

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 45.- 05.2013 SN Circ. 165.2012 ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 23 de septiembre de 2013.-
MATERIA: Instruye sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la Ley N° 20.630 de 2012.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículo 21, 31, 33 N° 1 y otras disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1°, del Decreto Ley N° 824, de 1974) y Ley N° 20.630, del 27 de septiembre de 2012.

I.- INTRODUCCION.

En el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley N° 20.630, (en adelante indistintamente la "Ley") que, entre otras materias, sustituyó el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante "LIR").

La referida sustitución, modificó el tratamiento tributario que afecta a los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas de Primera Categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa y a los que se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la LIR, así como a sus propietarios, socios o accionistas, respecto de gastos rechazados, beneficios por el uso de bienes del activo de la empresa y otras cantidades.

Antes de las modificaciones señaladas, la LIR contemplaba reglas de tributación distintas en función de la estructura o forma jurídica del contribuyente. El nuevo artículo 21 de la LIR, simplifica el sistema, igualando la tributación sobre ciertas cantidades que señala, sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas, un impuesto con tasa de 35%, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa.

Sin embargo, cuando las cantidades gravadas con impuesto cumplen con ciertas características, la norma en estudio dispone que los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, deben afectarse en reemplazo del impuesto único de 35%, con el Impuesto Global Complementario (en adelante "IGC") o Impuesto Adicional (en adelante "IA"), según corresponda, aplicando una tasa adicional de dichos impuestos de un 10%.

La presente Circular, tiene por objeto impartir instrucciones sobre la materia.

II. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A. Tributación con el Impuesto Único.

1. Contribuyentes gravados con el IU. (Sujetos del impuesto).

Se gravan con el IU de 35%, establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, todos los contribuyentes, sin distinguir su forma de organización jurídica, que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de Primera Categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, incluso los que opten por acogerse a la exención del Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 14 quáter de la LIR, así como los contribuyentes que se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la misma Ley.

En consecuencia, son contribuyentes del IU, los siguientes:

- a) Las sociedades anónimas abiertas o cerradas y las sociedades por acciones;
- b) Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, tales como, los establecimientos permanentes en Chile, sucursales, oficinas, agentes o representantes de personas naturales

sin domicilio ni residencia en Chile y de sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país;

- c) Las sociedades de personas, las empresas individuales de responsabilidad limitada reguladas por la Ley N° 19.857 (en adelante "EIRL") y las sociedades en comandita por acciones;
- d) Las empresas individuales; y
- e) Las comunidades y sociedades de hecho.

No obstante la sustitución íntegra del artículo 21 de la LIR, se hace presente que los Fondos de Inversión a que se refiere la Ley N° 18.815, continúan afectos al IU de 35% sobre las partidas establecidas en el artículo 32 de dicha ley.

2. Hecho gravado con el IU.

2.1 Partidas correspondientes a gastos rechazados¹.

Se aplicará el IU sobre las partidas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo².

Por tanto, se gravarán con el IU de 35%, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR, o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Ley o la Dirección Regional³, cuando no hayan beneficiado al propietario, socio o accionista, contribuyentes del IGC o IA, de la empresa o sociedad respectiva⁴⁵.

Tales partidas, se incluirán en la base imponible del IU señalado, debidamente reajustadas en la variación del Índice de Precios al Consumidor (en adelante "IPC") existente entre el último día del mes anterior al retiro de las especies o del desembolso de dinero o pago efectivo de la cantidad y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo.

2.1.1 Período en que se aplica el impuesto.

Toda vez que el IU se aplica sobre los gastos rechazados señalados, siempre que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, es preciso señalar que dicho tributo se aplicará en el ejercicio en que dichas partidas constituyan un desembolso efectivo de dinero o en el ejercicio en que se produce el retiro de las especies, no así en el año en que tales sumas hayan sido reflejadas como costo o gasto, por medio de una provisión, sin que se haya producido el retiro de las especies o el desembolso efectivo por tales partidas.

Si las sumas indicadas fueron provisionadas, o contabilizadas con cargo a resultado, disminuyendo por tanto la base imponible del Impuesto de Primera Categoría (en adelante "IDPC"), éstas, deberán ser agregadas en la determinación de la RLI de dicho tributo, debidamente reajustadas cuando constituyan un desembolso efectivo de dinero o retiro de especies⁶. Lo anterior, es sin perjuicio de que en el mismo ejercicio en que tales partidas sean efectivamente retiradas o bien se produzca el desembolso efectivo, puedan ser deducidas en la determinación de la RLI del IDPC, atendida la

¹ Cantidades señaladas en el literal i., del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

² No procederá la aplicación del IU, cuando las referidas partidas hayan beneficiado al propietario, socio o accionista, contribuyentes del IGC o IA, de la empresa o sociedad respectiva, en cuyo caso, tales sumas no se afectan con el IU en análisis, sino que el propietario, socio o accionista señalado, se gravará con el IGC o IA, más una tasa adicional de los referidos tributos de 10%, de acuerdo a las instrucciones señaladas en la letra B. de esta Circular.

³ Partidas señaladas en la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

⁴ Las partidas señaladas en la letra b) y f), del N° 1, del artículo 33 de la LIR, siempre resultan gravadas conforme a lo establecido en el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, por tanto, deben aplicarse a su respecto las instrucciones contenidas en la letra B. de esta Circular.

⁵ Las partidas señaladas en la letra letras c), d) y e) del N° 1, del artículo 33 de la LIR, no se gravan conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en las letras c), éstas se gravan como un retiro efectivo de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en la letra d), éstas son imputables al valor o costo de los bienes de activo, liberadas expresamente por el artículo 21. Respecto de las partidas señaladas en la letra e), resultan aplicables las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, del año 2010, de este Servicio. En consecuencia, sobre estas partidas pueden consultarse las instrucciones que este Servicio ha impartido sobre la materia con anterioridad, sin que se apliquen los impuestos señalados en el artículo 21 de la LIR.

⁶ Conforme a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 33 de la LIR, estas partidas se agregarán reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolsos efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

calidad de IU que tiene este tributo, y que por tanto, dichas cantidades no pueden quedar gravadas con ningún otro impuesto de la LIR⁷.

En consecuencia, para la determinación de la base imponible del IDPC, deberán deducirse las partidas o cantidades sobre las cuales corresponda aplicar el IU de 35%, en el ejercicio en que tales partidas sean efectivamente retiradas o bien se produzca el desembolso efectivo. Tal deducción se efectuará independientemente del tratamiento contable de las citadas partidas, de si el agregado se efectuó en el mismo ejercicio, en ejercicios anteriores, o bien, éste no se realizó por haberse contabilizado las citadas partidas en el activo de la empresa. Cuando la empresa determine una pérdida tributaria para el ejercicio respectivo, la referida deducción incrementará el monto de la pérdida tributaria que deba declararse en el mismo ejercicio.

Dicho procedimiento tiene por objeto mantener la calidad de único del impuesto, por la vía de la deducción referida en la base imponible del IDPC.

Tratándose de contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, atendido que determinan la base imponible del IDPC sobre la base de los retiros o distribuciones que se efectúen en el ejercicio respectivo, y que en tal caso, las partidas a que se refiere este literal no se gravan con el IDPC, no resulta procedente la deducción de las partidas antes señalada, puesto que éstas sólo se gravarán con el IU de 35%.

2.2 Cantidades determinadas en virtud de tasaciones y presunciones de rentas⁸.

El IU de 35% se aplicará también sobre las cantidades que se determinen como consecuencia de las presunciones que establece la LIR y de las tasaciones que efectúe este Servicio, en el ejercicio de las facultades de fiscalización que se indican.

A continuación, se analiza brevemente el tratamiento tributario de cada una de las cantidades que se determinen en virtud de las facultades de fiscalización que establecen las normas señaladas:

2.2.1 Tasación del precio o valor de enajenación de bienes, cuando éste resulte notoriamente superior a los corrientes en plaza⁹.

Se trata de la tasación que puede efectuar este Servicio en aquellos casos en que el valor o precio de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Si bien dicha facultad de tasación no ha sido modificada con ocasión de la dictación de la Ley (razón por la cual ésta seguirá aplicándose en los mismos términos en que se ha hecho hasta la fecha y de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio¹⁰), cuando en virtud de la aplicación de ésta, se establezca una diferencia entre el valor asignado en la operación respectiva y el valor que determine el Servicio en el proceso de fiscalización respectivo, dicha cantidad, se gravará respecto del enajenante, sólo con el IU de 35%, cualquiera que sea la organización jurídica de dicho enajenante, independientemente de la forma en que éste declare sus rentas, de si se encuentra acogido o no a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los resultados acumulados en la empresa.

En consecuencia, la aplicación de la facultad de tasación referida no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, sino que las diferencias de precios o valores que se determinen se gravarán sólo con el referido IU.

⁷ De acuerdo a lo establecido en el literal i., del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

⁸ Cantidades señaladas en el literal ii., del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

⁹ Facultad establecida en el artículo 17, N° 8 inciso 5° de la LIR.

¹⁰ Instrucciones sobre la materia contenidas en Circular N° 12 de 1986, de este Servicio.

2.2.2 Otras presunciones y tasaciones de renta que establece la LIR¹¹.

Las cantidades determinadas en la aplicación de las facultades de fiscalización contenidas en la LIR que se indican, se afectan con el IU de 35%.

La modificación en comento sólo ha tenido por objeto unificar la tributación que afecta a las cantidades señaladas y no la forma en que dichas diferencias se determinan. De acuerdo con ello, cabe expresar que todas las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la forma en que dichas diferencias o cantidades se determinan se mantienen vigentes, haciéndose extensivas a todos los contribuyentes que declaren sus impuestos a la renta sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, o bien, se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la LIR, cualquiera que sea la organización jurídica de dicho contribuyente e independientemente del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado tributario determinado para el IDPC en el ejercicio, y de los resultados acumulados en la empresa¹².

Las presunciones y tasaciones de rentas a las que se refiere esta disposición, son las establecidas en las siguientes normas:

- i. **Art. 35 de la LIR:** Presunción y tasación de renta mínima imponible de Primera Categoría, en caso que no pueda determinarse clara y fehacientemente por falta de antecedentes u otra circunstancia.
- ii. **Art. 36 inciso 2° de la LIR:** Presunción y tasación de renta mínima imponible de Primera Categoría, cuando los contribuyentes que comercien en importación o exportación, no acrediten fehacientemente su renta efectiva.
- iii. **Art. 38 de la LIR¹³:** Tasación de renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes, cuando los elementos contables no permitan establecer su renta efectiva.
- iv. **Artículos 70 y 71 de la LIR:** Presunción y tasación de renta, en caso que el contribuyente no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones.

2.2.3 Precios de transferencia¹⁴.

De acuerdo con el nuevo artículo 41 E de la LIR, incorporado por la Ley N° 20.630, este Servicio puede impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados (o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno), cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero, no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el N° 4 de dicho artículo, si el contribuyente, a juicio de este Servicio, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, mediante los métodos que tal norma establece, el Servicio determinará los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para la o las operaciones de que se trate.

Si en virtud de la determinación de los precios, valores o rentabilidades, se establece una diferencia con aquellos declarados por el contribuyente, dicha cantidad o diferencia se afectará en el ejercicio a que corresponda, sólo con el IU de 35%, más los recargos legales que el propio artículo 41 E de la LIR establece.

Dicha tributación se aplicará cualquiera que sea la organización jurídica del contribuyente, de si se encuentra acogido o no a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, del resultado tributario

¹¹ Facultades de fiscalización, presunciones de renta y tasaciones establecidas en los artículos 35, 36 inciso 2°, 38, 70 y 71 de la LIR.

¹² Instrucciones contenidas en la Circular 45 de 1984 y sus modificaciones posteriores.

¹³ Cabe indicar que la Ley N° 20.630 modificó el artículo 38 de la LIR, y dada su importancia, el Servicio impartirá instrucciones especiales sobre la materia en otra Circular.

¹⁴ Facultades de fiscalización contenidas en el artículo 41 E de la LIR.

obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los resultados acumulados en la empresa¹⁵.

2.2.4 Tasación del precio o valor de enajenación de bienes, cuando éste resulte notoriamente inferior a los corrientes en plaza¹⁶.

En virtud de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario, este Servicio puede tasar el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble corporal o incorporal, o al servicio prestado, cuando éste sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, en los casos en que dicho precio o valor sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Por otra parte, conforme a lo establecido en el inciso 6° del mismo artículo, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, este Servicio podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente.

Al respecto, debe tenerse presente que la modificación en comentario sólo ha tenido por objeto reemplazar la tributación que afecta a las cantidades que se determinen por aplicación de las facultades de tasación establecidas en el artículo 64 del Código Tributario y no la forma en que dichas diferencias se determinan, razón por la cual, todas las instrucciones impartidas por este Servicio sobre esta materia se mantienen vigentes.

Ahora bien, cuando se establezca una diferencia entre el valor asignado en la operación respectiva y el valor que determine el Servicio en el proceso de fiscalización respectivo, dicha cantidad, se gravará respecto del enajenante, contribuyente que declare sus impuestos a la renta sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, o bien, se encuentre acogido a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la LIR, con el IU de 35%, cualquiera que sea la organización jurídica de dicho enajenante, del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los resultados acumulados en la empresa.

En consecuencia, la aplicación de la facultad de tasación referida no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, sino que las diferencias de precios o valores que se determinen se gravarán sólo con el referido IU.

2.3 Adquisición de acciones de propia emisión¹⁷.

Las sociedades anónimas se afectan con el IU de 35%, sobre las cantidades que destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión en conformidad a lo establecido en el artículo 27 A de la Ley N° 18.046 sobre sociedades anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C de la misma ley.

Si bien con otra redacción, la norma en comentario recoge en iguales términos lo establecido en la disposición del anterior texto del artículo 21 de la LIR, en la parte final de su inciso 3°¹⁸. De acuerdo con lo señalado, se mantienen vigentes todas las instrucciones impartidas por el Servicio sobre esta materia.

3. Base imponible del IU.

La base imponible del IU, se conforma por la sumatoria de la totalidad de las partidas o cantidades que deban afectarse con el referido tributo.

En el caso de los gastos rechazados, tales partidas se incorporarán a la base imponible en comentario, debidamente reajustadas en la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al retiro

¹⁵ Las instrucciones de este Servicio sobre las normas de precios de transferencia se encuentran contenidas en la Circular N° 29 de 2013.

¹⁶ De acuerdo a lo establecido en el artículo 64, incisos 3° al 6°, del Código Tributario

¹⁷ Cantidades señaladas en el literal iii., del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

¹⁸ Las instrucciones sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 11 de 2001, de este Servicio.

de las especies o del desembolso de dinero o pago efectivo de la cantidad y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo.

Tratándose de las tasaciones o presunciones de renta que se determinen en virtud de las facultades de fiscalización señaladas precedentemente, formarán parte de la base imponible de este tributo, las rentas o cantidades que se determinen por aplicación de dichas facultades, de acuerdo a las normas legales que las regulan, a las instrucciones impartidas por este Servicio con anterioridad y a las presentes instrucciones.

En el caso de las acciones de propia emisión que no se enajenen dentro del plazo señalado, deberá incluirse en la base imponible del IU las cantidades que la sociedad anónima haya destinado a su adquisición, reajustadas de acuerdo a la variación del IPC entre el mes que antecede a aquél en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones.

4. Tasa del IU y carácter de dicho tributo.

Las cantidades o partidas que constituyen la base imponible del impuesto que se comenta, se afectarán con una tasa de 35%, tributo que se aplica en calidad de único a la renta, es decir, las referidas cantidades no se podrán afectar con ningún otro impuesto de la LIR, y además, tal gravamen no tendrá el carácter de impuesto de categoría, lo que significa que no se podrá invocar como crédito respecto de cualquier otro impuesto de la ley del ramo.

En el caso de los inversionistas extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria del D.L. N° 600 de 1974, y atendiendo a la carga tributaria especial a que se encuentran afectos estos contribuyentes, la tasa del impuesto único que afecta a las cantidades o partidas señaladas, será de un 49,5%, 40% ó 42%, según sea la invariabilidad tributaria pactada con el Estado de Chile. Respecto de estos inversionistas extranjeros que sean contribuyentes que tengan en Chile establecimientos permanentes de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1 de la LIR, las tasas antes señaladas se aplicarán sobre la totalidad de las cantidades o partidas generadas o determinadas por tales contribuyentes. Respecto de las sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones y sociedades de personas, las referidas alícuotas se aplicarán solamente sobre la parte de las mencionadas partidas que correspondan a los accionistas, socios o socios gestores extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria del D.L. N° 600, de 1974.

5. Declaración y pago del IU¹⁹.

Los contribuyente gravados con el IU que se comenta, deberán declararlo en la forma indicada en el artículo 65 N° 1 de la LIR, esto es, anualmente, mediante el Formulario N° 22 sobre Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, que esté vigente en cada año tributario, y pagarlo al Fisco de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 inciso 1° de la LIR, es decir, en el mes de abril de cada año tributario, debidamente recargado con el reajuste que establece el artículo 72 de la LIR, cuando corresponda aplicar este incremento.

Se hace presente que en el caso de que el IU se determine en el ejercicio de las facultades de fiscalización de este Servicio, en virtud de las normas legales antes señaladas, el impuesto referido se pagará de acuerdo al giro respectivo, sin perjuicio de que el contribuyente opte por rectificar sus declaraciones de impuestos en los términos que establezca este Servicio.

B. Tributación con el IGC o IA, más su tasa adicional de 10%.

La Ley introdujo importantes modificaciones en materia de tributación de ciertas partidas o desembolsos que, incurridos por los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que se indican, benefician a contribuyentes del IGC o IA. Las modificaciones tienen por objeto que los contribuyentes que se benefician de ciertas rentas o cantidades que la LIR establece, reflejen en la base imponible de sus impuestos personales tales beneficios.

En términos generales, la LIR establece que (i) los gastos rechazados, (ii) los préstamos que se califiquen de retiros de utilidades, (iii) el beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa, y (iv) las garantías ejecutadas, que benefician a contribuyentes de IGC o IA, se afectarán ya no con el IU de 35%, sino que con los impuestos finales, IGC o IA según corresponda, de los contribuyentes

¹⁹ En conformidad a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

beneficiados. Ahora bien, atendido el carácter de norma de control de las disposiciones del artículo 21 de la LIR, tal precepto legal ha establecido que la aplicación de los referidos impuestos debe efectuarse incrementando su importe en un monto equivalente al 10% sobre el monto de las partidas o cantidades gravadas (en adelante “tasa adicional”).

1. Contribuyentes gravados con el IGC o IA más su tasa adicional (Sujetos del impuesto)

Se encuentran gravados con el IGC o IA más su tasa adicional y siempre que la empresa o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, incluso los que opten por acogerse a la exención del Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 14 quáter de la LIR, o bien, se encuentre acogida a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la LIR, los siguientes contribuyentes:

- a) Los accionistas de sociedades anónimas, de sociedades por acciones y de sociedades en comandita por acciones. Como sólo se trata de contribuyentes del IGC o IA, quedan comprendidos dentro de éstos, los accionistas personas naturales con domicilio o residencia en Chile y los accionistas personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país;
- b) Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, vale decir, las personas naturales que no tengan domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes;
- c) La persona natural dueña de una empresa individual;
- d) Los socios de sociedades de personas, los socios gestores de una sociedad en comandita por acciones y el titular de una empresa individual de responsabilidad limitada de la Ley N° 19.857. En el primer caso, como se trata de contribuyentes del IGC o IA, quedan comprendidos dentro de éstos, los socios personas naturales con domicilio o residencia en Chile y los socios personas naturales y jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país. En el caso de la empresa individual de responsabilidad limitada de la Ley N° 19.857, su titular corresponde siempre a una persona natural, el cual puede tener domicilio o residencia en el país, en cuyo caso se afecta con el IGC, o bien, no tener domicilio ni residencia en Chile, en cuyo caso se afecta con el IA; y
- e) Comuneros y socios de sociedades de hecho, personas naturales con domicilio o residencia en Chile y personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país.

2. Partidas y cantidades gravadas con IGC o IA más su tasa adicional.

2.1 Partidas correspondientes a gastos rechazados²⁰.

Se trata de las partidas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando dichas partidas hayan beneficiado al propietario, socio o accionista, contribuyentes del IGC o IA, de la empresa o sociedad respectiva.

Según se indica, para que tales partidas se graven con el IGC o IA, más su tasa adicional de 10%, dichas partidas deben ir en beneficio de alguno o algunos de los contribuyentes señalados en el N° 1 precedente. Al respecto y por expresa indicación de la norma en análisis, se entenderá que dichas partidas benefician a las personas señaladas, cuando hayan beneficiado a su cónyuge, a sus hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

De esta manera, las partidas que se gravan con la tributación que se comenta cuando cumplan con los requisitos señalados, son las siguientes²¹:

²⁰ Cantidades señaladas en el literal i), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

²¹ Las partidas señaladas en la letra c), d) y e) del N° 1, del artículo 33 de la LIR, no se gravan conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en las letras c), éstas se gravan como un retiro efectivo de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 de la LIR. En el caso de las partidas señaladas en la letra d), éstas son imputables al valor o costo de los bienes de activo, liberadas expresamente por el artículo 21. Respecto de las partidas señaladas en la letra e), resultan aplicables las instrucciones contenidas en la Circular N° 68, del año 2010, de este Servicio. En consecuencia, sobre estas partidas pueden consultarse las instrucciones que este Servicio ha impartido sobre la materia con anterioridad, sin que se apliquen los impuestos señalados en el artículo 21 de la LIR.

- i. Remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años;
- ii. Gastos o desembolsos provenientes de los beneficios a que se refiere la letra f), del N° 1, del artículo 33 de la LIR; y
- iii. Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional de este Servicio, según corresponda.

La calificación o determinación sobre si estas partidas han beneficiado a uno o más de los contribuyentes señalados, recae, en principio, en la empresa o sociedad respectiva que ha incurrido en los desembolsos o desde la cual se han efectuado los retiros de especies, quién deberá informar a este Servicio y certificar al contribuyente beneficiado, en la forma y plazo que se establezca mediante resolución.

Ahora bien, el contribuyente beneficiado deberá declarar y pagar el IGC o IA, más su tasa adicional sobre las referidas partidas, cuando éstas le sean informadas por la empresa o sociedad respectiva.

En todo caso y para los fines de fiscalización respectivos, este Servicio determinará fundadamente el beneficio experimentado por los contribuyentes a que se refiere esta disposición, cuando la empresa o sociedad respectiva no informe dichas partidas y en consecuencia, no se declaren y paguen los impuestos que correspondan²², pudiendo recalificar al beneficiario de acuerdo a los antecedentes que obren en su poder. En tal caso, y siempre que el contribuyente beneficiado no opte voluntariamente por rectificar su declaración anual de impuesto a la renta y pagar el impuesto respectivo, este Servicio determinará las partidas que deben afectarse con IGC o IA, más su tasa adicional, dejando expresa constancia de tal circunstancia en la resolución o liquidación que se emita al efecto al contribuyente beneficiado, señalando de que manera tales partidas le han beneficiado.

Finalmente, cabe señalar que dichas partidas se incluirán en la base imponible de los IGC o IA, más su tasa adicional, debidamente reajustadas en la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al retiro de las especies o del desembolso de dinero o pago efectivo de la cantidad y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo²³.

2.1.1 Período en que se afectan con impuesto.

La disposición analizada establece que el IGC o IA más su tasa adicional, (al igual que en el caso del IU de 35%) se aplica sólo sobre las partidas del N° 1, del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, en el ejercicio en que tales hechos ocurran, no así en el año en que tales sumas hayan sido reflejadas como costo o gasto por medio de una provisión, sin que se haya producido el referido retiro o desembolso efectivo.

En el caso en que tales sumas hayan sido provisionadas con cargo a resultado, disminuyendo por tanto la base imponible del IDPC, éstas, deberán ser agregadas en la determinación de la base imponible de dicho tributo²⁴. Lo anterior, sin perjuicio de que en el ejercicio en que tales partidas sean efectivamente retiradas o bien se produzca el desembolso efectivo, puedan ser deducidas en la determinación de la base imponible del IDPC²⁵.

Tratándose de contribuyentes que declaren sus rentas efectivas determinadas en base a contabilidad completa y balance general, como un procedimiento general en la determinación de la RLI del IDPC, deben siempre agregar debidamente actualizadas, las partidas o cantidades que constituyen gastos rechazados, cuando hayan disminuido la renta declarada. No obstante lo anterior, el artículo 21 de la LIR, dispone expresamente la deducción de tales partidas en la determinación de la base imponible del IDPC, siempre que correspondan a aquellas que deben formar parte de la base imponible del IGC o IA, más su tasa adicional, sin distinguir el tipo jurídico de la empresa o sociedad respectiva.

²² Facultad establecida en el literal i), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR,

²³ Se hace presente que para aplicación de esta tributación y determinación del monto de las partidas gravadas, continuarán vigentes todas aquellas instrucciones impartidas sobre la materia, cuando se afectaban también con los IGC o IA, en todo aquello que no se opongan a las presentes normas, tales como las contenidas en las Circulares N° 45 de 1984; 56 de 1986 y 42 de 1990.

²⁴ Conforme lo dispone el N° 1 y 3, del artículo 33 de la LIR.

²⁵ Conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR.

El agregado a la RLI y la deducción en su caso, se debe efectuar reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior al del balance²⁶. La deducción anterior, es independiente de si el referido agregado se efectuó en el mismo ejercicio, en ejercicios anteriores o bien, éste no se realizó por haberse contabilizado las citadas partidas en el activo de la empresa o sociedad.

Dicho procedimiento tiene por objeto establecer el IGC o IA, más su tasa adicional, como única tributación sobre las partidas o cantidades señaladas, por la vía de la deducción en la base imponible del IDPC.

Tratándose de contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, atendido que determinan la base imponible del IDPC sobre la base de los retiros o distribuciones que se efectúen en el ejercicio respectivo, y que en tal caso, las partidas a que se refiere este literal no se gravan con dicho tributo, no resulta procedente la deducción señalada, puesto que tales partidas sólo se gravarán con el IGC o IA, más su tasa adicional.

2.1.2 Cálculo del monto gravado, cuando una partida beneficia a dos o más contribuyentes.

Para determinar el monto sobre el cual debe tributar el contribuyente cuando los gastos rechazados beneficien directa o indirectamente a dos o más contribuyentes y no sea posible determinar de manera fehaciente el monto o la parte del beneficio que le corresponde a cada uno de ellos, se debe aplicar sobre el total del gasto rechazado la proporción que representa el número de acciones que posee cada uno de los contribuyentes, o la participación de éstos en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva, según corresponda.

Ejemplo: Partida del N° 1, del artículo 33, en beneficio de 2 socios:

Gastos de mantención departamento en un balneario, utilizado por dos socios	\$ 9.000.000
Socio A, tiene una participación del	20%
Socio B, tiene una participación del	30%
Total de participación beneficiada	50%

Determinación del beneficio:

Socio A (20%/50% = 40% sobre \$ 9.000.000)	\$ 3.600.000
Socio B (30%/50% = 60% sobre \$ 9.000.000)	\$ 5.400.000

En consecuencia, el IGC o IA más su tasa adicional, deberá ser declarado por el socio A sobre una base de \$ 3.600.000, mientras que el socio B lo hará sobre \$ 5.400.000.

2.1.3 Tributación aplicable cuando las partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR, benefician a contribuyentes no gravados con el IGC o IA²⁷:

La tributación con el IGC o IA, más su tasa adicional, sobre los gastos rechazados, se aplica en reemplazo del IU de tasa 35%, tributo que siempre grava dichas partidas, salvo que beneficien a un contribuyente del IGC o IA. Por tanto, cuando los gastos rechazados hayan beneficiado a dueños, socios o accionistas que no sean contribuyentes del IGC o IA, tales partidas se afectarán en la empresa o sociedad respectiva, gravándose con el IU de 35%.

2.2 Préstamos calificados como retiros²⁸.

2.2.1 Hecho gravado con impuesto.

Los préstamos que las empresas obligadas a declarar sus impuestos sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa y balance general, o bien, acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes de los IGC o IA, se gravarán con los referidos tributos más su tasa adicional, cuando

²⁶ Conforme a lo dispuesto en el N° 1 y 3 del artículo 33 de la LIR.

²⁷ Conforme a lo dispuesto en la parte final, del literal i., del inciso 1° del artículo 21 de la LIR, en concordancia con la parte final, del primer párrafo, del inciso 3° del mismo artículo.

²⁸ Cantidades señaladas en el literal ii), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR.

este Servicio determine de manera fundada que corresponden a un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos.

La norma legal busca evitar que por la vía del otorgamiento de un préstamo desde la sociedad o empresa a sus propietarios, socios o accionistas, éstos eviten el pago de los IGC o IA sobre dichas cantidades, que atendidas las condiciones de dicho préstamo encubren lo que sería un retiro o una distribución de rentas afectas a dichos tributos.

2.2.2 Concepto de préstamo.

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR, se entiende genéricamente por préstamo, aquel contrato o convención en que una de las partes entrega a la otra una cosa, a título gratuito u oneroso, para su uso o consumo, con cargo de restituirla en una época distinta.

Ahora bien, atendido el concepto genérico de préstamo señalado en el párrafo anterior y que la norma en análisis comprende dentro de los contribuyentes gravados sobre dichas cantidades, al empresario individual y a los señalados en el artículo 58 N° 1 de la LIR²⁹, es que debe entenderse que también constituye préstamo en el caso de dichos contribuyentes, el uso o consumo de una cosa asignada a la empresa respectiva y registrada en la contabilidad de la misma, que efectúe su propietario o titular, a título gratuito u oneroso, con cargo de restituirla o reasignarla a la empresa en una época distinta, debiendo registrarse de tal manera en la contabilidad. En el caso que tal registro contable refleje simplemente el retiro o remesa de cantidades asignadas en la empresa, destinadas al uso o consumo del propietario sin obligación de restituirla o reasignarla a la empresa, tales cantidades tendrán el tratamiento tributario de un retiro, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 A) o 14 bis de la LIR, según corresponda.

2.2.3 Contribuyentes gravados.

Se encuentran en la obligación de declarar los impuestos IGC o IA más su tasa adicional, -cuando reciban préstamos de sus respectivas empresas que correspondan a un retiro encubierto de cantidades afectas con impuesto- los contribuyentes individualizados en el N° 1 anterior de esta letra B.

En todo caso, la norma excluye expresamente a los accionistas de sociedades anónimas abiertas que reciban préstamos de la respectiva sociedad. Sobre el particular, es necesario destacar que son sociedades anónimas abiertas aquellas que inscriban voluntariamente o por obligación legal sus acciones en el Registro de Valores³⁰.

Finalmente, cabe señalar que se considerará que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista respectivo, cuando el deudor del mismo sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o bien, cualquier otra persona relacionada con los primeros, en los términos del artículo 100 de la Ley 18.045 sobre Mercado de Valores, y siempre que además, se determine que el beneficiario final del préstamo es el propietario, socio o accionista respectivo. En esta circunstancia, a pesar de que el préstamo se otorga a personas relacionadas con el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, el contribuyente gravado con el IGC o IA, más su tasa adicional, es dicho propietario, socio o accionista, en la medida que se determine que éste es el beneficiario final de dicho préstamo³¹.

2.2.4 Requisitos para calificar un préstamo como un retiro encubierto.

Para que un préstamo esté sujeto a la tributación en comento, se requiere que sea calificado de manera fundada, como un retiro encubierto de cantidades afectas al IGC o IA. Dicha calificación puede ser efectuada tanto por el contribuyente como por este Servicio.

²⁹ Tratándose del empresario individual, la empresa contribuyente del IDPC es la misma persona que su propietario contribuyente del IGC, y en el caso de los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, ocurre generalmente algo similar respecto del IA.

³⁰ Conforme a lo dispuesto en el artículo 2°, de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas y el artículo 3° de su respectivo Reglamento, contenido en el D.S. de Hacienda N° 702 de 2011.

³¹ Conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del artículo 21 de la LIR.

a) Calificación por parte del contribuyente.

En primer término, es la propia empresa o sociedad que otorga el préstamo en conjunto con el contribuyente beneficiado, quiénes son los encargados de establecer si dichas cantidades corresponden o no, a un retiro que deba gravarse con impuesto.

Determinada dicha circunstancia, y en la medida que sea declarado de esta manera por parte del contribuyente, en su declaración anual de impuestos a la renta e informado oportunamente a este Servicio por parte de la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución³², el préstamo, calificado para fines tributarios como retiro, se gravará propiamente como un retiro y de conformidad a las reglas aplicables a los mismos.

b) Calificación por parte de este Servicio.

Cuando este Servicio determine fundadamente que el préstamo referido corresponde a un retiro encubierto de cantidades afectas a los IGC o IA, según corresponda, y no haya sido declarado como tal por parte del contribuyente, éste se gravará con los referidos tributos más su tasa adicional³³.

En tal caso, el préstamo se gravará en la forma señalada, sin sujetarse a lo dispuesto en los artículos 14 A) o 14 bis de la LIR y sin deducir o rebajar estas cantidades del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante "FUT") establecido en la primera de las disposiciones legales señaladas. Tampoco tendrá derecho a deducir el crédito establecido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR sobre dichas cantidades. Finalmente, cabe señalar que en el caso de los contribuyentes acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, la empresa o sociedad respectiva no se gravará con el IDPC sobre dichas cantidades.

2.2.5 Elementos para calificar el préstamo como un retiro encubierto.

El Servicio determinará de manera fundada en la resolución o liquidación de impuestos que emita y notifique al efecto al contribuyente gravado, que el préstamo otorgado corresponde a un retiro encubierto de cantidades que deberán gravarse conforme a lo señalado anteriormente. Para dicho efecto, este Servicio deberá considerar los siguientes elementos:

- a) Utilidades retenidas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto del préstamo:** Para este análisis, deberán considerarse en el ejercicio en que se efectúe el préstamo, el saldo de FUT, FUNT y utilidades financieras de la empresa o sociedad respectiva, a la fecha en que éstas deberían efectuar la imputación de retiros o distribuciones, según corresponda.

Lo relevante a determinar con este elemento, es si de haberse efectuado un retiro efectivo por parte del contribuyente en lugar de recibir un préstamo, este retiro se habría afectado o no con los IGC o IA, según corresponda, en el mismo ejercicio, o en los siguientes, en éste último caso, siempre que no se haya pagado dicho préstamo dentro de ese período. Cabe hacer presente que la determinación de su calidad de retiro encubierto, siempre se produce en el ejercicio en que el préstamo se efectúe.

- b) El destino y destinatario final de tales préstamos:** El análisis de este elemento debe concordarse con lo dispuesto en el inciso final del artículo 21 de la LIR, en cuanto establece que se considerará también que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista respectivo, cuando el deudor sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o bien, cualquier otra persona relacionada con los primeros, en los términos del artículo 100 de la Ley 18.045 sobre Mercado de Valores, y siempre que además, se determine que el beneficiario final del préstamo es el propietario, socio o accionista respectivo.

En consecuencia, si el préstamo se otorga directamente al propietario, socio o accionista, evidentemente es éste el beneficiario del mismo. Ahora bien, cuando se otorgue a una de las personas relacionadas con aquellos, señaladas en el párrafo anterior, deberá determinarse si finalmente ello redundará en un beneficio para el propietario, socio o accionista respectivo, ya sea en forma directa o indirecta, como ocurriría en caso que la utilización de los recursos de

³² Actualmente los retiros se informan mediante Formulario N° 1886, conforme a las instrucciones contenidas en la Res. Ex. N° 6.835 de 1993, modificada por las Res. Ex. N°s 65 de 1993, 126 de 2005 y 21 de 2012.

³³ De acuerdo a lo dispuesto en el literal ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

dicho préstamo, se destinen al uso o consumo de estos últimos, a bienes de su propiedad, o actividades realizadas por ellos.

- c) El plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones:** La estipulación de modalidades que permitan postergar el pago del crédito por un plazo muy prolongado, o bien en caso que se pacten prórrogas o renovaciones del mismo, permite establecer el ánimo de la empresa en perseguir el cobro de su acreencia y la recuperación del préstamo. A manera de ejemplo, si no existe un plazo determinado o éste es muy extenso considerando las demás condiciones, o el pago del crédito queda sujeto sólo a la voluntad del deudor, o que el acreedor inicie gestiones de cobro y no les da curso progresivo, u otra circunstancia similar, éstas permiten presumir que no existe ánimo de cobro, lo que evidentemente favorece o beneficia al deudor de dicho crédito. Para estos efectos constituirá un criterio orientador, considerar las condiciones que imperan en el mercado en créditos de similar naturaleza.
- d) Tasa de interés del préstamo u otras cláusulas relevantes del mismo:** El análisis de este elemento permitirá determinar si las condiciones bajo las cuales se otorga el préstamo, obedecen razonablemente a las condiciones de mercado en que se otorgaría dicho crédito a una persona no relacionada con la empresa, y si en definitiva, dichas condiciones benefician o no a la empresa prestamista, atendido su objeto social, o más bien, son cantidades que se entregan en beneficio exclusivo del propietario, socio, o accionista de la misma. Otras cláusulas relevantes de la operación a considerar, a manera de ejemplo son: si el préstamo es reajutable o no, si existen garantías involucradas, si éstas son reales o personales, si existen cláusulas penales en caso de mora, etc.

El análisis del conjunto de estos elementos, así como de otros que puedan considerarse relevantes para el caso particular de que se trate, como por ejemplo, si vencido el plazo de pago del préstamo no se han ejercido las acciones de cobro, permitirán a este Servicio calificar dicho préstamo como un retiro encubierto de utilidades.

Cabe hacer presente que desde un punto de vista jurídico, el préstamo otorgado al propietario, socio o accionista de la empresa no tiene la naturaleza de un retiro en favor de éste, ya que si bien la operación puede ser calificada jurídicamente como un préstamo, para efectos tributarios, corresponde a este Servicio recalificar dicho carácter, de acuerdo al análisis de los elementos enunciados. Por tanto, a pesar de esta recalificación, se mantienen todas las demás consecuencias y efectos tributarios que se deriven de su naturaleza de préstamo, distintas a las señaladas en el artículo 21 de la LIR.

Las circunstancias que se consideren relevantes para la calificación de que trata este número, deberán expresarse en la resolución o liquidación que se notifique al contribuyente beneficiario.

2.2.6 Base imponible.

El monto o la suma afecta con el IGC o IA, más su tasa adicional, corresponde al monto total del préstamo que sea calificado como retiro encubierto, reajustado según el porcentaje de variación del IPC ocurrido entre el mes anterior al del otorgamiento del crédito y el mes que antecede al término del ejercicio respectivo, deduciendo de dicha suma, todas aquellas cantidades que el contribuyente prestatario o beneficiario haya restituido durante el ejercicio respectivo a la empresa o sociedad prestamista, a título de pago del capital del préstamo y sus reajustes pactados, cantidades que se deducirán reajustadas según el porcentaje de variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al de la restitución respectiva y el mes que antecede al término del ejercicio.

Sin perjuicio de lo anterior, las sumas restituidas por el contribuyente en ejercicios posteriores a la calificación del préstamo como retiro encubierto no afectarán la tributación de éste.

2.2.7 Oportunidad en que los préstamos se gravan en la forma descrita.

Los préstamos que sean calificados por este Servicio como retiros encubiertos, se afectarán con el IGC o IA, más su tasa adicional, en el ejercicio en que el préstamo se otorgue, atendido que en dicha oportunidad se ha beneficiado con tales sumas el propietario, socio o accionista respectivo.

No obstante lo anterior, los préstamos que se otorguen y no sean calificados como retiros encubiertos en el ejercicio de su otorgamiento, y que posteriormente experimenten alguna

modificación en sus elementos esenciales de tal magnitud que permitan calificarlos como nuevos préstamos, y de acuerdo a dichas modificaciones puedan calificarse como retiros encubiertos en tal oportunidad, se afectarán con los impuestos señalados en el ejercicio en que experimenten estas modificaciones.

Finalmente, cabe señalar que la fecha en que se ha otorgado el préstamo o se han efectuado las modificaciones a éstos, en su caso, se acreditarán en la instancia de fiscalización respectiva, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, a través de todos los medios de prueba de que pueda hacerse valer el contribuyente, particularmente aquellos que sean necesarios y obligatorios para él.

2.2.8 Los préstamos calificados como retiros encubiertos, no se deducen de las cantidades afectas a impuesto.

Los préstamos calificados como retiros, no se deducirán en la empresa o sociedad acreedora o prestamista, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en los artículos 14 A) o 14 bis de la LIR, se encuentran afectas a los IGC o IA³⁴.

Lo anterior tiene las siguientes consecuencias desde el punto de vista tributario:

- El monto del préstamo que sea calificado como un retiro encubierto por este Servicio, no podrá ser deducido por la empresa acreedora o prestamista, de las utilidades pendientes de tributación afectas a los IGC o IA existentes en su registro FUT.

Por tanto, dichas cantidades tampoco tendrán derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR. En el caso de los contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la LIR, dichas cantidades se mantendrán formando parte del capital propio tributario final del contribuyente.

- Tales sumas no deberán provocar ninguna incidencia tributaria en la empresa acreedora o prestamista a nivel de su registro FUT, ni respecto de la determinación de la RLI del IDPC. En caso que posteriormente, en los ejercicios siguientes, se restituyan dichas sumas en cumplimiento del pago del préstamo, el tratamiento tributario y contable de dicha restitución sólo corresponderá al de una disminución de la cuenta por cobrar respectiva de la empresa acreedora. En caso que dichas sumas no sean finalmente restituidas, las sumas en cuestión no podrán ser castigadas como una deuda incobrable con cargo a los resultados tributarios de la empresa prestamista, conforme a las normas del N° 4 del artículo 31 de la LIR.

2.3 Beneficio por el uso o goce de bienes del activo de las empresas³⁵.

En general, este hecho gravado con IGC o IA, más su tasa adicional, es el mismo que establecía el artículo 21 de la LIR con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley³⁶.

2.3.1 Contribuyentes gravados (Sujetos).

De acuerdo a la norma legal en análisis, los contribuyentes que se encuentran en la obligación de declarar el IGC o IA, más su tasa adicional, sobre los beneficios que se indican, son aquellos individualizados en el N° 1 anterior de esta letra B.

Cabe señalar además, que el inciso final del artículo 21 de la LIR, establece que se considerará que el beneficio se ha conferido al propietario, socio o accionista respectivo, cuando el beneficiario del uso o goce de los bienes sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o bien, cualquier otra persona relacionada con los primeros, en los términos del artículo 100 de la Ley 18.045 sobre Mercado de Valores.

En consecuencia, en estos casos, a pesar de que el beneficio del uso o goce se ha conferido a personas relacionadas con el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, el

³⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final, del literal ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

³⁵ Cantidades señaladas en el literal iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

³⁶ Sin perjuicio de ello, cabe expresar que a partir de la entrada en vigencia de la presente Circular, se derogan las instrucciones de este Servicio sobre esta materia, contenidas en las Circulares 37 de 1995 y 57 de 1998.

contribuyente gravado con el IGC o IA, más su tasa adicional, es dicho propietario, socio o accionista.

2.3.2 Hecho gravado con impuesto.

Los contribuyentes señalados anteriormente deberán declarar y pagar el IGC o IA, más su tasa adicional, sobre el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. El monto de dicho beneficio se determina en base a las presunciones que la propia disposición establece.

Al respecto, cabe señalar que esta tributación se aplica sobre el beneficio que representa el uso o goce, por parte de los contribuyentes indicados, de cualquier bien que sea de propiedad de la empresa o sociedad respectiva y por tanto forme parte de su activo, sea éste corporal o incorporal, mueble o inmueble, incluyendo por ejemplo, los derechos reales como el usufructo, e independientemente de la denominación que éstos puedan tener de acuerdo a su clasificación contable (activo inmovilizado, activo realizable, etc.), o de las franquicias tributarias que le puedan favorecer por su adquisición, importación o construcción, como ocurre, por ejemplo, con los bienes raíces acogidos a las normas del D.F.L. N° 2, de 1959.

De igual forma, la tributación se aplicará cualquiera sea el título bajo el cual se entregan los citados bienes para el uso o goce por parte de los contribuyentes señalados (entregados en derecho de uso o habitación, en usufructo, en arriendo, en comodato, etc.), o simplemente cuando estén siendo utilizados por éstos, sin que las empresas los hayan entregado bajo algún título o un consentimiento expreso.

En esta situación se encuentran por ejemplo, entre otros, el uso o goce de los siguientes bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva: vehículos en general (automóviles, station wagons y similares, camionetas, jeeps, furgones, etc.); inmuebles destinados a casa habitación, de veraneo, oficinas, bodegas, etc.; máquinas en general, computadores, impresoras, enseres, mobiliarios, herramientas, instalaciones, derechos reales, etc.

Cabe tener presente que la tributación que se establece sobre estas partidas tiene por propósito gravar con IGC o IA, más su tasa adicional, el beneficio que representa para los contribuyentes de dichos tributos, el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, sin que efectúen el retiro de tales bienes de la empresa o de los recursos necesarios para su adquisición. Dicha tributación, es sin perjuicio de los impuestos de la LIR que corresponda aplicar sobre los gastos rechazados en que incurra la empresa o sociedad, para la adquisición, mantención o explotación de dichos bienes o activos³⁷.

2.3.3 Monto del beneficio gravado con impuesto.

La LIR establece las siguientes presunciones de derecho para determinar el valor mínimo del monto del beneficio gravado con impuesto:

- **En el caso del uso o goce de bienes muebles**, se presume de derecho que el valor mínimo del beneficio que representa para las personas indicadas, su uso o goce, equivale al 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o al monto de la cuota anual de depreciación, cuando esta última represente una cantidad mayor. El mayor de estos dos valores es el que debe ser considerado como valor mínimo del beneficio.

Para la determinación de la presunción señalada, se entiende por valor de los bienes muebles determinado para fines tributarios al término del ejercicio, aquél que se haya calculado aplicando al valor de su adquisición, las normas de actualización del artículo 41 N° 2 de la LIR y las de depreciación (cuando corresponda) del artículo 31, N° 5 de la misma ley. En otras palabras, dicho monto corresponde al valor neto de libro por el cual figuran los citados bienes en la contabilidad de la empresa al término del ejercicio en que se aplica la presunción en cuestión, y que resulta de la aplicación de las normas tributarias antes indicadas. En todo caso, se hace presente que cuando se aplique la presunción en análisis, no procede la deducción como gasto de la cuota anual de depreciación.

³⁷ Conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, y en la letra f), del N° 1, del artículo 33 de la misma Ley.

- **Tratándose del uso o goce de bienes raíces**, el valor mínimo del beneficio que representa para los contribuyentes de este impuesto el uso o goce de los citados inmuebles, equivale al 11% de su avalúo fiscal, vigente al 01 de enero del año en que deben declararse los impuestos.

- **Tratándose del uso o goce de automóviles, stations wagon y vehículos similares**, el valor mínimo del beneficio que representa para los contribuyentes de este impuesto el uso o goce de tales vehículos, equivale al 20% de su valor neto de libro por el cual figuran en la contabilidad de la empresa al término del ejercicio en que se aplica la presunción en cuestión, valor que resulta de la aplicación del artículo 41 N° 2 de la LIR y las de depreciación (cuando corresponda) del artículo 31, N° 5 de la misma Ley. En todo caso, se hace presente que cuando se aplique la presunción en análisis, no procede la deducción como gasto de la cuota anual de depreciación.

Es necesario destacar que las presunciones referidas, se aplican en principio, cualquiera sea el tiempo en que dentro de un año se hayan utilizado los bienes, a menos que el beneficiario justifique fehacientemente, con los instrumentos, documentos o contratos que hagan fe ante terceros, que dichos bienes los ha usado o gozado solamente en algunos meses del ejercicio, casos en los cuales las presunciones se aplicarán o calcularán en la proporción que corresponda a meses completos en los que efectivamente se usaron o gozaron los referidos bienes.

De las presunciones mínimas, por el período anual completo o una parte del año, determinadas en la forma antes señalada, el beneficiario o contribuyente podrá además rebajar las sumas que efectivamente haya pagado a la empresa o sociedad propietaria del bien respectivo, por el uso o goce de éstos durante el período comercial correspondiente, constituyendo base gravada con la tributación señalada, sólo la diferencia positiva entre ambas cantidades. Esta rebaja se efectuará a su valor histórico, sin reajuste alguno atendido que la norma señalada no estableció dicho ajuste, y deberá acreditarse fehacientemente con los contratos o documentos que correspondan, y además ser contabilizada oportunamente por la empresa o sociedad que recibe tales ingresos.

En caso que el uso o goce de un mismo bien se haya concedido simultáneamente a más de uno de los contribuyentes gravados con el IGC o IA, más su tasa adicional, y no sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, éste se determinará distribuyéndolo entre éstos, en proporción al número de acciones que posean, o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva, según corresponda.

2.3.4 Casos en los cuales no se aplica la tributación señalada³⁸.

No se aplicará la tributación antes señalada, en los siguientes casos:

- a) Contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, respecto del beneficio que represente el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, que se encuentren ubicados en dichas zonas. Esta situación se da por ejemplo, respecto de las casas patronales, de inquilinos, campamentos mineros y vehículos, en el caso de los contribuyentes agricultores y empresas mineras obligados a declarar sus impuestos en base a contabilidad completa, que se encuentran ubicados en zonas rurales.

Lo anterior obviamente será válido en la medida que el uso o goce de los bienes sea necesario para producir la renta y, sin perjuicio de que no se altera la situación de aquellos bienes cuyos gastos son rechazados como tales por otra disposición legal.

- b) Uso o goce de los bienes de la empresa destinados al esparcimiento de sus trabajadores o el uso de cualquier otro bien por su personal, cuando éste no fuere habitual.

Tratándose de bienes del activo de la empresa que se encuentren ubicados en cualquier lugar, destinados al esparcimiento de su personal, cuando sean utilizados por éste, o por el uso por parte de dichas personas, de otros bienes de propiedad de la empresa, siempre y cuando su utilización no constituya un hecho o actividad habitual, entendido este concepto, en el primer caso, cuando el bien se utilice para el objeto de esparcimiento que fue adquirido o construido y, en el segundo caso, en que los respectivos bienes sean utilizados en forma eventual o esporádica y no en forma permanente.

³⁸ Inciso 4°, del literal iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, cuando se trate del uso o goce habitual por parte del personal de la empresa de los bienes señalados, será la empresa o sociedad respectiva la que se afectará con impuestos³⁹. En tal situación, la empresa debe tributar con el IU de 35% establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, sobre el beneficio calculado conforme a las reglas indicadas anteriormente. En este caso se encuentran, por ejemplo, los estadios o recintos deportivos, gimnasios, lugares de recreación, casas de veraneo, cabañas, etc.

2.3.5 El beneficio que se determine, no se deduce de las cantidades afectas a impuesto.

El beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa, que haya quedado afecto al IGC o IA, más su tasa adicional, o al IU en su caso, no se deducirán en la misma empresa o sociedad dueña de los bienes, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR se encuentran pendientes de tributación con los IGC o IA, en su registro FUT.

Lo anterior tiene las siguientes consecuencias desde el punto de vista tributario:

- El monto del beneficio que se determine por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, no podrán ser deducido por la empresa o sociedad dueña de dichos bienes, de las utilidades pendientes de tributación afectas a los IGC o IA existentes en su registro FUT. Por tanto, dichas cantidades tampoco tendrán derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.
- Tal beneficio no deberán provocar ninguna incidencia tributaria en la empresa o sociedad dueña de los bienes a nivel de su registro FUT, ni respecto de la determinación de la RLI del IDPC.

Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento como ingreso tributario por parte de la empresa propietaria de los bienes, de las sumas que ésta haya percibido o devengado por el uso o goce de los bienes.

2.3.6 Tributación que afecta a los gastos o desembolsos relacionados con los bienes sobre los cuales se aplica la presunción.

No se aceptan como gasto necesario para producir la renta, los gastos y desembolsos en que incurran las empresas en la adquisición, mantención o explotación de los bienes de su activo a los cuales se aplique la presunción por el beneficio en análisis⁴⁰, o bien, cuando éstos sean entregados para su uso o goce que no sea necesario para producir la renta, o a título gratuito o evaluados en un valor inferior al costo⁴¹.

En el evento de que dichos gastos hubieran sido contabilizados con cargo a cuentas de resultado, deberán agregarse a la RLI del IDPC, según corresponda, debidamente reajustados en la forma indicada en el N° 3 del artículo 33 de la LIR, sin perjuicio de la deducción de los mismos que proceda en conformidad a lo establecido en el artículo 21 de la LIR. Dichas partidas, en su carácter de gastos rechazados, gravan al propietario, socio o accionista que se haya beneficiado con el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, con los IGC o IA, más su tasa adicional, o bien a la sociedad o empresa respectiva con el IU con tasa de 35%, según corresponda.

2.3.7 Tributación que afecta a los propietarios, socios o accionistas que no sean contribuyentes del IGC o IA, por el beneficio que obtengan⁴².

El beneficio que representa el uso o goce de bienes de propiedad o del activo de la empresa, o arrendados a un tercero, entregados a título gratuito o evaluados en un valor inferior al costo, a los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, que no sean contribuyentes del IGC o IA de aquellos señalados en el N° 1 anterior, de esta letra B., se afectará con los impuestos de la LIR que correspondan, esto es, con el IDPC a nivel de empresa o sociedad, y con el IGC o IA sobre las mismas cantidades, en el caso de los propietarios, socios o accionistas de las mismas.

³⁹ Inciso 4°, del literal iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

⁴⁰ Conforme a lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR.

⁴¹ Beneficios entregados a las personas, y en la forma, señalada en la letra f), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

⁴² Conforme a lo dispuesto en la letra f), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.

Para el cumplimiento de la tributación señalada, el beneficio que afecta a estos contribuyentes se determinará conforme a las reglas enunciadas con anterioridad. Ahora bien, si los mencionados bienes no son de propiedad de la empresa o sociedad, el beneficio que representa el uso o goce de tales bienes por las personas referidas, equivaldrá al monto del gasto rechazado en que ha incurrido la respectiva empresa o sociedad.

2.4 Bienes de la empresa, ejecutados como garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios socios o accionistas de la empresa o sociedad⁴³.

2.4.1 Contribuyentes gravados.

De acuerdo a la norma legal en análisis, los contribuyentes que se encuentran en la obligación de declarar el IGC o IA, más su tasa adicional, sobre los bienes de la empresa o sociedad que resulten ejecutados en su calidad de garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios socios o accionistas de la empresa o sociedad, son aquellos individualizados en el N° 1 anterior de esta letra B.

Se considerará que se han ejecutado bienes de la empresa o sociedad respectiva, en garantía de obligaciones directas o indirectas del propietario, socio o accionista, en el caso en que dichos bienes hayan sido entregados en garantía y ejecutados por obligaciones de su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o de cualquier persona relacionada con dicho propietario, socio o accionista, en los términos del artículo 100 de la ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores y siempre que se determine además que dicha circunstancia ha beneficiado al propietario, socio o accionista respectivo⁴⁴.

En consecuencia, en estos casos, a pesar de que la garantía de la empresa se otorga y ejecuta en beneficio de las personas relacionadas con el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, el contribuyente gravado con el IGC o IA, más su tasa adicional, es dicho propietario, socio o accionista, siempre que tal circunstancia beneficie al propietario, socio o accionista respectivo.

2.4.2 Hecho gravado con impuesto.

Los contribuyentes gravados, deberán declarar y pagar el IGC o IA, más su tasa adicional, sobre el valor de los bienes de la empresa o sociedad respectiva, entregados en garantía de obligaciones directas o indirectas del propietario, socio o accionista de ésta, cuando dicha garantía sea ejecutada para el pago total o parcial de dichas obligaciones.

Al respecto, cabe señalar que esta tributación se aplica por la ejecución de cualquier bien de la empresa o sociedad respectiva entregado en garantía, sea éste corporal o incorporal, mueble o inmueble, independientemente de la denominación que éstos puedan tener de acuerdo a su clasificación contable (activo inmovilizado, activo realizable, etc.).

2.4.3 Valor al cual deben considerarse los bienes entregados en garantía.

Para los fines de determinar el monto afecto a los impuestos señalados, se estará al valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, del bien que se ha entregado en garantía por parte de la empresa o sociedad y que posteriormente se ha ejecutado⁴⁵. Para dichos efectos, este Servicio podrá tasar el valor del bien entregado en garantía y que posteriormente resulta ejecutado, considerando para tales efectos las circunstancias en que se realice la operación. En consecuencia, no se considerará el valor contable ni el valor tributario del bien de que se trate, sino que como se ha señalado, se considerará el valor corriente en plaza de éste.

En consecuencia, los contribuyentes se afectarán con impuesto sobre el valor corriente en plaza de los bienes entregados en garantía, cuando ésta resulte ejecutada, determinado en la forma señalada anteriormente.

⁴³ Cantidades señaladas en el literal iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

⁴⁴ En el N° 3 siguiente de esta Circular, se indica cuáles son las personas relacionadas conforme a lo dispuesto en el artículo 100, de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

⁴⁵ El valor corriente en plaza se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

2.4.4 Oportunidad en que dichas cantidades se gravan con impuesto.

Los contribuyentes se afectarán con los impuestos señalados, en el ejercicio en que la referida garantía se ejecute, independientemente de la oportunidad en que el o los bienes que la constituyen han comenzado a garantizar las obligaciones directas o indirectas del propietario, socio o accionista.

2.4.5 El beneficio que se determine, no se deduce de las cantidades afectas a impuesto.

- El valor de la garantía ejecutada, no podrá ser deducido por la empresa o sociedad dueña de dichos bienes, de las utilidades pendientes de tributación afectas a los IGC o IA existentes en su registro FUT. Por tanto, dichas cantidades tampoco tendrán derecho al crédito por IDPC que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la LIR.
- Tal ejecución no deberá provocar ninguna incidencia tributaria en la empresa o sociedad dueña de los bienes a nivel de su registro FUT, ni respecto de la determinación de la RLI del IDPC.

De acuerdo a lo anterior, atendido que la entrega de los bienes de la empresa o sociedad en garantía de las obligaciones directas o indirectas del propietario, socio o accionista, y la ejecución de las mismas, no resulta necesario para producir la renta de la misma, la disminución patrimonial que se genere no podrá ser deducida como gasto tributario en la determinación de la RLI del IDPC de la empresa o sociedad respectiva, así como tampoco en el registro FUT de la misma. Con todo, dicha pérdida, no se gravará con los impuestos establecidos en el artículo 21 de la LIR.

3. **Tributación sobre las partidas o cantidades señaladas en el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, cuando beneficien al cónyuge, hijos no emancipados legalmente, o a cualquier persona relacionada, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, con el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva.**

En el caso en que las partidas o cantidades señaladas en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, beneficien a la cónyuge, hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, con el propietario, socio o accionista contribuyentes del IGC o IA de la empresa o sociedad respectiva, la tributación con el referido tributo más su tasa adicional sobre los referidos beneficios, igualmente recaerá sobre dichos propietarios, socios o accionistas.

Para una mayor claridad, a continuación se analizan cada una de las cuatro partidas o cantidades gravadas con el IGC o IA, más su tasa adicional, en el caso en que el beneficiario directo no sea el propietario, socio o accionista de las empresas o sociedad, sino que su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o cualquier otra persona relacionada con aquellos⁴⁶:

⁴⁶ Personas relacionadas conforme a lo dispuesto en el artículo 100, de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

a.- Las entidades del grupo empresarial al que pertenece el empresario individual, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva.

Al respecto, debe tenerse presente que el artículo 96 de la Ley N° 18.045 establece que grupo empresarial es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten. De acuerdo a lo anterior, forman parte de un mismo grupo empresarial:

i) Una sociedad y su controlador;

ii) Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y

iii) Toda entidad que determine la Superintendencia de Valores y Seguros considerando la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias:

1. Que un porcentaje significativo del activo de la sociedad está comprometido en el grupo empresarial, ya sea en la forma de inversión en valores, derechos en sociedades, acreencias o garantías;

2. Que la sociedad tiene un significativo nivel de endeudamiento y que el grupo empresarial tiene importante participación como acreedor o garante de dicha deuda;

3. Que la sociedad sea miembro de un controlador de algunas de las entidades mencionadas en los literales i) o ii), cuando este controlador corresponda a un grupo de personas y existan razones fundadas en lo dispuesto en el primer párrafo para incluirla en el grupo empresarial, y

4. Que la sociedad sea controlada por uno o más miembros del controlador de alguna de las entidades del grupo empresarial, si dicho controlador está compuesto por más de una persona, y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial.

b.- Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046;

3.1 Partidas correspondientes a gastos rechazados.

Los gastos rechazados se gravan con el IGC o IA, más su tasa adicional, cuando beneficien al propietario, socio o accionista contribuyente del IGC o IA de la empresa o sociedad respectiva⁴⁷. Ahora bien, cuando dichas partidas hayan beneficiado a su cónyuge, a sus hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada con aquellos en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, se debe entender que han beneficiado al propietario, socio o accionista de la empresa respectiva, y por lo tanto, son éstos los que se gravan con el IGC o IA, más su tasa adicional, sobre las sumas así determinadas.

3.2 Préstamos que las empresas efectúen a sus propietarios, socios o accionistas, y sean calificados como retiros encubiertos.

Para efectos de la tributación con el IGC o IA, más su tasa adicional, se considerará que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista contribuyente del IGC o IA de la empresa o sociedad respectiva, cuando el deudor de dicho préstamo sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente o bien, cualquier persona relacionada con dicho propietario, socio o accionista, en los términos ya señalados.

Para que dicho entendimiento se produzca, deberá determinarse que el beneficiario final del referido préstamo es el propietario, socio o accionista respectivo, no obstante haberse concedido formalmente a su cónyuge, hijos o personas relacionadas con él.

3.3 Beneficio por el uso o goce de bienes del activo de las empresas.

Se considerará que este beneficio se ha conferido al propietario, socio o accionista contribuyente del IGC o IA de la empresa o sociedad respectiva, cuando el beneficiario de dicho uso o goce sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente o bien, cualquier persona relacionada con dicho propietario, socio o accionista en los términos ya señalados. En este caso, no es necesario determinar si dicho uso o goce ha beneficiado o no al propietario, socio o accionista, puesto que en cualquier caso, es éste quién se grava con impuesto.

3.4 Bienes de la empresa, ejecutados en garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios socios o accionistas de la empresa o sociedad.

Se considerará que se han ejecutado bienes de la empresa o sociedad respectiva, en garantía de obligaciones directas o indirectas del propietario, socio o accionista contribuyente del IGC o IA de la empresa o sociedad respectiva, en el caso en que dichos bienes hayan sido entregados en garantía y ejecutados por obligaciones de su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o de cualquier persona relacionada con dicho propietario, socio o accionista, en los términos indicados.

Para que dicho entendimiento se produzca, la ejecución de dicha garantía debe igualmente haber beneficiado al propietario, socio o accionista respectivo, no obstante haberse otorgado y ejecutado a favor de su cónyuge, hijos o personas relacionadas con él.

c.- Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y

d.- Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

En todo caso, la Superintendencia de Valores y Seguros podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;

2.- Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;

3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o

4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

⁴⁷ De acuerdo al literal i., del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

4. Forma de determinar el IGC o IA, más su tasa adicional del 10%, sobre las cantidades afectas a dichos tributos.

a) Los contribuyentes afectos al IGC o IA, más su tasa adicional de 10% declararán y pagarán dichos tributos conforme con las disposiciones aplicables a los contribuyentes afectos a los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda⁴⁸.

b) En el caso que los contribuyentes señalados, no tengan domicilio ni residencia en Chile y se encuentren acogidos a la invariabilidad tributaria del artículo 7° del D.L. N° 600, dicho IA se aplicará con la tasa general de la invariabilidad pactada, sin que tengan que aplicar la tasa adicional del 10%, ya que ellos tienen una carga tributaria garantizada por el Estado de Chile.

c) Para la aplicación de la tributación antes señalada, la respectiva empresa o sociedad deberá informar al propietario, socio, socio gestor o accionista, el monto del beneficio determinado que corresponde a cada uno de ellos⁴⁹. Por otra parte, las referidas empresas o sociedades y con el fin de verificar la correcta tributación de las partidas señaladas deberán informar a este Servicio el monto de ellas que les corresponde a cada una de las personas antes mencionadas⁵⁰. Estos documentos se confeccionarán de conformidad a las instrucciones que se imparten en el Suplemento sobre Declaraciones Juradas a presentar a este Servicio y Emisión de Certificados publicado en cada año tributario.

d) Finalmente, se señala que el monto de los IGC o IA que se determine sobre las cantidades o partidas afectas a dichos tributos, se deberá declarar y pagar incrementado en un monto equivalente al 10% de la cuantía de las citadas partidas o cantidades.

A continuación se ejemplifica la forma de determinar el IGC o IA, más su tasa adicional:

Rentas afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional:	CRÉDITO 1ª CATEGORÍA	MONTO RENTA
(+) Retiro de utilidades netas tributables afectas a IGC o IA (Crédito 20%) (Factor 0,2500)	\$ 3.750.000	\$ 15.000.000
(+) Cantidades señaladas en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR:		
a) Gastos por arriendo de automóviles pagados y reajustados (literal i), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR)..... \$ 3.500.000		\$ 7.700.000
b) Uso de un bien raíz de la empresa (literal iii), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR).....\$ 4.200.000		
(+) Participaciones o asignaciones percibidas como director de Sociedades Anónimas:		\$ 13.000.000
(+) Incremento por Impto. de 1ª Categoría		\$ 3.750.000
(=) Base imponible Impuesto Global Complementario o Adicional:		\$ 39.450.000
Si el contribuyente tiene domicilio o residencia en Chile se afecta con el IGC, el que se determina de la siguiente manera:		
(+) Impuesto Global Complementario determinado según tabla (*)		\$ 4.229.639
(+) Tasa adicional 10%, inciso 3° artículo 21 de la LIR (10% x \$7.700.000)		\$ 770.000
(=) Total Impuesto Global Complementario:		\$ 4.999.639
(-) Crédito por Impuesto de Primera Categoría		(\$ 3.750.000)
(=) Impuesto Global Complementario determinado a pagar:		\$ 1.249.639

⁴⁸ De acuerdo a los artículos 65 N°s 3 y 4, 69 y 72 de la LIR.

⁴⁹ Actualmente modelos de Certificados N°s 3, 4 y 5.

⁵⁰ Actualmente declaración jurada F1893.

Si el contribuyente no tiene domicilio ni residencia en Chile se afecta con el IA, el que se determina de la siguiente manera:		
(+) Impuesto Adicional determinado según tasa 35% (35% s/ \$39.450.000)		\$ 13.807.500
(+) Tasa adicional 10%, inciso 3° artículo 21 de la LIR (10% x \$7.700.000)		\$ 770.000
(=) Total Impuesto Adicional:		\$ 14.577.500
(-) Crédito por Impuesto de Primera Categoría		(\$ 3.750.000)
(=) Impuesto Adicional determinado a pagar:		\$ 10.827.500

(*) Se utilizó la tabla vigente para el cálculo del IGC en el año tributario 2013.

Cabe hacer notar, que la tasa adicional del 10%, sólo se aplica sobre las cantidades establecidas en los literales i) al iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

5. Crédito por Impuesto de Primera Categoría.

Los artículos 56 N° 3 y 63 inciso 1° de la LIR, establecen que a los contribuyentes de los IGC o IA, respectivamente, se les otorgará un crédito contra dichos impuestos correspondiente al IDPC con que se gravaron las rentas o cantidades que se encuentran incluidas en las bases imponibles de los referidos tributos.

Ahora bien, las partidas afectas al IGC o IA, más su tasa adicional, a las que se refiere el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, no tienen derecho al crédito por IDPC establecido por las referidas disposiciones, atendido que sólo aplica respecto de las rentas incorporadas en las bases imponibles de los referidos impuestos, cuándo éstas han sido gravadas con el IDPC, lo que no ocurre con estas partidas en las situaciones analizadas.

Si bien en el caso de los gastos rechazados, se trata de sumas que deben agregarse en la determinación de la RLI cuando hayan disminuido la renta declarada, la misma norma dispone que procede su deducción en la determinación de la base imponible del IDPC en el ejercicio en que la empresa o sociedad incurrió en el pago o desembolso. En consecuencia, tales sumas no se gravan con el IDPC, razón por la cual los contribuyentes no tienen derecho al crédito señalado⁵¹.

Lo anterior, resulta aplicable tanto en el caso en que el agregado y la deducción de dichas sumas en la base imponible del IDPC se produzca en un mismo ejercicio, como cuando se contabilice con cargo a cuentas de activo de la empresa, sin perjuicio de los ajustes que corresponda efectuar posteriormente, como también cuando se produzca en diferentes ejercicios, como ocurre en el caso en que el agregado a la RLI se configure en el ejercicio de la provisión del gasto y la deducción se produzca en ejercicios siguientes, vale decir, cuando se produzca el pago o el desembolso por la suma provisionada.

Respecto de las demás partidas o cantidades afectas al IGC o IA, más su tasa adicional, también resulta del todo improcedente el crédito en comento, por cuanto dichas sumas no se afectan con el IDPC, así como tampoco se rebajan o deducen en la empresa o sociedad respectiva, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 A) de la LIR se encuentran pendientes de tributación en su registro FUT. De esta manera, los préstamos que sea recalificados como retiros encubiertos de utilidades afectas a impuestos, el beneficio por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa y la ejecución de bienes de la empresa en garantía de obligaciones de los propietarios, socios o accionistas de la misma, se gravan con el IGC o IA, más su tasa adicional, sin derecho a deducir el crédito por IDPC.

6. Retención de impuesto, en el caso de contribuyentes del IA.

a) La respectiva empresa o sociedad, al término del ejercicio estará obligada a efectuar una retención anual de IA que afecta a sus propietarios, socios, accionistas sin domicilio ni residencia en Chile, sobre las cantidades o partidas que correspondan a dichas personas⁵².

⁵¹ De acuerdo al literal i., del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en concordancia con el artículo 33 N° 1 del mismo texto legal.

⁵² Conforme al inciso penúltimo, del N°4, del artículo 74 de la LIR.

b) La respectiva retención anual se efectuará al término del ejercicio, oportunidad en que se determinan tales cantidades, con una tasa de 35%, o con las que correspondan en el caso de los inversionistas acogidos a las normas del D.L. N° 600, de 1974, aplicadas sobre las mencionadas partidas, debidamente actualizadas cuando así corresponda.

c) La retención de IA practicada en la forma señalada, debe ser declarada en forma anual mediante el Formulario 22, en el mes de abril de cada año tributario⁵³.

d) Finalmente, la citada retención anual efectuada, declarada y pagada al Fisco en los términos antes indicados, el respectivo propietario, socio, o accionista obligado a declarar anualmente el IA sobre tales cantidades o partidas, podrán darla de abono en contra de dicho tributo personal, por el mismo valor determinado al término del ejercicio, sin aplicar ningún reajuste, ya que ella se efectúa en el mes de diciembre del año comercial respectivo sobre un valor actualizado a dicha fecha.

Lo anterior, es sin perjuicio de la obligación que asiste a los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, de presentar una declaración anual de impuesto a la renta, sobre las rentas o cantidades obtenidas o que les hubieren beneficiado, atendido que dicha cantidades para efectos del IA, corresponden a rentas de fuente chilena⁵⁴ y por tanto, deben formar parte de la base imponible afecta al referido tributo, gravándose con una tasa de 35% y además, con la tasa adicional de 10% sobre tales partidas. El monto retenido provisionalmente, de acuerdo a lo indicado en este número, se imputará sin reajuste alguno, puesto que se efectúa al término del ejercicio, sirviendo de abono al IA más su tasa adicional de 10% que en definitiva se determine.

e) Los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, no practicarán ni declararán la retención referida, sino que efectuarán directamente la declaración anual del IA respectivo, más la tasa adicional del 10% sobre las citadas cantidades.

7. Partidas liberadas de la tributación con el IU de 35% y con el IGC o IA más su tasa adicional⁵⁵.

No se afectan con el IU de 35% establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, ni con el IGC o IA, más su tasa adicional, establecido en el inciso 3° de la misma disposición legal, las siguientes cantidades:

7.1 Gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores⁵⁶.

Se entiende que estas cantidades corresponden a aquellos gastos o desembolsos, que atendiendo a la temporalidad de ingresos versus gastos, son imputables o corresponden a ejercicios posteriores, y que por tal razón, sólo por un tema de oportunidad de reconocimiento del gasto, no son aceptados tributariamente como tales en la determinación del resultado tributario del ejercicio respectivo, correspondiendo sin embargo que en el o los ejercicios siguientes si sean tributariamente rebajados como tales.

Todos aquellos gastos descritos en el párrafo anterior, en la parte pagada anticipadamente, deben agregarse debidamente reajustadas a la RLI del IDPC, cuando éstos hubieren disminuido la renta declarada, pudiendo ser deducidos en el ejercicio al cual correspondan. En ningún caso dichos gastos deben ser gravados con los impuestos establecidos en el artículo 21 de la LIR, salvo que tengan el carácter de gastos rechazados, en cuyo caso se aplicará la tributación correspondiente. No procederá su deducción de las cantidades que se registren en el FUT o FUNT, atendido que serán deducidos en el o los ejercicios siguientes.

7.2 El IU del inciso 1° del artículo 21 de la LIR y el Impuesto establecido en el N° 3 del artículo 104 de la misma ley, pagados⁵⁷.

Debe tenerse presente que conforme a lo establecido en el artículo 31 N° 2 de la LIR, se aceptan como gasto, los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la

⁵³ Según los artículos 65 N° 1, 69, 72 y 79 de la LIR

⁵⁴ De aquellas a que se refiere el inciso primero, del artículo 60 de la LIR.

⁵⁵ De acuerdo al inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

⁵⁶ Cantidades señaladas en el literal (i), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

⁵⁷ Cantidades señaladas en el literal (ii) del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

empresa y siempre que no sean los de la LIR⁵⁸. En consecuencia, los impuestos de la LIR que no son aceptados como gastos, deben agregarse en la determinación de la RLI del IDPC, siempre que hayan disminuido la renta declarada.

Sin perjuicio del agregado de dichos impuestos en la determinación de la RLI del IDPC, en ningún caso tales partidas deben ser gravadas con los impuestos establecidos en el artículo 21 de la LIR.

En todo caso, igualmente procederá la deducción de estas sumas de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA, registradas en el FUT, en el ejercicio en que se efectúe el pago de los referidos tributos, cantidades que se deducirán reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha en que deba determinarse el balance⁵⁹.

7.3 Intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley⁶⁰.

Se hace presente que estos conceptos están referidos al pago efectuado a organismos o instituciones públicas creadas por ley que estén establecidos en el país y no en el extranjero, ya que sólo en el primer caso encuentra justificación el hecho de que se liberen de la tributación única que se comenta, con el objeto de evitar un doble beneficio para el Fisco chileno, ya que no resulta razonable que dichos pagos sean a su vez gravados con impuestos.

Por lo tanto, las cantidades que se liberan de la tributación señalada son aquellas pagadas al Fisco chileno, no así las pagadas a organismo o instituciones, cualquiera que sea su calidad jurídica, establecidos en el extranjero, respecto de los cuales si se deben afectar con la tributación única que establece el inciso 1° del artículo 21 de la LIR. Entre las entidades, organismos o instituciones públicas creadas por la ley establecidas en Chile, se encuentran a manera de ejemplo, las siguientes: Fisco, Municipalidades; Servicio de Impuestos Internos; Superintendencias de: AFP, de Banco e Instituciones Financieras, de Valores y Seguros, de Seguridad Social y de Isapres, etc.; Instituto de Previsión Social; Dirección del Trabajo; Contraloría General de la República; Banco Central de Chile; Dirección Nacional de Aduana; Tesorería General de la República y cualquier otro organismo o institución pública creada por ley establecida en el país. Se hace presente que sólo se liberan de la tributación referida, los pagos efectuados a las instituciones señaladas cuando actúen en su calidad de autoridades públicas, y no cuando dichos pagos sea efectuados atendida su calidad de contraparte en un contrato, sea este de carácter público o privado.

Conforme con las instrucciones dictadas previamente por este Servicio, estos desembolsos deben agregarse en la determinación de la RLI del IDPC, siempre que hayan disminuido la renta declarada, debidamente reajustadas.

Sin perjuicio del agregado de dichas partidas en la determinación de la RLI del IDPC, en ningún caso estas cantidades deben ser gravadas con el impuesto único de 35% establecido en el artículo 21 de la LIR.

Además, procederá la deducción de estas sumas de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA registradas en el FUT, en el ejercicio en que se efectúe su pago, cantidades que se deducirán reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance⁶¹.

⁵⁸ Con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis de la LIR.

⁵⁹ Al respecto, deberán aplicarse las normas contenidas en la Circular N° 17 de 1993, que establece el orden de imputación de estas partidas en el FUT.

⁶⁰ Cantidades señaladas en el literal (iii), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

⁶¹ Al respecto, deberán aplicarse las normas contenidas en la Circular N° 17 de 1993, que establece el orden de imputación de estas partidas en el FUT.

7.4 Los pagos a que se refiere el N° 12 del artículo 31 de la LIR y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto⁶².

Aquella parte de los pagos referidos que no pueden ser deducidos como gasto, en ningún caso se gravarán con los impuestos establecidos en el artículo 21 de la LIR, pero cuando hayan disminuido la renta declarada, deberán agregarse en la RLI del IDPC, debidamente reajustadas.

a) Conforme a lo dispuesto por el N° 12 del artículo 31 de la LIR, y en los casos que esta disposición señala, los pagos efectuados al exterior por los conceptos a que se refiere el inciso 1° del artículo 59 de la LIR, esto es, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, se aceptan como gasto sólo hasta un monto máximo equivalente al 4% de los ingresos anuales por venta o servicios del giro ordinario de la empresa, percibidos o devengados durante el ejercicio comercial respectivo, independientemente si dichos desembolsos han incidido o no en el costo de los bienes o servicios que constituyen los ingresos brutos del giro de la empresa⁶³.

Ahora bien, conforme con lo dispuesto por la LIR, los excesos de gastos que resulten por sobre la aplicación del límite ya indicado, constituyen una partida de aquellas a que se refiere el artículo 33 N° 1 de este mismo texto legal, y por lo tanto, deberán agregarse a la RLI del IDPC, siempre que hayan disminuido la renta declarada.

Además, procederá la deducción de estas sumas de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA registradas en el FUT, en el ejercicio en que se efectúe su pago, cantidades que se deducirán reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance⁶⁴.

b) Por su parte, en lo relacionado con las patentes mineras, cabe expresar que este Servicio ha instruido mediante la Circular 61 de 2009, que conforme a lo dispuesto en la primera parte del artículo 163 del Código de Minería, el valor de las patentes mineras será de exclusivo beneficio fiscal y no será considerado como gasto para los fines tributarios. El inciso 2°, del artículo 21 de la LIR por su parte, dispone que se exceptiona de la aplicación de lo dispuesto por dicho artículo, el pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto.

De lo señalado anteriormente, se concluye que los contribuyentes mineros que declaren renta efectiva en base a contabilidad completa, no podrán considerar como gasto para los efectos de la determinación de la RLI del IDPC, las sumas pagadas o adeudadas a título de patentes mineras respecto de pertenencias que se encuentren en explotación. No obstante, tales sumas no quedan afectas a la tributación prevista en el artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, de acuerdo a las instrucciones señaladas, y conforme se desprende de lo establecido en la segunda parte del artículo 163 del Código de Minería, los pagos efectuados a título de patente minera por la pertenencia o la concesión de exploración que la haya precedido, durante los cinco años inmediatamente anteriores a aquél en que se inicie la explotación de la pertenencia, por contribuyentes mineros o empresas mineras que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, no se afectarán con la tributación establecida en el referido artículo 21, en atención a que no se cumple con la condición prevista en esta última norma legal, es decir, que se trate de aquellas partidas señaladas en el N° 1, del artículo 33, de la LIR, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, característica que las patentes en comento, por expresa disposición legal, no tienen, ya que para fines tributarios tienen el tratamiento de gastos de organización y puesta en marcha.

Por tanto, procederá la deducción de los pagos de patentes mineras que no puedan ser rebajadas como gasto, de las sumas de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA registradas en el FUT, en el ejercicio en que se efectúe su pago, cantidades que se deducirán reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido

⁶² Cantidades señaladas en el literal (iv), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

⁶³ Sobre la materia resultan aplicables las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio, contenidas en las Circulares N° 61 de 1997 y 65 del 2001.

⁶⁴ Al respecto, deberán aplicarse las normas contenidas en la Circular N° 17 de 1993, que establece el orden de imputación de estas partidas en el FUT.

entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance⁶⁵.

7.5 El Impuesto territorial y el Impuesto de Primera Categoría pagados⁶⁶.

Estas cantidades reciben un tratamiento tributario distinto a aquel que les afectaba conforme al texto del artículo 21 de la LIR vigente con anterioridad a la modificación introducida por la Ley N° 20.630, puesto que de acuerdo a dicha disposición, sólo se afectaban con la tributación que establecía anteriormente el artículo 21 de la LIR, el empresario individual y el socio de una sociedad de personas, mientras que se liberaban de dicha tributación las sociedades anónimas, los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR y las sociedades en comandita por acciones respecto de sus socios accionistas.

Con la modificación incorporada por la Ley N° 20.630, todos los contribuyentes, cualquiera sea su forma jurídica, se liberan de la tributación dispuesta por el artículo 21 de la LIR, sin perjuicio de que el IDPC y el impuesto territorial pagados mantienen su carácter de gasto no deducible, y en consecuencia, las partidas señaladas mantienen su tratamiento tributario frente a la determinación de la RLI del IDPC, debiendo agregarse a la renta líquida declarada cuando la hayan disminuido, debidamente reajustadas⁶⁷.

Por otra parte, procederá la deducción de estas sumas, de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA registradas en el FUT en el ejercicio en que se efectúe su pago, cantidades que se deducirán reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

a) Impuesto territorial pagado: Los contribuyentes que declaren la renta efectiva y que no puedan utilizar o invocar como crédito el impuesto territorial pagado, lo podrán rebajar como un gasto tributario, siempre y cuando en la especie se de cumplimiento a las condiciones y requisitos generales para calificar a este desembolso como un gasto necesario para producir la renta. En estos casos, se entiende que el contribuyente no ha utilizado como crédito el impuesto territorial, cuando existiendo dicho impuesto, por disposición expresa de una norma legal no pueda imputarse al IDPC, no comprendiéndose en esta situación cuando teniendo derecho el contribuyente a utilizarlo como crédito, el citado tributo de categoría no exista por situación de pérdida tributaria de la empresa o el referido impuesto sea menor por ser cubierto con otros créditos o encontrarse el contribuyente exento del citado tributo de categoría, casos en los cuales se entiende que el mencionado crédito ha podido ser utilizado o impetrado por el contribuyente⁶⁸.

Por tanto, tratándose del impuesto territorial pagado y para los efectos de su deducción en el FUT, debe distinguirse:

- Aquella parte que se impute como crédito contra el IDPC, atendido su carácter de crédito que sirve para pagar el citado tributo, sólo se rebajará del FUT en el ejercicio en que se efectúe el pago de dicho impuesto de categoría y como parte del mismo. Es decir, no procederá la deducción del impuesto territorial de las utilidades netas registradas en el FUT en el ejercicio en que se efectúe el pago de éste, sino que sólo se imputará cuando corresponda rebajar el IDPC pagado con dicho crédito, rebaja que se sujetará a las instrucciones que se indican respecto a la deducción del IDPC.

Cabe señalar además que, igual tratamiento tributario tendrán las demás partidas que la ley permite rebajar como crédito contra el IDPC, y que por tanto no son aceptadas como gastos necesarios para producir la renta, como es el caso por ejemplo, de los créditos por donaciones a universidades, con fines sociales, con fines deportivos, culturales, etc.

- Respecto del impuesto territorial pagado, en aquella parte que no resulte imputado como crédito contra el IDPC y que tampoco pueda ser deducido como gasto de acuerdo a lo

⁶⁵ Al respecto, deberán aplicarse las normas contenidas en la Circular N° 17 de 1993, que establece el orden de imputación de estas partidas en el FUT.

⁶⁶ Cantidades señaladas en el literal (ii), del inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

⁶⁷ De acuerdo al artículo 31 N° 2 de la LIR, en concordancia con la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la misma ley.

⁶⁸ De acuerdo a instrucciones contenidas en Circular N° 68, de 2 de octubre de 2001.

señalado con anterioridad, se deducirá de las utilidades registradas en el FUT en el ejercicio en que se efectúe su pago⁶⁹.

b) Impuesto de Primera Categoría: Es conveniente recordar que conforme con el anterior texto del artículo 21 de la LIR, al igual que en el texto actual, el IDPC pagado, quedaba excluido de la aplicación del impuesto único de 35% que afectaba a las sociedades anónimas y a los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR. Sin embargo, en el caso de los demás contribuyentes afectos a las disposiciones de este artículo 21, dicha partida constituía un gasto rechazado que debía incluirse como tal en la base imponible del IGC o IA. No obstante dicha inclusión, esta partida finalmente no se afectaba con dichos tributos, pues se excluían de la base imponible de dichos impuestos⁷⁰.

Ahora bien, conforme con el nuevo texto del artículo 21 de la LIR, el IDPC no se afecta en ningún caso con los impuestos establecidos en el artículo 21, dejando de formar parte, en todos los casos, de la base imponible del IGC o IA. En efecto, la Ley eliminó el agregado y la rebaja de la partida correspondiente al IDPC pagado, en la determinación de la base imponible de los impuestos señalados.

En todo caso, igualmente procederá la deducción del IDPC de las rentas o cantidades afectas a los IGC o IA registradas en el FUT en el ejercicio en que se efectúe su pago. El monto a deducir de dicho registro, corresponderá a la tasa del IDPC aplicado sobre las rentas afectas al referido tributo, independientemente de la forma en que éste haya sido financiado, es decir, independientemente de si éste ha sido pagado con créditos (por ejemplo, del artículo 33 bis, crédito por contribuciones de bienes raíces, por donaciones, etc.) o con pagos provisionales u otras cantidades que sirvan para satisfacer el citado tributo, más el reajuste a que se refiere el artículo 72 de la LIR, cuando deba aplicarse este incremento y en la parte correspondiente al IDPC. Éstas cantidades se deducirán del registro FUT, reajustándolas previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha en que deba determinarse el citado registro.

Atendido que este Servicio ha instruido con anterioridad sobre el registro de la Renta Líquida Imponible del IDPC en el FUT, distinguiendo para tales efectos entre el propio IDPC y la utilidad neta del referido tributo, la imputación de dicho impuesto se efectuará en el ejercicio en que se efectúe su pago, en contra del remanente proveniente del ejercicio inmediatamente anterior de utilidades registradas en el FUT, que corresponda a dicho IDPC. Tal remanente de utilidades, se reajustará previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de erogación o desembolso efectivo de dicha cantidad y el último día del mes anterior a la fecha en que deba determinarse el citado registro. La rebaja del pago del IDPC se efectuará sólo hasta el saldo que registre el remanente de utilidades correspondientes a dicho impuesto (columna IDPC, debidamente reajustada), razón por la cual, su imputación no dejará el FUT negativo.

8. Incidencia del resultado tributario de la empresa o sociedad respectiva, para la aplicación de los impuestos establecidos en los incisos 1° y 3° del artículo 21 de la LIR.

La aplicación de la tributación dispuesta por el artículo 21 de la LIR, tanto el IU de 35% que afecta a las empresas o sociedades, así como el IGC o IA, más su tasa adicional, que afectan a sus propietarios, socios o accionistas, operan o se aplican en forma totalmente independiente del resultado tributario de las empresas o sociedades, vale decir, independiente del resultado tributario del ejercicio, como del resultado tributario acumulado que registren las empresas en su registro FUT.

Por otra parte, cabe señalar que las sumas, partidas o cantidades afectas a estos gravámenes tienen un efecto neutro respecto de la RLI determinada conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR, puesto que tales sumas deben agregarse en la determinación de dicha RLI (Ej. gastos rechazados conforme al artículo 33 N° 1) cuando han disminuido la renta declarada, sin perjuicio de que el actual texto del artículo 21 de la LIR dispone que procede la deducción de tales sumas -en el ejercicio en que se efectúe el retiro o desembolso respectivo- para los efectos de la determinación de la base imponible del IDPC.

⁶⁹ Al respecto, deberán aplicarse las normas contenidas en la Circular N° 17 de 1993, que establece el orden de imputación de estas partidas en el FUT.

⁷⁰ Conforme a lo establecido en la letra a) del artículo 55 de la LIR, y el inciso 5°, del artículo 62 de la misma ley, respectivamente.

De lo dicho, se concluye que las actuales normas de la LIR han desvinculado la tributación de las sumas, cantidades o partidas que contempla el actual artículo 21, de la tributación con el IDPC, pues ambos tributos, esto es, tanto el IU de 35% establecido en el inciso 1° de esta norma, como el IGC o IA más su tasa adicional, operan en definitiva como impuestos únicos respecto de las sumas a las cuales afectan.

Consecuente con ello, cabe señalar que la aplicación de ambos gravámenes procede cualquiera sea la situación tributaria de la empresa afecta al IU de 35%, o a la que pertenecen los contribuyentes afectos al IGC o IA más su tasa adicional, vale decir, dichos gravámenes se aplican, tal como ya se señaló, cualquiera sea la situación tributaria de la empresa, esto es, si ésta se encuentra en situación de pérdida del ejercicio, de pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, o bien en caso de utilidad del ejercicio o utilidades acumuladas de ejercicios anteriores.

9. Incidencia de las partidas del artículo 21 de la LIR, para la aplicación de la exención establecida en el artículo 40 N° 7, en concordancia con lo establecido en el artículo 14 quáter de la LIR.

La exención del IDPC establecida en el artículo 40 N° 7 de la LIR, en el caso de cumplirse los requisitos para tal efecto, opera sobre el monto de la Renta Líquida Imponible del IDPC determinada en conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR, menos las cantidades retiradas, distribuidas, remesadas o que deban considerarse retiradas conforme a la ley⁷¹.

Por su parte, el texto anterior del artículo 21 de la LIR, establecía que debían considerarse como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, una serie de partidas, tales como los gastos rechazados, el beneficio por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, entre otras.

Ahora bien, con la sustitución del artículo 21 de la LIR, dicho texto legal ha cambiado y por tanto, tales partidas no se entienden retiradas de la empresa, sin perjuicio de gravarse con los impuestos que establece el propio artículo 21. Tampoco inciden en la determinación de la RLI del IDPC, atendido que se agregan en la determinación de ésta cuando hayan disminuido la renta declarada y luego se deducen para la aplicación del IU de tasa 35%, o bien, para gravarse con el IGC o IA más su tasa adicional. Por estas razones, ya no deben considerarse como cantidades retiradas conforme a la ley para el cálculo de la exención referida.

Tratándose de las cantidades expresamente liberadas de la tributación del artículo 21 de la LIR⁷², si bien afectan la determinación de la RLI puesto que deben agregarse cuando hayan disminuido la renta declarada y luego deben deducirse de las utilidades registradas en el FUT⁷³, no se entienden retiradas por los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva.

En consecuencia, a partir de la sustitución del artículo 21 de la LIR, las partidas indicadas en dicho artículo, sea que se graven o se liberen de la tributación dispuesta en dicha norma, no deben considerarse como retiradas conforme a la ley para efectos del cálculo de la exención establecida en el artículo 40 N° 7 de la LIR.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

El artículo 8° de la Ley N° 20.630, establece que las modificaciones que dicho texto legal introduce a la LIR, tienen su vigencia a contar del día 1° de enero de 2013, salvo que se establezca una regla especial de vigencia.

Por su parte, el artículo 1°, N° 8) de la Ley N° 20.630, establece que el artículo 21 de la LIR se sustituye a partir de la vigencia del artículo 3° de la Ley N° 20.630, que introdujo modificaciones a la Ley sobre Impuestos de Timbres y Estampillas, contenida en el Decreto Ley N° 3.475 de 1980, respecto de los hechos acaecidos a partir de esa fecha.

⁷¹ En concordancia con el artículo 14 quáter de la LIR.

⁷² Partidas señaladas en el inciso 2°, del artículo 21 de la LIR.

⁷³ De acuerdo a lo establecido en el artículo 14, A), N° 3, a), inciso 2°, de la LIR.

Conforme a dicha disposición, el nuevo texto del artículo 21 de la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2013, respecto de los hechos que se produzcan a partir de esa fecha. Las instrucciones sobre la materia contenidas en la presente Circular, rigen respecto de las normas referidas a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.,

ALEJANDRO BURR ORTÚZAR
DIRECTOR (S)

JARB/PCR/CCP
DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA