

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 48
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 19 de octubre de 2012 122-2012 ID 009-2012 SN Circ.
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley 20.630, del 27 de Septiembre de 2012, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley 20.455, de 2010, referidas al aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría y a la tasa de los pagos provisionales mensuales obligatorios que debe aplicarse sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de Septiembre de 2012.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley 824, de 1974), Ley 20.455, del 31.07.2010 y Ley 20.630, del 27.09.2012.

I.- INTRODUCCION.

En el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley 20.630 (en adelante indistintamente la "Ley"), que, entre otras materias, modificó la tasa del Impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

La presente Circular, tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 20 de la LIR y a la Ley 20.455 y también sobre las normas transitorias de la Ley 20.630, que afectan a dichas modificaciones.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1. Aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría.

a) Regla general. El artículo 1°, número 7), letra a), de la Ley 20.630 reemplazó en el inciso primero del artículo 20, de la LIR, el guarismo "17" por "20". De este modo, se aumenta en forma permanente la tasa del Impuesto de Primera Categoría.

Toda vez que esta norma entra en vigencia a partir de la modificación introducida a las escalas de tasas establecidas en los artículos 43 y 52 de la LIR, la que a su vez entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2013, la referida tasa de impuesto de Primera Categoría se eleva desde un 17% a un 20%, a partir del 1° de enero de 2013, respecto del Impuesto de Primera Categoría que deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013.

En consecuencia, las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, percibidas o devengadas en el año comercial 2012, cuyo impuesto debe declararse y pagarse, a partir del mes de enero del año 2013, y como regla general, durante el mes de abril de cada año, conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 69, de la LIR, se afectarán con una tasa de 20%.

De conformidad a lo dispuesto en el número 3, del artículo 69, de la LIR, aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas afectas al Impuesto de Primera Categoría, excluidos los ingresos que allí se mencionan, deben declarar el citado tributo dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta, a menos que éste haya sido retenido en su totalidad conforme al artículo 73 de la LIR. Por tanto, y no obstante lo señalado en el párrafo anterior, aquellos contribuyentes que perciban o devenguen este tipo de rentas durante el año comercial 2012, y siempre que éstas deban declararse dentro del año comercial 2012, se afectarán con una tasa de Impuesto de Primera Categoría de 18,5%. Por su parte, tratándose de estas mismas rentas que deban declararse a partir del 1° de enero de 2013, se afectarán, en forma permanente, con una tasa del 20%.

b) Derogación de la tasa 18,5%. Por su parte, el artículo 4°, número 1) de la Ley 20.630, derogó la letra b), del artículo 1°, de la Ley 20.455, con lo cual, considerando lo dispuesto en el artículo 8°, de la Ley 20.630, que establece su vigencia general, se derogó a partir del 1° de enero de 2013, el aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría correspondiente a un 18,5% que

transitoriamente establecía la disposición derogada sobre las rentas que se percibieran o devengaran durante el año calendario 2012.

En consecuencia, a partir de esa fecha se encuentra vigente la tasa del 20% ya señalada.

c) Impuesto de primera categoría en carácter de único. El artículo primero, letra c) de las disposiciones transitorias de la Ley 20.630, dispone que la tasa del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, establecido en el artículo 17, número 8), inciso tercero, de la LIR, será de un 20%, respecto de las rentas generadas a contar del 1° de septiembre del año 2012.

Según lo dispuesto por dicha norma y considerando lo señalado en las letras a) y b) precedentes, la tasa del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, establecido en el artículo 17, número 8), inciso tercero, de la LIR, que deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013, será de un 18,5% respecto de las rentas percibidas o devengadas a contar del 1° de enero del año 2012 y hasta el día 31 de agosto del mismo año y de un 20%, en forma permanente, respecto de las rentas percibidas o devengadas a contar del 1° de septiembre del año 2012.

Ahora bien, cuando el contribuyente obtenga rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único que, conforme a lo indicado anteriormente, deban gravarse con una tasa de impuesto del 18,5% y otras con una tasa del 20%, tales rentas se deberán declarar de acuerdo a lo dispuesto por el inciso segundo, del N° 8, del artículo 17, de la LIR, es decir, deduciendo del valor de enajenación, según el respectivo contrato o documento que acredite la operación, el valor de adquisición del bien respectivo, actualizado éste último por la VIPC existente entre el último día del mes anterior al de su adquisición y el último día del mes anterior al de su enajenación, sin que sea procedente en el caso de los contribuyentes que no llevan contabilidad para acreditar sus rentas, rebajar otros gastos o desembolsos incurridos en la celebración de tales operaciones. La deducción de otros gastos sólo procede respecto de los contribuyentes que llevan contabilidad para determinar sus ingresos afectos al impuesto único, aplicando al efecto el mecanismo de determinación de las rentas establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular 68, de 2010, publicada en su página web, www.sii.cl.

