

CIRCULAR N° 113, DEL 4 DE SEPTIEMBRE DE 1975.

MATERIA: PROFESIONALES Y SOCIEDADES DE PROFESIONALES. NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO.

El nuevo texto de la Ley de Impuesto a la Renta, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974, ha introducido ciertas modificaciones al régimen tributario aplicable a las rentas obtenidas por los profesionales, sociedades de profesionales y personas que ejercen ocupaciones lucrativas en carácter independiente. En los capítulos siguientes se comentan dichas innovaciones, como asimismo se reiteran otras normas impartidas bajo la vigencia del anterior texto de la ley, pero que se mantienen vigentes.

I.- AMBITO DE APLICACION DEL IMPUESTO DE SEGUNDA CATEGORIA.-

El impuesto de Segunda Categoría contemplado en los artículos 42 N° 2 y 43 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que, en general, grava a los contribuyentes que obtienen rentas del trabajo en forma independiente, es decir sin un vínculo de dependencia con un empleador o patrón, se aplica a las siguientes personas en los casos que se indican:

A.- PROFESIONALES INDEPENDIENTES.-

1.- Se encuentran gravadas con el tributo que se comenta en la presente Circular, las rentas (honorarios) percibidas por los profesionales, en el desempeño libre e independiente de sus respectivas especialidades. Por "profesional" debe entenderse la persona que tenga un título o esté habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada colegio o actividad profesional.

2.- No sólo se encuentran gravadas con el impuesto de Segunda Categoría las rentas obtenidas en el ejercicio de profesiones liberales, es decir de aquellas cuyo título lo otorga alguna Universidad del Estado o reconocida por éste, sino que también aquellas obtenidas por personas que se encuentran en posesión de algún título profesional que los habilita para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

A modo de ejemplo pueden señalarse los siguientes profesionales cuyas rentas quedan gravadas con el impuesto de Segunda Categoría:

Abogados, agrónomos, arquitectos, arsenaleras, auditores, constructores, contadores, dentistas, enfermeras, ingenieros, kinesiólogos, maquinas, médicos, dibujantes técnicos, oculistas, practicantes, psicólogos, mecánicos dentales, practicos agrícolas, periodistas, profesores, profesionales del ramo de peluquerías, podólogos, técnicos laborantes, técnicos profesionales no universitarios, asistentes sociales, etc.

3.- Es requisito esencial para quedar gravado con el impuesto de Segunda Categoría que el profesional ejerza su actividad en forma personal e independiente, es decir sin estar sujeto a dependencia o subordinación, ya que en tal caso pasaría a tener la calidad de empleado y como tal tributaría con el impuesto único de Segunda Categoría contemplado en el artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta.

4.- En su calidad de rentas del trabajo, el factor preponderante en la obtención de los ingresos de los profesionales debe ser el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital. Al efecto, se aclara que para determinar dicha preponderancia no deben ser considerados los muebles y útiles, instalaciones, maquinarias y equipos inherentes al ejercicio de la respectiva actividad profesional.

5.- Tampoco obsta para que las rentas de un profesional se clasifiquen en la Segunda Categoría el que contrate a personal auxiliar o incluso a otros profesionales de su misma especialidad o de otra afín o complementaria, siempre y cuando en definitiva sus ingresos los obtenga aplicando los conocimientos que caracterizan su respectiva profesión. Por el contrario, si los ingresos que obtiene no provienen del ejercicio de su propia profesión sino que del trabajo desarrollado por las personas o profesionales que contrata, quedaría afecto al impuesto de Primera Categoría ya que en tal caso estaría actuando como un mero intermediario o empresario.

Asimismo, si el profesional obtiene sus ingresos no por la prestación de sus servicios profesionales sino mediante la realización de actos de comercio, como podría ser el caso de comprar o fabricar bienes con el ánimo de venderlos, dichos ingresos quedarían gravados con el impuesto de Primera Categoría.

6.- También se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por un médico que explota un laboratorio clínico que le pertenece exclusivamente a él. En tal caso, el profesional está ejerciendo en forma individual su profesión de médico y no el comercio.

La exigencia de que el laboratorio deba ser atendido personalmente por el médico es, naturalmente, sin perjuicio de que pueda contar con personal auxiliar, tales como secretarías, personal de servicios menores, o incluso otros profesionales, al igual que los demás profesionales que ejercen independientemente su profesión.

B.- SOCIEDADES DE PROFESIONALES.-

1.- También quedan gravadas con el impuesto de Segunda Categoría contemplado en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, los ingresos obtenidos por sociedades de profesionales que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuvan a la prestación del servicio profesional.

2.- Al igual que los profesionales independientes, las sociedades de profesionales pueden contratar los servicios de otros profesionales, de la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afín o complementaria de la de éstos.

3.- El ejercicio de una profesión es atributo sólo de las personas. Por consiguiente, para que exista una "sociedad de profesionales" es menester que se trate de una sociedad de "personas" en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. Según el artículo 54° del Código Civil las personas pueden ser "naturales" o "jurídicas". Por lo tanto, las personas que integran una sociedad de profesionales pueden ser una o más "sociedades de personas", siempre y cuando ésta última también sea una "sociedad de profesionales".

En otras palabras, todos los miembros de la primera sociedad deben tener la aptitud o el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que están dedicados y que se expresa o cumple en el objetivo social -ello en relación al trabajo o prestación y no al capital que pudieran aportar- y la sociedad de profesionales que fuere a su vez socia de la primera, deberá cumplir con idénticos requisitos, es decir, prestar los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran.

4.- No quedan clasificadas en la segunda categoría las rentas obtenidas por una sociedad de profesionales, en los siguientes casos:

a) Si el todo o parte del capital está orientado a fines o actividades distintas a la prestación de servicios o asesorías profesionales;

b) Si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, sólo aporta capital;

c) Las sociedades anónimas y las sociedades de profesionales en que uno o más de sus socios sea una sociedad anónima. Ello en atención a que tal como se explicó en el punto (3) para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de "personas"; en cambio, las sociedades anónimas son sociedades de capitales;

d) Las sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos por así disponerlo expresamente el inciso final del artículo 42°;

e) Las sociedades de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades clasificadas en el artículo 20, aún cuando se trate de aquellas meramente rentísticas a que se refieren los N°s 1 y 2 del artículo 20°.

C.- PERSONAS QUE DESARROLLAN OCUPACIONES LUCRATIVAS.-

1.- Tributan con el impuesto de Segunda Categoría aquellas personas naturales que sin ser profesionales, es decir, sin poseer un título o estar habilitadas para ejercer una actividad determinada según las normas de cada colegio o actividad profesional, obtienen rentas del trabajo en carácter independiente.

2.- Según el inciso segundo del N° 2 del artículo 42° de la Ley de la Renta, para calificar a una actividad de "ocupación lucrativa" deben reunirse en forma copulativa los siguientes requisitos:

- a) Ser persona natural;
- b) Ejercer la actividad en forma independiente;
- c) Que para el desarrollo de la actividad predomine el trabajo personal por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital, y
- d) Que el trabajo personal esté basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica.

3.- Un somero análisis de los requisitos exigidos por la ley para irrogarse la calidad de "ocupación lucrativa", permite formular los siguientes comentarios:

a) No quedan amparadas en este concepto las personas jurídicas, ni las sociedades de hecho o comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal. Lo anterior no obsta a que la actividad ejercida por estas personas pueda quedar de todos modos clasificada en la Segunda Categoría, si es que ellas estuviesen en condiciones de catalogarse como "profesionales" o "sociedades de profesionales" si cumplen los requisitos indicados en las letras (A) y (B) precedentes;

b) El trabajo debe ser ejecutado sin un vínculo de dependencia o subordinación, ya que en tal caso se estará frente a un trabajador dependiente cuyas rentas quedan gravadas con el impuesto único de Segunda Categoría que grava los sueldos y salarios;

c) El trabajo debe ser ejecutado personalmente por el contribuyente, es decir, sin la ayuda de terceras personas. Si se recurre a la ayuda de terceras personas ésta debe ser notoriamente secundaria frente al trabajo que realice el propio contribuyente. En ningún caso, podrá calificarse como ocupación lucrativa aquella que se realice mediante el trabajo exclusivo de terceras personas sin la intervención personal y directa del contribuyente.

d) En la obtención de la renta debe primar el esfuerzo manual o intelectual, por sobre el empleo de bienes de capital (maquinarias, herramientas, etc.) u otros elementos representativos de capital como podría ser el caso de la contratación de personal para ayudarse en la obtención de la renta.

e) El trabajo personal debe estar basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica que domine el propio contribuyente. No cumple este requisito la persona que se vale exclusivamente del conocimiento que de dicha ciencia, arte, oficio o técnica posean terceras personas, ya que en tal caso, se estaría frente a una actividad meramente empresarial gravada en la Primera Categoría.

4.- A título de ejemplo, pueden señalarse las siguientes actividades que, en caso de cumplir los requisitos indicados precedentemente, podrían quedar clasificadas como "ocupaciones lucrativas":

- a) Agentes concesionarios de instituciones hípias;
- b) Agentes de seguros que no estén calificados como agentes profesionales de seguros por la Superintendencia del ramo. Los que se encuentran calificados como tales tienen la calidad de "empleados particulares" y como tales tributan con el impuesto único de Segunda Categoría;

c) Fotógrafos ambulantes o callejeros;

d) Estudios fotográficos explotados por personas naturales que trabajen solas y que no ejecuten actos de comercio, tales como compraventa de artículos fotográficos, ni realicen trabajos por cuenta de terceros como es el caso del desarrollo de películas o negativos, ampliaciones, etc.;

e) Comisionistas, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

- e-1) Ser persona natural;
- e-2) No tener oficina establecida;
- e-3) No emplear capital para financiar operaciones propias o ajenas;
- e-4) Actuar en forma personal, sin intervención de empleados o terceras personas.

Los comisionistas que no cumplan con alguno de los requisitos indicados anteriormente, tributan con el impuesto de Primera Categoría.

Los comisionistas que sean "Viajantes" inscritos en el Registro Nacional de Viajantes tributan con el impuesto único de Segunda Categoría ya que, según la ley 9.588, de 1° de abril de 1950, tienen la calidad de empleados particulares. Según lo dispuesto por el artículo 1° de la citada ley se denominan "Viajantes" las personas que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- Estar inscrito en el Registro Nacional de Viajantes;
- Ofrecer habitualmente por cuenta de una o varias casas mayoristas o de una o varias industrias o establecimientos, mercaderías, servicios, acciones, bonos, seguros, propaganda y, en general, las cosas que comprenden las operaciones mercantiles contenidas en el Código de Comercio;
- Que el ofrecimiento se practique fuera del establecimiento, ya sea en la misma localidad en que éste se encuentre ubicado o en viaje, y
- Que la labor la efectúe personalmente, sin ayuda de terceras personas.

Las personas que no cumplan los requisitos indicados anteriormente tendrán simplemente la calidad de "comisionistas" y como tales tributarán con el impuesto de Segunda Categoría o Primera Categoría, según reúnan o no los requisitos indicados al comienzo de esta letra e).

f) Preparadores de caballos;

g) Artistas en general; escultores, pintores, actores, bailarines, cantantes, artistas circenses, músicos etc.;

h) Escritores, poetas, libretistas, guionistas, publicistas, directores artísticos, coreógrafos.

i) Paisajistas, decoradores de interiores y de vitrinas, jardineros;

j) Locutores, radiocontroladores, animadores;

k) Gasfiteros, electricistas, trabajadores manuales sin un título profesional específico.

l) Guías de turismo, modelos.

- m) Quirománticas;
- n) Deportistas, jinetes, etc.
- ñ) Profesores de bailes, de artes marciales, de conducción de vehículos, etc.

D.- AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA.-

1.- También tributan con el impuesto de Segunda Categoría los auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores del número, receptores, archiveros judiciales, notarios, secretarios, conservadores de bienes raíces, de comercio y de minas, depositarios, interventores, peritos judiciales, etc.

2.- La renta de estos contribuyentes que está afecta a las normas de la Segunda Categoría, la constituyen los derechos que conforme a la ley perciben del público.

E.- CORREDORES QUE NO EMPLEEN CAPITAL.-

1.- Tributan con el impuesto de Segunda Categoría las rentas obtenidas por los corredores titulados o no, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Ser persona natural;
- b) Las operaciones o negociaciones deben ser realizadas exclusiva y personalmente por el corredor. Esta condición, no admite la intervención de empleados o de terceras personas en el trato de los clientes del corredor para la búsqueda y obtención de negocios, ni en la realización de las operaciones encomendadas por los clientes, y
- c) No emplear capital para efectuar las transacciones u operaciones de corretaje. Al efecto, no se considera capital el valor de las instalaciones y útiles de oficina.

2.- Son corredores las personas que prestan mediación asalariada a las partes con el fin de facilitarles la conclusión de sus contratos. Los corredores no celebran contratos por cuenta de terceros, sino que su labor consiste en poner de acuerdo a las partes. En tre estos contribuyentes están los corredores de propiedades, de frutos o productos del país, de Bolsa, de vinos, etc.

II.- DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE.-

El impuesto anual de Segunda Categoría que afecta a los contribuyentes detallados en el Capítulo I, se aplica sobre la cantidad que resulte de rebajar de los ingresos brutos anuales percibidos el monto de los gastos necesarios para producir dichos ingresos efectivamente pagados durante el ejercicio anual o, en su defecto, una cierta suma por concepto de gastos "presuntos" equivalente a un 20% de los citados ingresos brutos y con un tope máximo de 4 U.T.A.

Tanto los ingresos brutos como los gastos efectivos o presuntos deben actualizarse al 31 de diciembre de cada año, según los porcentajes de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.).

En los párrafos siguientes se analizan en detalle cada uno de los elementos que deben considerarse para la determinación de la renta líquida imponible de los contribuyentes gravados con el impuesto de Segunda Categoría contemplado en el artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta.

A.- DETERMINACION DEL MONTO DE LOS INGRESOS BRUTOS ANUALES.-

1.- Los ingresos brutos de los contribuyentes a que se refiere esta Circular están formados por la totalidad de las cantidades que éstos perciban en retribución por los servicios personales que presten en carácter de trabajadores independientes. En el caso de los profesionales y sociedades de profesionales, dichos emolumentos reciben comúnmente el nombre de "honorarios". Para las personas que desarrollan "ocupaciones lucrativas" la retribución por sus servicios personales también puede denominarse "honorario", "comisión" o recibir cualquier otro nombre sin que ello impida su calificación como ingreso bruto de Segunda Categoría.

2.- Para los auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores del número, receptores, archiveros judiciales, notarios, etc., sus ingresos brutos están constituidos por los "derechos que conforme a la ley perciben del público".

En el caso de los notarios, sus ingresos brutos están formados por el monto de los derechos arancelarios que conforme a la ley pueden cobrar al público, debiendo descontar aquella parte que de acuerdo con el inciso segundo del N° 1 del artículo 7° del D.S.N° 5122, de 15 de diciembre de 1944, constituye la participación obligatoria en favor de los empleados de notarias. En efecto, respecto de dichas sumas los Notarios son meros depositarios de la participación que legalmente le corresponde a sus dependientes, aún cuando se recaude a través de los derechos arancelarios que se cobran al público.

3.- No constituyen ingresos brutos de los contribuyentes de la Segunda Categoría aquellas sumas recibidas de sus clientes destinadas a subvenir al financiamiento de determinados gastos que se efectuarán por cuenta de éstos y que estén sujetas a la correspondiente rendición de cuentas. Tampoco constituyen ingresos brutos las sumas recibidas de los clientes en calidad de reembolsos de gastos efectuados por cuenta de éstos, siempre que tales pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y puedan individualizarse en forma detallada y no en forma global o estimativa.

4.- Para los fines de la aplicación del impuesto de Segunda Categoría sólo deben considerarse los ingresos brutos efectivamente percibidos durante el ejercicio anual correspondiente.

Por renta "percibida" se entiende aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, sin que importe si ella se ha devengado o no con anterioridad o si se devenga en el instante mismo de su percepción. La citada percepción puede materializarse por cualquiera de las siguientes formas:

- a) Pago efectivo;
- b) Abono en cuenta, esto es, cuando en la contabilidad del deudor se ha registrado dicho abono en la cuenta corriente del acreedor de la renta;
- c) Puesta a disposición del interesado, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así lo ha dado a conocer al beneficiario. Se cumple dicha circunstancia si el deudor (cliente) avisa al acreedor (persona que presta el servicio) que la renta respectiva está a su disposición o está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al acreedor respecto de lo que debe hacer con la renta;

d) Extinción de la obligación por alguna modalidad distinta al pago, como puede ser el caso de la compensación, novación, condonación, confusión, prescripción y otras contempladas en el Código Civil.

5.- De lo anterior se desprende que la percepción de un honorario en forma anticipada a la prestación del servicio mismo, genera la obligación de considerarlo como ingreso bruto del período en el cual se percibió, a menos que se trate de una operación de lato desarrollo expresamente reglamentada por el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y respecto de las cuales, a petición de parte, debe pronunciarse el Director Regional respectivo.

6.- Por su parte, el mero hecho de presentar en cobro un honorario no origina la obligación de considerarlo en ese instante como ingreso bruto, sino que dicha obligación queda diferida al momento en que efectivamente se produce su pago de acuerdo a las normas explicadas en el número 4 anteprecedente.

B.- DEDUCCION DE GASTOS EFECTIVOS.-

1.- El siguiente paso en la determinación de la "renta líquida imponible", lo constituye la deducción del monto de los ingresos brutos de todos aquellos gastos en que incurrir el contribuyente para la obtención de su renta. Sin embargo, el contribuyente puede optar por deducir, en reemplazo de sus gastos efectivos, un porcentaje equivalente al 20% de sus ingresos brutos a título de gastos "presuntos" materia, esta última, sobre la cual se imparten instrucciones en la letra "C" siguientes.

2.- Los contribuyentes que opten por rebajar sus gastos efectivos, deben atenerse a las normas sobre deducción de gastos que la Ley de la Renta contempla para los contribuyentes de la Primera Categoría (Art. 31°), pero sólo en aquella parte que dichas normas sean pertinentes o atinentes a la naturaleza de las actividades de Segunda Categoría y a su régimen tributario. En los números siguientes se comentan y analizan las principales normas sobre deducción de gastos, que son aplicables en la determinación de la renta líquida imponible de los profesionales y demás contribuyentes que tributan en la Segunda Categoría según el artículo 42 N° 2.

3.- En general, pueden rebajarse todos los gastos que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se relacionen directamente con el ejercicio de la profesión u ocupación lucrativa;

b) Que se trate de gastos "necesarios" para producir la renta de Segunda Categoría, esto es, deben ser inevitable u obligatorios. Por consiguiente, debe considerarse no sólo la naturaleza del gasto, sino, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual cuya renta líquida imponible se está determinando. Por lo tanto, tratándose de gastos extraordinarios que por su naturaleza y/o por su magnitud no puedan calificarse de necesarios para producir la renta de un sólo ejercicio anual, ellos deberán ser prorrateados durante un número determinado de años que estará en relación con la citada naturaleza y/o monto del gasto. Tal puede ser el caso, por ejemplo, de los gastos de viajes al extranjero para la asistencia a congresos, cursos de perfeccionamiento u otras actividades similares respecto de las cuales se imparten más instrucciones en la letra (j) del número (4) siguiente.

c) Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, es decir, que se haya pagado en el ejercicio anual respecto del cual se está determinando la renta líquida imponible. No se acepta la deducción de gastos que se encuentren solamente adeudados y no pagados.

d) Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos. Es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos, con los medios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnar los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

4.- A continuación se analiza la situación de diversos gastos que dicen relación con el ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas:

a) Intereses:

a-1) Se aceptan como gasto los intereses pagados durante el año comercial respectivo, siempre que digan relación con créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que le sean necesarios al contribuyente para generar su renta de Segunda Categoría. Sin embargo, tratándose de intereses provenientes o relacionados con la adquisición de bienes del activo inmovilizado, sólo se aceptan como gasto aquellos pagados con posterioridad a la fecha en que el citado bien comenzó a prestar servicios. En cambio, los pagados con anterioridad a dicha fecha no se aceptan como gasto sino que deben pasar a formar parte del costo de adquisición de los respectivos bienes.

a-2) También se aceptan como gasto los intereses pagados que correspondan a gastos de explotación adeudados o a préstamos destinados al financiamiento de gastos de explotación.

a-3) Los intereses por mora en el pago de patentes municipales e imposiciones previsionales, se aceptarán como gasto cuando la mora se hubiere originado en forma involuntaria o por falta de disponibilidades del contribuyente. Al efecto, se estimará que la mora no cumple dichos requisitos, si la falta de disponibilidades se debiera a retiros excesivos del empresario o socios, para hacer inversiones ajenas a su actividad profesional o para gastos particulares.

a-4) No se aceptan como gasto los intereses pagados por los siguientes conceptos:

a-4.1) Los intereses sobre aportes de capital de los socios ni sobre cantidad alguna a favor de ellos, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación, como ser, fondos de reserva, utilidades acumuladas, saldos en cuenta corriente, préstamos, etc.

a-4.2) Intereses correspondientes a préstamos aplicados a inversiones extrañas a la actividad profesional propiamente tal, o a desembolsos relativos a bienes o inversiones que generan rentas exentas o ingresos que no constituyen renta.

a-4.3) Intereses por préstamos destinados a compensar el desfinanciamiento producido por desembolsos o inversiones ajenas a la actividad profesional respectiva.

b) Impuestos y contribuciones:

b-1) Se aceptan como gasto los impuestos establecidos por leyes chilenas que se hayan pagado efectivamente en el año comercial, cuya renta líquida imponible se está determinando, tales como: impuestos, patentes y derechos municipales, impuestos de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, etc.

b-2) No se aceptan como gasto los siguientes impuestos:

b-2.1) Impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta: Primera y Segunda Categoría, Global Complementario y Adicional.

b-2.2) Las contribuciones de bienes raíces, ni siquiera las correspondientes al bien raíz destinado al ejercicio de la actividad profesional.

c) Pérdidas:

c-1) Las pérdidas que eventualmente pudiese arrojar en un determinado año financiero el ejercicio de la actividad profesional, pueden rebajarse de la renta líquida imponible de hasta dos ejercicios posteriores. Para estos fines el monto de la pérdida se reajustará según la variación que experimente el I.P.C. en el período comprendido entre el mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se produjo y el 2° mes anterior al del cierre del ejercicio en que se proceda a su deducción.

c-2) Sin embargo, no se aceptarán como deducción de la renta afecta al impuesto de Segunda Categoría las pérdidas originadas por siniestro de bienes del activo inmovilizado o aquellas que provengan de delitos contra la propiedad. Tales pérdidas sólo pueden deducirse de las rentas de primera categoría que eventualmente pudiera obtener el contribuyente. Todo ello en razón que las rentas que se obtienen en la enajenación de bienes del activo inmovilizado están clasificadas en la Primera Categoría según las normas del artículo 20 N°5; en consecuencia, resulta lógico que las pérdidas que pudieran originar dichos bienes afecten tales resultados y no los de la actividad profesional gravada con la Segunda Categoría.

d) Créditos incobrables:

d-1) Por regla general, los créditos incobrables no pueden rebajarse como gasto, toda vez que la deuda que los origina tampoco ha debido registrarse como ingreso bruto, puesto que para los fines del impuesto de Segunda Categoría sólo se consideran los ingresos efectivamente percibidos y no los devengados o adeudados.

d-2) Con todo, si el contribuyente hubiese contabilizado como ingreso bruto el monto de los honorarios adeudados y, posteriormente, dentro del mismo año, éstos resultan incobrables, se aceptará como gasto el castigo de éstos ya que en tal caso sólo se estaría efectuando una contrapartida del mayor ingreso bruto contabilizado anteriormente.

e) Depreciaciones:

e-1) Los bienes físicos del activo inmovilizado utilizados en el ejercicio de las actividades profesionales a que se refiere el impuesto de Segunda Categoría, están sujetos a un régimen de depreciaciones anuales, destinado a compensar su agotamiento, desgaste o destrucción producto de uso o empleo. Entre estos bienes, cabe destacar los siguientes: maquinarias, muebles, instalaciones, edificios, vehículos, enseres, herramientas, etc.

e-2) No están sujetos al régimen de depreciaciones los bienes intangibles, tales como derechos de llaves, derechos de marcas, patentes industriales o de invención, etc. El suelo tampoco es objeto de depreciación por no estar sujeto a desgaste, agotamiento o destrucción.

e-3) Sólo durante el período de uso de los bienes, éstos pueden ser objeto de la depreciación, la cual debe comenzar a aplicarse anualmente desde la fecha en que los bienes empiecen a cumplir las funciones para las cuales fueron adquiridos o construidos y dura hasta el término de la vida útil de los mismos. La depreciación debe suspenderse si los bienes dejan de cumplir sus funciones antes de agotarse su vida útil, como ocurre en el caso de enajenación, ceso, obsolescencia, reemplazo o destrucción.

e-4) El monto anual de la depreciación que se acepta como gasto se determina dividiendo el "valor neto amortizable" por el número de años de vida útil que le quedan en cada oportunidad".

e-5) Por "valor neto amortizable" se considera:

- (1) El valor neto de adquisición o de inversión;
- (2) Más el valor de las mejoras y ampliaciones;
- (3) Más el monto de las revalorizaciones autorizadas por leyes especiales o por la propia ley de la Renta (Artículo 41°);
- (4) Menos el monto de las depreciaciones anuales acumuladas, y
- (5) Menos el valor de desecho, entendiéndose por tal aquel que representa el valor del bien una vez que éste ha sido totalmente depreciado y que está formado por el valor de los materiales que componen el bien, esto es, fierro, acero, madera, etc. Este valor de desecho está sujeto a la revalorización del artículo 41° pero no a depreciaciones y puede ser establecido al comienzo del régimen de depreciaciones o al término de éste.

e-6) Los "años de vida útil" o de duración probable de los bienes sujetos al régimen de depreciaciones, son los siguientes:

Maquinarias y equipos en general.....	20 años.
Herramientas pesadas	10 años.
Herramientas livianas	5 años.
Instalaciones en general.....	10 años.
Camiones (uso general).....	7 años.
Camionetas, automóviles y microbuses.....	10 años.
Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entrepisos de perfiles de acero o losos hormigón armado.....	100 años.
Edificios de departamentos y casa aisladas, muros de ladrillos o de hormigón, con cadenas, pilares, vigas de hormigón armado, con o sin losas.....	60, años.
Casas de un piso de adobes, interiores de tabiques, casas totalmente de madera.....	30 años.
Galpones de madera, cerrados o abiertos....	25 años.
Galpones de estructura metálica.....	25 años.

e-7) El monto anual de la depreciación se calculará una vez revalorizado el valor de libros que tenía el bien al comienzo del ejercicio, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (I.P.C.) en el período comprendido entre: el 2° mes anterior al de iniciación del ejercicio (Noviembre) y el 2° mes anterior al de término del ejercicio (Octubre). En el caso de bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajusta según el porcentaje de variación del I.P.C. experimentado en el período comprendido entre el 2° mes anterior al de adquisición y el 2° mes anterior al de término del ejercicio (Octubre).

e-8) Los contribuyentes de 2da. Categoría que optaban por declarar en base a la presunción de gastos y que deseen comenzar a tributar en base a renta efectiva, deberán practicar un inventario valorado de sus bienes físicos del activo inmovilizado a la fecha de iniciación del ejercicio en que adopten dicha decisión. Para los fines de la citada valoración de bienes físicos del activo inmovilizado se estará a las normas contempladas en el inciso segundo del N° 5 del artículo 2° de la Ley de la Renta, esto es, el valor de adquisición acreditado mediante la respectiva factura, contrato o convención por medio del cual se adquirió el dominio del bien, se reajustará según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. entre el 2° mes anterior al de su adquisición y el 2° mes anterior al de iniciación del ejercicio respectivo. A dicho valor se le deducirá el monto de las depreciaciones anuales autorizadas por este Servicio y que se detallan en la letra (e-6).

Excepcionalmente, en aquellos casos en que no exista factura, contrato o convención u otro medio de establecer el valor real de adquisición, los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán por su costo de reposición a la fecha de iniciación del ejercicio a partir del cual se declarará la renta efectiva, considerándose el estado en que se encuentren y la duración real a contar desde esa fecha.

El valor de reposición se establecerá previamente a base de un bien nuevo de las mismas características del que se desea valorizar. Luego se considerará una proporción de dicho valor de reposición que esté en relación con la duración futura real del bien a valorizar y con la duración total que resulte de sumar dicha duración futura a la vida útil ya transcurrida.

Por ejemplo, si se trata de valorizar una maquinaria que ya ha sido utilizada durante diez años y cuya duración futura real es de quince años más, el valor máximo de reposición se determinará como sigue, partiendo del supuesto que esa misma máquina si fuera nueva tendría ahora un valor de adquisición de F 10.000.000.-

$$\frac{10.000.000.- \times 15 \text{ (duración futura)}}{25 \text{ (duración transcurrida + duración futura)}} = F 6.000.000.-$$

En todo caso, la duración futura que se asigne a los bienes que se valoricen de acuerdo con la fórmula anterior no podrá ser inferior a 5 años.

f) Sueldos, salarios y otras remuneraciones:

f-1) Se aceptan como gasto los sueldos, salarios, honorarios y otras remuneraciones pagadas por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones contractuales y legales.

f-2) Las participaciones y gratificaciones voluntarias se aceptarán como gasto sólo cuando ellas sean repartidas a cada empleado u obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniformes aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.

f-3) En ningún caso y bajo ninguna circunstancia se aceptan como gasto los sueldos u otras remuneraciones que se asigne asimismo el propio profesional o las que se asignen a los socios de una sociedad de profesionales.

Sin embargo, se aceptarán como gasto las imposiciones previsionales de los profesionales que en forma independiente se encuentran acogidos a un régimen de previsión, por cuanto así lo autoriza expresamente el inciso segundo del artículo 50^o de la Ley de la Renta. También se aceptará dicha deducción en el caso de sociedades de profesionales respecto de las imposiciones que eventualmente pudiesen efectuar sus respectivos socios.

g) Gastos de representación:

g-1) Se aceptan como deducción de la renta bruta los gastos de representación que sean "necesarios" para producir la renta y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

g-2) Para establecer si los gastos de representación han sido "necesarios" para producir la renta, no es menester que ellos se acrediten con facturas, bolatas u otros tipos de comprobantes, si no que se estará a las explicaciones y antecedentes que proporcione el propio contribuyente que los desembolse, para apreciar o juzgar: si dichos gastos y su monto pudieron haberse realizado; si ellos tuvieron relación con la actividad profesional del contribuyente, si fueron provechosos para la obtención de la renta; si su cuantía está de acuerdo con la renta; si no se trata de simples asignaciones a determinadas personas que aumentaron la remuneración por servicios personales; si no se trata de meros retiros personales del profesional o de los socios de la sociedad de profesionales.

g-3) La cantidad que se acepte como gastos de representación necesarios para obtener la renta, se considerarán automáticamente de "razonables" para el beneficiario de ellos, no constituyendo renta para éstos últimos de acuerdo a lo prevenido en el artículo 17^o N^o 16 de la Ley de la Renta.

g-4) La facultad de calificar de "razonables" los gastos de representación es una facultad que debe ser ejercida por las Direcciones Regionales, pudiendo éstas ejercerla de la forma más adecuada a cada caso en particular. Por ejemplo, si en determinada actividad profesional fuere evidente que en el ejercicio de ella se incurre periódicamente en gastos de representación y no en forma excepcional o esporádica, las Direcciones Regionales podrán calificar anticipadamente dichos gastos ajustándolos al monto promedio de los

gastos de representación que el Servicio hubiere aceptado en años anteriores, o en relación a otro factor, a su juicio exclusivo. Posteriormente, dicha estimación debe ajustarse a la cantidad efectivamente desembolsada o a la mayor o menor cantidad acreditada en la forma señalada en g-2), en la oportunidad de la fiscalización del contribuyente.

g-5) En ningún caso se aceptarán como deducción de la renta bruta las provisiones para gastos de representación, sino que sólo aquellos que se encuentren efectivamente pagados a la fecha de cierre del ejercicio y que reúnan los demás requisitos ya aplicados.

h) Donaciones:

h-1) Se aceptará como deducción de la renta bruta hasta un 2% de la renta líquida imponible, por concepto de donaciones efectivamente practicadas en favor de programas de instrucción básica o media gratuita, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales y de aquellas donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República y a los Comités Habitacionales Comunales.

i) Gastos por concepto de cursos de capacitación, perfeccionamiento u otros:

i-1) Las sumas desembolsadas en pago del valor de cursos de entrenamiento, perfeccionamiento, capacitación o especialización profesional, serán aceptadas como gastos siempre y cuando sea posible de calificarlos como "necesarios" para producir la renta. Para ello, es necesario que la asistencia a dichos cursos se relacione directamente con la actividad profesional respectiva; que propendan a una mayor rentabilidad de la actividad profesional y a un incremento de los ingresos o rentas del profesional o sociedad de profesionales que incurra en los citados gastos.

i-2) Sin perjuicio de lo anterior, los citados gastos deberán ser acreditados fehacientemente, con la documentación que certifique tanto el valor del curso como la efectiva asistencia y participación del profesional.

j) Gastos de viajes de estudios, asistencia a congresos profesionales, torneos científicos y similares, realizados fuera del país.

j-1) La naturaleza, magnitud y monto de los desembolsos incurridos en este tipo de eventos, impide considerarlos como gastos necesarios para producir la renta del año comercial respecto del cual se está determinando la renta líquida imponible.

j-2) Más bien este tipo de desembolsos asume la calidad de una inversión que permite capitalizarse profesionalmente y quedar en un mejor pie para el desarrollo futuro de la actividad profesional.

j-3) Por lo tanto, los desembolsos efectivos en que se haya incurrido podrán aceptarse como gastos necesarios para producir la renta, sujetos al cumplimiento irrestricto de los siguientes requisitos copulativos:

j-3-1) Que el monto de los desembolsos en que se ha incurrido con motivo del viaje al extranjero (pasajes, estadía, impuestos de viaje, compra de divisas, etc., exclusivamente del profesional) se encuentre plenamente justificado y respaldado por las rentas declaradas anualmente ante el Servicio de Impuestos Internos. En caso contrario, aquella parte del gasto que no se encuentre justificado en dicha forma, originará la respectiva liquidación de impuestos según las normas de los artículos 70 y/o 71 de la Ley de la Renta;

j-3-2) Acreditar con certificado del respectivo Colegio Profesional la efectividad de la concurrencia al evento de que se trate, y la asistencia normal a sus sesiones, duración de éste, como asimismo, la materia o especialidad del curso, torneo o congreso, la cual deberá ser afín a la actividad profesional del contribuyente.

j-3-3) Amortizar el costo del viaje en un período de tres años. Aquella parte del gasto que deba diferirse para su castigo en ejercicios futuros se reajustará, para los fines de su deducción en dichos ejercicios, según la variación experimentada por el IPC entre el 2º mes anterior a aquel en que se incurrió efectivamente en el gasto y el 2º mes anterior a la fecha de término del ejercicio en el cual se está rebajando;

k) Cuotas a colegios profesionales, sociedades científicas o a otras entidades que sirvan a los profesionales:

k-1) Se aceptan como gasto los desembolsos incurridos en el pago de cuotas fijadas estatutaria o reglamentariamente, los colegios profesionales, sociedades científicas u otras entidades similares que se relacionen directamente con la profesión o especialidad respectiva.

l) Adquisición de revistas, libros y material de consulta:

l-1) Se aceptan como gastos los desembolsos incurridos en la adquisición o suscripción a revistas, informativos, libros y demás material de consulta y de trabajo que diga relación directamente con el ejercicio de la respectiva profesión.

m) Reajuste y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos:

m-1) Se aceptan como gasto los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al financiamiento de gastos operacionales de la actividad profesional.

m-2) No se aceptan como gasto los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos invertidos directa o indirectamente en la adquisición de bienes del activo inmovilizado. En tal caso, las citadas diferencias de cambio y reajustes deberán formar parte del costo de los citados bienes, pero sólo en la proporción que correspondi a la parte no depreciada de ellos. La proporción de las diferencias de cambio o de los reajustes que corresponda a la parte depreciada de los bienes respectivos, se considerará como gasto del ejercicio en que haya sido pagada efectivamente.

Si el bien respectivo estuviere totalmente depreciado, las diferencias de cambio y reajustes se considerarán como gasto en su totalidad, pero sólo en el ejercicio en que hayan sido pagadas efectivamente.

m-3) Para los fines de aplicar la revalorización explicada en la letra e-7) de este capítulo, los bienes del activo inmovilizado adquiridos con créditos en moneda extranjera o reajustables, se revalorizarán sólo por la cantidad que sea necesario agregar al monto de las diferencias de cambio o de los reajustes que deban imputarse al costo de dichos bienes en el ejercicio respectivo, para completar la revalorización según el Índice de Precios al Consumidor.

m-4) En el caso de las actividades profesionales sometidas al impuesto de Segunda Categoría no es aplicable la norma contemplada en el artículo 31 N° 8 de la Ley de la Renta, en orden a considerar como gasto la totalidad de los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos invertidos en bienes del activo inmovilizado, por cuanto, en el caso de las rentas de Segunda Categoría la revalorización de los bienes citados no origina un abono a las utilidades del ejercicio como ocurre tratándose de rentas de Primera Categoría sometidas integralmente al sistema de corrección monetaria del artículo 41° de la Ley del ramo.

n) Gastos de organización y puesta en marcha:

n-1) Los gastos de organización y puesta en marcha que por su monto no corresponda considerarlos como necesarios para producir la renta de un sólo ejercicio financiero, deberán prorratearse en un lapso de cinco ejercicios consecutivos contados desde el año en que efectivamente se efectuó el desembolso.

n) Arriendos en general:

n-1) Se aceptan como gasto las sumas pagadas por concepto de arriendos del bien raíz donde funciona el estudio profesional, de equipos o instrumentos necesarios para producir la renta, de gastos comunes, teléfono, luz, calefacción, agua, etc.

n-2) Dichos desembolsos se aceptarán como gasto sólo en la proporción que los citados bienes o servicios estén efectivamente destinados al ejercicio profesional. Por ejemplo, si un bien raíz está destinado sólo en parte a consultorios profesional y el resto corresponde a la casa habitación del contribuyente, el arriendo deberá prorratearse tomando como base los metros cuadrados ocupados por la citada consulta, y sólo aquella parte se aceptará como gasto.

o) Gastos originados por vehículos motorizados:

o-1) Se aceptarán como gastos las sumas desembolsadas por concepto de bencina, aceite, engrase, reparaciones, estacionamiento y otros originados por el uso de uno o más vehículos destinados al ejercicio de la profesión, pero sólo en la proporción que sea razonable presumir que dicho vehículo está siendo utilizado en la obtención de la renta profesional.

o-2) Dependerá de la propia naturaleza de la actividad profesional, de la forma en que ésta se desarrolle y de otros elementos inherentes a cada profesión en particular, los que determinarán la proporción de los citados gastos que podrá ser aceptada como gasto necesario para producir la renta.

o-3) Corresponderá al propio contribuyente justificar con antecedentes y documentos fehacientes que obren en su poder las sumas que haya rebajado como gasto. El Servicio se reserva el derecho de impugnar dichos antecedentes cuando no sean suficientes o fehacientes y, en tal caso, regulará razonablemente el monto de las deducciones por los conceptos ya indicados.

C.- DEDUCCION DE GASTOS PRESUNTOS.-

1.- Los contribuyentes que lo deseen podrán prescindir de la contabilización de los gastos efectivos detallados latamente en el capítulo anterior y registrar solamente sus ingresos brutos en base al monto que figure en las boletas que están obligados a emitir.

2.- En tal situación, tendrán derecho a rebajar anualmente en la oportunidad de su declaración de renta, un 20% del monto de sus ingresos brutos anuales, a título de presunción de gastos. En ningún caso el monto de esta deducción podrá exceder de una suma equivalente a cuatro unidades tributarias anuales. Por "unidad tributaria anual" debe entenderse el monto de la unidad tributaria vigente en el mes de Diciembre de cada año multiplicada por doce.

3.- El citado porcentaje se calculará sobre el monto de los ingresos brutos anuales una vez que éstos se encuentren debidamente reajustados según la variación experimentada por el I.P.C., según las normas que sobre dicha materia se imparten en el capítulo siguiente.

4.- Los contribuyentes que se acojan a la presunción de gastos no tendrán derecho a deducir ninguna de las partidas detalladas en el capítulo anterior, ni siquiera la depreciación anual de sus bienes del activo inmovilizado.

5.- El acogerse a la presunción de gastos no libera al contribuyente de la obligación de llevar, de todos modos, un "libro de ingresos" debidamente timbrado por el Servicio de Tesorería en el cual anotará cronológicamente el monto de sus ingresos brutos, sin descontar las sumas que puedan haberle retenido por concepto de impuesto de Segunda Categoría ni las sumas que pueda haber ingresado en Tesorería por concepto de pagos provisionales.

6.- El contribuyente que ha declarado en base a la presunción de gastos y desea al año siguiente declarar en base a gastos efectivos, deberá comenzar a registrar dichos gastos cronológicamente y día a día desde el primer mes del ejercicio por el cual desea declarar la renta efectiva.

III.- CORRECCION MONETARIA DE LAS RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA.-

Para los fines de la aplicación del impuesto anual de Segunda Categoría, las rentas de los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, deben reajustar previamente sus rentas afectas al citado tributo de acuerdo con las normas que se imparten a continuación.

A.- CONTRIBUYENTES QUE DECLARAN SUS RENTAS EN BASE A GASTOS EFECTIVOS.-

1.- En esta situación deberán reajustarse tanto los ingresos brutos percibidos mensualmente como los gastos desembolsados en cada mes, de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el 2° mes anterior al de la percepción del ingreso o desembolso del gasto y el 2° mes anterior a la fecha de término del ejercicio, esto es, Octubre de cada año.

2.- A fin de facilitar el cálculo del citado reajuste puede optarse por reajustar sólo la diferencia neta mensual que resulte entre los ingresos brutos y los gastos de cada mes.

3.- Se recuerda que los ingresos brutos de cada mes deben computarse por su monto íntegro, sin deducir las sumas correspondientes a las retenciones de impuesto o al monto de los pagos provisionales. Tampoco pueden dichas cantidades deducirse en calidad de gastos.

4.- No corresponde reajustar aquella parte de los gastos correspondiente a las depreciaciones anuales de los bienes del activo inmovilizado, ya que ella está automáticamente reajustada por cuanto opera sobre el valor revalorizado de los citados bienes.

B.- CONTRIBUYENTES QUE DECLARAN SUS RENTAS EX BASE A PRESUNCION DE GASTOS.-

1.- En esta situación bastará con reajustar solamente los ingresos brutos percibidos mensualmente de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el 2º mes anterior al de percepción del ingreso y el 2º mes anterior al término del año comercial, esto es, Octubre de cada año.

2.- Una vez actualizados los ingresos brutos mensuales al porcentaje de presunción de gastos (20%) se aplicará sobre el volumen anual de ingresos brutos reajustados y, de esta manera, dichos gastos presuntos quedan automáticamente reajustados.

3.- El monto anual de los gastos presuntos debidamente reajustados en la forma indicada anteriormente no pueden ser superiores a 4 unidades tributarias anuales. Para estos fines se considera la unidad tributaria mensual vigente en el mes de Diciembre de cada año multiplicada por 12.

C.- VARIACIONES DEL I.P.C. QUE DEBEN CONSIDERARSE PARA LA CORRECCION MONETARIA DE LAS RENTAS.-

1.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 51º de la Ley de la Renta, los ingresos y gastos mensuales de los contribuyentes afectos al impuesto de 2ª. Categoría, deben reajustarse según la variación experimentada en el período comprendido entre "el segundo mes anterior al de la percepción del ingreso o del desembolso efectivo del gasto y el segundo mes anterior a la fecha de término del respectivo ejercicio."

2.- La aplicación de estas normas sobre reajustabilidad obliga, entonces, a considerar la variación experimentada por el I.P.C. en los períodos que se indican a continuación, según cual sea el mes en que se percibieron los ingresos o desembol

seron los gastos objeto de la revalorización:

MES EN QUE SE PRODUJO EL INGRESO O GASTO	REACCIONE SEGUN EL % DE VARIACION EXPERIMENTADA POR EL I.P.C. EN EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE
ENERO DE 1975	1° DE NOVIEMBRE DE 1974 Y 31 DE OCTUBRE 1975
FEBRERO "	1° DE DICIEMBRE DE 1974 Y " " "
MARZO "	1° DE ENERO DE 1975 Y " " "
ABRIL "	1° DE FEBRERO DE 1975 Y " " "
MAYO "	1° DE MARZO DE 1975 Y " " "
JUNIO "	1° DE ABRIL DE 1975 Y " " "
JULIO "	1° DE MAYO DE 1975 Y " " "
AGOSTO "	1° DE JUNIO DE 1975 Y " " "
SEPTIEMBRE "	1° DE JULIO DE 1975 Y " " "
OCTUBRE "	1° DE AGOSTO DE 1975 Y " " "
NOVIEMBRE "	1° DE SEPTIEMBRE 1975 Y " " "
DICIEMBRE "	1° DE OCTUBRE DE 1975 Y " " "

3.- Para calcular el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en cada uno de los períodos indicados deben dividirse los puntos del I.P.C. del mes de Octubre de 1975 por los puntos del I.P.C. del mes inmediatamente anterior al de iniciación del período a medir y al resultado debe restársele 100:

$$\frac{\text{Puntos de Octubre de 1975}}{\text{Puntos del mes anterior al de iniciación del período a medir}} - 100 = \% \text{ de variación del I.P.C.}$$

Por ejemplo, si trata de medir la variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el:

1° de Noviembre de 1974 y el 30 de Octubre de 1975 debe procederse de la siguiente manera:

$$\frac{\text{Puntos de Octubre de 1975 (supuesto): } 300,00}{\text{Puntos de Octubre de 1974 : } 85,59} = 350,5 - 100 = 250,5\%$$

IV.- CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL.-

A.- TASA DEL IMPUESTO ANUAL.-

1.- La renta líquida imponible de 2a. Categoría debidamente reajustada según el procedimiento explicado en el capítulo anterior, queda afecta a una tasa del 7%.

2.- Esta tasa del 7% grava tanto las rentas obtenidas por profesionales que sean personas naturales, sociedades de profesionales o por personas que desarrollen ocupaciones lucrativas, siempre que se trate de rentas obtenidas en forma independiente sin vínculo de dependencia con un empleador o patrón.

B.- CREDITOS CONTRA EL IMPUESTO ANUAL.-

1.- De la suma que resulta de aplicar la mencionada tasa del 7% el contribuyente tiene derecho a rebajar en carácter de crédito contra el impuesto, el monto de las contribuciones de bienes raíces correspondientes al mismo período de obtención de las rentas que se están declarando y siempre y cuando se trate de bienes raíces destinados al ejercicio de la actividad profesional afecta al impuesto de 2a. Categoría. En el caso de bienes raíces destinados parcialmente al ejercicio profesional, deberá rebajarse sólo la parte proporcional de las contribuciones de bienes raíces que diga relación con los metros cuadrados ocupados por el estudio profesional.

2.- Para tener derecho a esta rebaja es menester que las citadas contribuciones de bienes raíces se encuentren efectivamente pagadas a la fecha de la presentación de la respectiva declaración anual de renta, aún cuando dicho pago se haya efectuado fuera de plazo legal fijado para tales efectos.

3.- Para los fines de su deducción del impuesto anual de Segunda Categoría las contribuciones de bienes raíces se reajustarán previamente según el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. en el período comprendido entre: el 2° mes anterior a aquél en que efectivamente fueron pagadas y el 2° mes anterior a la fecha de término del ejercicio respectivo, esto es, Octubre de cada año. Obvio resulta señalar, entonces, que aquéllas pagadas fuera de plazo y con posterioridad al 31 de Diciembre no tendrán derecho a reajuste alguno. En los demás casos el porcentaje de reajuste aplicable se determinará siguiendo el mismo procedimiento señalado en el Capítulo III, letra C.

4.- Si el monto de las contribuciones de bienes raíces debidamente reajustado excediere del monto del impuesto anual de 2a. categoría, no habrá derecho a imputar el citado remanente a ningún otro impuesto anual ni a solicitar su devolución.

5.- Si el bien raíz estuviere total o parcialmente exento del impuesto territorial, la rebaja autorizada en los números precedentes se hará efectiva por el monto representativo del impuesto que debería haberse pagado de no existir dicha exención, debidamente reajustado según la variación del I.P.O. entre el 2º mes anterior a aquel en que venció legalmente el plazo de pago de la o las cuotas del mencionado tributo y el mes de Octubre de cada año.

6.- IMPUTACION DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO DE SEGUNDA CATEGORIA Y DE LOS PAGOS PROVISIONALES.-

1.- Al saldo o remanente del impuesto anual que resulte una vez deducidas las contribuciones de bienes raíces indicadas en la letra anterior, se podrán imputar las siguientes cantidades:

1-a) El monto de las retenciones de impuesto de 2a. Categoría correspondientes a los ingresos brutos incluidos en la declaración anual de rentas cuyo impuesto se está calculando, esto es, aquellas retenciones correspondientes a honorarios percibidos entre el 1º de Enero y el 31 de Diciembre. Dichas retenciones deberán ser acreditadas por el contribuyente, mediante una declaración jurada firmada por el mismo, sin la intervención de un Notario, en la cual se detalle el nombre de las instituciones o personas que efectuaron cada retención, el monto detallado de cada una de éstas y la fecha en que se practicaron.

1-b) El monto de los pagos provisionales obligatorios correspondientes a los ingresos brutos percibidos en los meses de Enero a Diciembre, es decir aquellas que debieron ser ingresados en Tesorería en los meses de Febrero de un año a Enero del siguiente y, a más tardar, el día 15 de cada mes. Con todo, podrán imputarse los pagos provisionales obligatorios efectuados fuera de los plazos legales indicados, siempre que se hayan efectuado a más tardar el día 31 de Diciembre del año anterior a aquél en que debe presentarse la declaración anual de rentas de 2a. Categoría. El pago obligatorio calculado en base a los ingresos brutos de Diciembre sólo podrá imputarse cuando se haya ingresado en arcas fiscales a más tardar el día 15 de Enero.

1-c) El monto de los pagos provisionales voluntarios ingresados en Tesorería entre el 1º de Enero y el 31 de Diciembre del año al que corresponden las rentas que se están declarando.

2.- Para los fines de su imputación al impuesto anual de 2a. categoría el monto de las retenciones y de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios señalados en 1-a), 1-b) y 1-c), se deberán reajustar previamente en los porcentajes que se indican a continuación:

2-a) Las retenciones del impuesto de 2a. categoría se reajustan según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el: 2° mes anterior a aquel en que se efectuó la retención y el 2° mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio, esto es, Octubre.

2-b) Los pagos provisionales obligatorios y voluntarios se reajustan según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el: 2° mes anterior al de su ingreso en Tesorería y el 2° mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio, esto es, Octubre.

Para estos fines son válidas las mismas explicaciones formuladas en el Capítulo III, letra C.

D.- REAJUSTE DEL IMPUESTO ANUAL.-

1.- Una vez efectuadas las imputaciones de las retenciones y de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios señalados en la letra C anterior, el saldo o remanente de impuesto de 2a. categoría deberá reajustarse según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre: el mes anterior al del cierre del ejercicio y el segundo mes anterior a aquel en que legalmente deba pagarse el impuesto anual.

2.- Por ejemplo, si se trata de un ejercicio finalizado al 31 de Diciembre de 1975 y el impuesto anual de 2a. categoría debe pagarse legalmente en el mes de Marzo de 1976, el saldo de impuesto anual no cubierto con las retenciones y pagos provisionales, se reajustará según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período de tres meses formado por Noviembre y Diciembre de 1975 y Enero de 1976. Para calcular el porcentaje de variación del I.P.C. en el citado período de tres meses se aplicará la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Puntos del mes de Enero de 1976}}{\text{Puntos del mes de Octubre de 1975}} = X - 100 = \% \text{ de reajuste}$$

E.- IMPUTACION DE PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS ESPECIALES.-

1.- Al impuesto anual debidamente reajustado en la forma indicada en la letra D anterior, se podrán imputar los pagos provisionales voluntarios especiales a que se refiere el artículo 96° de la Ley de la Renta, y que pueden efectuarse durante los meses de Enero y Febrero de cada año, dejando expresa constancia al momento de su ingreso en Tesorería que son a cuenta de los impuestos anuales a declararse en ese mismo año.

2.- Para los fines de su imputación al impuesto anual ya reajustado en la forma indicada en la letra D anterior, estos pagos voluntarios especiales se reajustarán en los porcentajes que se indican a continuación:

a) Pago provisional voluntario especial efectuado en el mes de Enero: Se reajusta según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período de dos meses formado por Diciembre y Enero. Dicho porcentaje se determina aplicando la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Puntos del mes de Enero}}{\text{Puntos del mes de Noviembre}} = X - 100 = \% \text{ de reajuste}$$

b) Pago provisional voluntario especial efectuado en el mes de Febrero: Se reajusta según el porcentaje de variación experimentado por el I.P.C. en el mes de Enero. Dicho porcentaje se determina aplicando la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Puntos del mes de Enero}}{\text{Puntos del mes de Diciembre}} = X - 100 = \% \text{ de reajuste}$$

V.- RETENCION DEL IMPUESTO.-

A.- PERSONAS OBLIGADAS A RETENER EL IMPUESTO.-

1.- De conformidad con lo dispuesto en el N° 2 del artículo 74° de la Ley de la Renta, las siguientes personas o instituciones están obligadas a retener el impuesto de Segunda Categoría por las rentas que paguen a profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas:

- a) las instituciones fiscales, semifiscales, organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma;
- b) Las Municipalidades;
- c) Las personas jurídicas en general, sean o no contribuyentes de la Ley de la Renta y estén o no obligadas a llevar contabilidad, y
- d) Las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas de Primera Categoría y que estén obligadas por la ley a llevar contabilidad, completa o simplificada. Esta obligación alcanza incluso a las personas que se encuentren exentas del impuesto de Primera Categoría, siempre y cuando obtengan ingresos que deban clasificarse como rentas de Primera Categoría.

2.- La retención del impuesto de Segunda Categoría se hará con una tasa del 10% calculada sobre el total de los honorarios brutos que se paguen, sin deducción alguna. Esta tasa del 10% se aplica tanto a los profesionales personas naturales como a las sociedades de profesionales y a las personas que desarrollan ocupaciones lucrativas a que se refiere el inciso segundo del artículo 42 N° 2, aun cuando éstas últimas no estuviesen en ciertos casos obligadas a emitir boleta.

3.- No existirá obligación de retener el impuesto respecto de cantidades que se paguen a título de reembolsos de gastos efectuados por la persona que presta los servicios profesionales por cuenta de su cliente, siempre que tales gastos y su correspondiente reembolso se comprueben con documentación fehaciente y se registren en la contabilidad del profesional debidamente individualizados y en forma global o estimativa.

B.- OPORTUNIDAD EN QUE SE ADEUDA EL IMPUESTO DE RETENCION DE SEGUNDA CATEGORIA.-

1.- De conformidad con lo previsto en el artículo 82° de la Ley de la Renta, los impuestos de retención se adeudan desde la ocurrencia de alguno de los siguientes hechos:

- a) Cuando las rentas se pagan. El concepto de "pago" de una renta también alcanza a aquellos casos en que la obligación se extingue por alguna de las formas alternativas al pago

efectivo contempladas en el Código Civil, tales como compensación, novación, confusión o transacción.

b) Cuando se abonan en cuenta o sea, cuando la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero.

c) Cuando la renta se pone a disposición del interesado, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar y así lo da a conocer al beneficiario. Por ejemplo, se cumple dicha circunstancia si el deudor avisa al acreedor que la renta respectiva está a su disposición o está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al acreedor respecto de lo que debe hacer con la renta.

d) Cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor.

2.- Cualquiera de los hechos detallados precedentemente que ocurra en primer término determina el momento desde el cual se adeuda el impuesto de retención, es decir, el instante en que nace la obligación tributaria quedando determinado su monto, de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento.

Sin embargo, sólo los hechos indicados en las letras a), b) y c) obligan a efectuar el acto materia de retener el monto del tributo. La mera contabilización como gasto indicada en la letra d), que no vaya acompañada o precedido de alguno de los otros, no determina la obligación de retener el impuesto en ese instante, sino que sólo produce el efecto de fijar el monto del tributo, el que sólo deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra el primero de los hechos restantes.

C.- OPORTUNIDAD EN QUE DEBE RETENERSE EL IMPUESTO Y PLAZOS PARA INGRESARLO EN TESORERÍA.-

1.- De acuerdo con lo explicado en la letra B anterior, la obligación de retener el monto del tributo de Segunda Categoría que afecta a profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas nace cuando ocurre cualquiera de los hechos explicados en las letras a, b y c del párrafo anterior, debiendo estarse al que ocurra en primer término.

2.- Por lo tanto, en los casos citados las personas e instituciones señaladas en la letra A de este capítulo no pueden sustraerse de la obligación de retener el impuesto. Por lo tanto, debe entenderse que al pagarla, abcnarla en cuenta o ponerla a disposición del interesado, lo está haciendo previo descuento del impuesto respectivo.

3.- Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 78° de la ley, el total de los impuestos de Segunda Categoría retenidos en un mes deberán declararse y pagarse dentro de los quince primeros días de cada mes. El formulario de declaración y pago de los impuestos retenidos de Segunda Categoría es el N° 5149 y el Código que debe utilizarse es el H-95.

Se excepcionan de este plazo de declaración y pago mensual, aquellas personas o instituciones cuyas retenciones de impuestos de categoría que deban enterar mensualmente, resulten en total inferior a la décima parte de una unidad tributaria mensual, pudiendo en tal caso hacerse la declaración y pago hasta por seis meses conjuntamente. (En el mes de Julio de 1975 la décima parte de una unidad tributaria mensual equivale a \$9.600).

D.- RESPONSABILIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE RETENCIÓN DE SEGUNDA CATEGORIA.-

1.- Según el artículo 83 de la ley la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó.

2.- Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago también recaerá sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de dicha renta.

E.- REAJUSTABILIDAD DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO PARA LOS FINES DE SU IMPUTACION A LOS IMPUESTOS ANUALES.-

1.- Según lo previsto por el artículo 75° el monto de los impuestos retenidos que legalmente corresponda imputar a los im-

puestos de declaración anual, se reajustarán previamente según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el 2º mes anterior a aquél en que se practicó la retención y el 2º mes anterior a la fecha de término del ejercicio, esto es, Octubre de cada año.

2.- Para estos fines el profesional, sociedad de profesional o persona que desarrolla ocupaciones lucrativas, deberá estarse a los períodos de reajustabilidad y procedimiento indicados en el capítulo III letra C. Al efecto, se considerará como mes en el cual se practicó la retención aquel en el cual le fueron pagados sus honorarios, o abonados en cuenta o puestos a su disposición, considerando el hecho que haya ocurrido en primer término.

3.- Sólo podrán imputarse al impuesto anual de Segunda Categoría las retenciones que correspondan a honorarios percibidos entre el 1º de Enero y el 31 de Diciembre de cada año, es decir, aquellas retenciones que correspondan a los mismos ingresos brutos comprendidos en la declaración anual de rentas.

4.- En caso de producirse un exceso de retención no absorbido por el impuesto anual de Segunda Categoría, dicho remanente podrá imputarse a cualquier otro impuesto anual a la renta (Primera Categoría, Global Complementario, Adicional) que afecte al contribuyente o a futuros impuestos anuales o a futuros pagos provisionales, ciñéndose a las mismas normas que sobre esta materia rigen para los pagos provisionales mensuales.

VI.- PAGOS PROVISIONALES MENSUALES.-

A.- PAGOS PROVISIONALES OBLIGATORIOS.-

1.- De acuerdo con lo ordenado por la letra b) del artículo 84º de la ley, los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, están obligadas a efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de sus impuestos anuales a la renta, por un monto equivalente a la suma que resulte de aplicar una tasa del 10% sobre los ingresos brutos percibidos mensualmente.

2.- No existirá obligación de efectuar pagos provisionales por aquella parte de los honorarios que haya quedado afectada por la retención del impuesto de Segunda Categoría, según las normas explicada en el capítulo V.

3.- Si la retención del impuesto hubiese afectado a la totalidad de los ingresos percibidos en un mes, no habrá obligación de presentar declaración de pago provisional por ese período.

4.- Tampoco existe obligación de efectuar pagos provisionales respecto de aquellas sumas que el profesional reciba de su cliente como reembolso de gastos efectuados por cuenta de éste, siempre que tales gastos y sus respectivos reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y se registren en su contabilidad debidamente individualizados y no en forma global o estimativa.

5.- Los citados pagos provisionales obligatorios calculados sobre los ingresos brutos percibidos en cada mes, deben declararse y pagarse dentro de los primeros quince días del mes siguiente al de la obtención de los ingresos. El formulario que debe utilizarse es el N° 5149 y el código respectivo es el K-97. El contribuyente que haya obtenido honorarios sujetos a retención y otros no afectados por dicha retención debe incluir en el formulario de declaración sólo aquellos que no quedaron afectados por la retención del impuesto.

6.- Los profesionales que obtengan, además de sus honorarios sueldos o cualquier otro tipo de renta, calcularán el 10% de pago provisional sólo sobre el monto de sus honorarios brutos, esto es, únicamente sobre las rentas gravadas con el impuesto de Segunda Categoría según el artículo 42 N° 2. Todo ello, sin perjuicio de los pagos obligatorios o voluntarios, según el caso, que deban efectuar por las demás rentas.

B.- PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS.-

1.- Los contribuyentes de Segunda Categoría pueden efectuar pagos provisionales voluntarios a cuenta de sus impuestos anuales a la renta, de un modo permanente o esporádico.

2.- Estos pagos voluntarios pueden efectuarse por cualquier monto y en cualquier día hábil del mes. Sin embargo, sólo se rán válidos para su imputación a los impuestos anuales aquellos que se hayan ingresado efectivamente en arcas fiscales, entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del año comercial al cual corresponden los ingresos o rentas que serán objeto de la declaración anual pertinente.

3.- En atención a que la tasa de pago provisional obligatorio asciende a sólo un 10% de los ingresos brutos mensuales, dichos pagos pueden resultar insuficientes para cubrir el monto de los impuestos anuales de Segunda Categoría (tasa del 7%) y Complementario (tasas progresivas del 10% al 60%). En tal caso, puede resultar de toda conveniencia efectuar mensualmente pagos voluntarios que permitan saldar la diferencia de impuestos eventualmente no cubierta con los pagos obligatorios. La conveniencia de efectuar pagos voluntarios mensualmente deriva de la reajustabilidad a que están sometidos los ingresos brutos mensuales para los fines de su inclusión en la declaración anual (ver capítulo III) lo cual sólo puede contrarrestarse con la correspondiente reajustabilidad de los pagos provisionales, obligatorios y voluntarios, efectuados durante el año. Mientras más ajustado haya estado el monto del pago provisional, obligatorio y voluntario, de cada mes al correspondiente ingreso bruto mensual, mejor contrarrestado estará el efecto que produce la reajustabilidad de los citados ingresos brutos.

4.- Como una manera de ir detectando mensualmente el monto del pago provisional voluntario que es conveniente efectuar, puede resultar adecuado calcular mensualmente el monto de los impuestos de Segunda Categoría y Global Complementario que afectaría a los ingresos netos de cada mes. La cantidad que resulte del citado cálculo, menos los pagos provisionales obligatorios y/o retenciones correspondientes a los citados ingresos, será el monto del pago voluntario que resulta recomendable efectuar en dicho mes. Para estos fines en la Circular que habitualmente contiene las tablas

del impuesto único de Segunda Categoría, se inserta a contar del mes de Julio una tabla mensual de cálculo del impuesto Global Complementario (mayores instrucciones sobre esta materia se imparten separadamente en Circular, sobre "Pagos provisionales mensuales de Profesionales".)

C.- PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS ESPECIALES.-

1.- Cuando la suma de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios más las retenciones de impuesto de Segunda Categoría, debidamente reajustados según las normas impartidas en el capítulo IV, letra C, no sea suficiente para cubrir el monto total de los impuestos anuales a la renta, el contribuyente podrá efectuar, con posterioridad al 31 de diciembre y hasta el mes anterior a aquél en que legalmente deba pagarse el impuesto anual, pagos provisionales voluntarios especiales para saldar la citada diferencia de impuestos anuales no cubiertas con los pagos provisionales y retenciones normales. Es decir, si el plazo legal para presentar la declaración anual y pagar el impuesto vence en el mes de Marzo, los citados pagos especiales pueden efectuarse en cualquier día hábil de Enero o Febrero, y por cualquier monto.

2.- Estos pagos especiales se imputan al monto de los impuestos anuales no cubiertos con los pagos provisionales y retenciones normales, pero sólo una vez que dicho monto de impuestos anuales ha sido reajustado según la variación experimentada por el I.P.C. en el período de tres meses formado por Noviembre, Diciembre y Enero (Art. 72°). Por lo tanto, estos pagos especiales no pueden sumarse al resto de pagos provisionales y retenciones e imputarse formando un sólo todo con ellos, sino que su imputación debe efectuarse separadamente ya que, como se explicó, ella actúa sobre aquella parte de los impuestos anuales no cubierta con los provisionales y retenciones normales y debidamente reajustada según las normas del artículo 72°.

3.- Para los fines de proceder a la imputación de los pagos provisionales especiales, estos deben reajustarse previamente en los siguientes porcentajes:

a) Pago especial efectuado en Enero : Porcentaje de variación del I.P.C. en el período de dos meses formado por Diciembre y Enero;

b) Pago especial efectuado en Febrero : Porcentaje de variación del I.P.C. en el mes de Enero.

4.- Para que éstos pagos provisionales surtan los efectos explicados es necesario que en el Formulario 5149 donde ellos deben declararse se especifique claramente que ellos están destinados para imputarse a los impuestos anuales del mismo año tributario en que se están realizando. Por ejemplo, si en el mes de Enero de 1976 se efectúa un pago provisional especial deberá señalarse "Para imputar Año Tributario 1976".

D.- IMPUTACION DE LOS PAGOS PROVISIONALES OBLIGATORIOS Y VOLUNTARIOS NORMALES.

1.- Los pagos provisionales obligatorios y voluntarios normales que legalmente corresponda imputar a los impuestos anuales a la renta, se someterán al siguiente orden prioritario y sucesivo de imputación:

a) Impuestos de Categoría que afecten al contribuyente: Primera Categoría; Segunda Categoría o reliquidación anual del Impuesto Unico de Segunda Categoría. Queda a elección del contribuyente el orden sucesivo de imputación dentro de estos tres tributos.

b) Impuestos Global Complementario o Adicional de declaración anual que afecten al contribuyente o a los socios de sociedades de personas.

c) Otros impuestos de declaración anual distintos a los contemplados en la Ley de Impuesto a la Renta, que afecten al contribuyente o a sus socios en caso de sociedades de personas. Queda a elección del contribuyente el orden sucesivo de imputación a alguno de estos otros impuestos de declaración.

2.- Los pagos provisionales que legalmente corresponde imputar al cumplimiento de las obligaciones indicadas precedentemente son los siguientes:

a) Obligatorios: Aquellos que corresponden a los ingresos brutos percibidos durante los meses de Enero a Diciembre de cada año. Se pueden imputar incluso aquellos correspondientes a los ingresos brutos de los meses de Enero a Noviembre que se hayan ingresado en arcas fiscales fuera de los plazos legales, siempre y cuando su pago se haya efectuado a más tardar el 31 de Diciembre. El pago provisional correspondiente a los ingresos brutos del mes de Diciembre, se podrá imputar a los impuestos de declaración anual siempre y cuando se haya cancelado dentro del plazo legal que vence

el día 15 de Enero.

Aquellos pagos provisionales que no puedan imputarse a los impuestos de declaración anual por haberse cumplido fuera de los plazos indicados, sólo podrán imputarse a los impuestos anuales del año tributario siguiente a aquél en que se ingresaron en arcas fiscales, para lo cual asumirán la calidad de pagos provisionales voluntarios.

b) Voluntarios: Sólo aquellos ingresados en arcas fiscales entre el 1º de Enero y el 31 de Diciembre del año anterior al de la declaración anual de renta. Además, se considerarán pagos voluntarios los siguientes:

b-1) Los pagos obligatorios ingresados en arcas fiscales fuera de los plazos indicados en el número 2 letra a), y que por tal motivo no pudieron ser imputados a los impuestos anuales del año tributario anterior. Dichos pagos se considerarán como pagos voluntarios del mes en que efectivamente ingresaron en arcas fiscales;

b-2) El remanente de pagos provisionales que pueda haberse generado al completarse el proceso de imputación anual correspondiente al ejercicio comercial inmediatamente anterior y que no haya sido imputado a otros pagos provisionales ni se haya solicitado su devolución. En tal caso, el citado remanente asume la calidad de pago provisional del mes inmediatamente posterior a aquel en el cual se completó el referido proceso de imputación a los impuestos anuales.

c) Voluntarios especiales: A la diferencia de impuestos anuales no cubierta con los pagos obligatorios y voluntarios explicados en las letras a) y b), se podrán imputar los pagos provisionales especiales ingresados en arcas fiscales con posterioridad a la fecha de término del ejercicio y el mes anterior a aquél en que legalmente deba cancelarse el impuesto anual. Es decir, si el plazo para pagar los impuestos anuales vence en el mes de Marzo, se pueden imputar los pagos voluntarios especiales ingresados en arcas fiscales cualquier día de los meses de Enero y Febrero. Se recuerda que estos pagos especiales se imputan a las diferencias de impuestos anuales no cubiertas con los pagos obligatorios y voluntarios normales, pero una vez reajustadas dichas diferencias en el porcentaje de variación del I.P.C. en el período comprendido

entre el mes anterior a la fecha de término del ejercicio y el segundo mes anterior a aquél en que legalmente deba pagarse el impuesto anual (Artículo 72° de la ley).

3.- Para los fines de su imputación los pagos provisionales se reajustan previamente en la forma explicada en el Capítulo IV, letra C, N° 2 y en la letra E N° 2, de esta Circular.

4.- Una vez completado el proceso de imputación a que se refieren los números anteriores, las diferencias de impuestos anuales no cubiertas con dicha imputación, deberán pagarse en una sola cuota al momento de presentar la declaración anual de renta, cuyo plazo legal es el mes de Marzo de cada año.

E.- REMANENTE DE PAGOS PROVISIONALES.-

1.- Si una vez completado el proceso de imputación a todos los impuestos anuales del contribuyente o de sus socios, resulta un remanente de pagos provisionales, dicho remanente podrá ser utilizado para cualquiera de los siguientes fines, según el caso:

a) Imputarlo al cumplimiento de los pagos provisionales que vencen con posterioridad al término del plazo legal para presentar las declaraciones anuales de renta. En caso de prórroga autorizada por el Director Regional, dicho plazo legal se entiende prorrogado en la misma forma autorizada por el citado Director. Dicha imputación puede efectuarse a los pagos inmediatamente siguientes o a otros posteriores a elección del contribuyente;

b) Si el total del remanente o una parte de él no es utilizado en las imputaciones descritas en la letra a), podrá imputarse a los impuestos anuales a la renta del ejercicio comercial siguiente o siguientes;

c) Solicitar la devolución, cuando el contribuyente se encuentre en alguna de las siguientes situaciones:

c-1) Si por motivo de término de giro o por cualquiera otra causa, deja de estar afecto a pagos provisionales y no

existen otros impuestos anuales a la renta al cual imputarlo;

c-2) En el caso de los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas, cuando no existan pagos provisionales por estar sometido el contribuyente a la retención del impuesto de Segunda Categoría sobre la totalidad de sus honorarios.

2.- Cualquiera sea el destino que se le dé al remanente de pagos provisionales, dicho remanente se reajustará previamente según el porcentaje de variación que experimente el I.P.C. entre el mes anterior a la fecha de término del ejercicio (Noviembre) y el 2° mes anterior a aquél en que venza legalmente el plazo para pagar la obligación tributaria que se cumple con la imputación del remanente o, en su defecto, el 2° mes anterior a aquél en que se materialice su devolución. Por ejemplo, el remanente que se produzca en el año tributario 1976 una vez completado el proceso anual de imputación a los impuestos anuales y que, a su vez, se impute al cumplimiento del pago provisional obligatorio del mes de Abril de 1976, deberá reajustarse previamente según el porcentaje de variación que experimente el I.P.C. en el período de 4 meses formado por Noviembre y Diciembre de 1975 y Enero y Febrero de 1976.

Sin embargo, aquella parte del remanente anual de pagos provisionales que pudiera corresponder a los pagos voluntarios especiales explicados en la letra C del Capítulo VI, se reajustará sólo en el porcentaje de variación que experimente el I.P.C. entre el mes anterior a aquél en que venció el plazo para pagar el impuesto anual y el 2° mes anterior a aquél en que venza legalmente el tributo a cumplirse mediante su imputación o el 2° mes anterior a aquél en que se materialice su devolución. Esto en razón de que los citados pagos especiales ya han sido objeto de reajuste hasta el 2° mes anterior a aquél en que venció el plazo legal para pagar los impuestos anuales. Por ejemplo, si el remanente corresponde al pago especial efectuado en Enero o Febrero de 1976 y dicho remanente se desea imputar al pago provisional obligatorio del mes de Abril de 1976, se reajustará sólo en el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el mes de Febrero de 1976.

Para los fines indicados precedentemente, se estimará que el remanente anual de pagos provisionales que eventualmente

pueda producirse, corresponde, en primer término, a los pagos especiales que pudieran haberse efectuado en los meses de Enero y Febrero y, en seguida, si todavía subsiste un remanente, se re- gularizará que él corresponde a los pagos provisionales obligatorios o voluntarios normales.

Esta modalidad de reajuste del remanente de pagos provi- sionales rige respecto del que se produzca con ocasión de los pa- gos provisionales obligatorios efectuados a partir de los ingre- sos brutos del mes de Enero de 1975 y de los voluntarios ingresa- dos en arcas fiscales a partir del 1° de Enero de 1975.

VII.- DECLARACIONES ANUALES DE RENTA.-

A.- DECLARACION ANUAL DE SEGUNDA CATEGORIA.-

1.- En el mes de Marzo de cada año, los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupacio- nes lucrativas, deberán presentar una declaración anual de sus ren- tas de Segunda Categoría (Art. 42 N° 2) percibidas en el año calen- dario inmediatamente anterior (1° de Enero al 31 de Diciembre)

2.- A dicha declaración anual deberán adjuntarse los si- guientes anexos según el caso:

a) Copia del balance general firmado por un Contador, en el caso de las sociedades de profesionales y otros contribuyen- tes que opten por llevar contabilidad completa. Aquellos que lle- van sólo un libro de entradas y salidas o que declaran en base a la presunción de gastos, no deben acompañar balance alguno.

b) En el caso de contribuyentes que hayan estado some- tidos a retenciones de impuesto de 2a. Categoría, deben acompañar una declaración jurada en la cual detallen el nombre y dirección de las personas o instituciones que practicaron la retención, mon- to y fecha de las citadas retenciones. No es necesario que esta de- claración jurada sea firmada ante Notario. Basta la firma del pro- prio contribuyente.

c) Cuadro detallado de los pagos provisionales y de las retenciones mensuales, debidamente reajustados según la varia- ción experimentada por el I.P.C., según las normas impartidas en el Capítulo VI, letra D.

d) detalle de la imputación de los pagos provisionales a los impuestos anuales.

e) Detalle del reajuste aplicado a los ingresos y gastos mensuales, según las normas impartidas en el Capítulo III.

f) Cualquier otro antecedente que el Servicio de Impuestos Internos estime conveniente exigir en la oportunidad de la declaración anual.

B.- DECLARACION ANUAL DE GLOBAL COMPLEMENTARIO.-

1.- También en el mes de Marzo de cada año los contribuyentes de 2a. Categoría (Art. 42 N° 2), deben presentar una declaración anual de sus rentas para los fines del impuesto Global Complementario.

2.- En dicha declaración deberán incluir la misma renta líquida imponible reajustada que sirvió de base para el cálculo del impuesto de Segunda Categoría, y además cualquiera otra renta obtenida en el año calendario anterior y que según la ley deba ser declarada para los fines del citado tributo.

3.- Para los fines de la determinación de la "renta neta global" o base imponible de Global Complementario, los contribuyentes tendrán derecho a rebajar de la "renta bruta" afecta al citado tributo, los impuestos de Categoría pagados en el año calendario anterior. Para estos fines se entenderá que el impuesto de Segunda Categoría pagado en el año calendario anterior, es aquel que determinó con ocasión de la declaración anual de Segunda Categoría presentada en el año anterior, debiendo considerarse como formando parte de él los pagos provisionales y/o retenciones, que legalmente correspondió imputar en aquella oportunidad. Por consiguiente, no se aceptan como rebaja de la renta bruta de Global Complementario el monto de los pagos provisionales y/o de las retenciones correspondientes a los honorarios percibidos en el año inmediatamente anterior, sino que sólo aquellos correspondientes a los honorarios que fueron objeto de la declaración anual del año anterior.

El siguiente ejemplo ilustrará sobre la materia:

AÑO TRIBUTARIO 1976:Antecedentes:

a) Impuesto anual de 2a. Categoría A.T. 1975:	
Determinado según tasa del 7%.....E°	10.000.-
Menos: PFM y/o retenciones	<u>7.000.-</u>
Subtotal	E° 3.000.-
Más: Reajuste Impto. Anual A.T. 75, 88%	<u>2.640.-</u>
Impto. pagado en Tesorería (Mayo 1975)	<u>E° 5.640.-</u>
b) Pagos provisionales y/o retenciones corres-	
pondientes a los honorarios del año calenda-	
rio 1975	E° 30.000.-
c) Renta bruta de Global Complementario del	
año tributario 1976	E° 9.000.000.-

Solución:

En el año tributario 1976, de la renta bruta de Global Complementario se podrá rebajar a título de impuesto de 2a. Categoría pagado en el año anterior un monto que se determina en la siguiente forma:

a) Impuesto anual de 2a. Categoría pagado en Tesorería en Mayo de 1975	E° 5.640.-	
Más: Reajuste IPC entre Marzo 75 y Octubre 1975, 200% (Estimativo)	<u>11.280.-</u>	E° 16.920.-
b) PFM y/o retenciones imputadas al impuesto anual de 2a. Categoría del A.T. 75		
	E° 7.000.-	
Más: Reajuste IPC entre Noviembre 1974 y Octubre 1975, 300% es-		
timativo)	<u>21.000.-</u>	<u>E° 28.000.-</u>
Total de rebajas a la renta bruta de Global Complementario del A.T. 1976		<u>E° 44.920.-</u>

Conclusiones:

- 1.- En el año tributario 1976 se podrá deducir de la renta bruta de Global Complementario ascendente a E° 9.000.000.-
 el impuesto anual de 2a. Categoría del A.T. 1975, ascendente a 44.920.-
 Renta neta global E° 8.955.080.-
- 2.- Los pagos provisionales y/o retenciones correspondientes a los honorarios percibidos en el año calendario 1975 (E°30.000.) sólo podrán ser deducidos de la renta bruta del Global Complementario correspondiente al año tributario 1977, y sólo por aquella parte que se hayan imputado al impuesto anual de Segunda Categoría del A.T. 1976.

4.- Tal como quedó de manifiesto en el ejemplo anterior, los impuestos de categoría que legalmente corresponda deducir de la renta bruta de Global Complementario se reajustan previamente según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el 2° mes anterior al del pago del impuesto respectivo y el mes de Octubre de cada año. Así es que el impuesto anual de Segunda Categoría, por su monto efectivamente pagado en Tesorería en el mes de Mayo de 1975, se reajustará en la variación que experimente el I.P.C. entre el mes de Marzo y Octubre de 1975, ambos inclusive.

Sin embargo, aquella parte del impuesto anual de 2a. Categoría que haya sido cumplida mediante la imputación de pagos provisionales y/o retenciones se reajustará según la variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el mes anterior al de cierre del ejercicio al cual corresponde el citado impuesto anual de 2a. Categoría y el mes de Octubre del año calendario a que corresponda la renta bruta de Global Complementario. Es decir, en el año tributario 1976, los pagos provisionales y/o retenciones que se hayan imputado al impuesto anual de 2a. Categoría declarado en Mayo de 1975, se reajustarán para los fines de su deducción de la renta bruta de Global Complementario, según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el mes de Noviembre de 1974 y el mes de Octubre de 1975, ambos inclusive.

5.- Mayores instrucciones sobre la determinación de la renta neta global y del cálculo del impuesto Global Complementario se impartirán próximamente mediante Circular separada sobre dicha materia.

VIII.- OBLIGACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y A LA EMISION DE BOLETAS.-

A.- NORMAS CONTABLES.-

1.- Las sociedades de profesionales y otros contribuyentes de la Segunda Categoría que deban u opten por llevar contabilidad completa deberán hacerlo mediante la utilización de los libros principales "Diario", "Mayor" e "Inventarios y Balances" o sus equivalentes. Todos estos libros y otros auxiliares que exija la Dirección Nacional u otras disposiciones legales, deberán ser timbrados en Tesorería de conformidad con la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado.

2.- Al término del ejercicio debe practicarse un Balance General debidamente firmado por un Contador.

3.- Los contribuyentes de 2a. categoría (excepto personas jurídicas) que opten por llevar un sólo libro de "Ingresos y Gastos" también deberán hacerlo en un libro debidamente timbrado en Tesorería de acuerdo a la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado.

Al término del ejercicio, estos contribuyentes deberán confeccionar un resumen anual de sus ingresos y gastos mensuales, por medio del cual determinarán su renta líquida imponible anual.

Tanto el libro único de "ingresos y gastos" como el resumen anual, pueden ser llevados por el propio contribuyente sin la intervención de un Contador.

4.- Finalmente los contribuyentes que lo deseen, excepto las personas jurídicas, podrán llevar un libro únicamente de "Ingresos" también debidamente timbrado por Tesorería. A final de año estos contribuyentes efectuarán un "Resumen de sus ingresos mensuales", en base al cual determinará su renta líquida imponible anual, previa deducción de la presunción de gastos del 20% que autoriza la ley.

5.- Cualquiera sea el sistema contable adoptado por el contribuyente, las anotaciones deberán hacerse cronológicamente, de acuerdo con la fecha de percepción de los respectivos ingresos y de la fecha del desembolso efectivo de los gastos. Al efecto, se recuerda que la percepción de un ingreso no está supeditada sólo a su pago efectivo, sino que a la ocurrencia de cualquiera de los hechos que se enumeran en el Capítulo II, letra A, N° 4.

B.- EMISION DE BOLETAS.

1.- Los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, sujetas al impuesto de 2a. Categoría (Art. 42 N° 2), están obligadas a emitir "boletas" por los honorarios o ingresos que perciban por la prestación de servicios personales. Esta obligación de emitir boletas emana del artículo 62° del D.L. N° 825, de 31 de Diciembre de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

2.- Según lo dispuesto por el inciso final del artículo 66° del D.L. N° 825, de 1974, las boletas deben ser emitidas en el momento mismo en que se devenga el impuesto, esto es, cuando el honorario o remuneración se paga, se abona en cuenta o se pone a disposición del interesado, cualquiera sea el primero de los hechos que ocurra y cualquiera sea la forma de percepción. Al efecto, se estará a la explicación de estos conceptos impartida en el Capítulo II, letra A, N° 4.

Por lo tanto, en aquellos casos en que la boleta deba emitirse con anterioridad a la ocurrencia de cualquiera de los hechos anotados, ello deberá considerarse como una mera utilización de ella como medio de cobro de los honorarios y, en tal caso, su emisión no obligará al contribuyente a contabilizar dichos honorarios en ese instante sino sólo cuando efectivamente se produzca su pago, abono en cuenta o se pongan a su disposición.

3.- Las boletas que deben emitir los profesionales y demás contribuyentes de Segunda Categoría (Art. 42, N° 2), deben reunir como mínimo los siguientes requisitos:

a) Emitirse en duplicado y el original se entregará al cliente, debiendo conservarse la copia en poder del profesional o persona que prestó el servicio;

b) Numeradas en forma correlativa y timbradas por el Servicio de Impuestos Internos;

c) Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, dirección del estudio profesional y número del Rol Unico Tributario o Nacional, según el caso;

d) Fecha de emisión;

e) Naturaleza y monto del honorario o de la remuneración bruta;

f) Monto del impuesto de Segunda Categoría retenido con tasa del 10%, cuando proceda;

g) Monto del honorario neto, descontado el impuesto retenido, cuando proceda.

En el caso que el pago del honorario no corresponda al total de éste, sino que sea solamente un abono a cuenta del total, la bolata deberá extenderse sólo por el monto del abono, dejando constancia del impuesto que pudiera haberse retenido de dicho abono. Sin embargo, en esa misma bolata deberá dejarse constancia del valor total del honorario pactado y del saldo pendiente. El siguiente ejemplo ilustrará sobre el particular.

Bolata que debe emitirse en el caso del primer abono:

Gazitas, Gasmuri Ltda.	
Centagores Asociados	N° 998
Los Accios 0324	
Santiago	Sgo., 15 de Enero de 1975
RUT 1000000-1	
A cuenta de honorarios por auditoría contable	F\$ 1.000.000.-
10% Retención Impuesto 2a. Categoría	100.000.-
Total de honorarios pactados	F\$ 9.000.000.-
Abono a cuenta	1.000.000.-
Saldo pendiente	F\$ 8.000.000.-
	<u>900.000.-</u>

Boleta que debe emitirse en el caso del segundo abono
no:

Gaztúa, Gazmuri Ltda.
Contadores Asociados
Los Acacios 0324
Santiago
RUT 1000000-1

N° 1.015

Stgo. 10 Marzo de 1975

A cuenta de honorarios por auditoría contable		₺ 3.000.000.-
10% retención impuesto 2a. Categoría		300.000.-
Total de honorarios pactados	₺ 5.000.000.-	
Abono anterior, según boleta N° 998, de 15-1-75 ...	₺ 1.000.000.-	
Abono actual	<u>3.000.000.-</u>	<u>4.000.000.-</u>
Saldo pendiente	<u>₺ 1.000.000.-</u>	<u>₺ 2.700.000.-</u>

4.- Los modelos de boletas anteriores contienen la información mínima que exige la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios; sin embargo, nada impide que dichas boletas contemplen la información acerca del nombre y dirección del cliente que paga los honorarios, con lo cual se transforma en un comprobante útil para ser rebajado como gasto en la contabilidad de éste último.

5.- La emisión de la boleta por los servicios y asesorías profesionales es obligatoria, aún cuando los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas gravadas en la Segunda Categoría, están exentas del impuesto a los servicios del D.L. N° 825, de 1974.

C.- EMISION DE BOLETAS POR CUENTA DE TERCEROS.-

1.- De conformidad con lo dispuesto por la Resolución N° 551, Ex. del Servicio de Impuestos Internos, publicada en el Diario Oficial del día 30 de Mayo de 1975, a partir del 1° de Junio de 1975, las empresas obligadas a llevar contabilidad deberán emitir "boletas de servicios" por cuenta de quien presta el servicio, sólo si reúnen los siguientes requisitos copulativos:

a) Cuando quien presta el servicio sea una persona natural de aquellas que desarrollan "ocupaciones lucrativas" a que se refiere el inciso segundo, del N° 2 del artículo 42° de la Ley de

la Renta y sobre las cuales se impartieron instrucciones en el Capítulo I, letra C, de esta Circular, y

b) que dicha persona natural, por sus escasos conocimientos, no se encuentre en condiciones de emitir una boleta sujeta a las formalidades descritas anteriormente.

2.- Tal es el caso, a modo de ejemplo, de gasfiteros, electricistas, pintores, plomeros, comisionistas ocasionales, y otros trabajadores manuales que por sus escasos conocimientos, no estén en condiciones de emitir las boletas de prestación de servicios a que se refiere el D.L. N° 825, de 1974. Cabe advertir, que en todo caso, dichas prestaciones se encuentran exentas del impuesto a los servicios, en virtud de lo dispuesto por el N° 8 del artículo 59 del D.L. N° 825, de 1974.

3.- Las citadas boletas deberán cumplir, como mínimo, con los siguientes requisitos:

- a) Emitirse en duplicado y entregarse la COPIA a quien ha prestado el servicio. El original queda en poder de quien recibió el servicio para su posterior revisión;
- b) Nombre completo del contribuyente emisor, dirección del establecimiento y RUT;
- c) Fecha de emisión;
- d) Nombre completo, domicilio, carnet y RUT de la persona natural que prestó el servicio;
- e) Numeración correlativa, usando una numeración diferente de las boletas de ventas y servicios habituales;
- f) Detalle del servicio prestado y del monto cobrado por la prestación;
- g) Indicar en forma destacada su calidad de "Boletas de Servicios";
- h) El original debe ser firmado por la persona natural que prestó el servicio;
- i) Deben ser timbradas por el Servicio de Impuestos Internos, pero se encuentran exentas del impuesto de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado.

4.- Si quien debe emitir esta boleta por cuenta de terceros, es un industrial, comerciante o cooperativa, obligado a llevar contabilidad, deberá recaudar, declarar e ingresar en arcas fiscales el impuesto de Segunda Categoría con tasa del 10%.

que afecta a las personas que desarrollan las ocupaciones lucrativas explicadas más arriba. El monto de dicha retención debe quedar registrado en la propia "boleta de servicios" que se emita por cuenta de terceros, para lo cual se deducirá del monto total del valor cobrado por la prestación una suma equivalente al 10% de dicho valor.

D.- SANCIONES POR EL INCUMPLIMIENTO EN LA EMISION DE BOLETAS.-

1.- El no otorgamiento de boletas por servicios profesionales y de las boletas de servicios por cuenta de terceros, explicadas en las letras B y C, precedentes hará incurrir al infractor en las siguientes sanciones contempladas en el N° 10 del artículo 97° del Código Tributario:

- a) Multa que fluctúa entre el 1% y el 200% de una "unidad tributaria anual";
- b) Además, el Director Regional puede ordenar la clausura de hasta 20 días hábiles del establecimiento o sucursal donde se haya cometido la infracción, y
- c) En el caso de incumplimiento reiterado, el contribuyente será sancionado, además, con reclusión o relegación menores en sus grados mínimos a medios.

En los casos de clausura, el infractor debe pagar a sus dependientes las remuneraciones pertinentes mientras dure aquella. No tiene este derecho el dependiente que haya hecho incurrir al contribuyente en la sanción.

2.- A las mismas sanciones se hará acreedor el contribuyente que usó boletas no autorizadas por la ley o que no reúnen los requisitos exigidos por ésta.

3.- En el caso de los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas las boletas deben emitirse cualquiera sea el monto del honorario percibido. Es decir no existe un monto liberado de la obligación de emitir boleta.

IX.- ANALISIS DE CASOS ESPECIALES.-

A.- COMUNIDADES, SOCIEDADES DE HECHO Y PROFESIONALES QUE TRABAJAN PARTICULARMENTE EN BASE A UN FONDO COMUN.-

1.- COMUNIDADES.-

a) En el caso de comunidades de profesionales, cuyo origen no es la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal, cada comunero debe declarar independientemente las rentas que le correspondan de acuerdo a sus derechos en la comunidad. Esto en razón de que la "comunidad" misma no inviste la calidad de contribuyente ya que no tiene la calidad de "persona natural" ni de "persona jurídica".

b) Por lo tanto, cada profesional deberá tributar con el impuesto de Segunda Categoría, Global Complementario o Adicional, sobre la proporción que le corresponda en las rentas percibidas por la comunidad, aún cuando ellos no las perciban o retiren de la comunidad.

c) Para estos fines, se considerará la renta líquida efectiva percibida en común, menos los gastos efectivos que la ley autoriza. No obstante, los comuneros podrán declarar a base de los ingresos brutos obtenidos por la comunidad sin considerar los gastos, haciendo uso al derecho a rebajar como gastos hasta un 20% de la proporción de los citados ingresos brutos que le corresponda a cada uno, no pudiendo exceder dicha rebaja por cada comunero de 4 unidades tributarias anuales.

d) La comunidad debe llevar un libro único de entradas y gastos para registrar periódicamente los ingresos brutos. Dicho libro debe ser timbrado por Tesorería de acuerdo a la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado. En dicho libro deben registrarse también las retenciones del impuesto de 2a. Categoría que se han efectuado a la comunidad, a fin de que ellas sean distribuidas entre todos los comuneros en forma proporcional a sus derechos en la comunidad.

e) En el caso que se contraten los servicios de personas para la atención de las labores de control o administración

de la comunidad, deberá retenerse el impuesto único de 2a. Categoría sobre las remuneraciones que se paguen a dichas personas y el monto de las retenciones deberá registrarse en el libro "Retención de Impuestos".

f) La comunidad debe inscribirse en el Rol Único Tributario y efectuar declaración inicial de actividades, para los efectos de poder timbrar los libros, boletas y demás actuaciones.

g) Aún cuando para los fines de la declaración anual de rentas cada comunero es un contribuyente que en forma independiente debe tributar con los impuestos de Segunda Categoría y Global Complementario o Adicional, dichos comuneros serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos a la Renta que afectan a las rentas obtenidas por la comunidad. Sin embargo, el comunero se libera de esta responsabilidad solidaria siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que le corresponde en la comunidad.

2.- SOCIEDAD DE HECHO.-

a) Las sociedades de hecho son aquellas que pretendieron ser una sociedad formal con todos los requisitos y formalidades previstas en nuestro derecho común, pero que por falta o incumplimiento de alguno de estos requisitos no llegaron a tener la calidad de sociedad de derecho.

b) En consecuencia, las sociedades de hecho no tienen personalidad jurídica y, por lo tanto, no pueden actuar bajo una razón social en forma independiente de los socios que la componen.

c) En esta situación, a las sociedades de hecho, para su tributación debe tratarseles como si fueran "comunidades", teniendo presente que son aplicables las normas relativas a las comunidades, para la liquidación de las sociedades de hecho.

d) Con todo, tanto en el caso de las "sociedades de hecho" como en el de las "comunidades", será condición para tratarlas tributariamente de acuerdo a las normas relativas a las

comunidades, que se pruebe fehacientemente el dominio en común del negocio o empresa que genera las rentas a distribuirse entre ellos. Si los interesados no logran probar dicho dominio en común, se estimará que el negocio o empresa y las rentas que él genera, son propias de la persona que legalmente tenga el dominio de dicho negocio o empresa.

e) Si se cumple el requisito indicado en la letra d), la declaración inicial de la sociedad de hecho se aceptará por el Servicio en el carácter de "comunidad", siendo necesario que dicha declaración inicial se formule a nombre de uno de los comuneros agregándole la expresión "y otros", como por ejemplo "Iván Segovia de Marras y otros" y no bajo un nombre de fantasía o una aparente razón social.

Además, es necesario individualizar en dicha declaración inicial a todos los socios o comuneros, con indicación de su domicilio, proporción en los derechos de cada uno en el patrimonio común y porcentaje de participación en los beneficios.

Los socios o comuneros deben designar un representante legal, señalando el nombre y domicilio de éste en la declaración inicial. Para que esta representación surta efecto respecto de cada uno de los socios o comuneros, es preciso que la declaración en la cual se designa al mandatario común sea firmada por cada uno de ellos, autorizándose dichas firmas por un Notario Público.

f) En la misma forma y con los mismos datos indicados precedentemente se deberán formular las declaraciones anuales de renta de las comunidades, incluyendo en este carácter a las sociedades de hecho, si es que los comuneros optan por declarar cada uno independientemente sus rentas bajo las condiciones explicadas en el número 1 de este capítulo.

3.- GRUPOS DE PROFESIONALES QUE TRABAJAN PARTICULARMENTE A BASE DE UN FONDO COMUN.-

a) Es de alguna ocurrencia que para la atención profesional particular ciertos profesionales, en especial médicos, se organicen en grupos, ingresando los honorarios a un fondo común que es distribuido proporcionalmente entre cada uno de ellos.

b) En tal evento, se está ante una forma de "comunidad" de aquellas a las cuales se ha hecho referencia en el número 1 de este capítulo. Por tanto, son aplicables a esta situación las mismas normas ya explicadas en el citado número.

B.- ENAJENACION DE BIENES DEL ACTIVO INMOVILIZADO.-

1.- La enajenación de bienes del activo inmovilizado realizada ocasionalmente por contribuyentes de Segunda Categoría, no constituye un ingreso gravado con el citado tributo, sino que debe clasificarse como una renta de aquellas a que se refiere el artículo 20 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.- En tal calidad, el mayor valor que se obtenga por la enajenación ocasional de maquinarias, herramientas, muebles y útiles que conforma en el activo rijo de los contribuyentes de Segunda Categoría quedará gravado con el impuesto de Primera Categoría.

3.- De conformidad con lo dispuesto por el inciso final del artículo 41° de la Ley de la Renta, la base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto de Primera Categoría, se determina deduciendo del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes. Para estos efectos el "valor inicial actualizado" se determina revalorizando el "valor de adquisición" según el porcentaje de variación experimentado por el I.P.C. en el período comprendido entre el 2° mes anterior al de la adquisición y el segundo mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones de dichos bienes correspondientes al período respectivo.

4.- Según lo dispuesto por el N° 3 del artículo 69°, la declaración y pago del impuesto de Primera Categoría determinado en la forma ya indicada, deberá efectuarse dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta. Al efecto, cabe aclarar que en su calidad de renta de Primera Categoría, debe declararse no sólo el monto percibido sino que también el devengado, si es que la operación de venta ha sido a plazo.

5.- El impuesto de Primera Categoría que debe cancelarse en una sola cuota dentro del plazo indicado, se cancelará reajustado según el porcentaje de variación que haya experimentado el

I.P.C. en el mes anterior a aquél en que se realizó la enajenación. Por ejemplo, si la enajenación de un bien del activo inmovilizado se efectúa en el mes de Julio de 1975, el impuesto deberá declararse y pagarse a más tardar en el mes de Agosto de 1975, debiéndose reajustar previamente en el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el mes de Junio de 1975. Todo esto de conformidad con lo dispuesto por el inciso 2° del artículo 72° de la Ley de la Renta.

6.- En caso de producirse pérdida en la enajenación de un bien del activo inmovilizado, ella podrá deducirse de las utilidades que se obtengan en operaciones futuras de venta de activo inmovilizado, pero sólo dentro del plazo de 2 ejercicios comerciales siguientes a que se refiere el inciso segundo del N° 3 del artículo 31° de la Ley de la Renta.

7.- Además, la renta líquida imponible de Primera Categoría que se determine con ocasión de la venta de un bien del activo inmovilizado quedará afecta al impuesto Global Complementario de declaración anual. Para los fines de su inclusión en la referida declaración ella deberá reajustarse previamente en el porcentaje de variación que experimente el I.P.C. entre el 2° mes anterior a aquél en que se realizó la venta y el mes de Octubre del mismo año, por cuanto así lo dispone el inciso cuarto del N° 3 del artículo 54° de la Ley de la Renta.

8.- La misma renta líquida imponible determinada para los fines del impuesto de Primera Categoría, sin el reajuste indicado en el número anterior, deberá considerarse para los fines de la aplicación del impuesto Corvi, el cual deberá declararse anualmente en el mes de Marzo y pagarse dentro de los plazos normales que legalmente se encuentran vigentes. En todo caso, se eximen del citado Impuesto Corvi, los contribuyentes cuya renta líquida imponible de Primera Categoría no exceda de 2 sueldos vitales anuales. La procedencia del gravamen en favor de la Corporación se justifica por cuanto la enajenación de bienes del activo inmovilizado era uno de aquellos ingresos que se gravaban con el impuesto de la ex Tercera Categoría de la Ley N° 8.419 sobre Impuesto a la Renta.

X.- VIGENCIAS.-

A.- NORMAS RELATIVAS A IMPUESTOS DE DECLARACION ANUAL.-

1.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 2º del D.L. N° 824, de 1974, las nuevas normas comentadas en la presente Circular que incidan en la determinación de la renta líquida imponible y en el cálculo del impuesto anual de Segunda Categoría y Global Complementario o Adicional, en su caso, afectan a las rentas correspondientes a ejercicios que terminen a contar del 1º de Enero de 1975 en adelante.

2.- En consecuencia, en el caso de los profesionales y demás contribuyentes de Segunda Categoría serán las rentas correspondientes al ejercicio que termine el 31 de Diciembre de 1975, las que quedarán sometidas a las nuevas normas. Sin embargo, también quedarán sujetas a las nuevas normas las rentas correspondientes a cualquier ejercicio que con ocasión de término de giro finalice a partir del 1º de Enero de 1975.

B.- NORMAS RELATIVAS A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE CARACTER MENSUAL.-

1.- Las normas de la nueva Ley de Impuesto a la Renta son aplicables a todas las rentas que se perciban o devenguen a contar del 1º de Enero de 1975.

2.- Por lo tanto, tratándose de normas sobre retenciones, pagos provisionales u otras obligaciones de carácter mensual, ellas afectarán a las rentas que se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del profesional a partir del 1º Enero de 1975.

C.- NORMAS SOBRE PAGOS PROVISIONALES MENSUALES.-

1.- Las modificaciones introducidas al sistema de pagos provisionales mensuales rigen a contar de los ingresos brutos del mes de Enero de 1975.

2.- Las normas sobre reajustabilidad del remanente de pagos provisionales rige respecto de los pagos provisionales

efectuados en ejercicios comerciales o períodos de la renta que finalicen a partir del 1° de Enero de 1975.

D.- MANTENCION DE LOS PLAZOS PARA LA REINVERSION DE GANANCIAS DE CAPITAL QUE CONTEMPLABA LA ANTERIOR LEY.-

1.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 9° transitorio del D.L. N° 824, de 1974, los plazos que se establecían en los artículos 56 y 57 del anterior texto de la Ley de Impuesto a la Renta, seguirán corriendo para la reinversión de las Ganancias de Capital producidas con anterioridad al 1° de Enero de 1975.

2.- En consecuencia, los profesionales y demás contribuyentes de Segunda Categoría que se acogieron al beneficio de la reinversión contemplado en el artículo 56° de la anterior Ley de la Renta, en relación con el mayor valor obtenido por indemnización o enajenación de bienes del activo inmovilizado, y cuyo pago de la indemnización o fecna de la enajenación sea anterior al 1° de Enero de 1975, seguirán gozando del plazo que la anterior ley otorgaba para acogerse al beneficio aludido.

Saluda a Ud.



JOSE MANUEL FEYTIA BARRIOS
Director Nacional

Distribución:

AL PERSONAL
AL BOLETIN

INDICE TEMATICO

<u>CAPITULO</u>	<u>M A T E R I A</u>	<u>PAGINA</u>
I	<u>AMBITO DE APLICACION DEL IMPUESTO.</u>	1
	A.- Profesionales independientes.	1
	B.- Sociedades de profesionales.	2
	C.- Personas que desarrollan ocupaciones lucrativas.	3
	D.- Auxiliares de la Administración de Justicia.	6
	E.- Corredores que no empleen capital.	6
II	<u>DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE</u>	6
	A.- Determinación del monto de los ingresos brutos anuales.	7
	B.- Deducción de gastos efectivos	8
	a) Intereses.	9
	b) Impuestos y contribuciones.	9
	c) Pérdidas	10
	d) Créditos incobrables.	10
	e) Depreciaciones.	10
	f) Sueldos, salarios y otras remuneraciones.	12
	g) Gastos de representación	13
	h) Donaciones	14
	i) Gastos por concepto de cursos de capacitación, perfeccionamiento u otros.	14
	j) Viajes de estudio, asistencia a congresos profesionales y similares.	14
	k) Cuotas a colegios profesionales.	15
	l) Adquisición de revistas, libros y material de consulta.	15
	m) Reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos.	15
	n) Gastos de organización y puesta en marcha.	15
	ñ) Arriendos en general.	16
	o) Gastos originados por vehículos motorizados.	16
	C.- Deducción de gastos presuntos.	16
III	<u>CORRECCION MONETARIA DE LAS RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA.</u>	17
	A.- Contribuyentes que declaren sus rentas en base a gastos efectivos.	17
	B.- Contribuyentes que declaren sus rentas en base a presunción de gastos.	18
	C.- Variaciones del I.P.G. que deben considerarse para la corrección monetaria de las rentas.	18
IV	<u>CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL</u>	19
	A.- Tasa del impuesto anual.	19
	B.- Créditos contra el impuesto anual.	20
	C.- Imputación de las retenciones de impuesto y de los pagos provisionales.	21
	D.- Reajuste del impuesto anual.	22
	E.- Imputación de pagos provisionales voluntarios especiales.	23

" B "

CAPITULO	M A T E R I A	PAGINA
V	<u>RETENCION DEL IMPUESTO.</u>	23
	A.- Personas obligadas a retener el impuesto.	23
	B.- Oportunidad en que se adeuda el impuesto de retención de Segunda Categoría.	24
	C.- Oportunidad en que debe retenerse el impuesto y plazos para ingreso en arcas fiscales.	25
	D.- Responsabilidad en el pago del impuesto de retención de Segunda Categoría.	26
	E.- Reajustabilidad de las retenciones de impuesto para los fines de su imputación.	26
VI	<u>PAGOS PROVISIONALES MENSUALES</u>	27
	A.- Pagos provisionales obligatorios.	27
	B.- Pagos provisionales voluntarios	29
	C.- Pagos provisionales voluntarios especiales.	30
	D.- Imputación de los pagos provisionales obligatorios, y voluntarios normales y especiales.	31
	E.- Remanente de pagos provisionales.	33
VII	<u>DECLARACIONES ANUALES DE RENTA.</u>	35
	A.- Declaración anual de Segunda Categoría.	35
	B.- Declaración anual de Global Complementario	36
VIII	<u>OBLIGACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y A LA EMISION DE BOLETAS.</u>	39
	A.- Normas contables.	39
	B.- Emisión de boletas.	40
	C.- Emisión de boletas por cuenta de terceros.	42
	D.- Sanciones por el incumplimiento en la emisión de boletas.	44
IX	<u>ANALISIS DE CASOS ESPECIALES.</u>	45
	A.- Comunidades, sociedades de hecho y profesionales que trabajan en base a un fondo común.	45
	1.- Comunidades.	45
	2.- Sociedades de hecho.	46
	3.- Grupos de profesionales que trabajan particularmente en base a un fondo común.	47
	B.- Enajenación de bienes del activo inmovilizado.	48
X	<u>VIGENCIAS.</u>	50
	A.- Normas relativas a impuestos de declaración anual.	50
	B.- Normas relativas a obligaciones tributarias de carácter mensual.	50
	C.- Normas sobre pagos provisionales mensuales	50
	D.- Mantención de los plazos para la reinversión de ganancias de capital que contemplaba la anterior ley.	51