2020 y 2021, mantengan utilidades tributables que hayan sido generadas hasta el 31.12.2016 y que, en su condición de tales, mantenían pendiente su tributación con impuestos finales.

Dichas utilidades tributables deben haber sido determinadas según lo dispuesto en el N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, de acuerdo al texto vigente de dicha norma al 31.12.2016 y a las instrucciones impartidas por este Servicio al término del año comercial 2016<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Circular 49 de 2016 y Res. Ex. N° 130 de 2016.

Por tanto, no es relevante distinguir si las utilidades tributables pendientes de tributación con los impuestos finales provienen de utilidades generadas por el propio contribuyente, o bien, si han sido generadas por sociedades en las cuales es socio o accionista el contribuyente.

Conforme a lo anterior, las rentas generadas hasta el 31.12.2016 que, independientemente de si se trata de utilidades generadas por el propio contribuyente, asignadas o transferidas en reorganizaciones empresariales, o si corresponden a utilidades originadas en retiros de utilidades tributables efectuadas con anterioridad o a partir del 01.01.2017 desde sociedades de personas o de dividendos pagados por sociedades anónimas en cuyo capital participa el contribuyente, pueden igualmente acogerse al régimen opcional, siempre que se acredite que tales rentas han sido efectivamente generadas hasta el 31.12.2016 y que además a la fecha de ejercer la opción se mantengan pendientes de distribución o retiro a contribuyentes que deban dar cumplimiento a la tributación de tales rentas con impuestos finales<sup>2</sup>.

De acuerdo con las disposiciones de la LIR vigentes al 31.12.2016, en el caso de contribuyentes del IDPC que declaraban sus rentas afectas a dicho impuesto sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa y aplicaban el régimen de depreciación acelerada sólo se consideraba para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14 la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien, pudiendo deducirse la diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo como gasto para los efectos del IDPC, lo que implicaba que tal diferencia se encontrara disponible en columna separada en el registro FUT para ser retirada o distribuida<sup>3</sup>. Al respecto, no podrá someterse al régimen en análisis, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y la depreciación acelerada que se encuentre pendiente de tributación en columna separada en el registro FUT al 31.12.2016.

## 2.2. Oportunidades para ejercer la opción

El contribuyente del IDPC puede ejercer la opción para someterse al régimen opcional de tributación sobre una parte o el total de las utilidades tributables que se indican en el apartado 2.1. anterior, siendo el único responsable del íntegro cumplimiento del ISFUT.

En el siguiente recuadro se indica el detalle respecto de la oportunidad en que podrán ejercer tal opción y las utilidades pendientes de tributación sobre las cuales aplica dicha opción:

| 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.         |

La opción referida se ejercerá por medio de la presentación por el contribuyente del IDPC, de una o varias declaraciones y pagos del ISFUT, durante el plazo señalado, declaración y pago que se efectuará a través del formulario de declaración y pago simultáneo que para estos efectos establecerá el Servicio mediante resolución. Cabe señalar que, una vez ejercida la opción, ésta resulta irrevocable.

## 3. TASA DE ISFUT

El ISFUT que contempla la Ley establece una tasa general fija de 30%<sup>4</sup> sobre la base imponible determinada en los términos que indica el apartado siguiente.

<sup>2</sup> Operará respecto del total o parte de las rentas o utilidades tributarias generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 que mantengan pendiente su tributación con impuestos finales a la fecha de ejercer la opción.

<sup>3</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 65 de 2001.

<sup>4</sup> A diferencia del impuesto sustitutivo al FUT establecido por la Ley N° 20.780 de 2014, que contemplaba una tasa fija y una tasa variable.

La base imponible del ISFUT se determina de modo diferente atendiendo al año en que se ejerza la opción y si se trata de contribuyentes que tributen conforme con la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, según el texto vigente al 31.12.2019.

#### **4. MONTO SUSCEPTIBLE DE ACOGERSE AL RÉGIMEN OPCIONAL DE ISFUT O BASE IMPONIBLE DE DICHO IMPUESTO**

El N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio establece distintos procedimientos para determinar el monto de las utilidades susceptibles de sujetarse al ISFUT atendiendo a la oportunidad en que se ejerza la opción, esto es, año comercial 2020 o año comercial 2021 y hasta el último día hábil de abril del 2022.

Por otro lado, en caso de que la opción se ejerza el año 2020, la determinación de la base imponible susceptible de acogerse al ISFUT depende del régimen tributario al que se encontraba acogido el contribuyente conforme al artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2019. Vale decir, si se trata de contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) o B) de dicho artículo.

Si bien los procedimientos para determinar la base imponible, en el fondo, permiten llegar al mismo objetivo, la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio establece dos mecanismos para determinar el saldo de las utilidades que se pueden acoger al régimen que se mantengan en la empresa al 31.12.2019.

Tratándose de los contribuyentes que opten por acogerse al pago del ISFUT durante el año 2021 o aquellos que lo hagan entre enero del 2022 y el último día hábil de abril de dicho año, la letra b) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio establece un procedimiento único de determinación de las utilidades al 31.12.2020 o al 31.12.2021 respectivamente. Lo anterior, porque a partir del 01.01.2020 la Ley unifica el régimen de tributación de los contribuyentes que hasta el 31.12.2019 se encontraban sujetos a los regímenes de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR.

#### **4.1. Determinación del saldo de utilidades generadas al 31.12.2016 que mantengan pendientes su tributación con impuestos finales al 31.12.2019, susceptibles de acogerse al ISFUT durante el año calendario 20205.**

##### 4.1.1. Contribuyentes del régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019

El inciso primero de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio dispone que, como base imponible del ISFUT, estos contribuyentes deben considerar el monto menor entre: 1) “el saldo de utilidades tributables acumuladas”; y 2) “el saldo de las cantidades que se mantengan en el registro de la letra a) de su número 2”.

##### a) Saldo de utilidades tributables acumuladas

A partir de diversas normas que contempla el artículo vigésimo quinto<sup>6</sup>, se sigue que el saldo de utilidades tributables acumuladas a que se refiere la disposición en análisis corresponde a la suma o saldo actualizado al 31.12.2019 de las utilidades provenientes del FUT al 31.12.2016.

Cabe señalar que el control de dichas utilidades se mantiene a través de la “Declaración jurada anual (DJ 1939) 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”, en la columna “Saldo total de utilidades tributables (STUT<sup>7</sup>)”. Es decir, al 31.12.2019 el monto se debió declarar en la referida columna de la DJ 1939 por los contribuyentes que tributen en base al

<sup>5</sup> Letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio.

<sup>6</sup> El artículo vigésimo quinto de la Ley se refiere al saldo de utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas al 31.12.2016, que se mantengan (en la empresa) al término del año comercial 2019. Luego el referido artículo precisa, respecto de tales utilidades, que son aquellas que se mantengan en la empresa y que fueron generadas al 31.12.2016, “conforme al numeral iii), letra b), N° 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780.” Asimismo, la norma citada señala: “iii) La suma del saldo total de las utilidades tributables acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables a que se refiere el inciso segundo del numeral i) y ...” Finalmente, el inciso segundo de la letra i), de la letra a) anterior, al que se refiere la norma antes transcrita señala: “No obstante lo anterior, determinarán a contar del 1 de enero de 2017, un saldo total de utilidades tributables que considerará la suma de todas las utilidades que se mantengan en el Fondo de Utilidades Tributables.”

<sup>7</sup> El STUT corresponde al saldo total de utilidades tributables que considera todas las utilidades tributables que estaban en el registro FUT, sin distinguir si se gravaron o no con IDPC ni la tasa de dicho impuesto

régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) del artículo 14 de la LIR vigente al 31.12.2019.

b) Saldo de las cantidades que se mantengan en el registro de la letra a) de su número 2

Corresponde a la letra a) del N° 2 de la letra B) del artículo 14 de la LIR, conforme a su texto vigente al 31.12.2019, referido al registro de las rentas afectas a impuestos finales, determinadas conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR, para los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) de dicho artículo. Vale decir a las utilidades del registro RAI.

Tales utilidades corresponden entonces a la suma o saldo actualizado al 31.12.2019 de las rentas o utilidades afectas a los impuestos finales, cuyo control se mantiene en el caso de estos contribuyentes en la “Declaración jurada anual (DJ 1939) 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”, en la columna “Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional (RAI)”. Es decir, el monto que debió ser declarado al 31.12.2019 en la referida columna de la DJ 1939 por los contribuyentes que tributen en base al régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

c) Utilidades susceptibles de acogerse al ISFUT

En consecuencia, el monto de utilidades tributables generadas al 31.12.2016, no retiradas o distribuidas al 31.12.2019, que pueden sujetarse al ISFUT, en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de imputación parcial de crédito de la letra B, del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2019 es la cantidad menor de las dos sumas que se indican en el recuadro siguiente:

|   |         |
|---|---------|
| Saldo total de utilidades tributables (STUT), declarado al 31.12.2019 en la “Declaración jurada anual (DJ 1939)”              | \$..... |
| Rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional (RAI), declaradas en la “Declaración jurada anual (DJ 1939)” | \$..... |
| Monto menor de las dos cantidades indicadas en los recuadros anteriores:  | \$..... |

No obstante y conforme a lo dispuesto por el inciso penúltimo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio, para determinar la base imponible definitiva (previo incremento indicado en la letra d) siguiente) susceptible de acogerse al ISFUT, al monto menor que se determine conforme al recuadro de esta letra c), se le descontarán, cuando correspondan, las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior, esto es entre el 31.12.2019 y el día del año 2020 en que se ejerza la opción:

- Retiros y dividendos soportados y movimientos por reorganizaciones empresariales;
- Partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31.12.2016 y que se encuentren pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción, del año en que se acoge a este régimen tributario; y
- Los ajustes que determine el Servicio mediante resolución.

En este último caso, se trata de los ajustes que pudieran derivar de la situación particular del contribuyente, por aplicación de otras normas que afecten las utilidades susceptibles de acogerse al IUSFUT, como en el caso que la base imponible del ISFUT se viera afectada producto de una declaración rectificatoria o de una liquidación de impuestos, o producto de la rectificación del capital propio tributario (CPT) establecida en el artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley, que tengan lugar en forma previa a acogerse al ISFUT.

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

d) Deducción del crédito por IDPC e incremento de la base del ISFUT en el mismo monto del crédito utilizado

El N° 3 del artículo vigésimo quinto transitorio establece que, contra el ISFUT que se determine procederá la deducción del crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, al que se refiere el apartado 5, siguiente.

Conforme a lo dispuesto en el inciso final de la letra b) del N° 3 del artículo vigésimo quinto transitorio, la base imponible del ISFUT deberá incrementarse en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC precedentemente señalado, en los términos que disponen los artículos 54 y 62 de la LIR. Vale decir, para tales efectos deberá agregarse a la base imponible el monto del crédito efectivamente utilizado en contra del ISFUT.

4.1.2. Contribuyentes del régimen de imputación total de crédito de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2019

El inciso segundo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio establece que la determinación de la base imponible del ISFUT debe considerar el monto menor entre: 1) “el saldo de utilidades tributables acumuladas”; y 2) la diferencia positiva entre las sumas determinadas conforme a los numerales i. e ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2, del artículo vigésimo quinto transitorio.

a) Saldo de utilidades tributables acumuladas

Conforme al apartado 4.1.1. anterior, el saldo de utilidades tributables acumuladas corresponde a la suma o saldo actualizado al 31.12.2019 de las utilidades provenientes del FUT al 31.12.2016, cuyo control se mantiene, en el caso de contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de imputación total de crédito del artículo 14 letra A) de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019, en la “Declaración Jurada anual (DJ 1938) 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”, en la columna “Saldo total de utilidades tributables (STUT)”. Es decir, el monto que debió ser declarado al 31.12.2019 en la referida columna de la DJ 1938 por los contribuyentes que tributen en base al régimen de imputación total de crédito de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2019.

b) Diferencia positiva entre las sumas determinadas conforme a los numerales i. e ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio

Por otro lado, la diferencia positiva entre las sumas determinadas conforme a los numerales i. e ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2, del artículo vigésimo quinto transitorio se refiere a la diferencia positiva que se determine al término del año comercial 2019 entre las dos sumas que indica la disposición, vale decir:

- i. “El valor positivo del capital propio tributario determinado de acuerdo al número 1 del artículo 41 de la LIR 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, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2016, 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 número 20.780.”

De acuerdo con las referidas disposiciones, la diferencia positiva entre las sumas indicadas en los numerales i. y ii. anteriores, se deberá determinar conforme con el siguiente esquema:

|  |         |
|--|---------|
| Valor positivo del CPT determinado conforme al artículo 41 de la LIR, al 31.12.2019*.<br>(Valor cero en caso que resultado sea negativo) | \$..... |
| Saldo positivo RAP al 31.12.2019   |         |

|   |         |
|---|---------|
|   | \$..... |
| Saldo positivo REX al 31.12.2019  | \$..... |
| Capital aportado efectivamente actualizado al 31.12.2019; más aumentos y menos disminuciones de capital debidamente actualizadas al 31.12.2019.   | \$..... |
| Monto de utilidades tributables generadas al 31.12.2016, no retiradas o distribuidas al 31.12.2019, a considerar para los fines de determinar el monto que puede sujetarse al ISFUT (sólo resultado positivo) | \$..... |

Nota\*: La norma señala expresamente que sólo para estos efectos se entenderá que forma parte del capital aportado el saldo de inversiones que se mantenga en el registro FUR.

c) Utilidades susceptibles de acogerse al ISFUT

El monto de utilidades tributables generadas al 31.12.2016, que mantienen pendiente su tributación con los impuestos finales al 31.12.2019, que pueden sujetarse al ISFUT, en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de imputación total de crédito de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2019 es la cantidad menor de las dos sumas que se indican en el recuadro siguiente:

|  |         |
|--|---------|
| Saldo total de utilidades tributables (STUT), declarado al 31.12.2019 en la Declaración jurada anual (DJ 1938)   | \$..... |
| Diferencia positiva entre las sumas determinadas conforme a los numerales i. e ii. del inciso segundo de la letra a) del N° 2, del artículo vigésimo quinto transitorio, determinada en los términos detallados en el recuadro anterior. | \$..... |
| Monto menor de las dos cantidades indicadas en las líneas anteriores:  | \$..... |

No obstante y conforme a lo dispuesto por los dos últimos párrafos de la letra a) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio, para determinar la base imponible definitiva (previo incremento indicado en la letra d) siguiente) susceptible de acogerse al ISFUT, al monto que se determine conforme a esta letra c), 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 y movimientos por reorganizaciones empresariales;
- Partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31.12.2016 y que se encuentren pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción, del año en que se acoge a este régimen tributario; y
- Los ajustes que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

En este último caso, se trata de los ajustes que pudieran derivar de la situación particular del contribuyente, por aplicación de otras normas que afecten las utilidades susceptibles de acogerse al IUSFUT, como en el caso que la base imponible del ISFUT se viera afectada producto de una declaración rectificatoria o de una liquidación de impuestos, o producto de la rectificación del CPT establecida en el artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley, que tengan lugar en forma previa a acogerse al ISFUT.

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

d) Deducción del crédito por IDPC e incremento de la base del ISFUT

El N° 3 del artículo vigésimo quinto transitorio establece que contra el ISFUT que se determine, procederá la deducción del crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, al que se refiere el apartado 5, siguiente.

Conforme al inciso final de la letra b) del N° 3 del artículo vigésimo quinto transitorio, la base imponible del ISFUT deberá incrementarse en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC precedentemente señalado, en los términos que disponen los artículos 54 y 62 de la LIR. Vale decir, deberá agregarse a la base imponible el monto del crédito efectivamente utilizado en contra del ISFUT.

#### 4.1.3. Ejemplo

- a) Contribuyentes del régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) del artículo 14 de la LIR, según el texto vigente al 31.12.2019:

ANTECEDENTES:

| Contribuyentes | RAI al 31.12.2019 (Declaración Jurada 1939) | STUT al 31.12.2019 (Declaración Jurada 1939) | Saldo al 31.12.2019 de crédito IDPC generado al 31.12.2016 (Decl. Jurada 1939) | Suma que se acoge (Opción contribuyente) | Tasa TEF al 01.01.2020 | Ajustes act. efectuados entre el 31.12.2019 y el mes en que se acoge | IPC entre el 31.12.2019 y el mes en que se acoge (sup.) |
|----------------|---|--|--|--|------------------------|--|---|
| A              | 4.500.000                                   | 10.000.000                                   | 1.500.000  | 4.400.000                                | 0,150000               | -  | 2,0%  |
| B              | 3.400.000                                   | 5.400.000                                    | 900.000  | 3.151.000                                | 0,166666               | 300.000  | 1,5%  |
| C              | 6.000.000                                   | 4.000.000                                    | 700.000  | 3.500.000                                | 0,175000               | -  | 3,0%  |

DESARROLLO:

| Contribuyentes | Monto susceptible de acogerse (monto menor RAI;STUT), antes de ajustes inciso segundo del N° 2 del Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, actualizado a la fecha de la opción. | Ajustes inciso segundo del N° 2 del Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, actualizados (sup.) a la fecha de la opción. | Monto susceptible de acogerse al impuesto sustitutivo | Suma que se acoge (Opción contribuyente) | Crédito por IDPC s/g tasa TEF | Base imponible afecta al impuesto sustitutivo con agregado crédito por IDPC | Impuesto sustitutivo 30% | Impuesto sustitutivo a pagar (Imp. Sustitutivo menos - crédito por IDPC) |
|----------------|---|--|---|--|-------------------------------|---|--------------------------|--|
| A              | 4.590.000   | -  | 4.590.000   | 4.400.000                                | 660.000                       | 5.060.000   | 1.518.000                | 858.000  |
| B              | 3.451.000   | 300.000  | 3.151.000   | 3.151.000                                | 525.165                       | 3.676.165   | 1.102.849                | 577.685  |
| C              | 4.120.000   | -  | 4.120.000   | 3.500.000                                | 612.500                       | 4.112.500   | 1.233.750                | 621.250  |

Nota 1: La tasa TEF deberá ser determinada conforme indican las instrucciones sobre la materia (Res. Ex. 84 de 31.08.2017), vale decir 6 decimales sin aproximar el último de éstos. En tanto que el IPC a aplicar corresponderá al que mensualmente publica el SII en la Circular relativa al Impuesto Único de Segunda Categoría.

Nota 2: En las letras a) y b) del apartado 7 de la presente Circular se instruye sobre la forma en que deben ajustarse los registros RAI, REX, STUT y SAC con motivo del pago del ISFUT.

- b) Contribuyentes del régimen de imputación total de crédito de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según el texto vigente al 31.12.2019:

Respecto de estos contribuyentes es aplicable el mismo procedimiento detallado en el ejemplo anterior, con las siguientes diferencias:

- El monto consignado en la segunda columna de los ANTECEDENTES, corresponderá en este caso a la diferencia positiva determinada de acuerdo con detalle indicado en el Recuadro de la letra c) del apartado 4.1.2. anterior;
- Los montos consignados en la tercera y cuarta columna de los ANTECEDENTES corresponderán en este caso a las sumas declaradas al 31.12.2019, en la Declaración Jurada 1938.

- iii. Para graficar lo señalado en las letras a) y b) anteriores, se repite el ejercicio anterior, destacándose en éste con negrita, las diferencias en los títulos de las columnas 2, 3 y 4 de los ANTECEDENTES y en el de la segunda columna del DESARROLLO.

ANTECEDENTES:

| Contribuyentes | Diferencia positiva determinada conforme al detalle recuadro del numeral 2, del punto 4,1,2, de la presente Circular. | STUT al 31.12.2019 (Declaración Jurada 1938) | Saldo al 31.12.2019 de crédito IDPC generado al 31.12.2016 (Decl. Jurada 1938) | Suma que se acoge (Opción contribuyente) | Tasa TEF al 01.01.2020 | Ajustes act. efectuados entre el 31.12.2019 y el mes en que se acoge | IPC entre el 31.12.2019 y el mes en que se acoge (sup.) |
|----------------|---|--|--|--|------------------------|--|---|
| A              | 4.500.000   | 10.000.000                                   | 1.500.000  | 4.400.000                                | 0,150000               | -  | 2,0%  |
| B              | 3.400.000   | 5.400.000                                    | 900.000  | 3.151.000                                | 0,166666               | 300.000  | 1,5%  |
| C              | 6.000.000   | 4.000.000                                    | 700.000  | 3.500.000                                | 0,175000               | -  | 3,0%  |

DESARROLLO:

| Contribuyentes | Monto susceptible de acogerse (monto menor entre Dif. Positiva 2° columna antecedentes y STUT), antes de ajustes inciso segundo del N° 2 del Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, actualizado a la fecha de la | Ajustes inciso segundo del N° 2 del Art. vigésimo quinto transitorio de la Ley N° 21.210, actualizados (sup.) a la fecha de la opción. | Monto susceptible de acogerse al impuesto sustitutivo | Suma que se acoge (Opción contribuyente) | Crédito por IDPC s/g tasa TEF | Base imponible afecta al impuesto sustitutivo con agregado crédito por IDPC | Impuesto sustitutivo 30% | Impuesto sustitutivo a pagar (Imp. Sustitutivo menos - crédito por IDPC) |
|----------------|---|--|---|--|-------------------------------|---|--------------------------|--|
| A              | 4.590.000   | -  | 4.590.000   | 4.400.000                                | 660.000                       | 5.060.000   | 1.518.000                | 858.000  |
| B              | 3.451.000   | 300.000  | 3.151.000   | 3.151.000                                | 525.165                       | 3.676.165   | 1.102.849                | 577.685  |
| C              | 4.120.000   | -  | 4.120.000   | 3.500.000                                | 612.500                       | 4.112.500   | 1.233.750                | 621.250  |

Nota 1: La tasa TEF deberá ser determinada conforme indican las instrucciones sobre la materia (Res. Ex. 84 de 31.08.2017), vale decir 6 decimales sin aproximar el último de éstos. En tanto que el IPC a aplicar corresponderá al que mensualmente publica el SII en la Circular relativa al Impuesto Único de Segunda Categoría.

Nota 2: En las letras a) y b) del apartado 7 de la presente Circular se instruye sobre la forma en que deben ajustarse los registros REX, STUT y SAC con motivo del pago del ISFUT.

**4.2. Determinación del saldo de utilidades al 31.12.2020 o al 31.12.2021, respectivamente, que puede sujetarse al ISFUT durante el año calendario 2021 o hasta el último día hábil del mes de abril de 20228.**

La letra b) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio, establece un mecanismo o procedimiento único para determinar el saldo de utilidades que puede sujetarse al ISFUT, tanto para aquellas utilidades que se determinen al 31.12.2020, como respecto de las que correspondan al 31.12.2021, sin distinguir el régimen de tributación a que hayan estado sujetos los contribuyentes en conformidad a las disposiciones del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2019.

<sup>8</sup> Letra b) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio.



En efecto, el procedimiento de determinación de tales utilidades aplica para todos los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, según lo señalado en el apartado 2.1.

Para efectos de determinar el monto o base imponible que puede sujetarse al pago del ISFUT, se deberá proceder conforme a las siguientes instrucciones:

- 1) Se deberá considerar el monto menor de los siguientes dos saldos de crédito por concepto de IDPC:
  - Saldo total de crédito que figure como saldo acumulado de crédito en el registro SAC al 31.12.2020 o al 31.12.2021, según corresponda.
  - Saldo de crédito acumulado al 31.12.2016, al 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, reajustado este último concepto al cierre del año comercial 2020 o al cierre del año comercial 2021, según corresponda. Las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros del N° 3 de la letra D) del artículo 14, no deben efectuar este reajuste, porque se encuentra liberadas del sistema de corrección monetaria.
- 2) El monto menor de los dos saldos que resulte de la comparación anterior, se dividirá “por la tasa de asignación de crédito por IDPC acumulado al 31.12.2016, 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.”. Vale decir la tasa TEF<sup>9</sup> determinada al inicio del ejercicio 2021 o 2022, según corresponda.
- 3) La base para la aplicación del ISFUT será el monto menor entre las siguientes dos cantidades:
  - El resultado obtenido de la división indicada en el número 2), anterior; y
  - El saldo de las cantidades que se mantengan en el registro RAI vigente desde el 01.01.2020. Vale decir el monto que corresponda al registro RAI determinado al 31.12.2020 o al 31.12.2021, según corresponda, conforme con las disposiciones vigentes a partir del 01.01.2020.
- 4) Conforme a lo dispuesto por el inciso final de la letra b) del N° 2 del artículo vigésimo quinto transitorio, al monto que se determine conforme al número 3) anterior, se le descontarán las siguientes imputaciones ocurridas entre el término del ejercicio anterior, vale decir entre el 31.12.2020 o el 31.12.2021 según corresponda, y el día en que se ejerza la opción:
  - Retiros y dividendos soportados y movimientos por reorganizaciones empresariales;
  - Partidas del artículo 21 de la LIR, adeudadas al 31.12.2016 y que se encuentren pagadas entre el 1° de enero y el día del ejercicio de la opción, del año en que se acoge a este régimen tributario; y
  - Los ajustes que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

En este último caso, se trata de los ajustes que pudieran derivar de la situación particular del contribuyente, por aplicación de otras normas que afecten las utilidades susceptibles de acogerse al IUSFUT, como en el caso que la base imponible del ISFUT se viera afectada producto de una declaración rectificatoria o de una liquidación de impuestos, o producto de la rectificación del CPT establecida en el artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley, que tengan lugar en forma previa a acogerse al ISFUT.

<sup>9</sup> La tasa efectiva del crédito proveniente del FUT o tasa TEF, corresponde al porcentaje que representan los créditos del FUT histórico, respecto de las rentas del FUT histórico.  $TEF = \frac{STC}{STUT} \times 100$

Dónde:

STC: Corresponde al saldo total de crédito por IDPC acumulado en el FUT al 31.12.2016, y que permanecía al 31.12.2019.

STUT: Corresponde al saldo total de utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31.12.2016, netas del IDPC, y que permanecía al 31.12.2019.

TEF: Corresponde a la tasa efectiva del crédito de FUT.

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

- 5) De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final de la letra b) del N° 3, del artículo vigésimo quinto transitorio, la base imponible del ISFUT deberá incrementarse en una cantidad equivalente al monto del crédito por IDPC, en los términos que disponen los artículos 54 y 62 de la LIR.
- 6) Una vez impartidas las instrucciones sobre las modificaciones que la Ley incorpora a la LIR, se complementará con ejemplos numéricos a través de un nuevo instructivo, la determinación de la base imponible del ISFUT aplicable en el caso a que se refiere este apartado 4.2.

## 5. CRÉDITO POR IDPC

Atendido el carácter de impuesto sustitutivo de los impuestos finales, el N° 3 del artículo vigésimo quinto transitorio establece que procederá la deducción del crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR, que se asigne al monto del saldo de utilidades pendientes de distribución que se acoge a la tributación con el ISFUT que resulte de la aplicación de la tasa general de 30%, sobre la base imponible determinada en conformidad con el apartado 4. del presente instructivo.

Conforme a lo que indica el N° 5 del artículo vigésimo quinto transitorio, si al imputar el crédito por IDPC en contra del ISFUT resulta un excedente, éste se extinguirá.

Para los fines de la determinación del crédito por IDPC, el artículo vigésimo quinto transitorio distingue según la oportunidad en que el contribuyente se acoja u opte por el pago del ISFUT, del siguiente modo:

- a) Utilidades sujetas al ISFUT determinadas al 31.12.2019, respecto de las cuales se puede ejercer la opción durante el año calendario 2020.

El crédito se determinará según las reglas de la letra c), del número 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780. Vale decir aplicando sobre la base imponible afecta al ISFUT, la tasa TEF determinada como resultado de la operación correspondiente al saldo al 31.12.2019 del crédito con y sin derecho a devolución acumulado al 31.12.2016, dividido por el saldo total de utilidades tributables (STUT), determinado al 31.12.2019.

En el caso de los contribuyentes del régimen de imputación total de crédito a que se refiere la letra A del artículo 14 de la LIR según texto vigente al 31.12.2019, los saldos a utilizar para los fines de la división señalada corresponden a los que se debieron declarar al 31.12.2019, en la Declaración Jurada N° 1938.

En tanto que, en el caso de los contribuyentes del régimen de imputación parcial de crédito de la letra B) del artículo 14 vigente hasta el 31.12.2019, los saldos a utilizar para tales fines son los que debieron declarar al 31.12.2019, en la Declaración Jurada N° 1939.

El crédito por IDPC imputado al ISFUT, deberá ser rebajado de los saldos de crédito a que se refieren las Declaraciones Juradas N° 1938 y 1939 indicadas precedentemente.

- b) Utilidades sujetas al ISFUT determinadas al 31.12.2020 o 31.12.2021, sobre las cuales, respectivamente, se puede ejercer la opción de pagar dicho impuesto durante el año calendario 2021 o hasta el último día hábil de abril de 2022.

El crédito se determinará con la misma tasa de asignación de crédito que se utilizó en el numeral ii., de la letra b), del número 2 del artículo vigésimo quinto transitorio, esto es, para las dos alternativas que disponen las letras a) y b) del número 3 de dicho artículo, la tasa de crédito a aplicar se obtiene de la división de los saldos determinados al 31.12.2020 o 2021, según corresponda, del monto del crédito y de las utilidades pendientes de distribución acumulados al 31.12.2016, es decir, la tasa TEF respectiva.

En los casos señalados en las letras a) y b) anteriores en que el crédito determinado conforme con el procedimiento indicado deba ser imputado al registro SAC, cuyo saldo tenga incorporados

créditos con o sin derecho a devolución, el monto utilizado como crédito podrá ser imputado en primer término al crédito sin derecho a devolución, ello en consideración a que el N° 5 del artículo vigésimo quinto transitorio prescribe que si al imputar el crédito por IDPC en contra del ISFUT resulta un excedente, éste se extinguirá.

## **6. CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO**

En ningún caso procederá deducir del ISFUT el crédito contra impuestos finales a que se refiere la letra b) de la letra A) del N° 4 del artículo 41 A de la LIR, atendido que el artículo vigésimo quinto transitorio no contempla esta posibilidad.

Por lo mismo, el referido crédito se mantendrá registrado en el SAC para ser utilizado en la oportunidad que corresponda de acuerdo a la ley.

## **7. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DEL ISFUT**

Conforme con lo establecido en los números 4 al 12 del artículo vigésimo quinto transitorio los efectos de la declaración y pago del ISFUT son los siguientes:

- a) De acuerdo con el N° 4, cuando el crédito por IDPC sea imputado al pago del ISFUT, en los términos indicados en el apartado N° 5 anterior, el monto del crédito determinado deberá ser deducido del saldo del crédito generado al 31.12.2016 incorporado en el registro SAC determinado a partir del 01.01.2020.

Conforme al procedimiento de determinación del ISFUT detallado en el apartado N° 4 de la presente Circular, tanto la base afecta a dicho impuesto, como el crédito por concepto de IDPC imputado a dicho gravamen se actualizan en los términos dispuestos por el N° 6 de esta misma disposición, vale decir, según la variación del 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. Ahora bien, para los fines de la imputación del monto efectivamente utilizado como crédito al SAC histórico determinado al 01.01.2020, cabe señalar que el monto efectivamente utilizado como crédito deberá ser deflactado previamente en el mismo porcentaje de reajuste utilizado para los fines de la actualización de la base imponible del ISFUT y luego reajustarse según la variación del IPC anual, en iguales términos que el remanente inicial. Lo anterior, no resulta aplicable a las empresas sujetas al régimen Pro Pyme en base a retiros o distribuciones del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, las que no deben efectuar este reajuste, debido a se encuentran liberadas de aplicar corrección monetaria.

- b) Conforme al mismo N° 4, el monto de las utilidades afectas al ISFUT, deberá deducirse de las rentas afectas a impuestos finales que figuren en el registro RAI establecido en el artículo 14 de la LIR vigente a partir del 01.01.2020.

Tal como se expresó en el literal anterior, salvo las empresas del régimen Pro Pyme, para la determinación del ISFUT la base imponible de dicho impuesto se actualiza en los términos que dispone el N° 6 del artículo transitorio en análisis, vale decir, según la variación del 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.

Ahora bien, para los fines del ajuste del RAI y de los registros de rentas empresariales determinados a partir del 01.01.2020, el monto de utilidades acogidos al pago del ISFUT, deberá ser deflactado previamente en el mismo porcentaje de reajuste utilizado para los fines de la actualización de la base imponible del ISFUT, y luego reajustarse según la variación del IPC anual, en iguales términos que el remanente inicial.

Es decir, 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.

En caso de que corresponda pagar una cantidad por concepto de ISFUT, dicha cantidad deberá rebajarse de aquella suma que haya sido afectada por el mismo ISFUT, en los términos que indica el N° 8 siguiente.

- c) Acorde con lo señalado en el apartado 5, si el monto del crédito por concepto de IDPC determinado en los términos indicados en dicho número, es superior al monto del ISFUT de 30%, la diferencia de crédito no utilizada o imputada se extinguirá, no pudiendo ser utilizada en contra de ningún otro impuesto y procediendo además su rebaja del registro SAC en los términos indicados en la letra a) precedente.
- d) El N° 7 del artículo vigésimo quinto transitorio prescribe que 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.

Sin perjuicio de ello, y conforme a lo que establecen los números 8 y 9 siguientes, se entenderá que las referidas utilidades han cumplido totalmente con los impuestos de la LIR.

Consecuente con lo anterior, y tal como ya se indicó, tales utilidades, junto con deducirse del registro RAI en los términos indicados en la letra b) precedente, deberán incorporarse en el registro Rentas Exentas de Impuestos (REX) establecido en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR vigente éste a partir del 01.01.2020. Con la declaración y pago del ISFUT, se entenderá que aquella parte de las utilidades tributables que conformaron la base imponible del ISFUT, han cumplido totalmente su tributación con los impuestos finales, vale decir su tributación con el IGC o IA, según corresponda.

- e) De acuerdo con el N° 9 del artículo vigésimo quinto transitorio, las cantidades afectadas con el ISFUT, podrán, una vez declarado y pagado dicho tributo, ser retiradas, remesadas o distribuidas, en la oportunidad en que el contribuyente estime conveniente.

El retiro, remesa o distribución de tales utilidades podrá ser efectuado con preferencia a cualquier otra suma, vale decir, sin considerar las reglas de imputación que establezca la LIR a la fecha del respectivo retiro, remesa o distribución.

En tanto tales sumas tienen cumplida la totalidad de sus obligaciones tributarias a la renta, su retiro, remesa o distribución no estará afecta a ningún impuesto a la LIR, ni tampoco a la retención de impuesto establecida en el N° 4 del artículo 74 de la LIR.

- f) En el caso en que las utilidades gravadas con el ISFUT sean retiradas o distribuidas a un contribuyente del IDPC que tribute con dicho impuesto sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, éstas deberán ser incorporadas por el receptor de las mismas en su registro REX. Dicha incorporación deberá ser efectuada en el momento mismo de su percepción, pudiendo a partir de dicha incorporación ser retiradas, remesadas o distribuidas en los mismos términos indicados en la letra e) anterior.
- g) Cuando los contribuyentes de impuestos finales así lo soliciten, el contribuyente de IDPC cuyas rentas tributables se hayan sometido a la tributación con el ISFUT, deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con el mencionado impuesto, han sido gravadas con los impuestos finales mediante la aplicación del régimen de ISFUT, lo anterior conforme a lo dispuesto por el N° 11 del artículo vigésimo quinto transitorio en análisis.

## **8. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS SUMAS PAGADAS POR CONCEPTO DEL ISFUT**

El ISFUT analizado, así como también los gastos financieros y otros gastos directamente asociados al pago del impuesto en que el contribuyente o sujeto del tributo haya incurrido para su aplicación, no constituirán gastos para los fines de la LIR.

Tales sumas, por expresa disposición del N° 12 del artículo vigésimo quinto transitorio de la Ley, deberán deducirse de las sumas que hayan sido afectadas con el ISFUT, procediendo su incorporación al registro REX, en los términos indicados en el N° 7, anterior sólo por el monto que resulte una vez realizado el descuento de tales sumas.

Se hace presente, que en el caso de las empresas de la letra A) del artículo 14 de la LIR, el pago del ISFUT debe ser imputado al registro REX al término del ejercicio, reajustado a contar de su desembolso.

## **9. ISFUT A LAS UTILIDADES REINVERTIDAS QUE PERMANECEN EN EL FONDO DE UTILIDADES REINVERTIDAS (FUR) DE LAS EMPRESAS RECEPTORAS, MANTENIENDO PENDIENTE SU TRIBUTACIÓN CON IMPUESTOS FINALES.**

### **9.1. Reinversiones de utilidades<sup>10</sup>**

De acuerdo al artículo decimosexto transitorio de la Ley, las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a una sociedad de personas, realizadas a partir del 1° de enero de 2015, y las efectuadas mediante la adquisición de acciones de pago, independientemente de la fecha de adquisición, cuando no se hubieren cedido o enajenado los derechos o acciones respectivas, o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a dichas cantidades al 31 de diciembre de 2019, deberán mantenerse en un control separado de acuerdo a lo establecido en el N° 2 del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014.

Al respecto:

- a) Las mencionadas utilidades son controladas en el registro FUR, y se gravarán con los impuestos finales<sup>11</sup> cuando la norma transitoria antes mencionada considera que el propietario de la empresa ha efectuado un retiro tributable equivalente a la cantidad invertida en la adquisición de las acciones o de los aportes a la sociedad de personas respectiva, circunstancia que ocurrirá en los siguientes casos:
  - En la enajenación de las acciones o derechos por actos entre vivos;
  - En las devoluciones totales o parciales de capital;
  - En el término de giro de la empresa, y
  - Al momento de optar por un régimen de tributación en que la empresa no esté obligada a mantener registros de rentas pendientes de tributación<sup>12</sup>.
- b) Las utilidades acumuladas en el registro FUR, pueden tener distintos tratamientos tributarios dependiendo del tipo de renta que fue reinvertida en la empresa; de este modo se puede encontrar dentro de este registro rentas afectas a los impuestos finales que provienen del registro FUT y rentas no afectas a impuestos que provienen de registro FUNT<sup>13</sup>. En este último caso, se pueden contemplar ingresos que se consideran que no constituyen rentas (INR), rentas exentas, rentas afectas al IDPC en carácter de único y rentas afectadas con el ISFUT en los años 2015 y 2016<sup>14</sup>.
- c) Conforme a lo indicado precedentemente, las utilidades reinvertidas que se encuentren afectas a los impuestos finales y que se mantienen en esa condición al 31.12.2009, cumplen las condiciones que establece el artículo vigésimo quinto transitorio para sujetarse al pago del ISFUT. Por lo tanto, las empresas receptoras de tales utilidades reinvertidas también podrán optar por aplicar el ISFUT respecto de éstas, en reemplazo de los impuestos finales que correspondería aplicar en caso de la ocurrencia de las circunstancias indicadas en el apartado 9.1. anterior.

Quedan excluidas de esta opción aquellas utilidades que forman parte del registro FUR pero que no se encuentran afectas o están exentas de los señalados tributos. Por lo tanto, dichas cantidades deberán continuar siendo controladas en el mencionado registro hasta que ocurran las circunstancias que describe el artículo decimosexto transitorio para que sean consideradas como retiradas.

### **9.2. Determinación de la base imponible sobre la cual se aplica el ISFUT así como la determinación del crédito por concepto de IDPC.**

<sup>10</sup> Las instrucciones sobre las reinversiones efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2016, fueron impartidas mediante la circular N° 10 de 2015.

<sup>11</sup> Impuesto Global Complementario o Adicional.

<sup>12</sup> Se refiere al registro tributario de rentas empresariales establecido en el N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

<sup>13</sup> Fondo de utilidades no tributables, registro vigente hasta el 31.12.2016.

<sup>14</sup> De acuerdo a la Ley N° 20.780 de 2014 y N° 20.899 de 2016.

Teniendo presente la particularidad de estas utilidades, la determinación de la base imponible sobre la cual se aplica el ISFUT, así como la determinación del crédito por concepto de IDPC, escapa de la operatoria o procedimiento que se detalló en los apartados 4 y 5 de la presente circular:

- a) En efecto, teniendo presente que los contribuyentes deben mantener el registro actualizado de tales utilidades junto al crédito por concepto de IDPC que les corresponde, la determinación de la base del ISFUT por las utilidades reinvertidas corresponderá, en el caso de los contribuyentes que ejerzan la opción durante el año 2020, al monto registrado por concepto de utilidades tributables en el registro FUR al 31.12.2019, descontadas las cantidades que se hayan entendido retiradas con motivo de la enajenación de acciones o derechos sociales o por concepto de una devolución de capital ocurridas con antelación a la aplicación del ISFUT. Asimismo, se descontará la parte de dichas utilidades que el contribuyente haya optado por sujetar al ISFUT, actualizadas a la fecha en que se realice el pago de dicho impuesto. Finalmente, se agregará el incremento del crédito por IDPC asociado a tales utilidades, también actualizado en los términos antes señalados<sup>15</sup>.

La base imponible así determinada se adicionará a la base imponible determinada conforme al procedimiento establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio, detallada en el apartado 4 para los fines de la determinación del ISFUT de tasa 30%.

- b) Por su parte, en estos casos, el crédito por IDPC a imputar en contra del ISFUT corresponderá al mismo monto agregado a la base imponible por concepto de incremento por IDPC, el cual se adicionará al monto del crédito determinado en conformidad al procedimiento establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio (apartado 4), para los fines de la imputación al ISFUT y para la determinación del ISFUT a pagar.
- c) Si los contribuyentes ejercen la opción durante los años 2021 o 2022 se operará en la misma forma para los fines de la determinación de la base imponible afecta al ISFUT, vale decir, la base imponible corresponderá al monto registrado por concepto de utilidades tributables en el registro FUR al 31.12.2020 o al 31.12.2021 según corresponda, descontadas las cantidades que se hayan entendido retiradas con motivo de la enajenación de acciones o derechos sociales o por concepto de una devolución de capital ocurridas con antelación a la aplicación del ISFUT. Asimismo, se descontará la parte de dichas utilidades que el contribuyente haya optado por sujetar al ISFUT, actualizada a la fecha en que se realice el pago de dicho impuesto. Finalmente, se agregará el incremento del crédito por IDPC asociado a tales utilidades, también actualizado en los términos antes señalados.