Los ingresos provenientes de estas operaciones, afectos al Impuesto de Primera Categoría, en carácter de impuesto único a la renta, deben determinarse en forma separada o independiente de las utilidades derivadas de las actividades sujetas a las disposiciones generales de la Primera Categoría, rebajando de dichos ingresos los resultados negativos que sean inherentes a las citadas operaciones, Igual procedimiento deberá utilizarse para el registro de tales ingresos en el Libro Especial a que alude la Resolución Ex. N° 2.154/91, en cuanto a que su anotación debe efectuarse en forma separada de cualquier otro ingreso o renta no sometida a la tributación única de la Primera Categoría (FUNT), y su retiro o distribución a sus beneficiarios sólo podrá efectuarse una vez que se hayan agotado las rentas o utilidades tributables, rentas exentas del Impuesto Global Complementario o ingreso no renta de aquellas generadas a contar del 1° de enero de 1984, de acuerdo al orden de imputación de los retiros o distribuciones de rentas que se establece en la letra d) del N° 3, Letra A) del Art. 14 de la ley del ramo y a las instrucciones de la Circular 68, de 2010, publicada en la página web de este Servicio www.sii.cl.

d) Término de giro. Igual tasa de 20% se aplicará respecto del Impuesto de Primera Categoría, que deba pagarse con motivo del término de giro¹ del contribuyente que se haya producido a partir del 1° de septiembre de 2012.

Los contribuyentes que hayan efectuado término de giro a contar del 1° de enero de 2012 y hasta el 31 de agosto de 2012, deberán pagar el Impuesto de Primera Categoría que se ocasione con motivo del término de giro con tasa de 18,5%.

e) Retenciones. Mediante la letra e), del artículo primero de sus disposiciones transitorias, la Ley 20.630, dispuso que para los efectos de la retención provisional de impuesto establecida en el

¹ Las normas sobre el término de giro del contribuyente se encuentran en el artículo 69, del Código Tributario, y las instrucciones de este Servicio sobre la materia se encuentran contenidas en las Circulares 66, de 1998 y 12, de 2003.

inciso 2°, del artículo 74, N° 4², de la LIR, la tasa del Impuesto de Primera Categoría será de 20% a contar del 1° de enero de 2013.

Conforme a lo establecido por dicha norma, las personas que durante el año comercial 2012 remesen al exterior, cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del número 8, del artículo 17, la retención provisional de impuesto que dispone el N° 4 del artículo 74, de la LIR, deberán efectuarla con la tasa del Impuesto de Primera Categoría, de 18,5%, sin perjuicio de que el contribuyente efectúe voluntariamente dicha retención con una tasa de 20%, ello en consideración a que será esta tasa de Impuesto de Primera Categoría la que gravará en definitiva las citadas rentas, según lo expresado en la letra c) anterior.

f) Resumen. A continuación se incluye una tabla resumen con la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponde aplicar sobre las rentas que se señalan:

RENTAS	TASA DE IMPUESTO
Rentas afectas al Impuesto General de Primera Categoría provenientes de las actividades a que se refieren los números 1 al 5 del artículo 20 de la LIR, ya sea que se determinen sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos, o bien sobre la base de un régimen de presunción de rentas, percibidas o devengadas a partir del año comercial 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes (es decir, a partir del 01.01.2013).	20%
Rentas esporádicas afectas al Impuesto de Primera Categoría, percibidas o devengadas durante el año comercial 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse durante dicho año comercial 2012.	18,5%
Mayor valor determinado en las operaciones señaladas en el N°8, del artículo 17 de la LIR, afecto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, establecido en el inciso 3° de esa disposición, respecto de las rentas percibidas o devengadas a contar del 1° de enero del año 2012 y hasta el día 31 de agosto del año 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 (es decir, a partir del 01.01.2013).	18,5%
Mayor valor determinado en las operaciones señaladas en el N°8, del artículo 17 de la LIR, afecto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, establecido en el inciso 3° de esa disposición, respecto de las rentas percibidas o devengadas a contar del 1° de septiembre del año 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes (es decir, a partir del 01.01.2013).	20%
Retiros o distribuciones efectuados durante el año comercial 2012 conforme a lo dispuesto por el inciso 1° del artículo 14 bis de la LIR, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes (es decir, a partir del 01.01.2013).	20%
Rentas acogidas al régimen simplificado de tributación establecido en el artículo 14 ter de la LIR, determinadas por el año comercial 2012, cuyo impuesto deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes (es decir, a partir del 01.01.2013).	20%
Remesa de rentas al exterior efectuadas durante el año comercial 2012 , de cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, respecto de las cuales, conforme a lo dispuesto por el inciso 2°, del N°4, del artículo 74 de la LIR, deba practicarse la retención provisional con la tasa del Impuesto de Primera Categoría.	18,5%
Rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que deba pagarse con motivo del término de giro de un contribuyente, que se haya producido a contar del 1° de enero del año 2012 y hasta el día 31 de agosto del año 2012.	18,5%
Rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que deba pagarse con motivo del término de giro de un contribuyente, que se haya producido a contar del 1° de septiembre del año 2012.	20%

² El N° 4, del artículo 74, también fue modificado por la Ley 20.630. Dichas modificaciones rigen a contar del primero de enero de 2013. Las instrucciones sobre esta materia serán impartidas por este Servicio mediante una nueva Circular.

2.- Tasas con las cuales los contribuyentes de la Primera Categoría a que se refiere la letra a), del artículo 84 de la LIR, deben efectuar sus Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios (PPMO) sobre los ingresos brutos obtenidos en los meses de septiembre 2012 a marzo 2013.

a) Ajuste tasa PPMO. Mediante la letra d), del artículo primero de sus disposiciones transitorias, la Ley 20.630, dispuso que para los efectos de determinar los pagos provisionales en conformidad a la letra a), del artículo 84, de la LIR, sobre los ingresos brutos obtenidos a partir del mes de septiembre de 2012, y hasta el 31 de marzo de 2013, el porcentaje que correspondió aplicar sobre los ingresos brutos del mes de agosto de 2012, se ajustará multiplicándolo por el factor 1,081.

De acuerdo con dicha norma, para el cálculo de la tasa de PPMO que corresponda aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de septiembre 2012, a marzo del año 2013, los contribuyentes deberán incrementar la tasa variable de PPMO aplicada o que correspondió aplicar sobre los ingresos brutos del mes de agosto de 2012, por el factor 1,081, conforme al aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría de un 18,5% a un 20% ($20:18=1,081$).

b) Ley 20.455. Consecuente con lo anterior, la Ley, mediante su artículo 4°, número 2), respecto de la disposición contenida en el artículo 1° transitorio, de la Ley 20.455, estableció que dicha norma transitoria, regirá en lo que corresponda, hasta el último día del mes anterior al mes de publicación en el Diario Oficial de la Ley, esto es, hasta el 31 de agosto de 2012, respecto de los ingresos brutos obtenidos hasta esa fecha.

De acuerdo con dicha disposición y considerando lo instruido por este Servicio mediante la Circular 63, del año 2010³, los ajustes para el cálculo de la tasa de PPMO que debían efectuarse en virtud de lo establecido en el artículo 1° transitorio de la Ley 20.455, sólo afectarán la tasa de PPMO que correspondió aplicar sobre los ingresos brutos obtenidos hasta el 31 de agosto de 2012.

En consecuencia, quedan sin efecto los ajustes que ordenaba dicha disposición legal transitoria, para el cálculo de la tasa de PPMO que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos obtenidos en los meses de septiembre a diciembre del año 2012 y enero a marzo del año 2013, respectivamente.

Lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, se puede resumir de la siguiente manera:

Ingresos brutos del mes de:	Forma de calcular la tasa de PPMO
Agosto 2012	Procedimiento descrito en letra B), Capítulo II, de la Circular 63, de 2010.
Septiembre 2012	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Octubre 2012	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Noviembre 2012	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Diciembre 2012	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Enero 2013	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Febrero 2013	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Marzo 2013	Tasa de PPMO que correspondió aplicar en agosto 2012 x 1,081
Abril 2013 a marzo 2014	Cálculo conforme a procedimiento general descrito en Circular 16, de 1991.

³ En los párrafos finales, del letra B), del Capítulo II, de la Circular 63, de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl, se establecía que:

“Para el cálculo de la tasa de PPMO que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de abril a diciembre del año calendario 2012, deberá recalcularse el Impuesto de Primera Categoría declarado sobre la Renta Líquida Imponible correspondiente al año calendario 2011, aplicando la tasa vigente de dicho impuesto para el año calendario 2012, esto es, 18.5%. Ahora bien, para determinar la tasa de PPMO que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de enero a marzo del año calendario 2012, la tasa aplicada en el mes de diciembre del 2011, se ajustará multiplicándola por el factor 0,925.

Finalmente, para el cálculo de la tasa de PPMO que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que obtengan en los meses de abril a diciembre del año calendario 2013, deberá recalcularse el Impuesto de Primera Categoría declarado sobre la Renta Líquida Imponible correspondiente al año calendario 2012, aplicando la tasa vigente de dicho Impuesto para el año calendario 2013, esto es, 17%. Ahora bien, para determinar la tasa de PPMO que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de enero a marzo del año 2013, la tasa aplicada en el mes de diciembre del 2012 se ajustará multiplicándola por el factor 0,919.”

c) **Ejemplos.** La forma de calcular la tasa de PPMO, se explica a través de los siguientes ejemplos:

1.- Determinación de tasa de PPMO a aplicar a los ingresos brutos de los meses de **septiembre del año 2012 a marzo del año 2013:**

ANTECEDENTES:

- Tasa de PPMO que debió aplicarse, conforme a lo instruido mediante Circular 63, de 2010, en el mes de agosto 2012:.....1,7%
- Factor de ajuste, según letra d), del artículo primero transitorio de la Ley 20.630.....1,081

DESARROLLO:

Ingresos brutos del mes de:	Determinación de la tasa de PPMO
Septiembre 2012	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%
Octubre 2012	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%
Noviembre 2012	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%
Diciembre 2012	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%
Enero 2013	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%
Febrero 2013	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%
Marzo 2013	$1,7 \times 1,081 = 1,8377$, luego, la tasa es de un 1,8%

2.- Tasa de PPMO, correspondiente a los meses de **abril 2013 a marzo 2014:**

ANTECEDENTES:

Base Imponible Impuesto de Primera Categoría año calendario 2012	\$ 90.000.000
Impuesto Primera Categoría Año Tributario 2013 (\$ 90.000.000 x 20%)	\$ 18.000.000
Tasa de PPMO año calendario 2012:	
• Enero a marzo 2012	0,9%
• Abril a agosto 2012	1,7%
• Septiembre a diciembre 2012	1,8%
PPMO actualizados año calendario 2012	\$ 11.500.000

DESARROLLO⁴:

Determinación tasa promedio de PPMO aplicada durante el año calendario 2012: $\{[(0,9 \times 3) + (1,7 \times 5) + (1,8 \times 4)] / 12\} = 1,533333\dots \rightarrow$	1,53%
Determinación del incremento de la tasa promedio aplicada durante el año calendario 2012: <u>(Impuesto de Primera Categoría – PPMO año 2012 actualizados) x 100</u> (PPMO año 2012 actualizados) Vale decir: $\{[(18.000.000 - 11.500.000) / 11.500.000] \times 100\} = 56,5217391 \rightarrow$	56,52%
Determinación tasa PPMO $(1,53\% * 1,5652) = 2,394756 \rightarrow$	2,4%

TASA DE PPMO A APLICAR:

Septiembre a diciembre 2012	1,8%
Enero a marzo 2013	1,8%
Abril a diciembre 2013	2,4%
Enero a marzo 2014	2,4%

⁴ Conforme a las instrucciones de la Circular 16, de 1991, la cual se encuentra publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

III.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.**a.- Modificación de la tasa del Impuesto de Primera Categoría.**

La modificación efectuada al artículo 20, de la LIR y a la letra b), del artículo 1º, de la Ley 20.455, rige en la forma y oportunidad señalada en el N° 1, del capítulo II.- anterior. De acuerdo con ello, la tasa del Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 20, de la LIR, que aumenta de un 17% a un 20%, rige a partir del 1º de enero de 2013, respecto del impuesto que deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes.

En el caso de las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que deba pagarse con motivo del término de giro de un contribuyente, la tasa de 20% se aplicará respecto de los términos de giro que se hayan producido a contar del 1º de septiembre del año 2012 y siguientes.

En el caso de las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, en conformidad a lo dispuesto en el inciso 3º, del N°8, del artículo 17 de la LIR, la tasa de 20% se aplicará respecto de las rentas percibidas o devengadas a contar del 1º de septiembre del año 2012, respecto del impuesto que deba declararse y pagarse a contar del año tributario 2013 y siguientes.

b.- Modificación de las tasas de PPMO que deben efectuar los contribuyentes.

La forma en que debe determinarse el cálculo de la tasa de los PPMO que deben declararse y pagarse sobre los ingresos brutos obtenidos entre los meses de septiembre de 2012 hasta marzo de 2013, rige en la forma y oportunidad señalada en el N° 2, del capítulo II.- anterior. De acuerdo con ello, tal modalidad rige a contar del 1º de septiembre de 2012, respecto de los PPMO que deban pagarse respecto de los ingresos brutos obtenidos a partir de dicho mes.

Saluda a Ud.,

**MARIO VILA FERNANDEZ
DIRECTOR SUBROGANTE**

**JARB/CCP/PCR
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO**