

<p>DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS</p> <p style="text-align: right;">1875</p>	<p>CIRCULAR N° 17 34.2016 ID 14.2016 SN</p>
<p>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</p>	<p>FECHA: 13 de abril de 2016</p>
<p>MATERIA: 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.</p>	<p>REFERENCIA:</p> <p>N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:</p> <p>REF. LEGAL: Artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, y artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.</p>

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación de la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. (en adelante la "Ley").

La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones respecto del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en el **artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.**

Se trata de un régimen opcional y transitorio de declaración y pago sobre el todo o parte de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda, por el que pueden optar las empresas, comunidades o sociedades que sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de diciembre de 2015, y cumplan los requisitos que la norma señalada establece.

La Ley¹ dispuso que para la declaración y pago de este impuesto, se aplicarán las mismas reglas establecidas en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780², con las modificaciones que prescribió expresamente. De este modo, las referencias que se efectúan en la presente Circular a la referida norma contenida en la Ley N° 20.780, se efectúan y se aplican en virtud de la remisión normativa efectuada por la Ley N° 20.899.

Se hace presente que el Servicio instruyó sobre la forma en que se debe efectuar la declaración y pago de este impuesto en Res. Ex. N° 27 de 5 de abril de 2016.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

IMPUESTO SUSTITUTIVO SOBRE LAS RENTAS ACUMULADAS EN EL FUT AL 31 DE DICIEMBRE DE LOS AÑOS 2015 Y/O 2016.

A) Aspectos generales.

¹ Primer párrafo del inciso primero del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley.

² El número 11, del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 fue instruido en Circular N° 70 de 2014.

Los contribuyentes podrán optar durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril del año 2017, por aplicar un impuesto sustitutivo con una tasa general de 32%, o una tasa variable que deberá determinarse según el caso y siempre que se cumplan los requisitos que la Ley establece, sobre el todo o parte del saldo de FUT que se determine al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016 respectivamente, según corresponda.

B) Contribuyentes y período durante el cual pueden ejercer la opción.

Los contribuyentes sujetos al IDPC sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que cumplan los requisitos que se indican para cada caso, podrán ejercer la opción declarando y pagando el impuesto que corresponda, a través del formulario 50, cuyas instrucciones este Servicio determinará mediante resolución, durante el año comercial 2016, respecto de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015, y hasta el 30 de abril de 2017, respecto de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016. Terminado dicho período, caduca el derecho de los contribuyentes para optar por el régimen alternativo de tributación que se analiza.

C) Requisitos para acogerse al régimen transitorio y opcional de tributación sobre las utilidades tributables acumuladas en el FUT.

Al optar por el sistema transitorio y opcional, la Ley contempla la aplicación de un impuesto sustitutivo del Impuesto Global Complementario (IGC) o del Impuesto Adicional (IA) que afectaría a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, al momento del retiro, distribución o remesa de dichas cantidades. Como regla general, tal impuesto se aplicará con una tasa de 32%. No obstante, la Ley contempla la posibilidad que en ciertos casos pueda aplicarse una tasa especial variable determinada al efecto.

En ambos casos, deben cumplirse los requisitos copulativos que se exponen a continuación, sin perjuicio de la concurrencia de exigencias o requisitos adicionales cuando el contribuyente del IDPC opte por aplicar la referida tasa especial variable.

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

Atendido que el sistema transitorio y opcional opera respecto de una parte o el total de las rentas o utilidades tributables acumuladas y registradas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, sólo aquellos contribuyentes del IDPC que tributen con el citado gravamen sobre sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, y que por tanto se encuentren obligados a llevar un registro FUT de acuerdo a lo dispuesto en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, pueden optar por aplicar la tributación analizada.

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

Para acogerse al régimen transitorio y opcional, es requisito que el contribuyente del IDPC haya iniciado sus actividades y dado el aviso respectivo ante el Servicio, en los términos del artículo 68 del Código Tributario, con anterioridad al 1° de diciembre del 2015.

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

La norma establece como presupuesto básico para la aplicación del impuesto sustitutivo, que el contribuyente de IDPC registre al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, un saldo de utilidades tributables acumuladas en el FUT, pendientes de tributación con el IGC o IA, según corresponda.

Dichas utilidades tributables deben haber sido determinadas según lo dispuesto en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, al término de los respectivos años comerciales, de acuerdo al texto vigente de dicha norma y las instrucciones impartidas por este Servicio.

Para estos efectos, no es relevante distinguir si las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT y pendientes de tributación con los impuestos finales, provienen de utilidades generadas por el propio contribuyente, como sería el caso de la renta líquida imponible del IDPC o de rentas exentas de dicho tributo, o bien, si han sido generadas por sociedades en las cuales es socio o accionista el contribuyente. Por lo anterior, las rentas acumuladas en el FUT del contribuyente de IDPC, originadas en retiros de utilidades tributables efectuadas desde sociedades de personas o dividendos pagados por sociedades anónimas en cuyo capital participa el contribuyente, pueden acogerse al régimen transitorio y opcional sobre rentas acumuladas.

Por otra parte, la Ley N° 20.780,³ dispone que no podrá someterse a este régimen, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y la depreciación acelerada establecida en el N° 5 del artículo 31 de la LIR, la que sólo se grava con los impuestos finales cuando no existen utilidades tributables acumuladas en el FUT⁴. Tampoco podrá someterse a este régimen la diferencia que resulte entre la depreciación normal y la acelerada establecida en el N°5 bis del artículo 31 de la LIR, ya que esta última se encuentra vinculada expresamente por la ley con el ya señalado N°5 del mismo artículo 31 de la LIR.

Por último, todas las reinversiones recibidas durante 2015 y 2016, y las efectuadas en la adquisición de acciones de pago previamente a dichos años, tampoco formarán parte de la base imponible de este impuesto sustitutivo, toda vez que estas reinversiones no se encuentran actualmente contenidas en el FUT, sino que anotadas en forma separada en el mismo registro, pero sin formar parte de él.

d) Plazo para ejercer la opción.

El contribuyente del IDPC, puede ejercer la opción para someterse al régimen transitorio y opcional de tributación sobre una parte o el total de las utilidades tributables acumuladas en el FUT, siendo él, el único responsable del íntegro cumplimiento del gravamen sustitutivo.

La opción para someterse a dicho régimen, podrá ejercerse durante el año comercial 2016, respecto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015, y hasta el 30 de abril del 2017, respecto de las utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, extinguiéndose indefectiblemente el derecho a optar una vez transcurrido dicho plazo.

La opción referida se ejercerá por medio de la presentación de una o varias declaraciones y pagos del impuesto sustitutivo por el contribuyente del IDPC, durante el año comercial 2016 y hasta el 30 de abril de 2017, a través del Formulario 50. De este modo, un mismo contribuyente podrá presentar una o más declaraciones durante el período respectivo. Además, una vez ejercida la opción, ésta resulta irrevocable.

D) Tasa de impuesto sustitutivo.

Según se ha señalado, el impuesto sustitutivo (IS) de los impuestos finales presenta dos tasas alternativas, una tasa general fija de 32%, y una tasa especial variable, aplicable sólo en los casos que la Ley contempla y determinada en función de los parámetros que la norma establece.