Sobre dicha base imponible corresponderá calcular o aplicar la tasa fija del ISFUT de 30%.

- d) Por su parte, en estos casos, el crédito de IDPC a imputar en contra del ISFUT corresponderá al mismo monto agregado a la base imponible por concepto de incremento por IDPC, el cual se adicionará al monto del crédito determinado en conformidad al procedimiento establecido en el artículo vigésimo quinto transitorio, para los fines de la imputación al ISFUT y para la determina del ISFUT a pagar.

### **9.3. Contribuyente que opta por gravar una parte de las rentas afectas a impuestos finales contenidas en el FUR.**

La opción del contribuyente para gravar con el IUSFUT solo una parte de las rentas afectas a impuestos finales contenidas en el registro FUR, deberá realizarse en la proporción que representa el monto que se desea gravar con el ISFUT en relación con el total de las rentas afectas que se encuentran en dicho registro. Esto es, la determinación de la aplicación del IUSFUT no se puede realizar sobre una renta en particular, como sería el caso de una reinversión efectuada por un determinado socio o accionista.

Por otra parte, teniendo en consideración que el crédito por IDPC acumulado en el registro FUR mantiene una relación directa con una renta particular, es decir, la renta que se gravó con tasa del 15% tiene un crédito asociado con tasa de 15%, así como la renta que se gravó con tasa 17%

<sup>15</sup> Este reajuste debe efectuarse incluso si la empresa está sujeta al régimen Pro Pyme en base a retiros o distribuciones del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, debido a que estas utilidades no forman parte de dicho régimen, sino que se encuentran reguladas en las normas transitorias de la Ley N° 21.210.

tiene un crédito asociado con tasa del 17%, y la renta que no se gravó con el IDPC no tiene derecho a dicho crédito, y de la misma forma según corresponda. Por lo tanto, una vez determinada la renta que se sujetará al ISFUT, bastará con aplicar el factor de la tasa que corresponda para determinar el crédito por IDPC que se podrá utilizar en el pago del ISFUT.

### Ejemplo:

#### Antecedentes:

##### I. Fondo de utilidades reinvertidas (FUR)

| Detalle  | Control   | FUT                                   |                                       |                               | FUNT              |                |
|--|-----------|---------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------|-------------------|----------------|
|  |           | Utilidades netas con crédito 2014 21% | Utilidades netas con crédito 2016 24% | Crédito e incremento por IDPC | Ingresos no renta | Rentas exentas |
|  |           | 0,265822                              | 0,315789                              |                               |                   |                |
| Reinversión Sra. CF en adq. 10% derechos sociales, según escritura xxxx, de fecha 22.10.2014 | 1.000.000 | 700.000                               |                                       | 186.075                       | 300.000           |                |
| Reinversión Sr. LG en adq. 20% derechos sociales, según escritura xxxx, de fecha 14.09.2014  | 2.000.000 | 2.000.000                             |                                       | 531.644                       |                   |                |
| Reinversión Sr. CC en adq. 5% derechos sociales, según escritura xxxx, de fecha 21.11.2016   | 600.000   |                                       | 500.000                               | 157.895                       |                   | 100.000        |
| Remanente reajustado al 31.12.2019   | 3.600.000 | 2.700.000                             | 500.000                               | 875.614                       | 300.000           | 100.000        |

|   |           |
|---|-----------|
| II. De las rentas acumuladas al 31.12.2019, la empresa opta por pagar el ISFUT sobre la siguiente suma a dicha fecha..... | 1.200.000 |
| III. Fecha en que se ejercerá la opción.....  | 09-2020   |
| IV. IPC a septiembre de 2020.....   | 4%        |
| V. IPC septiembre-diciembre de 2020.....  | 1,5%      |
| VI. IPC anual 2020.....   | 5,5%      |

#### Desarrollo:

I. Determinación de las rentas que serán gravadas y de los créditos asociados.

$$\frac{1.200.000}{3.200.000} \times 0,375000 \text{ (considerar 6 decimales sin aproximación)}$$

| Socio   | Renta     | Proporción | Renta proporcionada | Crédito 21% | Crédito 24% | Renta bruta |
|---------|-----------|------------|---------------------|-------------|-------------|-------------|
|         |           |            |                     | 0,265822    | 0,315789    |             |
| CF      | 700.000   | 0,375000   | 262.500             | 69.778      |             | 332.278     |
| LG      | 2.000.000 | 0,375000   | 750.000             | 199.367     |             | 949.367     |
| CC      | 500.000   | 0,375000   | 187.500             |             | 59.210      | 246.710     |
| Totales | 3.200.000 |            | 1.200.000           | 269.145     | 59.210      | 1.528.355   |

#### Determinación consolidada del ISFUT

|                                      |           |       |           |
|--------------------------------------|-----------|-------|-----------|
| Rentas sujetas al ISFUT.....         | 1.200.000 | 1,040 | 1.248.000 |
| Incremento por crédito por IDPC..... | 328.355   | 1,040 | 341.489   |
| Base imponible.....                  | 1.528.355 |       | 1.589.489 |
| Impuesto según tasa.....             |           | 30%   | 476.847   |
| Crédito por IDPC.....                |           |       | -341.489  |
| Impuesto neto a pago.....            |           |       | 135.358   |

#### Determinación individual del ISFUT

| CF        |       |            | LG        |       |            | CC        |       |            |
|-----------|-------|------------|-----------|-------|------------|-----------|-------|------------|
| Histórico |       | Reajustado | Histórico |       | Reajustado | Histórico |       | Reajustado |
| 262.500   | 1,040 | 273.000    | 750.000   | 1,040 | 780.000    | 187.500   | 1,040 | 195.000    |
| 69.778    | 1,040 | 72.569     | 199.367   | 1,040 | 207.342    | 59.210    | 1,040 | 61.578     |
| 332.278   |       | 345.569    | 949.367   |       | 987.342    | 246.710   |       | 256.578    |
|           | 30%   | 103.671    |           | 30%   | 296.203    |           | 30%   | 76.973     |
|           |       | -72.569    |           |       | -207.342   |           |       | -61.578    |
|           |       | 31.102     |           |       | 88.861     |           |       | 15.395     |

II. Fondo de utilidades reinvertidas (FUR) al 31.12.2020

| Detalle  | Control   | FUT                                    |  |                                     | FUNT                           |                         |  |                               |
|--|---|--|--|-------------------------------------|--------------------------------|-------------------------|--|-------------------------------|
|  |   | Utilidades<br>c/crédito<br>2014<br>21% | Utilidades<br>c/crédito<br>2016<br>24% | Crédito e<br>incremento<br>por IDPC | Ingresos no<br>renta           | Rentas<br>exentas       | Rentas<br>afectas<br>ISFUT<br>Ley N°<br>21.210 |                               |
|  |   | 0,265822                               | 0,315789                               |                                     |                                |                         |  |                               |
| Reinversión Sra. CF en adq. 10%<br>derechos sociales, según escritura<br>xxxx, de fecha 22.10.2014 | Rentas afectas..... 1.000.000 1,055<br>Rentas acogidas al ISFUT..... 262.500 1,055<br>Pago ISFUT..... 31.102 1,015<br>Subtotal..... | 1.055.000<br>-31.569<br>1.023.431      | 738.500<br>-276.938<br>461.562         | 0<br>-73.616<br>0                   | 196.309<br>-73.616<br>122.693  | 316.500<br>0<br>316.500 | 0<br>0<br>0                                    | 276.938<br>-31.569<br>245.369 |
| Reinversión Sr. LG en adq. 20%<br>derechos sociales, según escritura<br>xxxx, de fecha 14.09.2014  | Rentas afectas..... 2.000.000 1,055<br>Rentas acogidas al ISFUT..... 750.000 1,055<br>Pago ISFUT..... 88.861 1,015<br>Subtotal..... | 2.110.000<br>-90.194<br>2.019.806      | 2.110.000<br>-791.250<br>1.318.750     | 0<br>-210.332<br>0                  | 560.884<br>-210.332<br>350.552 | 0<br>0<br>0             | 0<br>0<br>0                                    | 791.250<br>-90.194<br>701.056 |
| Reinversión Sr. CC en adq. 5%<br>derechos sociales, según escritura<br>xxxx, de fecha 21.11.2016   | Rentas afectas..... 600.000 1,055<br>Rentas acogidas al ISFUT..... 187.500 1,055<br>Pago ISFUT..... 15.395 1,015<br>Subtotal.....   | 633.000<br>-15.626<br>617.374          | 527.500<br>-197.812<br>329.688         | 166.579<br>-62.467<br>104.112       | 0<br>-62.467<br>104.112        | 105.500<br>0<br>105.500 | 0<br>0<br>105.500                              | 197.812<br>-15.626<br>182.186 |
| Remanente reajustado al 31.12.2020.....  |   | 3.660.611                              | 1.780.312                              | 329.688                             | 577.357                        | 316.500                 | 105.500  | 1.128.611                     |

Si la empresa, además de aplicar el IUSFUT sobre utilidades contenidas en el FUR, opta por aplicarlo respecto de rentas acumuladas en el FUT, deberá sumar ambas bases imponibles y créditos al momento de ejercer su opción. Sin perjuicio de lo anterior, al tratarse de un régimen opcional, el contribuyente tiene la libertad para elegir si gravar el total o una parte de las utilidades comprendidas en el FUT o el total o una parte de las utilidades comprendidas en el FUR, o una parte o el total de las utilidades comprendidas en ambos registros. Así, por ejemplo, un contribuyente que tenga saldos en el registro FUT puede solo gravar las utilidades contenidas en el registro FUR.

#### 9.4. Efectos de la declaración y pago del ISFUT respecto de las utilidades consignadas en el registro FUR<sup>16</sup>.

- El crédito por IDPC imputado al pago del ISFUT de \$328.355 (valor sin reajuste), deberá ser rebajado del crédito acumulado en el registro FUR, reajustado al término del ejercicio ( $\$346.415 = \$73.616 + \$210.332 + \$62.467$ ).
- De acuerdo al N° 5 del artículo vigésimo quinto transitorio, si al imputar el crédito por IDPC en contra del ISFUT, resulta un excedente, éste se extinguirá.
- De igual forma las utilidades sujetas al ISFUT, que ascienden a \$1.200.000 (valor sin reajuste), deberán ser reclasificadas dentro del registro FUR como afectada por el ISFUT en una columna separada, reajustada al término del ejercicio ( $\$1.266.000 = \$276.938 + \$791.250 + \$197.812$ ).
- De acuerdo al N° 12 del artículo vigésimo quinto transitorio, el ISFUT, como así también los gastos financieros y otros incurridos para su aplicación, deberán deducirse de las respectivas rentas que se afectaron con dicho impuesto, no pudiendo deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible. Por lo tanto, la rebaja del ISFUT, que corresponda a la renta gravada de cada propietario, se rebajará de las utilidades gravadas y reclasificadas dentro del FUR, reajustado desde el desembolso hasta el término del ejercicio ( $\$137.389 = \$31.569 + \$90.194 + \$15.626$ ).
- Conforme a lo establecido en el N° 8 del artículo vigésimo quinto transitorio, con la declaración y pago del ISFUT, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta. Por lo tanto, cuando tales cantidades deban entenderse retiradas<sup>17</sup> en los términos del artículo decimosexto transitorio de la mencionada ley, no se gravarán con impuesto alguno.

En consecuencia, los propietarios de la empresa podrán, por ejemplo, percibir en cualquier momento una devolución de capital, la cual, a elección del contribuyente, podrá imputarse a

<sup>16</sup> En el apartado N° 7 se indican los efectos del pago del ISFUT respecto de las utilidades comprendidas en el FUT al 31.12.2016, que se mantienen pendiente de distribución o retiro al 31.12.2019. Los efectos que contempla el referido apartado tienen aplicación respecto de dichas utilidades y no respecto del ISFUT aplicable sobre los saldos mantenidos en el registro FUR, que se analiza en este apartado, ya que obedecen a utilidades y registros distintos.

<sup>17</sup> Al momento de la enajenación de los títulos, devolución de capital, término de giro y al momento de optar por un régimen de tributación en que no esté la empresa obligada a mantener el registro de rentas empresariales.



las rentas gravadas con el ISFUT sin atender el orden general de imputación establecido en el N° 5 de la letra A) del artículo 14 y N° 7 del artículo 17 de la LIR, y el artículo decimosexto transitorio de la Ley.

En resumen, las rentas contenidas en el registro FUR que fueron gravadas con el ISFUT, no se encuentran disponibles para ser retiradas, remesas o distribuidas, como ocurre con las utilidades del FUT, sino que solo se entenderán retiradas cuando se gatille la ficción de retiro establecida por el legislador; es decir, en la enajenación de los títulos, devolución de capital, término de giro, o cambio de régimen, según se ha instruido precedentemente.

- f) Por último, cabe advertir que, las empresas al momento de determinar el registro RAI, solo podrán descontar como capital aportado con reinversiones, el saldo del registro FUR, es decir, neto del pago del ISFUT. Lo anterior, dado que el desembolso para ese pago disminuyó el CPT determinado al cierre del ejercicio.

### **III VIGENCIA**

Según lo dispuesto en el artículo primero transitorio de la Ley, el artículo vigésimo quinto transitorio rige a contar del primer día del mes siguiente a la publicación de la Ley en el Diario Oficial, esto es, rige desde el 1° de marzo de 2020.

Las instrucciones contenidas en la presente Circular rigen a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.

**DIRECTOR**

**SRG/CFS/CCP**

**DISTRIBUCIÓN:**

- Internet
- Diario Oficial en extracto

## ANEXO: NORMAS LEGALES

Conforme a la Ley N° 21.210, el tenor del 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.”