

EL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES (FUT) Y LA REFORMA TRIBUTARIA CHILENA

THE TAXABLE INCOME FUND AND THE TAX REFORM

JUAN CARLOS OCHOA SEPÚLVEDA*

RESUMEN: La eliminación del Fondo de Utilidades Tributables como herramienta tributaria para los contribuyentes, es acorde con el principio de igualdad tributaria y con las necesidades del Estado de financiar diversas reformas estructurales de nuestro país. En específico se ha levantado la bandera de la educación gratuita, finalidad muy noble por cierto, pero de un gran gasto de recursos fiscales. Es con la eliminación de este registro que siempre habrá tributación de impuestos finales por las personas, toda vez que ya no se podrá postergar su pago a sola voluntad del contribuyente. Este trabajo pretende dejar al lector con una referencia a la tributación nacional, la tributación del FUT, las alternativas planteadas por el legislador para hacer menos gravosa la tributación del llamado FUT histórico, y en definitiva señalar que pasará en el futuro con los registros que estructuraban su composición.

Abstract: *The elimination of the Taxable Income Fund as a tributary instrument for the taxpayers, is consistent with the principle of equality in taxation and the necessities of the state for financing various structural reforms of our country. Specifically, the flag of free education has been raised, with a very noble purpose indeed, but with a large fiscal expenditure. It is with the elimination of this register that there will always be taxation of final duties by the people, given that it will no longer be possible to postpone its payment by the own volition of the taxpayer. This study aims to leave the lector with a guideline to the national taxation, the taxation of the TIF (FUT), the alternatives proposed by the legislator to mitigate the taxation of the so called historical TIF and, ultimately, indicate what will happen with the registers that articulated its composition.*

PALABRAS CLAVE: FUT - Reforma - Recursos.

KEY WORDS: FUT - Reform - Resources.

*Abogado y Contador Auditor, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad de Concepción. Magíster en Derecho Tributario. Profesor titular de Derecho Tributario y Derecho Económico de la Universidad Católica de la Santísima Concepción. Correo postal: Tucapel 340, Of. 3C, Concepción, Chile. Correo electrónico: juancarloochoa@udec.cl

INTRODUCCION

Uno de los objetivos más importantes, por no decir el más importante, cuando se emprende una actividad empresarial es la obtención de utilidades, ojala el máximo que sea posible, hacia ese objetivo se destinan todos los esfuerzos.

La utilidad empresarial queda comprendida dentro del concepto legal de Renta y como tal, configura el hecho gravado con el impuesto establecido en el Decreto Ley Número 824 que fija el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En la Ley de Impuesto a la Renta, se clasifica este impuesto en categorías, Primera Categoría y Segunda Categoría, siendo la primera respecto de las rentas generadas por el capital y la segunda respecto de las rentas generadas por el trabajo.

Pues bien, las utilidades empresariales, ya sean generadas por una empresa individual o por empresas que desarrollan su actividad como personas jurídicas, quedan gravadas con el impuesto de Primera Categoría, cuya tasa para este año comercial 2016 es de un 24% sobre las utilidades generadas, tasa que se ha ido incrementando con el transcurso del tiempo y la entrada en vigencia de los ajustes y reformas tributarias.

Al quedar estas utilidades gravadas en primera categoría, no se completa la tributación final de estas rentas toda vez que falta el impuesto final que grava las rentas en nuestro país que es el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda, impuesto que afecta el patrimonio de las personas naturales, parte final de la cadena impositiva nacional.

La utilidad generada con la respectiva actividad impositiva, luego del pago del impuesto de primera categoría, debe llegar necesariamente a una persona natural, y es en ese instante cuando de completa la tributación con el impuesto final llamado Impuesto Global Complementario.

Pues bien, el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT), permitía postergar este impuesto a las personas naturales a través de registrar estas utilidades en el FUT, y solo tributar cuando en el mismo registro figuraban como retiradas o distribuidas. La anterior era la principal función y gran beneficio del FUT.

Este registro, ha sufrido modificaciones en diversas oportunidades, las últimas, con la Ley 20.630.- que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional de fecha de publicación 27 de septiembre de 2012; con la Ley 20.780.- reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, de fecha de publicación 29 de septiembre de 2014; y Ley 20.899.- que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, de fecha de publicación 08 de febrero de 2016.

Como es sabido, las modificaciones introducidas por la reforma tributaria, ocasionaron una serie de adecuaciones a la forma de tributación tradicional, eliminaron el FUT como registro contable, entre otras, acarreando problemas de interpretación como de aplicación práctica de las normas introducidas y de las modificadas.

Lo anterior origina que el Servicio de Impuestos Internos, estableciera normativa administrativa respecto del adecuado cumplimiento y fiscalización de estas normas.

Es así, como este Servicio vía Circulares intentó e intenta clarificar el la aplicación práctica de la normas de la reforma tributaria chilena.

Pues bien, producto del clamor ciudadano originado por la complejidad de esta reforma,

el legislador dicto una nueva ley para lograr el adecuado cumplimiento e interpretación de la nueva normativa tributaria, y a la vez simplificar la reforma.

Es así, que el 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley 20.899.-, cuyo fin es simplificar la tributación a las rentas y perfeccionar algunas normas tributarias.

Esta nueva Ley, modificó, entre otras normas, la Ley 20.780.-.

En este trabajo, se pretende realizar un resumen de la situación tributaria del FUT y su destino, quedado como resultado de las modificaciones introducidas por las ya citadas leyes.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Es en nuestra Constitución Política, en la que se establece la primera normativa en materia tributaria. Establece los lineamientos y principio que imperan en la legislación impositiva nacional. Las más importantes tienen que ver con las garantías constitucionales, consagradas en el artículo 19.

El artículo 19 numeral 20 nos indica que los tributos deben repartirse de igual manera entre las personas, en proporción a las rentas o en la progresión y forma que determine la ley.

También dicho numeral establece que la ley no puede establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, que los tributos que se recauden ingresan al patrimonio de la Nación, sin ser destinados a un fin específico, salvo que se trate de la defensa nacional o del desarrollo regional o local.

La Constitución establece que en materia de proyecto de ley de tributación, estos sólo pueden fijarse por ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

La Constitución, ordena que los impuestos deban ser equitativos, y que su aplicación, determinación y elementos deba efectuarse conforme a la ley.

Elimina la arbitrariedad en materia impositiva.

De este modo, la regulación de la tributación chilena se establece, además de la Constitución política del Estado, en los siguientes cuerpos legales:

- 1.- Decreto Ley N° 830, Código Tributario, que establece la normativa básica y general en cuanto a la tributación, definiciones, administración y fiscalización fiscal, pago de los impuestos, plazos, prescripción, notificaciones, apremios, infracciones y sanciones, procedimientos administrativos y jurisdiccionales, procedimiento de cobro, entre otros. Es como un “código de procedimiento tributario”.
- 2.- Decreto Ley N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, cuerpo que crea el impuesto a la renta, su aplicación, determinación y elementos, los regímenes tributarios aplicables a la materia, entre otros.
- 3.- Decreto Ley N° 825, Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, crea este impuesto (IVA), establece su forma de determinación elementos y cumplimiento.
- 4.- Ley 17.235.- Ley de Impuesto Territorial, que regula el impuesto sobre los bienes raíces.
- 5.- Ley 20.780.- Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
- 6.- Ley 20.899.- Simplifica sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones tributarias.

7.- Y otros conjuntos de leyes sobre la materia.

Es importante destacar que por mandato expreso de los artículos 2 y 4 del Código Tributario, la legislación tributaria nacional prima por el Principio de la Especialidad y es integrada por el Derecho Común. En caso de lagunas al interior de la legislación tributaria, se aplicará el derecho común contenido en el resto de la legislación nacional, pero las disposiciones de derecho tributario sólo tienen validez fuera del mismo sólo cuando la ley común expresamente se refiera a ella. Esto debe relacionarse con el artículo 1° del Código Tributario, que señala como su ámbito de aplicación, y el de sus leyes complementarias, a las materias de tributación fiscal interna que sean de competencia del Servicio de Impuestos Internos.

El Principio de la Legalidad de los Impuestos, consagrado en la Constitución, exige que los órganos vinculados a la creación de la ley intervengan en su imposición, modificación o derogación, lo que implica al Congreso Nacional y al Presidente de la República. Además de eso, a nivel administrativo, hay dos órganos relacionados específicamente con materias tributarias; el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, sin dejar de lado, actualmente, a los Tribunales Tributarios y Aduaneros creados por la Ley 20.322.- de fecha de publicación 27 de Enero de 2009, que vino a llenar el vacío de falta de un Tribunal que no fuera juez ni parte como ocurría hasta antes de su creación, y además un Tribunal especializado en materias tributarias.

El Servicio de Impuestos Internos, conocido también por su sigla **SII**, y denominado por la ley tributaria como “el Servicio” a secas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, número 3 del Código Tributario, es el órgano que tiene a su cargo la interpretación, aplicación y fiscalización del adecuado cumplimiento de la normativa tributaria nacional interna, es decir, quedan excluidos los impuestos externos, como por ejemplo los aranceles, que son de competencia del Servicio Nacional de Aduanas.

El ámbito de su competencia es importante, entre otras cosas, porque delimita el ámbito de aplicación espacial de las leyes tributarias en Chile, al tenor de lo dispuesto en el art. 1° del Código Tributario.

Por otra parte, Tesorería General de la República, denominado como “la Tesorería” a secas por la ley tributaria, es el órgano ante el cual deben pagarse los impuestos y tributos. Es decir, el Servicio determina cuánto es el monto del impuesto a pagar, pero una vez hecha esta determinación, debe pagarse el mismo en Tesorería.

El artículo 38 del Código Tributario, indica que los impuestos deben pagarse en Tesorería, pero en los hechos, este órgano no recibe el pago de los impuestos. Lo anterior se debe a que el artículo 48 del Código Tributario, establece la facultad del Tesorero General de la República para autorizar al Banco del Estado de Chile, bancos comerciales y otras instituciones para recibir el pago de cualquier impuesto, contribución o gravamen en general, con sus correspondientes recargos legales, aun cuando se efectúen fuera de los plazos para su pago establecidos en las leyes impositivas.

II. BREVE RESEÑA DEL IMPUESTO A LA RENTA

En Chile, los primeros intentos por imponer un impuesto a la renta derivan de dos leyes, de 1924 y 1925, que establecieron impuestos de categoría, y el actual Global Complementario, respectivamente. Después, las seis categorías fueron refundidas en dos, las actuales Primera y Segunda Categorías. Esto, más una serie de reformas añadidas, le dieron una gran complejidad al actual sistema.

La legislación aplicable es el DL 824, de 1974, cuyo artículo primero contiene el texto

íntegro de la Ley de Impuesto a la Renta (L.I.R.).

En nuestra legislación, se establece un concepto amplio de renta. La Ley de impuesto a la Renta, en su artículo segundo número 1 define Renta como: “1° Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denomina”. Este numerando fue modificado por la Ley 20.780.-, de conformidad con lo establecido en el numeral i) de la letra a), del número 1, modificación que consiste en sustituir la expresión “perciban o devenguen” por “perciban, devenguen y atribuyan”. Esta modificación entra en vigencia a partir del primero de enero de 2017, lo que equivale que su influencia se hará efectiva en el año tributario 2018.

Luego la Ley 20.899.- introduce un segundo párrafo al numeral 2 del artículo 2 de la Ley de La Renta, párrafo donde se establece lo que debe entenderse por Renta Atribuida: “Por “renta atribuida”, aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones de las letras A) y C) del artículo 14, y de la letra A) del artículo 14 ter, y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional en el mismo año comercial, para afectarse con el impuesto que corresponda”.

1. IMPUESTOS DE LA LEY DE LA RENTA

A pesar de que se habla del “Impuesto a la Renta” en singular, en realidad podríamos hablar de varios impuestos a la renta, lo anterior se debe a que el legislador tributario, dividió o clasificó el impuesto a la renta en categorías, Primera Categoría y Segunda Categoría.

Impuesto de Primera Categoría, grava las llamadas “rentas de capital”, y se aplica fundamentalmente a las personas jurídicas, a los empresarios individuales y a las llamadas “sociedades de hecho”.

Impuesto de Segunda Categoría, grava las llamadas “rentas del trabajo”, y se aplica a las personas naturales. En la actualidad sólo sirve para el cálculo del Impuesto Global Complementario.

Impuesto Global Complementario, grava la totalidad de los ingresos de las personas naturales residentes en el país.

Otro impuesto que se establece es el Impuesto Adicional, que grava las rentas de fuente chilena, de personas naturales y jurídicas que no tengan residencia en nuestro país.

2. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

En Chile, la ley implementó sistemas separados para las “rentas del capital” y las “rentas del trabajo”, tal y como ya se dijo. Las primeras se gravan con el Impuesto de Primera Categoría, que afecta principalmente a empresas, incluyendo sociedades de hecho y empresarios individuales, en determinadas circunstancias. Este impuesto tiene una tasa fija para el año comercial 2015 (año tributario 2016) de 22,5% sobre la renta líquida imponible (base imponible) y para el año comercial 2016, año tributario 2017, de un 24%.

La base imponible, renta líquida imponible, se calcula sumando todos los ingresos brutos de bienes de esta categoría (art. 30 de la L.I.R.). A continuación se descuentan los costos directos desembolsados para producir dicha renta (art. 31 de la L.I.R.). Luego se descuentan los gastos necesarios que no hayan sido descontados como costos directos (art. 32 de la L.I.R.). A continuación se hacen reajustes para calcular la renta líquida, considerando la adición y sustracción de algunas partidas contables (arts. 33 y 34 de la L.I.R.).

El resultado obtenido de la operatoria anterior, es la base imponible para sobre este monto, aplicar la tasa del impuesto de primera categoría. La cantidad que se obtenga es el impuesto a pagar. El impuesto que se pague de esta manera, es un crédito contra el Global Complementario o el Adicional, según sea el caso. Este crédito se determina de acuerdo a la participación de cada persona natural en las utilidades, ya sea socio o accionista. Es aquí donde el FUT cobra relevancia, ya que el impuesto Global Complementario se puede postergar hasta que no se haga un retiro o distribución de las utilidades en forma efectiva y se aplicara el crédito correspondiente de acuerdo a la tasa del impuesto de Primera Categoría pagado según la tasa del año en que se obtuvieron o generaron y en la proporción antes dicha.

3. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES

En general, hay dos impuestos a la renta que gravan a las personas naturales, el Impuesto Global Complementario, que grava las rentas de los contribuyente con domicilio o residencia en el país; y el Impuesto Adicional, para aquellas personas que no tengan residencia ni domicilio en nuestro país.

3.1. *Personas naturales residentes*

Elas se encuentran gravadas por el Impuesto Global Complementario. Están afectas a este impuesto todas las rentas que perciban, hoy, y mañana, por las rentas que perciban, devengan o se les atribuyan, sean de fuente chilena o extranjera. O sea, es un impuesto que grava la renta de fuente mundial.

Este sistema genera un problema de eventual doble tributación internacional, por los impuestos que un residente debe pagar en Chile y en el extranjero por un mismo hecho tributario, y que se resuelve por vía de Convenios de Doble Tributación Internacional.

Debido a su carácter global –que incluye rentas que ya pagaron un impuesto a la renta, Primera Categoría–, contra este impuesto se pueden hacer valer los impuestos de categoría. Esto opera de la siguiente manera:

El Impuesto de Primera Categoría puede imputarse contra el Impuesto Global Complementario determinado, es decir, si determino mi impuesto de segunda categoría como persona natural, al monto a pagar puedo deducir el monto del impuesto de Primera Categoría pagado en la proporción que corresponda de acuerdo a la participación del contribuyente en las utilidades. Esto se produce solo si la persona retira sus utilidades desde la empresa o entidad de la cual es dueño, socio o accionista. Si no las retiras no hay pago de impuesto Global Complementario, y se registra esta cantidad de utilidad no retirada en el FUT, y en consecuencia no hay pago de impuesto.

Ahora con la reforma, corresponderá pagar este impuesto siempre que se generen rentas ya sea que se perciban, devenguen o atribuyan, sin importar si las retiro o no. Ya es irrelevante la efectiva percepción por parte del contribuyente de las utilidades generadas, ya no sirve el FUT para lograr la postergación del impuesto a solo antojo del contribuyente. Lo anterior es consecuen-

te con su eliminación.

Existe además un sistema de pagos provisionales mensuales (PPM) que permiten provisionar o anticipar el pago del monto del Impuesto. Si el cálculo del pago provisorio mensual falla por exceso o por defecto en relación al monto anual final, el contribuyente debe pagar el defecto, o el fisco devolver el exceso pagado, se genera de esta manera las llamadas devoluciones de impuesto luego de declarar en el mes de abril, tan esperadas por los contribuyentes. A modo de ejemplo simple, si una persona efectúa PPM por \$100.000.- mensuales, a lo largo del año tendría provisionado para el pago del impuesto una suma de \$1.200.000.-, y si su impuesto a pagar es la suma de \$900.000.- no tiene que pagar suma alguna ya que se considera como abono los 1.2 millones y se determina una diferencia a favor del contribuyente de \$300.000.- que se le devuelve. Se conocen como devolución de impuesto, la verdad que son devoluciones de PPM.

3.2. Personas naturales o jurídicas no residentes

Éstas se encuentran afectas al Impuesto Adicional, pero sólo por las rentas de fuente chilena. Como es muy difícil que ellas vengan a Chile a pagar su propio impuesto, la ley contempla un sistema de retención, de manera que quien debe enterar el impuesto en arcas fiscales, es la persona que envía la remesa de dinero al extranjero. Un ejemplo de éstos son los royalties o regalías, como por ejemplo derechos por usos de marcas y patentes, que debe pagar el contribuyente extranjero, pero que le son descontados a éste, y pagados en Chile, por la persona que debe pagar el correspondiente derecho.

III. FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES, FUT

El sistema tributario de impuesto a la renta chileno se creó en el año 1925, modificándose en varias oportunidades en aspectos como su tasa, la oportunidad de devengamiento, entre otras.

La Ley de Impuesto a la Renta en su grueso viene desde el año 1974, luego el año 1984 se realizó la gran reforma tributaria. La Ley de Impuesto a la Renta, con el correr del tiempo ha sufrido varias modificaciones, las más recientes de las leyes 20.630.-, 20.780.- y 20.899.-. Pese a las reformas y modificaciones, el texto legal de la Ley de la Renta sigue contenido en el artículo número 1 del Decreto Ley número 824.

1. LA GRAN REFORMA TRIBUTARIA DEL AÑO 1984, SURGIMIENTO DEL FUT

El primero de Enero del año 1984, la tributación de las utilidades empresariales experimentó un gran cambio y a la vez se estableció un beneficio para los contribuyentes, se instituyó un sistema tributario para incentivar la reinversión y capitalización de estas utilidades, experimentando dos cambios profundos, a saber: la aplicación del Impuesto Global Complementario a las utilidades se posterga hasta que las utilidades sean retiradas efectivamente por los socios o distribuidas como dividendos a los accionistas personas naturales, en vez de quedar gravadas y ser pagado el impuesto en el mismo año de su generación; y el segundo gran cambio, el impuesto pagado por la empresa es un crédito contra el Impuesto Global Complementario en la proporción correspondiente a favor del contribuyente, de esta forma se transforma en un mero anticipo a cuenta del impuesto Global o del Impuesto Adicional en su caso, para cuando los socios, empresario individual, accionistas o comuneros retiren su porcentaje en la utilidades empresariales.

De esta forma, se pasó de un sistema en que las utilidades pagaban dos tributos distintos y definitivos, a saber, el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o

adicional en su caso, a un sistema tributario integrado en el cual el definitivo gravamen que afecta a las utilidades empresariales es el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional según el caso, transformándose el Impuesto de Primera Categoría, como se dijo, en un anticipo de dichos impuestos, que se hace efectivo al momento de percibir dichos ingresos como un crédito contra el Impuesto Global Complementario. Además de lo anterior, en el caso de contribuyentes del Impuesto Global, no así del Adicional por ser la tasa de este impuesto superior (35%) al de Primera Categoría, se puede originar incluso una devolución de impuesto cuando la tasa de dicho impuesto sea inferior al crédito a que tiene derecho al ser superior la tasa de Primera Categoría.

Este sistema de tributación se encuentra contenido en el artículo 14 de la Ley de la Renta, que aún está vigente pese a las modificaciones sufridas por las leyes 20.630.- y 20.780.-, esta última, modificada por la Ley 20.899.- que establece un artículo 14 nuevo que en su totalidad aún no entra en vigencia.

En cuanto a los requisitos para acogerse a este sistema tributario integrado son:

1. Debe tratarse de empresas que declaren en base a renta efectiva según contabilidad fidedigna o completa y en base a un balance general.
2. Deben tributar en Primera Categoría con la tasa respectiva de este impuesto, correspondiente al año en que se generen las utilidades.
3. Su dueños personas naturales deben tributar en Global Complementario o Adicional según el caso, con domicilio o residencia en Chile el primero, y sin domicilio ni residencia en Chile el segundo.
4. Deben tener derecho al crédito del impuesto de Primera Categoría pagado.

La gracia de este sistema, vigente hasta antes de la reforma, es que también los dueños pueden postergar la tributación de Global Complementario, no obstante retirar sus utilidades, reinvertiendo tales rentas, obviamente cumpliendo con los requisitos que la Ley establece o establecía para ello.

Como se dijo, desde el año 1984 el Impuesto de Primera Categoría que pagan anualmente las empresas sobre sus utilidades percibidas o devengadas, pasó a constituir un crédito o anticipo contra el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según el caso. Por lo anterior, cada retiro o distribución generaba un crédito contra los impuestos personales equivalente este crédito a la tasa del Impuesto de Primera Categoría que haya afectado a las utilidades que se repartan o distribuyan. Es necesario entonces conocer el año de origen de las utilidades empresariales y la tasa de primera soportada, estableciéndose la necesidad de crear un registro especial que controlara el destino de tales rentas, naciendo de este modo el Libro o Registro FUT, Fondo de Utilidades Tributables.

IV. COMENTARIOS SOBRE EL REGISTRO FUT

En el año 1984, propietarios, socios o accionistas de entidades comerciales o empresas, comienzan a tributar en el impuesto Global Complementario o Adicional, según el caso, sólo por las utilidades que efectivamente retiran de las empresas; aquellas utilidades no retiradas se registraban en el FUT y no tributaban con impuesto Global Complementario, se postergaba.

Antes de lo señalado, los dueños, socios o accionistas tributaban sobre las rentas devengadas, y pagaban Global Complementario aunque no hubieran retirado sus respectivas utilidades.

Por su parte la empresa pagaba sobre sus rentas devengadas el Impuesto de Primera Categoría consistente en una tasa fija.

En la actualidad los dueños, accionistas o socios, como ya se dijo, sólo pagan por rentas retiradas.

Si no se retira nada, no se paga impuesto Global Complementario o Adicional por ese concepto. Se pueden postergar indefinidamente los retiros. Además, el Impuesto de Primera Categoría que pagan las empresas, les servirá a los dueños, accionistas o socios para pagar su impuesto Global Complementario en la proporción que les corresponda. Para ellos este impuesto es un crédito. Incluso hay muchos casos en que este impuesto se devuelve. Son las ventajas del Fondo de Utilidades Tributables inserto en un sistema tributario que permita estas imputaciones y postergaciones de impuesto.

El reconocimiento legal del FUT, se realiza el año 1990 a través de la Ley número 18.985.- que lleva por Título “Establece Normas sobre Reforma Tributaria”, en su Artículo 1 numerando 2, al establecer un nuevo artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta. La tributación desde la instauración de este sistema se realiza por la empresa en base a renta devengada o percibida y los dueños personas naturales en base a renta percibida. Recordemos que con la reforma la tributación se realizará en base a renta devengada, percibida o atribuida, perdiéndose el beneficio establecido al crearse el Registro Fondo De Utilidades Tributables (FUT), registro que ya no será eficiente aunque se haya mantenido como tal.

El FUT, como ya se dijo es un registro contable tributario, Fondo de Utilidades Tributables, donde se anotaban las utilidades o pérdidas de los negocios generados por las empresas, contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, por la renta efectiva que demuestren, según contabilidad completa y en base a un balance general.

Su reglamentación está contenida en el artículo 14, letra A), número 3 de la Ley de Impuesto a la Renta. Su texto actual, que fue modificado en un principio por la Ley 20.780.-, contenido en el artículo segundo transitorio de dicha Ley, estará vigente hasta el 31 de Diciembre de 2016. Más adelante me referiré a las modificaciones introducidas.

El Libro donde se contiene el FUT, debía ser timbrado ante en Servicio de Impuestos Internos, así está establecido en la Circular número 7 de 1985, año en que fue reconocido este registro por el SII.

1. FUNCIONES DEL FUT

Este Libro o Registro auxiliar tributario, cumple las siguientes funciones:

1. Controlar el monto de las utilidades tributables acumuladas desde el primero de Enero de 1984, su retiro o distribución y el saldo que no es retirado o distribuido y que en consecuencia se encuentra pendiente su tributación en el Impuesto Global Complementario o Impuesto adicional según el caso.
2. Controlar el monto del crédito de primera categoría existente dentro del monto de las citadas utilidades tributables, acorde con la tasa del Impuesto de Primera Categoría que las haya afectado a través del tiempo, crédito que se utilizará por el contribuyente al imputarlo a su impuesto Global Complementario determinado.
3. Determinar el orden de imputación de los retiros o dividendos, debiendo comenzar siempre por las utilidades tributarias más antiguas registradas.
4. Determinar el monto máximo de tributación en Global Complementario o Adicional de los retiros o dividendos anuales, es decir, hasta donde haya FUT positivo.
5. Imputar retiros y dividendos al Fondo de Utilidades No Tributables, FUNT, cuando el FUT no exista o sea negativo.

6. Determinar el monto de los retiros en exceso de las utilidades, cuando no existe FUT ni FUNT y cuya tributación queda pendiente.
7. Determinar el monto del Impuesto de Primera Categoría que tiene derecho la empresa a solicitar que se le devuelva en el caso de pérdidas tributarias que absorban total o parcialmente su FUT.
8. Controlar el monto de la diferencia entre la Depreciación Normal y la Depreciación Acelerada, para que tribute con Global Complementario o Impuesto Adicional en el caso de ser retirada o remesada al exterior, sin crédito.

2. PARTIDAS DEL FUT

En el Registro Fondo de Utilidades Tributables se registran partidas (expresadas en columnas) de distinta naturaleza, dependiendo de la necesidad de cada empresa, eso sí, hay algunas que son básicas y comunes a todo registro. Podemos mencionar a modo de ejemplo las siguientes: utilidades y pérdidas de la empresa, rentas presuntas, utilidades que vienen de otras empresas, ingresos que no constituyen renta, retiros, incremento por impuestos de primera categoría, retiros para reinvertir, impuesto de primera categoría pagados, control, entre otras.

Lo anterior es sin perjuicio de que en la práctica para la fidelidad del registro se agreguen otras columnas que sean necesarias.

Se dice que el registro FUT tiene saldo positivo cuando existen utilidades tributables que pueden retirar los dueños, accionistas o socios, se dice que es negativo cuando no ocurre lo anterior.

En cuanto a otros temas relevantes para el FUT, tales como los retiros en exceso, los gastos rechazados, no me referiré a ellos, los dejaré para otro trabajo.

V. ULTIMAS MODIFICACIONES IMPORTANTES AL ARTÍCULO 14, LETRA A), NUMERO 3 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA, PRODUCTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

En nuestro país se han implementado reformas tributarias tendientes al financiamiento de los gastos del Estado, por una parte y la más importante, y por otra para evitar la evasión fiscal de los contribuyentes.

En cumplimiento de los objetivos antes indicados y en un afán eminentemente recaudador por parte del Fisco, se deroga el FUT y sus agregados, para así, evitar la postergación del impuesto que en la práctica redundaba en efectivamente no pagarlo, originando la merma en las arcas fiscales, casi como una evasión del impuesto.

De esta forma, el sistema tributario se hace consistente con los principios de dar igual tratamiento tributario a los ingresos provenientes del capital y del trabajo y dónde aporten proporcionalmente más quienes generan más ingresos.

Es en este contexto, en que el Legislador comenzó a dictar leyes que introdujeron modificaciones a nuestro sistema tributario en general y no solamente a la norma en comento.

1. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 14 DE LA L.I.R.

Pues bien, hablaremos ahora de las modificaciones introducidas al artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, y de las modificaciones específicas al número 3 de la letra A) de este mismo

artículo, que reglamenta el FUT.

1.1. LEY 20.630.-

La primera de estas leyes de reforma tributaria, es la Ley número 20.630.-, la que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, publicada el 27 de septiembre de 2012.

Esta Ley introdujo una serie de modificaciones, dentro de ellas modificó al artículo 14 en forma muy menor, y específicamente el número 3 de la letra A), se modificó sólo la referencia a un inciso del artículo 21 de la Ley de la Renta.

Esta Ley entró en vigencia, en lo general, en primero de enero de 2013.

1.2. LEY 20.780.-

La segunda ley es la Ley número 20.780.-, reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada el 29 de Septiembre de 2014.

Es esta Ley la que modifica en forma importante la tributación nacional, la que sí afecta al artículo 14 en gran medida y sustituye el número 3 de la letra A), que establece el Fondo de Utilidades Tributables, FUT. Lo anterior lo realiza la Ley en su artículo 1 permanente número 4.

Mucho se ha dicho de la reforma introducida por la Ley 20.780.-, que es buena, que es mala, difícil de entender y difícil de implementar, etc, pero lo cierto es que ésta y vino a quedarse y se quedó.

Esta Ley, introduce diversas modificaciones e incorpora normas a distintos cuerpos legales, modificando por cierto, el Código Tributario, La Ley de la Renta y la Ley del IVA entre otros cuerpos y disposiciones legales.

Consta la Ley 20.780.- de 18 artículos permanentes y 24 disposiciones transitorias.

En relación con la materia de este trabajo, la Ley 20.780.- en su artículo 1 permanente, número 4, ordena reemplazar el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta por el que en su texto indica.

Es en este nuevo artículo 14 en el cual se elimina el FUT, en razón de que se comenzará a tributar en base, también, a renta atribuida. Todo lo anterior en armonía con el espíritu y objetivos de la reforma tributaria.

Este artículo, nos establece seis nuevos registros o si se quiere un gran registro con seis columnas, tal y como lo dijo el ex Director del Servicio de Impuestos Internos don Fernando Barraza Luengo, que reemplazarán a nuestro registro FUT, a saber:

1. Registro Rentas Atribuidas Propias
2. Registro Rentas Atribuidas de Terceros
3. Registro Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta
4. Registro de Rentas o Cantidades Afectas a los Impuestos Global Complementario o Adicional cuando sean retiradas, remesadas o distribuidas

5. Registro Control de los Retiros, Remesas o Distribuciones efectuadas desde la empresa, establecimiento permanente o sociedad
6. Registro Saldo Acumulado de Crédito.

El nuevo artículo 14, que sustituye al antiguo, de conformidad con el artículo 1 transitorio inciso primera de la Ley 20.780.-, entrará en vigencia el día primero de enero del año 2017.

Este nuevo artículo 14, modifica el régimen general de tributación de las utilidades empresariales establecido en la letra A) del antiguo artículo 14, sustituyéndolo por dos regímenes, el de la nueva letra A) “contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales”, y el de la letra B) “contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en impuestos finales”.

A su vez, esta nueva estructura del artículo 14, en su letra C) establece el régimen para contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, distinguiendo en su número 1 aquellos obligados a determinar renta efectiva; y en su número 2 a aquellos contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley 20.780.-, en sus disposiciones transitorias, específicamente, en su artículo segundo, introduce a partir del año comercial 2015, respecto de los impuestos que deban declararse y pagarse por rentas percibidas o devengadas (recordemos que la reforma incorpora las rentas atribuidas) a partir de ese mismo año comercial, otro nuevo artículo 14, que regirá desde el 1 de Enero de 2015 y hasta el 31 de Diciembre de 2016, de acuerdo con lo dicho en la Ley.

Este nuevo artículo 14, vigente durante el tiempo que se indica, permite a los contribuyentes seguir utilizando el registro FUT, hasta el 31 de diciembre de 2016.

Pero, con el propósito de incentivar el pago de impuestos correspondientes a las utilidades registradas en el FUT, la Ley en su artículo tercero transitorio, número 11, establece un régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas y retiros en exceso.

La opción consiste en que sólo aquellos contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, determinado según balance y contabilidad completa y que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1 de Enero de 2013 y que al término del año comercial 2014 mantengan en su libro FUT utilidades pendientes de distribución o retiro y en consecuencia postergado el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según el caso, podrán optar por pagar a título de Impuesta a la Renta, un **tributo sustituto** de los impuestos finales, aplicando las normas que este mismo número señala.

Los contribuyentes deberán ejercer su opción mediante el Formulario 50 cuyas instrucciones serán impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la norma y ejerzan su opción durante el año comercial 2015. Lo anterior se modificó por la Ley de febrero de 2016, en el sentido de extender el plazo hasta abril del año 2017.

La tasa de este impuesto sustitutivo del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según el caso, sobre las utilidades registradas en el FUT a la fecha indicada, es de un 32% o la **tasa especial variable** que se determine en conformidad a la Ley y de acuerdo con los requisitos por ella exigidos.

La tasa fija, como se dijo, es de un 32% y está establecida por la Ley, la tasa especial variable hay que determinarla. La aplicación de esta última tasa está reservada para empresas, comuni-

dades y sociedades que desde el 1 de Enero de 2014 y hasta el año comercial 2015 estén formados exclusivamente por contribuyentes del Impuesto Global complementario, y en consecuencia sean personas naturales.

La Ley señala que la tasa variable es el promedio ponderado determinado de acuerdo con la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa de las tasas marginales más altas del Impuesto Global Complementario que les haya afectado durante los años tributarios 2012, 2013 y 2014. Se obtiene de las declaraciones a la renta individuales de las respectivas personas naturales. De conformidad con el este cálculo la tasa del impuesto variable puede llegar a ser considerablemente más baja que el 32%.

Este **régimen transitorio y opcional**, establece que se podrá gravar con el impuesto sustitutivo todas la utilidades registradas en el Libro FUT al 31 de Diciembre de 2014, o una parte de ellas, cuando dicho monto exceda el promedio de los retiros o distribuciones durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013. De este monto determinado, se pueden rebajar las reinversiones recibidas durante el año 2014. Si aún con rebaja, este saldo excede el promedio, se debe atender a este último.

De esta manera, se entrega una válvula de escape para aquellos contribuyentes que tengan pendientes de retiro grandes utilidades o en otras palabras un gran FUT.

Esta era la situación hasta la dictación de una ley muy necesaria, esperada por todos, que viniera a explicar y solucionar la aplicación e interpretación de las normas establecidas en la ley 20.780.-. Esta ley, que muchos llaman contra reforma, fue dictada por el clamor o ruido social de los diferentes actores del mundo contributivo.

1.3. LEY 20.899.-

Se promulga así, el 01 de Febrero de 2016 la Ley número 20.899.- que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, su Título lo dice todo, que fue publicada el 08 de Febrero de 2016.

Esta Ley está articulada mediante 11 artículos permanentes y 9 disposiciones transitorias, a través de las cuales modifica diversas normas e incorpora otras nuevas. Modifica distintos cuerpos legales y normas, y también modifica la Ley número 20.780.-.

En lo referente a nuestro trabajo, la Ley 20.899.-, modifica el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, sustituido por el numeral 4 del artículo 1 permanente de la Ley 20.780.- sustituyendo los incisos segundo al sexto, sustituyendo las letras A) y B), modificando la letra D) y la E), de acuerdo con lo que se señala en la Ley 20.899.-.

Es importante señalar, que la Ley 20.899.-, entrega una definición legal de lo que debe entenderse por Renta Atribuida, definición señalada en su artículo 8 permanente que introduce a la modificación establecida en la Ley 20.780.-, un segundo párrafo al número 2 del artículo 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.

El nuevo artículo 14 de la Ley 20.780.-, modificado por la Ley 20.899.-, entrará en vigencia, tal y como lo dijo en la primera de las leyes aludidas, el día primero de enero de 2017.

Como consecuencia de las modificaciones introducidas, el nuevo artículo 14, se refiere en sus incisos a lo siguiente:

1. Los nuevos incisos segundo al sexto, señalan los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para poder tener derecho a optar a uno de los nuevos dos regímenes tributarios establecidos en las letras A) y B) del artículo 14. A la vez, se establecen reglas para asignar un régimen en caso en que no se ejerza opción alguna.
2. La letra A) establece el régimen para contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría que determinen su renta en base a un balance general según contabilidad completa, con deducción total de créditos para los impuestos finales.
3. La letra B), establece el régimen para los mismos contribuyentes señalados en el número anterior, pero con deducción parcial de créditos a los impuestos finales.
4. Para los contribuyentes no obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, se establece en la letra C) del artículo 14 su régimen distinguiéndose entre contribuyentes obligados a determinar renta efectiva y contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta.
5. La letra D), establece normas sobre armonización de los regímenes tributarios.
6. La letra E) establece normas sobre la información que deben proporcionar los contribuyentes indicados en las letras A) y B) del artículo 14, referente a ciertas inversiones allí señaladas.
7. La letra F), establece otras normas relativas a las formalidades que deberán cumplir ciertas declaraciones que deben efectuar los contribuyentes, y la responsabilidad de la empresa en el pago de las diferencias de impuesto que se determinan cuando los créditos o certificados excedan a los que efectivamente correspondan.

Tal y como lo señalo la Ley número 20.780.-, al establecer el nuevo texto del artículo 14, modificado por la Ley 20.899.- en el sentido que ya se dijo, se confirma la **eliminación de nuestro registro FUT** como registro contable tributario, y en consecuencia, se eliminan los beneficios que este registro otorgaba a los contribuyentes y empresas.

La Ley 20.899.-, no modificó el artículo segundo transitorio de la Ley 20.780.-, dejándolo vigente como régimen transitorio hasta el 31 de Diciembre de 2016, tal y como lo dice la norma.

Si bien la Ley 20.899.-, modificó el artículo tercero transitorio de la Ley 20.780.-, no modificó el numeral 11 de dicha norma que establece un régimen opcional de tributación sobre las rentas acumuladas y los retiros en exceso, al cual ya nos referimos.

Lo que si hace la Ley 20.899.-, es reforzar y confirma la opción ofrecida a los contribuyentes, que aun conserven utilidades pendientes de tributación final, en el número 11 de la disposición antes referida, introduciendo las modificaciones señaladas en su artículo primero transitorio, con vigencia a partir del primero de Enero de 2016.

Confirma entonces, la existencia de este impuesto sustitutivo regulado en el número 11, numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780.-.

De esta manera, la reforma establece un mecanismo opcional y transitorio para los contribuyentes –empresas, comunidades o sociedades- sujetos al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general y contabilidad completa, que hubieren iniciado actividades con anterioridad al primero de Diciembre de 2015, cumpliendo los requisitos exigidos, para que paguen un impuesto sustitutivo con tasa de un 32%, o la tasa variable determinada según el caso, como impuesto final sobre una parte o el total de la utilidades registradas en el FUT al termino de los años comerciales 2015 o 2016, según el caso.

La Ley señala que la opción podrá ser ejercida durante el año 2016 y/o hasta el 30 de Abril de 2017, si no se ejerce dentro de estas oportunidades, que dependen del año en que se generan las utilidades, se extingue el derecho a optar.

El ejercicio de la opción, declaración y pago de este impuesto sustitutivo se hará mediante

el Formulario 50, antes indicado, del Servicio de Impuestos Internos, ya instruido por ese servicio mediante Resolución Exenta número 27 del 5 de Abril de 2016.

Cabe señalar que los contribuyentes que pueden optar a este régimen especial y transitorio, obviamente deben llevar Registro FUT con todos los requisitos exigidos por la Ley y en específico con los señalados en el número 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente. Además, este Registro debe arrojar un saldo de utilidades, pendientes de tributación en Global Complementario o Impuesto Adicional, según el caso.

No es relevante para determinar este saldo, si las utilidades acumuladas provienen de rentas generadas por el propio contribuyente, como sería el caso de la renta líquida imponible o de rentas exentas del Impuesto de Primera Categoría, o si han sido generadas por sociedades en las cuales el contribuyente es accionista o socio.

En cuanto a la tasa, la regla general es la de un 32%, tasa fija, solo hay que cumplir con los requisitos ya mencionados.

Es en la otra posibilidad de tasa en la cual hay que más exigencias. La Ley establece que las empresas, comunidades y sociedades integradas exclusivamente por personas naturales y contribuyentes del Impuesto Global Complementario podrán aplicar la tasa variable.

El impuesto en este caso, se aplicará con una tasa equivalente al promedio ponderado, de acuerdo con la participación que tenga cada socio, comunero o accionista en la empresa, de las tasas marginales más alta del Impuesto Global Complementario de los últimos tres años respectivos, es decir, si el acumulado del FUT es al 31 de Diciembre de 2015 o al 31 de Diciembre de 2016.

En cuanto a la base imponible de este impuesto sustitutivo de los impuestos finales, la Ley establece que podrá ser el total del saldo del Registro FUT determinado al 31 de Diciembre de 2015 o 31 de Diciembre de 2016. Para el año comercial 2016 no hay limitación alguna en cuanto a la determinación de este saldo.

Los contribuyentes podrán optar por el total del saldo o por una parte como base imponible para calcular el impuesto sustitutivo.

Para el cálculo de esta base imponible, no debe considerarse el Impuesto de Primera Categoría correspondiente a la renta de los años tributarios 2016 o 2017, toda vez que una vez pagado este impuesto y atendido su carácter de gasto rechazado no afecto a la tributación del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, debe rebajarse de las utilidades registradas en el FUT, al no ser una cantidad susceptible de retiro, remesa o distribución.

En cuanto a su determinación, incrementos, reajustes, etc, se debe cumplir con lo establecido en el número 3 de la letra A) del artículo 14 vigente.

Declarado y pagado este impuesto sustitutivo sobre aquella parte de las utilidades tributables que le sirvieron de base imponible, registradas en el FUT al 31 de Diciembre de 2015 y/o 2016, se considerara que han cumplido con la tributación del Impuesto a la Renta ya sea en Global Complementario o Adicional según el caso.

Para los efectos del cálculo de la base imponible para el Impuesto Global complementario, las rentas anteriores no deben considerarse en la renta bruta del respectivo contribuyente, ya que no son catalogadas de retiros, dividendos o remesas. De esta forma se cumple con el objetivo de este impuesto sustitutivo, ya que precisamente sustituye a los impuestos finales, de lo contrario una misma renta se gravaría dos veces.

Las utilidades que sirvieron de base imponible para el impuesto sustitutivo, deben rebajarse del FUT, e incluirse en el Fondo de Utilidades No Tributables, todo de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, artículo vigente desde el primero de Enero de 2015.

De esta manera se termina la tributación de estas utilidades, ya que podrán ser retiradas del registro FUNT, o distribuidas o remesas en cualquier momento y no están afectos a tributo alguno ni registro alguno, sólo se exige que deben imputarse con preferencia a cualquier otra suma, sin considerarse las reglas establecidas en el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta en cuanto a la imputación de los retiros, dividendos o remesas. Así lo establece expresamente la Ley número 20.899.- al señalar que los contribuyentes que hubieren declarado y pagado el impuesto sustitutivo indicado en el número 11, del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley número 20.780.-, podrán retirar, distribuir o remesar en cualquier momento con preferencia a cualquier cantidad, sin que debe cumplirse la regla indicada en la letra g) del número 11 del artículo tercero transitorio de dicha Ley.

Tampoco deberán efectuar la retención de impuestos señala en el número 4 del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la renta por estas utilidades que sean pagadas o remesadas al exterior, o se pongan a disposición o se abonen en cuenta.

En lo que dice relación con los retiros que se destinen a reinversión o los retiros en exceso efectuados, desde el primero de Enero de 2015 o 2016, desde contribuyentes que se acogieron a este impuesto sustitutivo, la Ley 20.899.-, no contempla tributación alguna respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional.

La Ley 20.780.-, dispone también, que no podrán someterse a este régimen, la diferencia que resulte entre la depreciación normal y la depreciación acelerada establecida en el número 5 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, la que sólo se grava con los impuestos finales cuando existen utilidades acumuladas en el Registro FUT. Tampoco lo será, la diferencia que resulte entre estas dos depreciaciones establecida en el número 5 bis del artículo 31 de la misma ley.

De esta manera, queda establecido por el Legislador el mecanismo y operatoria para la tributación de las utilidades registradas en nuestro FUT y que se encuentran pendientes de tributación por parte de sus dueños.

VI. CONCLUSION

Con lo antes señalado en lo principal de este trabajo, queda establecido el término de nuestro Registro de Fondo de Utilidades Tributables, FUT. A su vez, el Legislador normó una serie de registros que contablemente permitirán registrar las anotaciones necesarias para la tributación de las utilidades que antes estaban contenidas en el FUT.

El Legislador, también estableció un régimen de tributación transitorio y opcional de estas utilidades, régimen que permite ser un poco menos onerosa la tributación final de las utilidades del llamado FUT Histórico, ya que de no ser así, se llevarían a Global Complementario y tributarían con el tope que les correspondería de conformidad a la escala de dicho impuesto, y en el caso de los contribuyentes gravados con el Impuesto Adicional, tributaría con dicha tasa.

En cuanto a las utilidades pendientes quedadas en el FUT que no se acogieron al régimen del impuesto sustitutivo, en sus dos tasas, quedarán registradas en los nuevos registros que establece la Ley 20.780.- modificada por la Ley 20.899.- y tributarán cuando se efectúe el retiro de ellas con preferencia a otras utilidades, en tributación normal.

Es innegable que el FUT cumplió su objetivo de sacar al país de la crisis económica en que se encontraba en la década de los ochentas, fundamento de su creación, permitiendo a los contribuyentes postergar la tributación final y de ese modo utilizar esos recursos en crecer empresarialmente.

Pero, como muchas cosas en nuestro querido Chile, también es innegable que se abusó de esta herramienta, para eludir impuestos, en tal cantidad, que es una de las principales razones para la dictación de estas reformas tributarias que hoy nos rigen y las que se espera que entren en vigencia.

El FUT como mecanismo económico, como herramienta para hacer frente a una crisis económica, fue tremendamente eficiente, de igual modo lo fueron las reinversiones en su aspecto tributario, pero todo esto se terminó, ya no se puede lucrar con los impuestos, se acabó.

Nuestro sistema tributario se ha ido desarrollando a lo largo del tiempo al igual que nuestra economía. Como producto final es un sistema a veces bastante complejo, en parte, porque muchas modificaciones han sido emprendidas sin eliminar consideraciones anteriores, o simplemente incorporándolos dentro de las mismas.

A contar de la reforma tributaria que da cuenta la publicación de la Ley N° 18.293 de fecha 31 de enero de 1983, significó dar grandes avances en materia de inversión y ahorro para aquellos que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance, dado el escenario país de aquellos años, con una Banca incipiente y con muchos problemas estructurales, fue un verdadero “salvavidas” a la economía de aquellos años.

Como contra partida, el legislador entregó una salida a la tributación de las utilidades pendientes de ella, es este impuesto sustituto, herramienta no poco atractiva para los contribuyentes, pero en mi opinión no con una tasa beneficiosa y del todo motivadora, me refiero a la fija.

La opción de tributación sustituta la estableció la recientemente publicada Ley 20.899 (que simplifica el sistema de Tributación a la Renta), que en su artículo primero transitorio entregó la posibilidad para que los contribuyentes sujetos al impuesto de Primera Categoría determinado sobre la base de un balance general según contabilidad completa, de pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos finales, sobre una parte o el total de su saldo FUT, aplicando para tales efectos lo dispuesto en el citado número 11 del Numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, con las modificaciones ya referidas.

Sin perjuicio de lo anterior, la modificación que hace atractivo al nuevo mecanismo dice relación con el hecho que las cantidades que en definitiva se acojan al procedimiento, sin perjuicio de su anotación en el registro FUNT: “podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución”, y respecto de ellas no deberá practicarse retención de Impuesto Adicional por las remesas a contribuyentes afectos a dicho tributo (habida cuenta que se ha cumplido a su respecto con la tributación de impuesto a la renta que les resulta aplicable).

Por otra parte, aquellos contribuyentes que hayan declarado y pagado el impuesto sustitutivo conforme a las normas del N° 11, Numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, podrán retirar las cantidades acogidas a dicho régimen con la preferencia antes indicada.

Bueno, al final del día, nuestro Registro de Fondo de Utilidades Tributables, desaparece como tal, pasando las anotaciones y partidas a registrarse en otros registros creados por la Reforma Tributaria.

Se pierde el beneficio de postergación del impuesto Global Complementarios o Adicional según el caso, ahora se tributa por las utilidades percibidas, devengadas o atribuidas.

Ahora, sólo debemos esperar los resultados en la recaudación fiscal y en el rendimiento de nuestra economía para ver si estas modificaciones alcanzarán la meta propuesta.

Junto con lo anterior, al Servicio de Impuestos Internos, le corresponde velar por su implementación y eficaz cumplimiento.

VII. ANEXO 1

En ANEXO N° 1, se adjuntan ejemplo sobre la materia analizada, respecto de una sociedad de personas, ejemplo contenido en la Circular Número 17 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 13 de Abril de 2016.

Caso: Sociedad de Personas. Caso de aplicación del impuesto sustitutivo sobre el saldo de FUT.

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

1.- Saldo 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 (impuesto de primera categoría) | 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 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 con los requisitos para aplicar la tasa especial variable, de acuerdo a los siguientes antecedentes:

| Año tributario | Socio | Tasa marginal más alta 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 FUT determinado al 31-12-2015 | | | | 55.500.000 | (más) |
| (ii) | IDPC AT 2016 | | | | -5.625.000 | (menos) |
| (iii) | Monto máximo susceptible de acogerse | | | | 49.875.000 | (=) |

2.- Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$49.875.000 por 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 FUT que se acogerá \$29.925.000 por 1,03 30.822.750

Incremento por crédito por IDPC \$7.954.723 por 1,03 8.193.365

Base imponible afecta al impuesto sustituto 39.016.115

Impuesto tasa 32% sobre \$39.016.115 12.485.157

Crédito por IDPC -8.193.365

Impuesto a declarar y pagar junio 2016 (F-50) 4.291.792

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

5.1.- Determinación 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 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 por 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 por 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 FUNT al 31-12-2016 (considerando 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 por 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 retiradas en cualquier momento, sin atender al orden de imputación a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

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

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

1.- Determinación del monto máximo susceptible de acogerse:

| | | | | | | |
|-------|--------------------------------------|--|--|--|------------|---------|
| (i) | Saldo FUT determinado al 31-12-2015 | | | | 55.500.000 | (más) |
| (ii) | IDPC AT 2016 | | | | -5.625.000 | (menos) |
| (iii) | Monto máximo susceptible de acogerse | | | | 49.875.000 | (=) |

2.- Monto que efectivamente se acogerá al sistema: \$49.875.000 por 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% | 63%/3 | 112,5%/3 |
| Promedio simple | 10% | 21% | 38% |
| Porcentaje de participación | 20% | 35% | 45% |
| Promedio ponderado | $(10\% * 29\%)+(21\% * 35\%)+(38\% * 45\%)= 2\%+ 7,35\%+ 17,1\% = 26\%$ | | |

Base Imponible:

Monto de saldo FUT que se acogerá \$29.925.000 por 1,03 30.822.750

Incremento por crédito por IDPC \$7.954.723 por 1,03 8.193.365

Base imponible afecta al impuesto sustituto 39.016.115

Impuesto tasa 26% sobre \$39.016.115 10.144.190

Crédito por IDPC -8.193.365

Impuesto a declarar y pagar junio 2016 (F-50) 1.950.825

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

5.1.- Determinación 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 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 por 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 por 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 \$1.950.825 por 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.

BIBLIOGRAFIA

ASTE, CHRISTIAN (2010): *Curso Sobre Derecho y Código Tributario*, (Santiago, Editorial AbeledoPerrot, quinta edición).

CONTRERAS Y GONZALEZ, HUGO Y LEONEL (2009): *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*, (Santiago, Editorial Cepet, sexta edición).

CONTRERAS Y GONZALEZ, HUGO Y LEONEL (2009): *Manual Aplicación Práctica del Fondo de Utilidades Tributables*, (Santiago, Editorial Cepet, cuarta edición).

PEREZ, ABUNDIO (2013): *Manual de Código Tributario*, (Santiago, Editorial Thomson Reuters, novena edición).

NORMAS CITADAS

DECRETO LEY N°830 (31/12/1974), Código Tributario.

DECRETO LEY N°824 (31/12/1974), Ley de Impuesto a la Renta.

LEY N°20.630 (27/09/2012), Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educativa.

LEY N°20.780 (29/09/2014), Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario.

LEY N°20.899 (08/02/2016), Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circulares: Números 15, 55 y 70 año 2014; Número 10 año 2015; y Números 17 y 21 año 2016.