D.1) Tasa general fija de 32%.

El impuesto sustitutivo que contempla la Ley, se aplicará como regla general con una tasa fija de 32%, la que afectará la base imponible determinada según lo indicado en la letra E) siguiente.

La aplicación de la tasa fija de 32%, a diferencia de la tasa especial variable, no impone ningún requisito adicional a los ya analizados en la letra C) anterior, y tampoco implica formular distinciones sobre la calidad del contribuyente de Primera Categoría, o de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, pudiendo éstos últimos ser personas naturales o personas jurídicas, o bien estar afectos al IDPC, IGC o IA.

D.2) Tasa especial variable.

³ Letra c) del número 1 del número 11 del numeral I.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁴ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, se encuentran contenidas en la Circular N° 65 de 2001.

a) Empresas, comunidades y sociedades que pueden aplicarla.

De conformidad con lo previsto en la letra e) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley, la aplicación de la tasa especial variable, a diferencia de la tasa fija, está reservada exclusivamente para empresas, comunidades y sociedades que desde el 1° de diciembre de 2015 y hasta la fecha en que se ejerza la opción, a lo menos, estén conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del IGC.

De esta forma, pueden aplicar la tasa variable los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las comunidades, sociedades de personas y sociedades anónimas, cuyos propietarios, comuneros, socios y accionistas, sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile durante el período señalado.

Para efectos de lo señalado en los párrafos anteriores, en caso de haberse producido el retiro de un tipo de socio o accionista que hace incompatible la aplicación de esta tasa variable, dicha modificación se tomará en consideración únicamente si se verificó – antes del 1° de diciembre de 2015, sin perjuicio de la obligación de dar el correspondiente aviso a este Servicio mediante la presentación del formulario respectivo⁵. Por ejemplo, en caso que un socio persona jurídica haya salido con anterioridad al 1° de diciembre de 2015 de la propiedad de la sociedad que desea acogerse al pago del IS aplicando la tasa variable, y tal hecho no se hubiere informado oportunamente al Servicio, tal contribuyente podrá igualmente aplicar dicha tasa variable, siempre que se acredite la salida del socio persona jurídica y que ésta se produjo antes de la fecha ya señalada, todo lo anterior, sin perjuicio de la obligación de dar aviso a este Servicio de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 68 del Código Tributario.

Con todo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero de la letra e) del artículo en comento, no podrá aplicarse la tasa variable mencionada, cuando se hubieren cedido, a título gratuito u oneroso, una parte o el total de los derechos, cuotas o acciones del contribuyente de IDPC que pagará el impuesto sustitutivo, a contar del 1° de diciembre de 2015, caso en el cual sólo podrán aplicar la tasa general del 32%.

b) Cálculo de la tasa especial variable.

La Ley dispone que el impuesto se aplicará en estos casos, 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 del 2015 o 2016, según corresponda, de las tasas marginales más altas del IGC que les haya afectado en los últimos 3 años tributarios respectivamente.

Para estos efectos, si el contribuyente decide acoger al pago del impuesto sustitutivo, el saldo de FUT acumulado al 31 de diciembre del 2015, las tasas marginales más altas de IGC que debe considerar, son las tasas de los años tributarios 2015, 2014 y 2013 y en el caso que el FUT que decide acoger sea el acumulado al 31 de diciembre del 2016, las tasas de IGC que se deben incluir en la determinación de la tasa variable, son las de los años tributarios 2016, 2015 y 2014.

Dicha tasa marginal corresponde a la más alta que haya afectado al propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en su declaración anual de impuesto a la renta en cada uno de los últimos 3 años tributarios, contados hacia atrás desde el 31 de diciembre de 2015 ó 2016, sea que las rentas o cantidades declaradas provengan de la empresa o sociedad, o bien, se trate de otras sumas afectadas con impuesto, como por ejemplo, sueldos, honorarios, rentas de capitales mobiliarios, etc.

Ahora bien, para la aplicación de esta tasa especial variable, es necesario que se pueda determinar una tasa distinta de cero. En caso que la tasa determinada sea igual a cero, no podrá aplicarse la tasa especial variable, sino que sólo se aplicará la tasa general de 32%.

De esta manera, si el propietario, o uno o más de los comuneros, socios o accionistas, no se afectaron con el IGC o quedaron exentos del referido tributo en uno o más de los períodos señalados, la referida tasa promedio se calculará considerando sólo aquellos períodos en que el propietario, comunero, socio o accionista se haya afectado con alguna tasa.

⁵ Mediante Formulario N° 3239, "Formulario de Modificación Actualización de la Información", según lo dispuesto mediante Resolución Exenta N°55 del 30 de septiembre del 2003, de este Servicio.

Si en los últimos 3 años tributarios, el propietario, o todos los socios, comuneros o accionistas no estuvieron afectos al IGC, al no existir tasas del referido tributo, no procederá el ejercicio de esta opción, sino que sólo podrá aplicarse la tasa general de 32%.

b.1) Tasa promedio simple:

Para el cálculo de la tasa especial variable, tratándose de empresas que sean de propiedad en un 100% de una persona natural con domicilio o residencia en Chile, como ocurre con el empresario individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, o en una sociedad por acciones que cuente con un único accionista, la tasa se calculará en base a un promedio simple de las tasas marginales más altas de IGC que le hayan afectado al empresario, propietario o accionista respectivamente, durante los últimos 3 años tributarios, o en los períodos que corresponda.

El promedio simple indicado, será aplicable asimismo a la comunidad o sociedad respectiva, cuando las cuotas de los comuneros en la cosa común sean iguales, o cuando el porcentaje de participación en el capital que cada socio o accionista mantenga en la sociedad sean también iguales.

La tasa promedio simple de las tasas marginales más altas de la escala del IGC que afectaron al empresario, propietario, comuneros, socios o accionistas respectivos en los últimos 3 años tributarios, se determinará de la siguiente manera, expresando dicha alícuota en cifras enteras, cuando la tasa resultante sea superior a “1”⁶, eliminando los decimales inferiores a cinco y elevando al entero superior los decimales iguales o superiores a cinco:

i) Se determinará la o las tasas marginales más altas del IGC que afectaron a cada empresario, propietario, comunero, socio o accionista en los últimos 3 años tributarios. Se hace presente que sólo deberán considerarse en el promedio, aquellos ejercicios en que los contribuyentes se hubieren encontrado afectos al IGC y exista alguna tasa marginal aplicada, no así cuando éstos se hayan encontrado exentos o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del referido tributo, y por tanto, no ha habido aplicación de alguna tasa marginal.

ii) Se calculará el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que afectaron a cada empresario, propietario, comunero, socio o accionista en los períodos comprendidos.

iii) Determinado el promedio simple anterior por cada uno de los comuneros, socios o accionistas, se calculará el promedio simple (atendido que todos presentan igual participación) del total de ellos, para lo cual se sumarán las tasas promedio simples de cada uno de éstos, y se dividirá por el total de los comuneros, socios o accionistas, aun cuando en cada uno de los años tributarios referidos se hubieren encontrado exentos, o liberados de la obligación de presentar la declaración anual del IGC, considerándose en tal caso que su tasa promedio es 0%. En todo caso, se reitera que para la aplicación de esta tasa especial variable, es necesario que se pueda determinar una tasa distinta de cero, y por ello, se requiere que a lo menos uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas presente una tasa promedio superior a cero. En caso que la tasa determinada para todos los propietarios, comuneros, socios o accionistas sea igual a cero, no podrá aplicarse la tasa especial variable, sino que sólo se aplicará la tasa general de 32%.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

(i) Empresario, propietarios o accionistas con una participación del 100%.

Tasas marginales más altas			
Año tributario	Empresario, propietario o accionista (caso 1)	Empresario, propietario o accionista (caso 2)	Empresario, propietario o accionista (caso 3)
2013	10%	0%	0%
2014	23%	23%	0%
2015	40%	40%	30,4%
Total	73% / 3	63% / 2	30,4% / 1
Tasa especial variable	24%	32%	30%

⁶ Si el resultado del promedio fuere superior a 0 e inferior a 1, se usará la cifra fraccionada resultante, sin aproximar al entero superior o inferior.

(ii) Comuneros, socios o accionistas con iguales participaciones:

Año tributario	Comuneros, socios o accionistas (caso 1)		Comuneros, socios o accionistas (caso 2)	
	Socio A (50%)	Socio B (50%)	Socio A (50%)	Socio B (50%)
2013	0%	10%	0%	15%
2014	23%	13,5%	0%	23%
2015	30,4%	23%	30,4%	0%
Total	53,4% / 2	46,5% / 3	30,4% / 1	38% / 2
Promedio simple	27%	16%	30%	19%
Total	43% / 2		49% / 2	
Tasa especial variable	22%		25%	

Año tributario	Comuneros, socios o accionistas (caso 3)		Comuneros, socios o accionistas (caso 4)	
	Socio A (50%)	Socio B (50%)	Socio A (50%)	Socio B (50%)
2013	0%	10%	0%	0%
2014	0%	13,5%	0%	0%
2015	0%	23%	0%	0%
Total	0%	46,5% / 3	0%	0%
Promedio simple	0%	16%	0%	0%
Total	16% / 2		No aplica	
Tasa especial variable	8%		No aplica	

En todos los ejemplos señalados puede aplicarse la tasa especial variable que resulte, salvo en la situación planteada en el caso N° 4, ya que en tal caso no ha sido posible determinar una tasa aplicable, puesto que ninguno de los socios se afectó con IGC durante los años tributarios 2013, 2014 y 2015. Por tanto, en dicha situación se deberá aplicar la tasa general de 32%.

b.2) Tasa promedio ponderada por la participación que se mantenga en la empresa al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016:

Las comunidades y sociedades, conformadas por comuneros, socios o accionistas con diferentes participaciones en la comunidad o sociedad respectiva, la tasa especial variable será equivalente al promedio de las tasas marginales más altas del IGC que haya afectado a cada uno de los comuneros, socios o accionistas en los últimos 3 años tributarios, ponderado por el porcentaje de la participación en el capital que cada comunero, socio o accionista mantenga en la empresa o sociedad al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según corresponda.

Tratándose de comunidades, se considerará la participación que mantengan a la fecha señalada en la comunidad, de acuerdo al porcentaje que representa la cuota de cada comunero en la cosa común. Las sociedades de personas, deberán considerar el porcentaje que representan los derechos sociales del socio respectivo en el total de ellos. En las sociedades anónimas, el porcentaje de participación que cada accionista mantenga en la sociedad, se calculará de acuerdo al porcentaje que representen las acciones suscritas y pagadas por cada accionista, sobre el total de ellas, según el registro de accionistas. Sin embargo, se considerará el total de las acciones suscritas de cada accionista, sobre el total de ellas, cuando se hubiere estipulado en los estatutos que las acciones no pagadas otorgan igualmente derecho a dividendos. En todos los casos señalados, se atenderá a la participación que se mantenga en la empresa, comunidad o sociedad al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, según sea el caso.

En atención a lo anteriormente indicado, para establecer la tasa especial variable deberán efectuarse las siguientes operaciones:

i) Se determinará la o las tasas marginales más altas del IGC que afectaron a cada comunero, socio o accionista en los últimos 3 años tributarios, en los mismos términos señalados en la letra b.1) anterior.

ii) Se calculará el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que afectaron a cada comunero, socio o accionista en los períodos señalados, en la misma forma establecida en la letra b.1) anterior.

iii) Determinado el promedio simple anterior por cada uno de los comuneros, socios o accionistas, éste se ponderará por el porcentaje de participación de cada uno de ellos en la comunidad o sociedad respectiva. Para este efecto, se multiplicará la tasa promedio simple de cada uno de los comuneros, socios o accionistas, por su porcentaje de participación en la comunidad o sociedad respectiva. El resultado de esta operación, por cada socio o accionista se sumará dando como producto la tasa a aplicar en cifras enteras.

Ejemplo:

Año tributario	Socio A (20%)	Socio B (30%)	Socio C (50%)
2013	0%	0%	25%
2014	13,5%	0%	23%
2015	23%	30,4%	40%
Total	36,5% / 2	30,4% / 1	88% / 3
Promedio simple	18%	30%	29%
Cálculo	[(18% x 20%) + (30% x 30%) + (29% x 50%)]		
Promedio ponderado	3,6% + 9% + 14,5% = 27%		

E) Base imponible del impuesto sustitutivo de los impuestos finales y crédito por impuesto de primera categoría.

El régimen de tributación transitorio y opcional, establece que se podrá gravar con el impuesto sustitutivo el total o una parte de las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT, que no hayan sido retiradas o distribuidas al término de los años comerciales 2015 y/o 2016, según corresponda y que el contribuyente del IDPC opte por someter a tributación bajo el sistema transitorio y opcional.

De esta manera, el saldo de FUT determinado al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, constituye la suma potencial máxima que puede acogerse al régimen de tributación transitorio y opcional.

A diferencia de lo establecido en el N°1 del N°11 del numeral I del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780, la nueva norma aplicable durante el año comercial 2016 y hasta el 30 de abril de 2017, no establece ningún tipo de limitación o rebaja al monto de FUT que se puede acoger al pago del impuesto único sustitutivo⁷.

Para determinar el monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio, el contribuyente deberá solamente determinar el saldo FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, según corresponda.

Para efectos de calcular dicho saldo de las utilidades acumuladas en el registro FUT del contribuyente de IDPC, pendientes de tributación con IGC o IA, deberá aplicarse el procedimiento que establece el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre del 2016.

De acuerdo a lo ya señalado, las utilidades tributables acumuladas en el registro FUT del contribuyente de IDPC pueden ser aquellas utilidades propias generadas en el desarrollo de su giro afecto a dicho tributo, sea que se compongan por remanentes de utilidades tributables de ejercicios anteriores, de la renta líquida imponible de Primera Categoría generada los años comerciales 2015 o 2016, de rentas exentas de dicho impuesto pero afectas a IGC o IA, o bien han sido generadas

⁷ El impuesto sustitutivo del FUT regulado para el año 2015, por el numeral 11 del número 1 del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establecía ciertas deducciones al FUT para determinar la base imponible de este impuesto: el promedio de retiros, remesas o distribuciones de los últimos 3 años, y las reinversiones recibidas durante el año comercial 2014.

por empresas o sociedades en las cuales es comunero, socio o accionista el contribuyente, y que ha percibido en tal calidad.

