



Estimados lectores,

En esta septuagésima edición del Reporte Tributario, N°70 Abril/2016, seguiremos analizando aspectos relacionados con la reforma tributaria contenida en la Ley 20.780 y, al igual que en el número anterior, adicionaremos algunos alcances de la Ley 20.899 sobre simplificación, específicamente en lo relacionado con el impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el FUT.

La Ley 20.899 estableció un régimen transitorio y opcional que permite el pago de un impuesto sustitutivo del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional sobre las rentas acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2015 ó 2016, según corresponda, las cuales se encuentran pendientes de tributación con los impuestos finales. Este régimen es muy similar al que rigió durante el año comercial 2015, pero con importantes diferencias en lo que respecta a la determinación de la base imponible y la disposición de las rentas que se acogen a la opción para su posterior retiro, remesa o distribución.

Los invitamos a visitar [www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl), sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora  
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios  
CET Universidad de Chile.

## **REFORMA TRIBUTARIA – OPCIÓN DE ACOGERSE AL PAGO DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO DURANTE EL AÑO COMERCIAL 2016 Y HASTA ABRIL DE 2017.**

### **I. INTRODUCCIÓN.**



La Ley N° 20.780, del 29 de septiembre de 2014, también conocida como Reforma Tributaria, introdujo cambios sustanciales en el sistema tributario chileno, siendo el más relevante de ellos aquel que introduce en la Ley sobre Impuesto a la Renta dos regímenes generales de tributación a partir del 1° de enero de 2017, generándose entre otros aspectos el fin del Fondo de Utilidades Tributables. Además, con fecha 8 de febrero de 2016 se publicó la Ley N° 20.899, que incorporó modificaciones a diversos cuerpos legales orientadas a simplificar el sistema de tributación a la renta, entre otras materias.

En razón de lo anterior, se incorporaron normas que permiten a los contribuyentes optar por pagar un tributo sustitutivo de los impuestos global complementario o adicional, sobre las rentas acumuladas en las empresas, las que se encuentran pendientes de tributación final, con el objeto de que tales rentas ingresen al nuevo régimen en carácter de ingresos no constitutivos de renta y evitar así el control de las mismas en base a normas del régimen anterior, lo cual acarrearía mayores costos de cumplimiento para los contribuyentes y mayores costos de control para la administración tributaria.

Dicho impuesto sustitutivo estuvo vigente durante el año comercial 2015, el cual operó con algunas restricciones que limitaron que ciertos contribuyentes se acogieran al mismo. La Ley N° 20.899 estableció el régimen opcional del impuesto sustitutivo para los años tributarios 2016 y 2017, respecto de las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2015 y 2016, según corresponda, sin las limitaciones que rigieron durante el año comercial 2015, el cual estará vigente hasta el 30 de abril de 2017, con lo que se espera que una mayor cantidad de contribuyentes se acoja a la opción.

A través del presente reporte tributario se analiza el régimen del impuesto sustitutivo que estableció la Ley N° 20.899, a fin de continuar con la masificación del conocimiento de los temas tratados por la Reforma Tributaria y la Ley de simplificación entre estudiantes, académicos y profesionales del ámbito tributario.

### **II. RÉGIMEN OPCIONAL Y TRANSITORIO.**



A través de la Ley N° 20.899, sobre simplificación del sistema tributario, específicamente en el artículo primero de sus disposiciones transitorias, se estableció un régimen opcional y transitorio que contempla el pago de un

tributo sustitutivo de los impuestos Global Complementario o Adicional<sup>1</sup> para aquellos contribuyentes que se señala más adelante, respecto de las rentas que mantengan acumuladas y que se encuentren pendientes de tributación con los impuestos finales<sup>2</sup>.

Este régimen es muy similar al que estableció la Ley N° 20.780, del 29 de septiembre de 2014, también conocida como Reforma Tributaria, el cual rigió durante el año comercial 2015, pero tiene diferencias sustanciales que se desarrollarán en el presente reporte<sup>3</sup>.

Se trata de un régimen transitorio, puesto que el contribuyente podrá ejercer la opción de acogerse a él sólo durante el año comercial 2016, respecto de las rentas acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2015, y hasta el 30 de abril de 2017, respecto de las rentas acumuladas pendientes de tributación con los impuestos finales acumuladas al 31 de diciembre de 2016.