Los contribuyentes podrán optar por acoger el total, o una parte, del monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio.

Se hace presente que para determinar el monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio, no debe considerarse el IDPC correspondiente a la RLI del año tributario 2016 o 2017, según corresponda, suma que una vez pagada y atendido su carácter de gasto rechazado no afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR, debe rebajarse de las utilidades tributables acumuladas en el FUT pendientes de tributación, puesto que no es una cantidad susceptible de retiro, remesa o distribución.

La base imponible del impuesto sustitutivo estará constituida por el total, o la parte del FUT susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio, que efectivamente el contribuyente acoja a dicho régimen, incrementada previamente en una cantidad equivalente al crédito por IDPC que corresponda sobre las utilidades que efectivamente se acogen al régimen, conforme a lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la LIR.

Para estos efectos, se determinará las utilidades acumuladas en el FUT que se acogerán al régimen opcional, así como el crédito por IDPC que corresponda sobre dichas utilidades, sumas que incrementarán la base imponible en la forma señalada en los artículos referidos, aplicando el orden de imputación que establece la letra d), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, es decir, podrán acogerse en primer término aquellas utilidades más antiguas acumuladas en el FUT, con derecho o no al crédito por IDPC sobre ellas, según sea el caso, y luego aquellas utilidades acumuladas más nuevas.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Concepto	Monto utilidad neta	Crédito por IDPC (21%)	Incremento por crédito IDPC	
Monto máximo susceptible de acogerse al régimen opcional y transitorio (saldo de FUT) al 31.12.2015	\$ 60.000.000	\$ 15.949.380	\$ 15.949.380	(+)
Suma que efectivamente se acoge	\$ 40.000.000	\$ 10.632.920	\$ 10.362.920	(-)
Saldo de FUT pendiente de tributación al 31.12.2015	\$ 20.000.000	\$ 5.316.460	\$ 5.316.460	(=)

Las sumas que en definitiva se acogerán al pago del impuesto sustitutivo, se deberán reajustar por la variación del IPC entre el mes de noviembre de 2015 o noviembre 2016 y el mes anterior a aquél en que se efectúe la declaración y pago del referido impuesto, según corresponda.

Determinación de la Base Imponible:

Concepto	Monto	
Suma acogida al régimen opcional y transitorio reajustada (supuesto 5%) (\$40.000.000 x 1,05)	\$ 42.000.000	(+)
Incremento por crédito por IDPC reajustado (supuesto 5%) (\$10.632.920 x 1,05)	\$ 11.164.566	(+)
Base Imponible afecta al impuesto sustitutivo reajustada	\$ 53.164.566	(=)

Las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o a los contribuyentes de IGC o IA, según corresponda, y deberán deducirse del registro FUT a que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A), del artículo 14⁸ de la LIR, y, paralelamente anotarse en forma separada⁹, en calidad de ingresos no

⁸ En su texto vigente durante los años comerciales 2015 y 2016, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

constitutivos de renta, en el Registro de Utilidades No Tributables (FUNT) que establece la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, ambas referencias de acuerdo a la norma vigente a contar del 1° de enero de 2015.

Respecto de la parte de las utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 o 2016, no acogidas al pago del referido impuesto sustitutivo, éstas se sujetarán a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015, en concordancia con lo establecido en el N°11, del numeral I. del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, para efectos de la imputación de retiros, remesas o distribuciones. Las instrucciones sobre la materia fueron impartidas a través de la Circular N°10 de 30 de enero del 2015 emitida por este Servicio, en la cual se estableció el tratamiento en relación a las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 al referido artículo 14 de la LIR.

Atendido el carácter de impuesto sustitutivo de los impuestos finales, la Ley establece que podrá deducirse como crédito contra el impuesto que resulte de la aplicación de la tasa general de 32% o la tasa especial variable, según corresponda, sobre la base imponible que en definitiva se determine, una suma equivalente al crédito por IDPC que afectó a las utilidades tributables que formarán parte de la base imponible del impuesto analizado, en la forma y términos que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.

Dicho crédito, también se imputará reajustado por la variación del IPC entre el mes de noviembre de 2015 o 2016, según corresponda, y el mes anterior a aquél en que se efectúe la declaración y pago del referido impuesto.

Tratándose de contribuyentes que hayan optado por aplicar la tasa especial variable, en ningún caso dará derecho a devolución el eventual excedente de dicho crédito que se determine en la aplicación del impuesto sustitutivo. Dicho excedente de crédito tampoco podrá imputarse a ningún otro impuesto, o en ejercicios futuros, extinguiéndose el derecho a su imputación.

Para la determinación del crédito por IDPC referido, según se ha señalado, se aplicará el orden de imputación establecido en la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero del 2015, considerándose las utilidades más antiguas acumuladas en el FUT.

F) Crédito por impuestos pagados en el exterior.

En relación al crédito contra impuestos finales a que se refiere el N° 4, de la letra A, del artículo 41 A de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014, y su texto modificado por la Ley N° 20.780 en los N°s 7 y 8 del artículo segundo de las normas transitorias, vigente al 31 de diciembre de 2016, en ningún caso procederá su deducción del impuesto sustitutivo que se trata en la presente Circular, atendido que el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899 no contempla esta posibilidad.

G) Efectos de la declaración y pago del impuesto sustitutivo.

a) Con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, ya sea con la tasa general de 32% o la tasa especial variable, según proceda, efectuado durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, se entenderá que aquella parte de las utilidades tributables registradas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, han cumplido totalmente su tributación con el impuesto a la renta, ya sea el IGC o IA, según corresponda. En la declaración de renta correspondiente a los años tributarios 2017 o 2018, según corresponda, se solicitará a las empresas informar el monto final de las utilidades que se acogieron a éste régimen voluntario.

b) Las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo, no se considerarán retiradas, distribuidas o remesadas a él o a los contribuyentes de IGC o IA, según corresponda.

Por lo mismo, tales rentas no deberán formar parte de la renta bruta del artículo 54 N° 1 de la LIR de ser aplicable el IGC o de la base imponible del IA, indicada en el artículo 62 de la LIR, ello sin perjuicio

⁹ El registro debe efectuarse en el FUNT en forma separada de las otras cantidades incluidas en él, atendido que tiene un tratamiento especial para su imputación o salida del registro.

de que como la propia Ley lo establece, se trata de un impuesto que sustituye la tributación que hubiese correspondido aplicar conforme a los tributos señalados.

c) Las utilidades tributables que conformaron la base imponible del impuesto sustitutivo deberán deducirse del registro FUT a que se refiere la letra a), del N° 3, de la letra A) del artículo 14¹⁰ de la LIR, y, paralelamente, anotarse en calidad de ingresos no constitutivos de renta en el registro FUNT que establece la letra b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, ambas referencias a la norma vigente a contar del 1° de enero del 2015.

Las utilidades deberán ser rebajadas del FUT y anotadas en el FUNT, en forma separada de las otras cantidades incluidas en dicho registro¹¹, con la fecha correspondiente al día en que se efectúe la declaración y pago del impuesto sustitutivo, cantidad que se registrará al término del ejercicio, a su valor reajustado por la variación que haya experimentado el IPC entre el último día del mes anterior al del pago del impuesto y el último día del mes de noviembre de los años comerciales 2016 o 2017, según sea el caso.

d) El posterior retiro, distribución o remesa de las rentas anotadas en el FUNT que ya hubieren pagado durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017 el impuesto sustitutivo, no se afectará con impuesto alguno y tampoco se incorporarán en la base imponible de la declaración anual de impuestos a la renta del propietario, comunero, socio o accionista respectivo. Estas utilidades podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier momento, con posterioridad a la referida declaración y pago, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR que se encuentren vigentes a la fecha en que se efectúe el retiro, distribución o remesa.^{12 13}

Además, la Ley N° 20.899¹⁴ expresamente estableció 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 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, de manera que ha sido derogada tácitamente y con efecto retroactivo, la regla establecida en la parte final de la letra g) del N°1 del número 11 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, que establecía la obligación de aplicar las reglas de imputación de la LIR vigentes a esa fecha.

Esta nueva regla de no considerar el orden de imputación de la LIR, se aplica también a aquellos contribuyentes que hayan pagado el impuesto sustitutivo vigente durante el año comercial 2015, conforme a la norma citada en el párrafo anterior, y posteriormente hayan efectuado durante el mismo año comercial 2015, retiros, remesas o distribuciones con cargo a las sumas que ya fueron afectadas por el referido impuesto sustitutivo.

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 N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Cuando los contribuyentes de IGC o de IA así lo soliciten, el contribuyente de IDPC cuyas rentas tributables se hayan sometido a la tributación con el impuesto sustitutivo, deberá certificar que los retiros, distribuciones o remesas que efectúen con cargo a las utilidades que se hayan afectado con el

¹⁰ En su texto vigente durante los años comerciales 2015 y 2016, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780

¹¹ Deben anotarse en forma separada de las otras cantidades incluidas en dicho registro atendido que tienen una regla especial de imputación o salida de dicho registro.

¹² . Esta situación se diferencia de lo establecido en la Ley N° 20.780 para esta misma circunstancia, ya que en la letra e) del N°1 del N°11 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la mencionada ley, se indicaba que para el retiro, remesa o distribución de las utilidades acogidas al pago del impuesto sustitutivo se debían aplicar el orden de imputación establecido en el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹³ Dicho tratamiento a los retiros, remesas o distribuciones, regirá incluso cuando entren en vigencia los nuevos regímenes generales.

¹⁴ Inciso final del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899

mencionado impuesto, han sido gravadas con los tributos personales mediante la aplicación del régimen de impuesto sustitutivo.

e) Si las cantidades que fueron afectadas con el impuesto sustitutivo fueren retiradas o distribuidas a un contribuyente de Primera Categoría que tribute con contabilidad completa, éste también deberá incluirlas en su FUNT en una columna separada, manteniéndose la posibilidad de que sean retiradas en cualquier momento sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR vigente a la fecha del retiro, distribución o remesa, y así sucesivamente hasta ser finalmente retiradas, remesadas o distribuidas a un contribuyente de impuesto global complementario o adicional.

H) Carácter del impuesto sustitutivo.

El impuesto sustitutivo analizado, sea que se aplique con la tasa de 32%, o con la tasa especial variable, no podrá deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC de los años comerciales 2016 o 2017, según corresponda, de acuerdo a lo que la Ley establece de manera expresa. Por lo mismo, de haber disminuido la renta líquida imponible declarada, deberá agregarse, debidamente reajustado conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 33 de la LIR.

Sin embargo, el impuesto sustitutivo no se afectará con la tributación dispuesta en el artículo 21 de la LIR, considerándose en todo caso como una partida de aquellas señaladas en el inciso 2° de dicho artículo, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016. Esta partida obedece a un desembolso efectivamente realizado al momento del pago del impuesto, es decir, la diferencia del impuesto pagado que resulta de aplicar la tasa del 31% o la tasa variable que corresponda sobre la base imponible acogida a esta opción, descontando el crédito por IDPC respectivo.

Atendido su carácter de gasto rechazado no afecto a la tributación del artículo 21 de la LIR, dicho desembolso deberá rebajarse de las utilidades tributables que se incorporan al FUNT¹⁵, una vez declarado y pagado el impuesto, puesto que las utilidades no tributables susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas con posterioridad, corresponden a su valor neto una vez rebajado el pago del impuesto sustitutivo en comento. Para estos efectos, el impuesto deberá reajustarse por la variación que haya experimentado el IPC entre el último día del mes anterior al de su pago y el último día del mes de noviembre de los años comerciales 2016 o 2017, según corresponda.

Finalmente, considerando que solo el impuesto neto pagado (impuesto según tasa menos el crédito por IDPC) representará el desembolso de dinero realizado por la empresa, únicamente tal cantidad constituirá el gasto rechazado no afecto a las disposiciones del artículo 21 de la LIR. Por lo tanto, solamente corresponderá deducir el valor de dicho desembolso del registro FUNT en los términos señalados precedentemente.

I) Otras consideraciones.

A diferencia de lo establecido en la Ley N° 20.780, la Ley N° 20.899 no contempla tributación alguna con los impuestos finales, a los retiros efectuados que se destinen a reinversión desde el contribuyente de primera categoría que se hubiere acogido al pago del impuesto sustitutivo, así como tampoco contempla el pago de un impuesto sustitutivo aplicado sobre los saldos de retiros en exceso que se mantengan pendientes de tributación.

i) Situación tributaria de los retiros efectuados desde el FUT destinados a reinversión cuando el contribuyente de primera categoría se hubiere acogido al pago del impuesto sustitutivo sobre el FUT.

Según la Ley N° 20.780¹⁶, los retiros del FUT¹⁷ que efectuaran los socios desde la empresa durante el año comercial 2015 y destinaran a las inversiones a que se refiere el número 2, de la letra A), del

¹⁵ El registro FUNT, a contar del 1 de enero de 2017, formará parte del registro REX, de conformidad con lo dispuesto en el inciso penúltimo de la letra b), del N°1, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780.

¹⁶ Letra i) del N°1 del número 11 del numeral I del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

artículo 14 de la LIR vigente a contar del 1° de enero de 2015, se debían afectar con los impuestos global complementario o adicional hasta por una cantidad equivalente al 50% de las rentas afectadas con el impuesto sustitutivo, siempre que no fueran imputadas a las cantidades referidas en el inciso primero de la letra b), del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR vigente a contar del 1° de enero de 2015.

Sin embargo, la Ley N° 20.899 no contempla dicha tributación¹⁸, por lo cual, durante los años comerciales 2015 y 2016 se aplica plenamente la regla vigente en el N° 2° del artículo 14 de la LIR¹⁹ para las reinversiones, según la cual, los retiros de utilidades tributables efectuados a partir del 1° de enero de 2015 o 2016, según corresponda que sean destinados a reinversiones, no se afectarán con los impuestos finales, suspendiéndose su tributación hasta que se produzca una devolución de capital al inversionista respectivo o una enajenación de acciones o derechos sociales, o el término de giro de la empresa, según sea el caso.

Durante el año comercial 2017, tampoco se aplica lo recién señalado, toda vez que el artículo 14 de la LIR vigente a partir del 1° de enero de 2017, no contempla el mecanismo de la reinversión como una forma de suspender la tributación con los impuestos finales. De este modo, cualquier retiro de utilidades tributables efectuado a partir del 1° de enero de 2017, quedará gravado de acuerdo a las reglas generales establecidas en el artículo 14 de la LIR vigente a partir de esa fecha.

ii) Situación del impuesto único y sustitutivo de 32% sobre retiros en exceso que se mantenían al 31 de diciembre de 2014.

La Ley N° 20.780 contemplaba un mecanismo opcional y transitorio de tributación sobre los retiros en exceso que se mantenían en la empresa al 31 de diciembre del 2014, y que se hubieren efectuado con anterioridad al 31 de diciembre de 2013, el cual operaba a través del pago de un impuesto único con tasa de 32%, sustitutivo del IGC o IA, que hubiere afectado al propietario, comunero o socio que efectuó dichos retiros, o a sus cesionarios, o bien, sustitutivo del impuesto único del 35% que establece el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, que afectaría a una sociedad anónima que se ha transformado desde una sociedad de personas que mantenía retiros en exceso pendientes de tributación.

La nueva Ley N° 20.899 no contempla este régimen opcional de tributación para los retiros en exceso que se encuentren pendientes de tributación al 31 de diciembre de los años 2015 ó 2016.

J) Ejemplo.

En **ANEXO N° 1**, se adjuntan ejemplos sobre la materia analizada, respecto de una sociedad de personas y de una sociedad anónima.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/LGS
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

¹⁷ Esto es, retiro de sumas que no habían sido afectadas con el impuesto sustitutivo.

¹⁸ La letra d) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, indica expresamente que no se aplica la regla contenida en la letra i) del número 1.-, del número 11, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

¹⁹ En su texto determinado por el N°1 del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780

CASO 1: SOCIEDAD DE PERSONAS

ANEXO N° 1: Caso de aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT acumulado

I.- ANTECEDENTES: Al 31 de diciembre de 2015, una sociedad de personas que inició actividades en el año comercial 2010, registra la siguiente información:

1.- Saldo de FUT al 31.12.2015.

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

2.- Saldo de FUNT al 31.12.2015.

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

3.- Contribuyente acogerá el 60% de FUT neto susceptible de acogerse al sistema opcional y transitorio.

La opción se ejercerá en el mes de junio de 2016 (IPC 3%)

4.- Alternativa 1: La sociedad no puede aplicar la tasa variable, por lo que aplica la tasa general de 32%.

Alternativa 2: La sociedad cumple los requisitos para aplicar la tasa especial variable, de acuerdo a los siguientes antecedentes:

Año tributario	Socio	Tasa marginal más alta de IGC
2013	A	0%
	B	15%
	C	37%
2014	A	10%
	B	25%
	C	40%
2015	A	0%
	B	23%
	C	35,5%

Los socios presentan la siguiente participación al 31.12.2015

Socio A: **20%**

Socio B: **35%**

Socio C: **45%**

II.- DESARROLLO : Alternativa 1, aplicación de la tasa fija de 32%

1.- Determinación del monto máximo susceptible de acogerse:

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

2.- Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$49.875.000 x 60%: \$29.925.000

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

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

4.- Cálculo del impuesto sustitutivo:

Base imponible:

Monto de saldo de FUT que se acogerá \$29.925.000 x 1,03	30.822.750
Incremento por crédito por IDPC \$7.954.723 x 1,03	8.193.365
Base imponible afecta al impuesto sustitutivo.....	39.016.115
Impuesto tasa 32% sobre \$39.016.115.-	12.485.157
Crédito por IDPC	-8.193.365
Impuesto a declarar y pagar en junio 2016 (F-50)	4.291.792

5.- Determinación del registro FUT y FUNT al 31.12.2016

Supuestos:

- i) IPC anual 2016: 5,5%
- ii) IPC de enero a junio 2016: 3%
- iii) IPC de abril a diciembre de 2016: 3,5%
- iv) IPC de junio a diciembre de 2016: 2,5%
- v) Pago del IDPC: Con PPM.
- vi) Retiros efectuados en julio 2016, reajustados: \$28.000.000

5.1.- Determinación de FUT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014	Utilidades netas propias 2015	IDPC Utilidad sin crédito	Crédito IDPC	Incremento IDPC
		Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)			
Saldo al 31.12.2015	55.500.000	30.500.000	19.375.000	5.625.000	13.732.560	13.732.560
Reajuste anual (5,5%)	3.052.500	1.677.500	1.065.625	309.375	755.291	755.291
Remanente reajustado	58.552.500	32.177.500	20.440.625	5.934.375	14.487.851	14.487.851
Pago del IDPC (\$5.625.000 x 1,035)	-5.821.875			-5.821.875		
Saldo al 31.12.2016	52.730.625	32.177.500	20.440.625	112.500	14.487.851	14.487.851
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo (\$30.822.750 x 1,025)	-31.593.319	-31.593.319			-8.398.199	-8.398.199
Saldo FUT	21.137.306	584.181	20.440.625	112.500	6.089.652	6.089.652

5.2.- Determinación de FUNT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

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

(*) Estas cantidades pueden ser retirada en cualquier momento, sin atender al orden de imputación a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

La parte del retiro que no pudo imputarse a las rentas afectas al impuestos sustitutivo, deberá someterse a las reglas generales de imputación, es decir, consumir en primer término las utilidades contenidas en el FUT y a continuación las utilidades contenidas en el registro FUNT al término del ejercicio. Para el caso del ejemplo, deberá incorporarse al remanente de FUT las rentas recibidas en el ejercicio, entre las cuales se encuentra la Renta Líquida imponible y a continuación imputarse los retiros del ejercicio, en este caso \$805.768 (\$28.000.000 - \$27.194.232)

III.- DESARROLLO : Alternativa 2, aplicación de la tasa especial variable

1.- Determinación del monto máximo susceptible de acogerse:

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

2.- Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$49.875.000 x 60%: \$29.925.000

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

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

4.- Cálculo del impuesto sustitutivo:

4.1.- Cálculo de la tasa variable:

Año tributario	Socio A	Socio B	Socio C
2013	0%	15%	37%
2014	10%	25%	40%
2015	0%	23%	35,5%
Total	10%/1	63%/3	112,5%/3
Promedio simple	10%	21%	38%
Porcentaje de participación	20%	35%	45%
Promedio ponderado	$(10\% \times 20\%) + (21\% \times 35\%) + (38\% \times 45\%) = 2\% + 7,35\% + 17,1\% = 26\%$		

Base imponible:

Monto de saldo de FUT que se acogerá \$29.925.000 x 1,03	30.822.750
Incremento por crédito por IDPC \$7.954.723 x 1,03	8.193.365
Base imponible afecta al impuesto sustitutivo.....	39.016.115
Impuesto tasa 26% sobre \$39.016.115.-	10.144.190
Crédito por IDPC	-8.193.365
Impuesto a declarar y pagar en junio 2016 (F-50)	1.950.825

5.- Determinación del registro FUT y FUNT al 31.12.2016

Supuestos:

- i) IPC anual 2016: 5,5%
- ii) IPC de enero a junio 2016: 3%
- iii) IPC de abril a diciembre de 2016: 3,5%
- iv) IPC de junio a diciembre de 2016: 2,5%
- v) Pago del IDPC: Con PPM.
- vi) Retiros efectuados en julio 2016, reajustados: \$28.000.000

5.1.- Determinación de FUT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014	Utilidades netas propias 2015	IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
		Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)	Utilidad sin crédito		
Saldo al 31.12.2015	55.500.000	30.500.000	19.375.000	5.625.000	13.732.560	13.732.560
Reajuste anual (5,5%)	3.052.500	1.677.500	1.065.625	309.375	755.291	755.291
Remanente reajustado	58.552.500	32.177.500	20.440.625	5.934.375	14.487.851	14.487.851
Pago del IDPC (\$5.625.000 x 1,035)	-5.821.875			-5.821.875		
Saldo al 31.12.2016	52.730.625	32.177.500	20.440.625	112.500	14.487.851	14.487.851
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo (\$30.822.750 x 1,025)	-31.593.319	-31.593.319			-8.398.199	-8.398.199
Saldo FUT	21.137.306	584.181	20.440.625	112.500	6.089.652	6.089.652

5.2.- Determinación de FUNT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Rentas exentas	Ingresos no renta	Rentas afectas al IDPC en carácter de único	Rentas afectas al impuesto sustitutivo
Saldo al 31.12.2015	8.300.000	0	8.300.000	0	
Reajuste anual (5,5%)	456.500	0	456.500	0	
Remanente reajustado	8.756.500	0	8.756.500	0	
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo	31.593.319				31.593.319
Pago de impuesto sustitutivo (\$1.950.825 x 1,025)	-1.999.596				-1.999.596
Subtotal FUNT	38.350.223		8.756.500	0	29.593.723
Retiros no imputados a FUT	-28.000.000		0		-28.000.000 (*)
Saldo FUNT	10.350.223	0	8.756.500	0	1.593.723

(*) Estas cantidades pueden ser retiradas en cualquier momento, sin atender al orden de imputación a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

CASO 2 SOCIEDAD ANÓNIMA

ANEXO N° 1: Caso de aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT acumulado

I.- **ANTECEDENTES:** Al 31 de diciembre de 2015, una sociedad anónima que inició actividades en el año comercial 2010, registra la siguiente información:

1.- Saldo de FUT al 31.12.2015.

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

2.- Saldo de FUNT al 31.12.2015.

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

3.- Contribuyente acogerá el 90% de FUT neto susceptible de acogerse al sistema opcional y transitorio.

La opción se ejercerá en el mes de junio de 2016

4.- **Alternativa 1:** La sociedad no puede aplicar la tasa variable, por lo que aplica la tasa general de 32%.

Alternativa 2: La sociedad cumple los requisitos para aplicar la tasa especial variable, de acuerdo a los siguientes antecedentes:

Año tributario	Accionista	Tasa marginal más alta de IGC
2013	A	0%
	B	15%
	C	37%
2014	A	10%
	B	25%
	C	40%
2015	A	0%
	B	23%
	C	35,5%

Los socios presentan la siguiente participación al 31.12.2015

Accionista A: **20%**

Accionista B: **35%**

Accionista C: **45%**

Supuestos:

i) IPC 2016, es equivalente a IPC 2015

ii) Pago del IDPC: Con PPM.

iii) Dividendos distribuidos en mayo 2016: \$28.000.000

iv) Dividendos distribuidos en Octubre 2016: \$20.000.000

II.- **DESARROLLO : Alternativa 1, aplicación de la tasa fija de 32%**

1.- **Determinación del monto máximo susceptible de acogerse:**

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)	IDPC Utilidad sin crédito	Crédito IDPC	Incremento IDPC
Saldo al 31.12.2015	55.500.000	30.500.000	19.375.000	5.625.000	13.732.560	13.732.560
Reajuste a mayo 2016 (1,2%)	666.000	366.000	232.500	67.500	164.791	164.791
Remanente reajustado a mayo 2016	56.166.000	30.866.000	19.607.500	5.692.500	13.897.351	13.897.351
Pago del IDPC (\$5.625.000 x 1,006)	-5.658.750			-5.658.750		
Remanente depurado Mayo 2016	50.507.250	30.866.000	19.607.500	33.750	13.897.351	13.897.351
Pago Dividendos N°1	-28.000.000	-28.000.000			-7.443.016	-7.443.016
Saldo a mayo 2016	22.507.250	2.866.000	19.607.500	33.750	6.454.335	6.454.335

(i)	Saldo de FUT del 31.12.2015 determinado al 31.05.2016.	22.507.250	(+)
(ii)	Impuesto de primera categoría AT. 2016	0	(-)
(iii)	Monto máximo susceptible de acogerse	22.507.250	(=)

2.- **Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$22.507.250 x 90%: \$20.256.525.-**

3.- **Imputación de las cantidades que se acogerán para determinar el crédito por IDPC:**

N°	Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)	IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
	Saldo al 31.12.2015 reajustado a mayo 2016	22.507.250	2.866.000	19.607.500	33.750	6.454.335	6.454.335
	Monto que se acogerá	-20.256.525	-2.866.000	-17.390.525		-5.810.698	-5.810.698

4.- **Cálculo del impuesto sustitutivo:**

Base imponible:

Monto de saldo de FUT que se acogerá \$20.256.525 x 1,002 (Reaj. May-Jun)	20.297.038
Incremento por crédito por IDPC \$5.810.698 x 1,002 (Reaj. May-Jun)	5.822.319
Base imponible afecta al impuesto sustitutivo.....	26.119.357
Impuesto tasa 32% sobre \$26.119.357.-	8.358.194
Crédito por IDPC	-5.822.319
Impuesto a declarar y pagar en junio 2016 (F-50).....	2.535.875

5.- Determinación del registro FUT y FUNT al 31.12.2016

5.1.- Determinación de FUT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)	IDPC Utilidad sin crédito	Crédito IDPC	Incremento IDPC
Saldo a mayo 2016	22.507.250	2.866.000	19.607.500	33.750	6.454.335	6.454.335
Reajuste mayo-octubre 2016 (2,3%)	517.667	65.918	450.973	776	148.450	148.450
Saldo a octubre 2016	23.024.917	2.931.918	20.058.473	34.526	6.602.785	6.602.785
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo (\$20.256.525 x 1,023)	-20.722.425	-2.931.918	-17.790.507	0	-5.944.344	-5.944.344
Subtotal N°1 octubre 2016 antes de dividendos N°2	2.302.492	0	2.267.966	34.526	658.441	658.441
Pago dividendo N°2, no imputado a rentas afectas a Impuesto sustitutivo (\$20.000.000 - \$18.133.297 = \$1.866.703)	-1.866.703	0	-1.866.703	0	-541.945	-541.945
Subtotal N°2 a octubre 2016	435.789	0	401.263	34.526	116.496	116.496
Reajuste octubre-diciembre 2016 (0,4%)	1.743	0	1.605	138	466	466
Saldo FUT al 31.12.2016	437.532	0	402.868	34.664	116.962	116.962

5.2.- Determinación de FUNT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Rentas exentas	Ingresos no renta	Rentas afectas al IDPC en carácter de único	Rentas afectas al impuesto sustitutivo
Sal do al 31.12.2015	8.300.000	0	8.300.000	0	
Reajuste a Octubre 2016 (3,5%)	290.500	0	290.500	0	
Remanente reajustado a Octubre 2016	8.590.500	0	8.590.500	0	
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo (\$20.256.525 x 1,023)	20.722.425				20.722.425
Pago de impuesto sustitutivo (\$2.535.875 x 1,021) (Reaj. Jun-Oct)	-2.589.128				-2.589.128
Saldo FUNT antes de dividendos a Octubre 2016	26.723.797	0	8.590.500	0	18.133.297
Pago dividendos N°2. (\$20.000.000)	-18.133.297				-18.133.297 (*)
Saldo FUNT a Octubre 2016	8.590.500	0	8.590.500	0	0
Reajuste Octubre a Diciembre 2016 (0,4%)	34.362	0	34.362	0	0
Saldo FUNT	8.624.862	0	8.624.862	0	0

(*) Estas cantidades pueden ser retiradas en cualquier momento, sin atender al orden de imputación a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

III.- **DESARROLLO : Alternativa 2, aplicación de la tasa especial variable**

1.- **Determinación del monto máximo susceptible de acogerse:**

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014	Utilidades netas propias 2015	IDPC Utilidad sin crédito	Crédito IDPC	Incremento IDPC
		Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)			
Saldo al 31.12.2015	55.500.000	30.500.000	19.375.000	5.625.000	13.732.560	13.732.560
Reajuste a mayo 2016 (1,2%)	666.000	366.000	232.500	67.500	164.791	164.791
Remanente reajustado a mayo 2016	56.166.000	30.866.000	19.607.500	5.692.500	13.897.351	13.897.351
Pago del IDPC (\$5.625.000 x 1,006)	-5.658.750			-5.658.750		
Remanente depurado Mayo 2016	50.507.250	30.866.000	19.607.500	33.750	13.897.351	13.897.351
Pago Dividendos N°1	-28.000.000	-28.000.000			-7.443.016	-7.443.016
Saldo a mayo 2016	22.507.250	2.866.000	19.607.500	33.750	6.454.335	6.454.335

(i)	Saldo de FUT del 31.12.2015 determinado al 31.05.2016.	22.507.250	(+)
(ii)	Impuesto de primera categoría AT. 2016	0	(-)
(iii)	Monto máximo susceptible de acogerse	22.507.250	(=)

2.- **Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$22.507.250 x 90%: \$20.256.525.-**

3.- **Imputación de las cantidades que se acogerán para determinar el crédito por IDPC:**

N°	Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014 Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Utilidades netas propias 2015 Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)	IDPC	Crédito IDPC	Incremento IDPC
	Saldo al 31.12.2015 reajustado a mayo 2016	22.507.250	2.866.000	19.607.500	33.750	6.454.335	6.454.335
	Monto que se acogerá	-20.256.525	-2.866.000	-17.390.525		-5.810.698	-5.810.698

4.- Cálculo del impuesto sustitutivo:

4.1.- Cálculo de la tasa variable:

Año tributario	Accionista A	Accionista B	Accionista C
2013	0%	15%	37%
2014	10%	25%	40%
2015	0%	23%	35,5%
Total	10%/1	63%/3	112,5%/3
Promedio simple	10%	21%	38%
Porcentaje de participación	20%	35%	45%
Promedio ponderado	(10% x 20%) + (21% x 35%) + (38% x 45%) = 2% + 7,35% + 17,1% = 26%		

Base imponible:

Monto de saldo de FUT que se acogerá \$20.256.525 x 1,002 (Reaj. May-Jun)	20.297.038
Incremento por crédito por IDPC \$5.810.698 x 1,002 (Reaj. May-Jun)	5.822.319
Base imponible afecta al impuesto sustitutivo.....	26.119.357
Impuesto tasa 26% sobre \$26.119.357.-	6.791.033
Crédito por IDPC	-5.822.319
Impuesto a declarar y pagar en junio 2016 (F-50).....	968.714

5.- Determinación del registro FUT y FUNT al 31.12.2016

5.1.- Determinación de FUT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Utilidades netas propias 2014	Utilidades netas propias 2015	IDPC Utilidad sin crédito	Crédito IDPC	Incremento IDPC
		Crédito IDPC tasa 21% (0,265822)	Crédito IDPC tasa 22,5% (0,290322)			
Saldo a mayo 2016	22.507.250	2.866.000	19.607.500	33.750	6.454.335	6.454.335
Reajuste mayo-octubre 2016 (2,3%)	517.667	65.918	450.973	776	148.450	148.450
Saldo a octubre 2016	23.024.917	2.931.918	20.058.473	34.526	6.602.785	6.602.785
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo (\$20.256.525 x 1,023)	-20.722.425	-2.931.918	-17.790.507	0	-5.944.344	-5.944.344
Subtotal N°1 octubre 2016 antes de dividendos N°2	2.302.492	0	2.267.966	34.526	658.441	658.441
Pago dividendo N°2, no imputado a rentas afectas a Impuesto sustitutivo (\$20.000.000 - \$19.733.368 = \$266.632)	-266.632	0	-266.632	0	-77.409	-77.409
Subtotal N°2 a octubre 2016	2.035.860	0	2.001.334	34.526	581.032	581.032
Reajuste octubre-diciembre 2016 (0,4%)	8.143	0	8.005	138	2.324	2.324
Saldo FUT al 31.12.2016	2.044.003	0	2.009.339	34.664	583.356	583.356

5.2.- Determinación de FUNT al 31.12.2016 (considerando los supuestos)

Detalle	Control	Rentas exentas	Ingresos no renta	Rentas afecta al IDPC en carácter de único	Rentas afectas al impuesto sustitutivo
Sal do al 31.12.2015	8.300.000	0	8.300.000	0	
Reajuste a Octubre 2016 (3,5%)	290.500	0	290.500	0	
Remanente reajustado a Octubre 2016	8.590.500	0	8.590.500	0	
FUT acogido a pago de impuesto sustitutivo (\$20.256.525 x 1,023)	20.722.425				20.722.425
Pago de impuesto sustitutivo (\$968.714 x 1,021) (Reaj. Jun-Oct)	-989.057				-989.057
Saldo FUNT antes de dividendos a Octubre 2016	28.323.868	0	8.590.500	0	19.733.368
Pago dividendos N°2. (\$20.000.000)	-19.733.368				-19.733.368 (*)
Saldo FUNT a Octubre 2016	8.590.500	0	8.590.500	0	0
Reajuste Octubre a Diciembre 2016 (0,4%)	34.362	0	34.362	0	0
Saldo FUNT	8.624.862	0	8.624.862	0	0

(*) Estas cantidades pueden ser retiradas en cualquier momento, sin atender al orden de imputación a que se refiere el artículo 14 de la LIR.