### III. CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ACOGERSE A LA OPCIÓN.



Los contribuyentes que pueden acogerse a la opción de pagar el Impuesto Sustitutivo sobre las rentas acumuladas en la empresa, que se encuentren pendientes de tributación con los impuestos finales, son aquellos del Impuesto de Primera Categoría<sup>4</sup> obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, en base a un balance general. En otras palabras, podrán ejercer la opción en comento aquellos contribuyentes obligados a llevar el registro Fondo de Utilidades Tributables<sup>5</sup> y que posean utilidades acumuladas pendientes de tributación con los impuestos finales al 31 de diciembre de 2015 ó 2016, según corresponda, y siempre que hayan iniciado sus actividades con anterioridad al 1° de diciembre de 2015.

En concordancia con lo antes dicho, no pueden acogerse a esta opción los contribuyentes del IDPC que determinan su base imponible en base a una presunción de renta, contabilidad simplificada o aquellos acogidos a los regímenes tributarios establecidos en los artículos 14 bis y 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>6</sup>.

### IV. BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO.



La base imponible del Impuesto Sustitutivo podrá estar compuesta por la totalidad o una parte de las rentas acumuladas que se encuentren

---

<sup>1</sup> En adelante IGC o IA, según corresponda.

<sup>2</sup> Instrucciones impartidas a través de Circular SII N° 17, del 13 de abril de 2016.

<sup>3</sup> En este reporte no se abordará de manera comparativa el régimen que rigió durante el año comercial 2015 versus en nuevo régimen, sino que principalmente se desarrollará este último.

<sup>4</sup> En adelante IDPC.

<sup>5</sup> En adelante FUT.

<sup>6</sup> Salvo el caso del régimen del artículo 14 bis, los demás regímenes no mantienen utilidades pendientes de tributación.

pendientes de tributación en el registro FUT al 31 de diciembre de 2015 ó 2016, más el respectivo incremento por IDPC<sup>7</sup>, según corresponda, sea que se trate de rentas generadas por la propia empresa o hayan sido percibidas de sociedades en las que participa el contribuyente que se acoge a la opción.

El único ajuste a efectuar al monto señalado en el párrafo anterior corresponderá a la rebaja del IDPC de la Renta Líquida Imponible del año tributario 2016 ó 2017, toda vez que se trata de una cantidad que no es susceptible de retiro, remesa o distribución.

Cabe recordar que el régimen opcional y transitorio que rigió durante el año comercial 2015 contemplaba algunas deducciones al momento de determinar la base imponible susceptible de acoger a la opción, a saber: promedio de retiros, remesas o distribuciones de los últimos tres años tributarios y las reinversiones recibidas durante el año comercial 2014, las cuales no rigen para el régimen vigente durante el año comercial 2016 y hasta el 30 de abril de 2017.

Finalmente, señalar que los montos que se acojan al pago del Impuesto Sustitutivo se deben reajustar por la variación del Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el mes de noviembre de 2015 o noviembre de 2016 y el mes anterior a aquel en que se efectúe la declaración y pago del señalado tributo, según corresponda.

## V. TASAS DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO.



Tal como también aplicó durante el año comercial 2015, para el Impuesto Sustitutivo en análisis se podrán utilizar dos tipos de tasas. La primera de ellas corresponde a la tasa general fija del 32%, mientras que la segunda corresponde a una tasa especial variable, la cual podrán aplicar sólo aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que se señalan más

adelante.

### ***Tasa General Fija del 32%.***

Corresponde a la tasa que aplica por regla general, sin establecerse ningún otro requisito distinto a los ya señalados hasta ahora para aquellos contribuyentes que quieran optar por acogerse al régimen en análisis.

Cabe precisar que aplicará también esta tasa del 32%, aún cuando el contribuyente cumpla con los requisitos para aplicar la tasa variable, en aquellos casos en que se hayan transferido a contar del 1° de diciembre de 2015, a título gratuito u oneroso, una parte o la totalidad de las acciones, derechos o cuotas del contribuyente que se acoge a la opción del régimen opcional y transitorio.

---

<sup>7</sup> Según lo dispuesto en los artículos 54 y 62 de la LIR.

**Tasa Especial Variable.**

La tasa especial variable podrá ser utilizada por aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos para acogerse al régimen y además estén conformados única y exclusivamente por personas naturales con domicilio y residencia en Chile desde el 1° de diciembre de 2015 y hasta la fecha del pago del Impuesto Sustitutivo, es decir, que sus propietarios, comuneros, socios o accionistas sean contribuyentes del Impuesto Global Complementario en el período señalado.

Para el cálculo de la tasa especial variable se debe distinguir entre aquellos contribuyentes cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas tienen todos igual participación y aquellos cuyos dueños poseen distinta participación en el capital.

Cuando los propietarios, comuneros, socios o accionistas posean todos el mismo porcentaje de participación, para el cálculo de la tasa variable se efectuará considerando el promedio simple de las tasas marginales más altas del IGC que les afectó en los últimos 3 años tributarios. A continuación se exponen 3 ejemplos de cálculo de dicha tasa en caso que el contribuyente de primera categoría se acoja al pago del Impuesto Sustitutivo durante el año comercial 2016 respecto de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015.

<b>Tasas marginales más altas</b>			
<b>Año tributario</b>	<b>Empresario, propietario o accionista (caso 1)</b>	<b>Empresario, propietario o accionista (caso 2)</b>	<b>Empresario, propietario o accionista (caso 3)</b>
2013	15%	15%	0%
2014	23%	23%	23%
2015	8%	0%	0%
Total	46%/3	38%/2	23%/1
<b>Tasa especial variable</b>	<b>15%</b>	<b>19%</b>	<b>23%</b>

Como se aprecia en el cuadro anterior, para determinar el promedio simple se deben considerar solamente los años tributarios en los cuales la tasa marginal fue mayor que cero. En caso que la tasa marginal haya sido igual a cero en los tres años tributarios a considerar, no se podrá hacer uso de la tasa variable, quedando como única opción la tasa general fija del 32%. Si existieran 2 o más socios, comuneros o accionistas, todos con igual participación en el capital de la empresa, para determinar la tasa variable se deberá obtener el promedio simple de todos ellos, como se muestra en el siguiente cuadro<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Cuadro extraído de la Circular SII N° 17, del 13 de abril de 2016.

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%
<b>Total</b>	53,4% / 2	46,5% / 3	30,4% / 1	38% / 2
Promedio simple	27%	16%	30%	19%
Total	43% / 2		49% / 2	
<b>Tasa especial variable</b>	<b>22%</b>		<b>25%</b>	

En el caso de contribuyentes cuyos propietarios tienen participaciones distintas entre sí, se deberá determinar un promedio ponderado de sus tasas marginales más altas del IGC, multiplicando el promedio simple determinado por el porcentaje de participación en el capital de cada propietario.

A continuación se expone un ejemplo de determinación de la tasa especial variable en caso de socios que poseen distintos porcentajes de participación en el capital de la empresa que se acoge a la opción de pago del Impuesto Sustitutivo.

Año tributario	Socio A (20%)	Socio B (30%)	Socio C (50%)
2013	15%	0%	25%
2014	23%	30,4%	40%
2015	0%	0%	23%
Total	38%/2	30,4%/1	88%/3
Promedio Simple	19%	30,4%	29,3%
Cálculo	[(19% x 20%) + (30,4% x 30%) + (29,3% x 50%)]		
<b>Promedio ponderado</b>	<b>3,8% + 9,12% + 14,65% = 28%</b>		

## VI. CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO SUSTITUTIVO.



dicho exceso se pierde.

En contra del Impuesto Sustitutivo determinado podrá imputarse como crédito el Impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las rentas que se acogen a la opción. En caso de resultar un exceso de crédito por IDPC, por haberse determinado una tasa variable menor a la tasa del IDPC que afectó a las señaladas rentas, no procederá su devolución ni imputación a otros impuestos, por lo cual

dicho exceso se pierde. Es preciso señalar que, por expresa disposición de la Leyes N° 20.780 y 20.899, el único crédito imputable en contra del Impuesto Sustitutivo determinado es aquel correspondiente al IDPC, por lo que no es posible imputar aquellos créditos por impuestos pagados en el exterior.

**VII. ESQUEMA DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO.**



En base a lo analizado en los puntos anteriores, se expone a continuación un esquema de determinación del impuesto sustitutivo:

Saldo de Rentas Acumuladas	\$ xxxxxx
(+) Incremento por IDPC	\$ xxxxxx
(=) Total Rentas a Afectar con el IS	\$ xxxxxx
(x) Tasa del IS (fija o variable)	xx%
(=) Monto del Impuesto Sustitutivo	\$ xxxxxx
(-) Crédito por IDPC	(\$ xxxxxx)
(=) Monto a Pagar (podría ser \$0)	\$ xxxx

**VIII. FORMA Y PLAZO PARA ACOGERSE AL PAGO DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO.**



A través de la Resolución Exenta N° 27, del 5 de abril de 2016, el Servicio de Impuesto Internos estableció que para acogerse a la opción de pago del Impuesto Sustitutivo, se debe presentar una o más declaraciones del Formulario 50 denominado “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos”, específicamente llenando los datos pertinentes en la línea 69, cuyo formato se muestra a continuación.

muestra a continuación.

IMP. SUSTITUTIVO LEY 20.899												
69	Impuesto sustitutivo sobre rentas acumuladas (literal ii, de la letra b, del N°5, del artículo 8°, y el artículo primero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.899)	Determinación de la base susceptible de acogerse a la opción			Base imponible afectada al Impuesto Sustitutivo		Tasa	Crédito por Impuesto 1ª Categoría		Impuesto a Pagar		
		801			805			808		810		
			-		805	-	32%		-	810	-	(+)
					806		807		809	811		(+)

El plazo para acogerse a la opción en análisis, mediante la presentación del Formulario 50, es hasta 31 de diciembre de 2016, respecto de las rentas acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables al 31 de diciembre de 2015, y hasta el 30 de abril de 2017, para acoger las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016.

**IX. EFECTOS DE ACOGERSE A LA OPCIÓN DE PAGO DEL IMPUESTO SUSTITUTIVO.**



Si el contribuyente opta por acogerse al régimen del Impuesto Sustitutivo se le generarán los siguientes efectos:



1. Se entenderá que las rentas que acogió a la opción han cumplido totalmente la tributación con los impuestos finales, es decir, Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda.
2. Las rentas que se acojan a la opción no se considerarán retiradas, remesadas o distribuidas por los propietarios, comuneros, socios o accionistas, por lo que no formarán parte de la base imponible de los impuestos finales, así como tampoco se aplicará la retención a que se refiere el artículo 74 N° 4 de la LIR en caso que éstas sean remesadas al exterior.
3. Las rentas acogidas a la opción deberán ser rebajadas del FUT y, paralelamente, anotadas en el FUNT en forma separada de las demás rentas que forman parte de este registro, puesto que se contempló para ellas una regla especial de imputación o salida.
4. Las rentas acogidas a la opción, una vez pagado y/o declarado el Impuesto Sustitutivo, podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier tiempo y sin considerar ninguna regla de imputación establecida en el artículo 14 de la LIR, y tal como se dijo anteriormente, no se incluirán en la determinación de la base imponible de los impuestos finales.
5. En caso que las rentas acogidas al Impuesto Sustitutivo sean retiradas o distribuidas a un contribuyente del IDPC que determine sus rentas efectivas en base a contabilidad completa, éste deberá registrar en su FUNT, en una columna separada, tales cantidades, manteniéndose la posibilidad de que sean retiradas en cualquier momento, sin considerar las reglas de imputación del artículo 14 de la LIR, y así sucesivamente hasta ser finalmente retiradas, remesadas o distribuidas a un contribuyente del IGC o IA.
6. Finalmente, señalar que el Impuesto Sustitutivo pagado corresponde a un gasto rechazado, clasificado en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2016, por lo que, en caso de haber rebajado la Renta Líquida Imponible, deberá agregarse a la determinación de la misma. Además, dicho tributo deberá rebajarse de la columna especialmente habilitada en el FUNT para las rentas acogidas a la opción, puesto que tiene directa relación con ellas.

#### **X. SITUACIÓN ESPECIAL DE LAS REINVERSIONES EFECTUADAS DURANTE EL AÑO COMERCIAL 2015.**



La Reforma Tributaria estableció un mecanismo de control para aquellos contribuyentes que se hubiesen acogido al pago del Impuesto Sustitutivo durante el año 2015 y en dicho año efectuaron retiros para reinversión, caso en el cual se afectaba con IGC o IA hasta el 50% de las rentas afectadas con el impuesto sustitutivo.

No obstante lo anterior, a través de la Ley N° 20.899 se dejó sin efecto tal disposición, con lo que los retiros para reinversión efectuados durante los años comerciales 2015 y 2016 suspenderán la tributación con los impuestos finales hasta que se produzca una devolución de capital, una enajenación de las acciones o derechos sociales o el término de giro de la empresa. Sobre este punto es importante destacar, que a contar del 1° de enero de 2015 las reinversiones en sociedades de personas no forman parte del registro FUT, sino que al igual que las sociedades anónimas se controlan en forma separada en el registro FUR. Por lo tanto, las únicas reinversiones que forman parte del FUT, y susceptibles de ser gravadas con el impuesto sustitutivo, son aquellas realizadas en empresarios individuales y las producidas por reorganización de empresas.

#### **XI. VIGENCIA DE LAS NORMAS.**



Las disposiciones establecidas en el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899 entraron en vigencia a contar del 1° de enero de 2016 y, como ya se señaló, rigen hasta el 30 de abril de 2017.

#### **XII. CONCLUSIÓN.**



La Ley N° 20.899, del 8 de febrero de 2016, estableció un régimen transitorio y opcional que consiste en el pago de un impuesto sustitutivo del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional sobre las rentas acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2015 o 2016, según corresponda, las cuales se encuentran pendientes de tributación con los impuestos finales. Este régimen es muy similar al que rigió durante el año comercial 2015, pero tiene marcadas diferencias en lo que respecta a la determinación de la base imponible y la disposición de las rentas que se acogen a la opción para su posterior retiro, remesa o distribución.

Pueden acogerse a la opción de pago del Impuesto Sustitutivo los contribuyentes obligados a llevar el registro FUT, siempre que hayan iniciado actividades antes del 1° de diciembre de 2015. La base imponible del impuesto estará compuesta por las rentas acumuladas en el registro FUT al 31 de diciembre de 2015 o 2016, sin ninguna otra deducción más que el IDPC por la RLI de los años tributarios 2016 o 2017, según corresponda, debiendo sumarse el respectivo incremento por IDPC.

La tasa general fija del impuesto es del 32%, pudiendo optar por una tasa especial variable aquellos contribuyentes conformados exclusivamente por contribuyentes del IGC, debiendo en este último caso atenderse al promedio de las tasas marginales más altas de dicho impuesto que hayan afectado a tales contribuyentes en los últimos 3 años tributarios. En contra del impuesto determinado sólo procederá imputar como crédito el IDPC que afectó a las rentas que se acogen a la opción.

La forma de acogerse al pago del Impuesto Sustitutivo es a través de la presentación de uno o más Formularios N° 50. Respecto de las rentas acumuladas al 31 de diciembre de 2015 el plazo es hasta

el 31 de diciembre de 2016, mientras que para las acumuladas al 31 de diciembre de 2016 es hasta el 30 de abril de 2017.

Los principales efectos que se generan por el hecho de acogerse a la opción redundan en el cumplimiento total de la tributación con los impuestos a la renta, transformándose en ingresos no constitutivos de renta que se anotan en una columna separada del registro FUNT, las que podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier tiempo, sin atender a un orden de imputación. El Impuesto Sustitutivo pagado corresponde a un gasto rechazado no afecto a la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR y deberá rebajarse del registro FUNT.

Finalmente, señalar que la norma de control establecida por la Ley N° 20.780, respecto de los retiros para reinversión efectuados por los propietarios del contribuyente que se acogió al pago del Impuesto Sustitutivo durante el año comercial 2015, quedó sin efecto por expresa disposición del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.



# CET

[www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)



[www.dcs.uchile.cl](http://www.dcs.uchile.cl)

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN  
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE