

CIRCULAR N° 45, DEL 24 DE OCTUBRE DE 1984

**MATERIA : ANÁLISIS DEL NUEVO ARTÍCULO 21 DE LA LEY
SOBRE IMPUESTO A LA RENTA .**

En el anterior texto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se establecía el denominado Impuesto Tasa Adicional que, con alicuota de 40% afectaba a las sociedades anónimas y en comanditas por acciones, constituidas en Chile, sobre sus rentas tanto percibidas como devengadas. Este tributo, por los años tributarios 1985 y 1986 continuará aplicándose bajo las mismas normas imperantes al 31 de Diciembre de 1983, pero con tasas de 30% y 15%, respectivamente, derogándose a contar del año tributario 1987 de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3º transitorio de la Ley N° 18.293, de 1984.

En virtud de la reforma tributaria contenida en la citada ley, dicha disposición ha sido sustituida íntegramente por el artículo 1º N° 10 del cuerpo legal antes mencionado, cuyo nuevo texto se refiere ahora a determinadas situaciones tributarias especiales que dicen relación con un sistema impositivo basado en retiros o distribuciones, a que estarán afectos los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren su renta efectiva mediante un balance general, según contabilidad completa.

A continuación se imparten las instrucciones pertinentes relativas a las nuevas materias de que trata dicho precepto.

I.- DISPOSICION LEGAL

" ARTICULO 21.- Los empresarios individuales y las sociedades
" que determinen la renta imponible sobre la base de la renta e
" fectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán conside-
" rar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, to-
" das aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33º,
" que correspondan a retiros de especies o a cantidades represen-
" tativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al va-
" lor o costo de los bienes del activo, y los préstamos que las
" sociedades de personas efectúen a sus socios personas natura-
" les.

" También se considerarán retiradas de la empresa, al término
" del ejercicio, las rentas presuntas determinadas en virtud de
" las normas de esta ley, y aquellas provenientes de la aplica-
" ción de lo dispuesto en los artículos 35º, 36º, inciso segundo,
" 38º, inciso segundo, 70 y 71, según proceda.

" Las sociedades anónimas y los contribuyentes afectos al impuesto
" adicional, deberán pagar en calidad de impuesto único de esta
" ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 40%
" sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con ex
" clusión del impuesto territorial pagado, y sobre las rentas que
" resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 359,
" 360, inciso segundo, 382, inciso segundo, y 712, según correspon
" da.

" En el caso de sociedades anónimas que sean socios de sociedades
" de personas, se aplicará el impuesto de primera categoría a la
" participación efectiva que les corresponda en una sociedad suje
" ta a renta presunta, dándose de crédito el impuesto que afecte a
" esta renta, y el impuesto del inciso anterior a aquellas parti
" das que de acuerdo con los incisos primero y segundo de este ar
" tículo deban considerarse retiradas de la sociedad de personas,
" salvo el caso de los préstamos, calculando el referido impuesto
" sobre la parte que corresponda a la sociedad anónima y rebajando
" como crédito el impuesto de primera categoría que afecte a dichas
" partidas.

" Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a
" las sociedades en comanditas por acciones, pero el impuesto del
" 40% gravará sólo las cantidades que proporcionalmente correspon
" dan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de
" las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios
" gestores.

" En el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan
" en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las
" utilidades comprendidas en dicha cesión o venta se gravarán cuan
" do sean retiradas por el cesionario o comprador".

II.- ANÁLISIS DEL NUEVO ARTICULO 21

El nuevo artículo 21 se refiere a los siguientes aspectos tributa
rios: 1) partidas y rentas que deben considerarse retiradas de la em
presa, al término del ejercicio; 2) nuevo impuesto único del 40% que
afecta a las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contri
buyentes afectos al impuesto adicional; 3) situación tributaria de
las sociedades anónimas y en comanditas por acciones socias de una so
ciedad de personas sujeta a renta presunta o efectiva frente al im
puesto de primera categoría e impuesto único del 40%; y, 4) oportuni
dad en que deben gravarse las utilidades retenidas en las empresas
con ocasión de la venta o cesión de los derechos sociales representa
tivos de dichas rentas.

Ahora bien, respecto de los gastos rechazados en la determinación
del impuesto de primera categoría, según las normas contenidas en el
artículo 33, Nº 1, de la Ley de la Renta, el nuevo régimen tributario
continúa afectándolos con impuestos como lo era hasta el 31 de diciem
bre de 1983, cambiando la oportunidad del gravamen en aquellos casos
en que se produzcan pérdidas, puesto que el tributo no se posterga -
por este hecho. También se contempla un tratamiento distinto en el ca
so de las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribu
yentes afectos al impuesto adicional en relación a los referidos gas
tos. En consecuencia y como en esencia la ley no ha cambiado en cuan
to a la determinación de la renta imponible de primera categoría, de
be seguir asignándosele a los citados gastos o partidas rechazadas el
carácter de componentes de la renta líquida imponible y, por consi
guiente, cabe aplicarles todas las disposiciones de la ley cuando es
ta hace referencia a este concepto, salvo cuando expresamente se indi
ca una situación diferente.

1.- Partidas que deben considerarse retiradas de la empresa o gravadas especialmente al término del ejercicio.

De conformidad con los dos primeros incisos de la norma que se analiza, las partidas que deben considerarse retiradas de la empresa al término del ejercicio para los fines de los impuestos global complementario o adicional, son las que se detallan seguidamente: a) partidas señaladas en el artículo 33 Nº 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con las excepciones que se indican más adelante; b) los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, en la forma que se indicará en los párrafos siguientes; c) las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de la ley del ramo; y, d) las rentas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 382, inciso segundo, 70 y 71.

Por otro lado, el inciso tercero del artículo 21 establece un impuesto único de 40% que grava a las sociedades anónimas y a los contribuyentes afectos al impuesto adicional, de acuerdo con el artículo 58 Nº 1, sobre las mismas partidas indicadas en el párrafo anterior, con exclusión del impuesto territorial pagado y el artículo 70 de la Ley de la Renta.

De acuerdo con las normas del nuevo régimen impositivo dispuesto por el artículo 14, la base de cálculo de los impuestos global complementario o adicional es la renta retirada o distribuida efectivamente. Vale decir, las rentas generadas por las empresas y otros ingresos percibidos o devengados por ellas, se afectarán con los mencionados gravámenes sólo cuando se efectúen retiros, respecto del empresario individual y de los socios de sociedades de personas, o distribuciones a los accionistas por las sociedades anónimas o en comanditas por acciones.

Ahora bien, como en relación a las partidas antes detalladas no es aplicable la normativa del artículo 14, por tratarse en algunos casos de situaciones equivalentes a retiros y en otros a rentas presuntas, es que la ley ha señalado expresamente que ellas se considerarán retiradas al término del ejercicio respectivo para su afectación inmediata con los tributos global complementario o adicional o gravadas con el impuesto único de 40%, según proceda, evitando de esta manera la acumulación indefinida de utilidades que por su naturaleza nunca llegarán a ser retiradas o distribuidas efectivamente.

a) Partidas señaladas en el artículo 33 Nº 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Las primeras partidas que por expresa disposición de la ley deben considerarse retiradas de las empresas individuales y de las sociedades de personas, o de aquellas gravadas especialmente, que declaren en la Primera Categoría su renta efectiva, mediante contabilidad completa, son las señaladas en el Nº 1 del artículo 33 de la ley del ramo, y que cumplan con las siguientes condiciones: a) que correspondan a retiros de especies, o, b) a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

Dado el alcance y sentido del nuevo artículo 21, las cantidades que se encuentran en esta situación, vale decir, las que se entienden retiradas o gravadas especialmente, son aquellas que representan o constituyen gastos, pero que la ley no acepta su deducción como tales cuando hayan disminuido la renta líquida de primera categoría, y corresponden al siguiente detalle con exclusión del impuesto territorial pagado en el caso de sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al impuesto adicional:

Letra a): Los intereses, reajustes y diferencias de cambio de haberes pertenecientes a los empresarios o socios, invertidos en la empresa;

Letra b): Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años;

Letra c): Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan;

Letra f): Los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del Nº 6 del artículo 31 o a accionistas que no desempeñen un cargo en la empresa y al empresario individual o socios de sociedades de personas: uso o entrega de bienes a título gratuito o avaluados en un valor inferior al costo, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, y sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios; y

Letra g): Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.

En consecuencia, los gastos en que incurran las empresas individuales y las sociedades de personas que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, independientemente de la forma del registro contable de tales sumas y siempre que correspondan a retiros de especies o a cantidades constitutivas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, se entenderán que son retiradas de las empresas al término del ejercicio comercial respectivo por el propio empresario individual o por los socios de las sociedades de personas, en proporción en este último caso a la participación en las utilidades de la empresa, todo ello para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional.

En el caso de sociedades anónimas y de los contribuyentes afectos al impuesto adicional, según lo dispuesto en el artículo 58 Nº 1 de la ley del ramo, las partidas referidas se gravarán con un impuesto único de 40%, con exclusión del impuesto territorial pagado.

a.1) Partidas que se excluyen del concepto de retiros o del impuesto único del artículo 21.

En relación con el detalle de las partidas de que da cuenta el Nº 1, del artículo 21, las referidas en las letras c) y d) de dicha norma no se comprenden dentro del hecho gravado del artículo 21 que se analiza, en atención a que en el primer caso, se trata de los retiros efectivos efectuados por el contribuyente individual o socio de sociedades de personas durante el ejercicio, los cuales se rigen por el sistema general de tributación a que se refiere el nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta, cuyas instrucciones se contienen en la Circular Nº 37, de 1984 de este Servicio, y, respecto de la segunda situación aplicable a los contribuyentes afectados por el artículo 21, dicha letra d) se refiere a las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado que aumentan el valor de dichos bienes, las cuales por consiguiente deben formar parte del valor o costo de los citados bienes.

Con referencia a las cantidades de la letra e) del artículo 33 si su valor o monto no excede al de las referidas en la letra b), del Nº 2 de la mencionada norma o de los ingresos no reputados renta, las cuales dicen relación sobre un mismo concepto, también se excluyen de la presunción de retiros que se comenta; el exceso por sobre el valor indicado se considera retirado para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional o de la tasa de 40%, según corresponda. Naturalmente que esta norma no es aplicable a las rentas y gastos normales y corrientes objeto del negocio, que se encuentre excepcionado del impuesto de primera categoría, como es el caso de la actividad desarrollada en Zonas Francas.

Por expresa disposición del artículo 21, el impuesto territorial pagado es otra de las partidas que se excluyen de la norma antes referida, solamente respecto de las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al impuesto adicional, para los fines de la aplicación del impuesto único del 40% a que se encuentran afectos estos contribuyentes.

Cabe tener presente, que de conformidad a la vigencia de estas nuevas normas tributarias establecida en el artículo 2º de la Ley Nº 18.293, los gastos rechazados y adeudados al 31 de diciembre de 1983, y que fueron agregados para formar la base imponible de la primera categoría correspondiente al año tributario 1984, tampoco quedarán afectados por las nuevas disposiciones del artículo 21, aún cuando dichos gastos se paguen en ejercicios posteriores. Se precisa que la excepción antedicha únicamente procede respecto de los gastos rechazados y adeudados a la fecha indicada, por consiguiente, los gastos o desembolsos que se encuentren en esta misma situación al 31 de diciembre de 1984 y períodos siguientes se afectan con las nuevas normas del mencionado artículo 21 en el ejercicio o período de su pago efectivo, en el sentido que se entenderán retirados de las empresas por sus propietarios o dueños al término del ejercicio comercial respectivo para los fines de los gravámenes global complementario o adicional e impuesto único del 40% del inciso tercero del referido artículo 21.

Para concluir en relación a este punto, obvio es señalar que todas aquellas partidas del Nº 1 del artículo 33, que no reúnan los requisitos señalados en los párrafos anteriores, en el sentido que dichas sumas no correspondan a retiros de especies o no se trate de cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, no quedan afectas a las normas sobre retiro o al impuesto único a que se refiere el citado artículo 21. Entre estas cantidades pueden señalarse las siguientes: exceso de depreciaciones; provisiones no aceptadas como gasto por la Ley de la Renta (deudas incobrables, impuestos de la Ley de la Renta, participaciones y gratificaciones voluntarias, etc.); depreciaciones por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera; errores en el sistema de corrección monetaria establecida en el artículo 41 de la Ley de la Renta; mejoras permanentes que aumenten el valor de los bienes del activo inmovilizado y los desembolsos que deban imputarse al costo de dichos bienes (impuesto al valor agregado totalmente irrecuperable, etc.).

a.2) Impuestos que afectan a las partidas a que se refiere el artículo 21.

Las partidas descritas anteriormente, las cuales como se explicó se entienden retiradas de las empresas al término del ejercicio, se gravarán respecto del empresario individual y socios de sociedades de personas con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda. En cuanto a los socios, se determinará la cañ

tividad afecta en proporción a su participación en las utilidades. Tratándose de sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al impuesto adicional, será aplicable el impuesto único del 40% a que se refiere el inciso tercero del citado artículo 21. Este último tributo, en el caso de las sociedades en comanditas por acciones afectará solo a la parte de las mencionadas partidas o gastos que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. La otra parte deberá ser prorrateada entre los socios gestores bajo el mismo procedimiento y propósito establecido para los socios de sociedades de personas.

Los impuestos global complementario, adicional y el gravamen especial de 40%, deben declararse y pagarse en forma anual en el mes de abril de cada año, en relación a los retiros de especies, a los desembolsos de dinero o presunciones o tasaciones de renta, efectuados o practicados en el año comercial anterior, haciéndose aplicable al efecto todas las normas pertinentes que señalan especialmente los artículos 65, 69 y 72 de la Ley de la Renta. Además de lo anterior, debe tenerse presente la obligación establecida en el artículo 742, en cuanto a retener el impuesto adicional que corresponda, ya que estas partidas no han perdido el carácter de componentes de la renta líquida imponible de primera categoría y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 21, las sociedades deben considerar retiradas de la empresa al término del ejercicio las mencionadas partidas, para todos los efectos de la ley.

a.3) Forma y oportunidad en que deben incluirse como base imponible las partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33.

La inclusión de las referidas sumas en las bases imponibles de los impuestos global complementario, adicional o especial de 40%, debe efectuarse debidamente reajustadas, ya sea de acuerdo a la forma prevista por el artículo 33 N° 3 de la Ley de la Renta, en el evento de que hayan sido registradas con cargo a resultado, o de conformidad a la modalidad dispuesta por el artículo 41 N° 1, inciso tercero de la ley del ramo, en el caso que dichas cantidades hayan sido contabilizadas en cuentas de activo.

En cuanto a aquellos gastos rechazados y provisionados al cierre del ejercicio, se señala que su agregado a la renta líquida imponible de primera categoría deberá hacerse por el mismo valor cargado a resultado, vale decir sin reajuste alguno, por no existir desembolso efectivo; pero en el período de su cancelación o pago efectivo dichas cantidades desembolsadas se afectarán con las normas del nuevo artículo 21, por cuanto se entienden retiradas de la empresa o afectadas con el impuesto único, al término del ejercicio, para los efectos de los impuestos global complementario, adicional o impuesto especial del 40%. Su inclusión en las bases imponibles de los mencionados tributos deberá hacerse debidamente reajustadas de acuerdo a la forma dispuesta por el artículo 41, N° 1, inciso tercero, en razón a que tales pagos efectuados en dicha oportunidad constituyen una disminución de capital propio para los efectos tributarios.

La tributación de dichas partidas con los impuestos aludidos, ocurrirá en el ejercicio en que se materialice efectivamente el retiro de las especies o los desembolsos de dinero, cualquiera sea el resultado tributario del período y de las pérdidas o utilidades acumuladas en las empresas, y, a su vez, sin importar si dichas cantidades están o no rebajando la renta líquida imponible de primera categoría, es decir, independientemente de su registro o contabilización; ya que conforme al artículo 21 las partidas que se afectan a sus disposiciones son aquellas indicadas en el N° 1 del artículo 33, sin considerar si han sido agregadas o no a la renta líquida del impuesto de primera categoría.

Una vez afectadas dichas partidas con los impuestos correspondientes, podrán ser imputadas o deducidas de las utilidades tributarias acumuladas en las empresas, ya sea de las producidas en el ejercicio o de las generadas en ejercicios anteriores, a contar del 1º de enero de 1984; todo ello con el fin de determinar el saldo de las utilidades tributarias disponibles que sean susceptibles de retirarse o distribuirse. De igual manera en el caso de que existan pérdidas tributarias, se adicionarán dichas cantidades a ellas, considerando que se entienden retiradas en cualquier circunstancia.

En lo que respecta a los créditos a que se refieren los artículos 56 Nº 3 y 63 de la ley del ramo, éstos procederán en la medida en que dichas partidas se incluyan en las bases imponibles de los impuestos global complementario o adicional, y además, hayan sido gravadas efectivamente con el impuesto de primera categoría, según se desprende de las propias disposiciones legales que establecen dichas rebajas.

De lo expuesto en los párrafos anteriores los gastos a que se refiere el artículo 21 tendrán el siguiente efecto tributario, según como se haya efectuado su registro u operación correspondiente:

a) Contribuyentes individuales y sociedades de personas.-

a.1) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio: se gravan en primera categoría y global complementario o adicional, en el mismo año tributario.

a.2) Gastos adeudados y provisionados, al término del ejercicio: se gravan en primera categoría (se agregan en el ejercicio en que se provisionaron) y el impuesto global complementario se aplicará en el año en que incurra el desembolso efectivo.

a.3) Gastos pagados en períodos posteriores al de la provisión o adeudo: no se gravan nuevamente con primera categoría pues la provisión del gasto se consideró en la determinación del impuesto del ejercicio en que ella se hizo, pero se gravan con el impuesto global complementario o adicional en el año tributario en que ocurra el desembolso, con derecho al crédito de 10%.

b) Contribuyentes sociedades anónimas, en comanditas por acciones y afectos al impuesto adicional.

b.1) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio: No deben gravarse con el impuesto de primera categoría; pero que dan afectos al impuesto único del artículo 21 en el mismo año tributario correspondiente al de la declaración.

b.2) Gastos adeudados y provisionados al término del ejercicio: Se gravan en primera categoría y el impuesto único del artículo 21 se aplicará en el año en que ocurra el desembolso efectivo.

b.3) Gastos pagados en ejercicios posteriores al de la provisión o adeudo: Se deducen de la renta afectada a primera categoría y se aplica el impuesto único del artículo 21 en el año correspondiente a su desembolso.

b) Préstamos que las sociedades de personas efectúen a los socios personas naturales.

Los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, es otra de las cantidades o partidas que el referido artículo 21 dispone o presume su retiro de la empresa al término del ejercicio comercial respectivo.

De tal modo, los préstamos que las sociedades de personas, efectúen a sus socios personas naturales, independiente de la denominación que se les atribuya y sea que consistan en dinero, especies u otros valores, aún cuando dichas sumas se devuelvan en el mismo ejercicio de su otorgamiento o en otro posterior, se considerarán para todos los efectos tributarios como un retiro efectuado por el socio prestatario.

No obstante, considerando el claro sentido de esta disposición de evitar el retiro simulado de utilidades mediante préstamos de la sociedad a sus socios, es obvio que debe asimilarse este retiro, calificado así por la ley, a los retiros propiamente tales en cuanto al devengo del impuesto global complementario o adicional, es decir, cuando existan utilidades tributarias acumuladas o del ejercicio, sin que por esto la cantidad prestada deba imputarse a ellas ya que los préstamos no han incidido en la formación de dichas utilidades. De tal modo, existiendo rentas susceptibles de retirarse y el socio no opta por disponer de ellas, obteniendo en cambio un préstamo de la sociedad, éste sin deducción alguna, debidamente reajustado de acuerdo con las normas del inciso penúltimo del artículo 54, estará gravado hasta la concurrencia del monto de las utilidades del ejercicio, sumadas a éstas las utilidades acumuladas de años anteriores, si las hubiera.

No se comprenderán dentro del término préstamos las cantidades a favor de las sociedades de personas provenientes de operaciones comerciales celebradas con sus socios personas naturales, si es que éstos últimos también tienen la calidad de comerciante, industrial o prestador de servicios. En esta circunstancia se considera que dichos valores corresponden a deudas u obligaciones que emanan de sendos contratos de compraventa o prestación de servicios celebrados entre las partes, por lo que el tratamiento tributario aplicable a las referidas cantidades debe ser igual al que se le otorga a las deudas u obligaciones que la empresa o sociedad mantiene dentro de su giro con otros proveedores o prestadores de servicios; todo ello en la medida que pueda probarse fehacientemente la efectividad de los vínculos o contratos de carácter comercial que ligan a ambas partes. Por otro lado no se considerarán las cantidades que las sociedades de personas entreguen a sus socios personas naturales, con motivo de la devolución o resarcimiento de préstamos o mutuos efectuados por estos últimos a las referidas sociedades de personas.

Las sumas retiradas y que correspondan a préstamos, con las salvedades expuestas en el párrafo precedente, se gravarán respecto del socio prestatario con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, en el ejercicio en que ocurrió su otorgamiento y su monto no disminuirá las utilidades tributarias acumuladas en un ejercicio o en periodos posteriores. Para los efectos de la imposición con los tributos mencionados, los préstamos referidos deben actualizarse previamente, de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor ocurrida en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior al otorgamiento del préstamo que se considera como retiro y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, todo ello de conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Finalmente, cabe reiterar que la afectación de dichas partidas con los impuestos citados es al margen de las devoluciones de dichas sumas efectuadas durante el período, por lo que su inclusión en las bases imponibles de los tributos nombrados corresponde por su monto total, sin entrar a deducir de los citados valores los montos devueltos por igual concepto.

c) Rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En primer término se señala que la tributación de estas rentas fue analizada en la Circular Nº 37, de 1984, de este Servicio, Capítulo II, Nº 3 letra a) y Nº 4 letra b).

De acuerdo a lo expresado en la referida instrucción, dichas rentas, como principio básico, se gravarán en el período a que correspondan. Por su parte, el inciso segundo de la disposición que se comenta en esta oportunidad, establece que estas rentas se considerarán retiradas de la empresa al término del ejercicio respectivo.

En consecuencia, las rentas presuntas se gravarán con el impuesto de primera categoría en el ejercicio en que se determinen. Respecto de los impuestos global complementario o adicional, según proceda, dichas rentas se afectarán con los mencionados tributos en la misma oportunidad antes indicada, en atención a que se entienden retiradas por el empresario individual y socios de sociedades de personas, al término del ejercicio respectivo, en proporción, en este último caso, a la participación en las utilidades de la empresa.

d) Rentas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71, según proceda.

Finalmente, otras de las rentas que el referido artículo 21 presume su retiro al término del ejercicio, respecto de sus beneficiarios, son las provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71, según corresponda.

Estas partidas, ya sea que se trate de diferencias de rentas o de rentas totales en el caso de no haberse declarado, se considerarán como rentas retiradas, en igual forma que las rentas presuntas, por disposición del inciso segundo del artículo 21 citado.

2.- Impuesto único que afecta a las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al impuesto adicional.

En el número anterior se detallaron y analizaron las partidas y rentas que en virtud del artículo 21 deben considerarse retiradas de las empresas al término del ejercicio respectivo para los fines de los impuestos global complementario o adicional, ya que, por la naturaleza de dichas cantidades no se comprenden dentro del nuevo sistema de tributación en base a retiros y distribuciones efectivas a que se refiere el artículo 14 de la ley del ramo. Algunas de las partidas y rentas analizadas en dicho número, corresponden a las señaladas en el Nº 1 del artículo 33 y también a aquellas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71, según proceda, todos preceptos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ahora bien, el inciso tercero del artículo 21 en estudio, en concordancia con el inciso penúltimo de dicha norma, dispone que las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y los contribuyentes afectos al impuesto adicional no comprendidos en su inciso primero, deberán pagar en calidad de impuesto único a la renta una tasa de 40% sobre las partidas y rentas antes enunciadas, con exclusión del impuesto territorial pagado, es decir, tanto en el caso de las cantidades a que se refiere el Nº 1 del artículo 33, como de aquellas rentas determinadas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 35º, 36º, inciso segundo, 38º, inciso segundo y 71º. Con relación a las sociedades en comanditas por acciones el mencionado gravamen afectará únicamente a las cantidades que proporcionalmente correspondan a la participación de los socios accionistas en las utilidades.

El gravamen de 40% no tiene el carácter de impuesto de categoría, por consiguiente no dá derecho a los créditos contra los impuestos global complementario o adicional, a que se refieren los artículos 56 Nº 3 y 63, de la Ley en comento, y deberá ser aplicado por los contribuyentes individualizados en el párrafo precedente aun que éstos se encuentren exentos del impuesto de primera categoría, como es el caso por ejemplo de aquellas empresas acogidas a las franquicias sobre Zonas Francas.

Junto a lo anterior se señala que la citada tasa del 40% tiene el carácter de impuesto único a la renta, por lo tanto, las cantidades sobre las cuales se aplique no pueden quedar gravadas por ningún otro tributo de la ley del ramo en las sociedades y contribuyentes afectos a dicho gravamen; sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de los beneficiarios de dichas rentas. Lo expresado viene a significar un cambio en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, en el sentido de que los gastos o partidas que se afecten con el citado impuesto del 40% simultáneamente quedan liberados del impuesto de primera categoría. Por lo tanto, en el período de la afectación con dicha tasa deben ser deducidas de la base imponible para los efectos de la determinación y cálculo del impuesto de primera categoría. En relación con este mismo punto, es preciso acotar que el producto del impuesto único del 40% deberá constituir un gasto de aquellos rechazados por el artículo 33 Nº 1 de la Ley de la Renta, pero por las mismas razones antedichas, el monto de dicho tributo no puede ser base imponible del propio impuesto único del 40%. Por consiguiente, dicha partida debe ser excluida de la aplicación del referido gravamen, pero debe agregarse a la renta líquida imponible para el cálculo del impuesto de primera categoría en el período de su pago efectivo, en el evento de que haya disminuido o rebajado dicha base impositiva.

Finalmente, dada la naturaleza de este impuesto único, cuya determinación está ligada a la primera categoría, debe considerarse un tributo de declaración anual y enterarse en arcas fiscales en la misma forma y oportunidad que el gravamen de la citada categoría.

3.- Situación tributaria del socio sociedad anónima en una sociedad de personas sujeta a renta presunta o efectiva frente al impuesto de primera categoría e impuesto único del 40%.

Tal como se explicó en la letra a) del Nº 3 de la Circular Nº 37 relativa a las nuevas normas del artículo 14, las sociedades anónimas que sean socias de una sociedad de personas sujeta a presunción de renta, deberán declarar en la primera categoría la renta efectiva que les corresponda, de acuerdo con la determinación que haga la respectiva sociedad de personas, debiendo aplicar esta última

todas las normas inherentes a la conformación de la renta líquida imponible de las sociedades anónimas. Ahora bien, a la participación efectiva que le corresponda a la sociedad anónima se le aplicará el impuesto de primera categoría, dándose de crédito el impuesto de primera categoría que haya afectado a la participación presunta declarada por la sociedad de personas, debiendo la sociedad anónima declarar y pagar la diferencia de impuesto que se derive, en su declaración anual de impuestos. En el evento que resultare una diferencia de impuestos a favor de la sociedad anónima a raíz de que la participación efectiva determinada ha sido inferior a la presunta declarada por la sociedad de personas, no procederá su devolución ni su imputación a los demás tributos de la Ley de la Renta ni a impuestos de otros textos legales, ya que en la especie, por tratarse de una renta establecida por ley, el gravamen de primera categoría debe calcularse sobre la participación presunta que le corresponde a la citada sociedad anónima en su calidad de socia.

En cuanto al impuesto único del 40% que afecta a las sociedades anónimas que sean socias de una sociedad afecta a renta presunta, se precisa que también debe aplicarse sobre aquellas partidas y rentas que constituyen la base imponible de este impuesto y en la proporción que indica la participación efectiva que la sociedad anónima tenga en su calidad de socia, con excepción del impuesto territorial pagado, en aquella cuota que de acuerdo a su participación le pertenezca.- El referido tributo lo aplicará y calculará la sociedad anónima sobre la parte de las citadas cantidades que correspondan a su participación, no procediendo crédito alguno sobre el impuesto resultante por dicho concepto, en virtud a que la sociedad de personas sujeta a renta presunta no ha sido afectada con ningún gravamen respecto de las mencionadas cantidades o sumas.

En cuanto a las sociedades anónimas que sean socias de una sociedad de personas que tributa en base a renta efectiva, según con totalidad completa, obviamente en este caso debe traspasarse la participación efectiva que le corresponda a la sociedad anónima en su calidad de socia de acuerdo con la determinación que haga la respectiva sociedad de personas, calculando y declarando ésta última, íntegramente el impuesto de primera categoría sobre la totalidad de la renta efectiva determinada. En relación con el impuesto único del 40% que afecta a las sociedades anónimas, también procederá su aplicación respecto de aquellas partidas y rentas enunciadas en el artículo 21, en comento, siendo aplicable en este caso la normativa indicada en el párrafo precedente. El gravamen especial lo calculará la sociedad anónima sobre la parte de dichas partidas que corresponda a la participación en su rol de socia, dándose de crédito al tributo resultante el impuesto de primera categoría que haya afectado a las mencionadas sumas en la sociedad de personas, en la proporción correspondiente.

Se reitera que para los efectos de la aplicación del impuesto del 40%, se considerará que las partidas y rentas que él grava son retiradas por la sociedad anónima en su calidad de socia en la misma proporción a que tiene derecho en la participación o distribución de las utilidades de la sociedad de personas. Asimismo, las referidas partidas, tanto en el caso de rentas presuntas como en el de rentas efectivas, están bajo un régimen especial de impuesto que tiene el carácter de único a la renta, por lo que, no formarán parte de la renta afecta al impuesto de primera categoría de la sociedad anónima.

Por último, y de conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo del reemplazado artículo 21, a las sociedades en comanditas por acciones que sean socias de una sociedad de personas les será aplicable el mismo régimen tributario descrito en este número para

las sociedades anónimas socias de las referidas sociedades, pero el impuesto único del 40% se aplicará respecto de aquellas cantidades que proporcionalmente corresponda a las utilidades de los socios accionistas de las referidas sociedades en comanditas por acciones. La parte restante de las mencionadas cantidades o sumas se considerará retirada de la empresa por los socios gestores al término del ejercicio comercial respectivo para los fines de su afectación con los impuestos global complementario o adicional, según proceda.

4.- Oportunidad en que deben gravarse las utilidades retenidas en las empresas con ocasión de la venta o cesión de los derechos sociales representativos de dichas rentas.

El inciso final del nuevo artículo 21 establece como norma general que, en el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en dicha cesión o venta se gravarán cuando sean retiradas por el cesionario o comprador. Es decir, las utilidades representativas de los derechos sociales que correspondan a un socio o comunero, en una sociedad de personas, sociedad de hecho o comunidad, según sea el caso, no se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, en el momento de la venta o cesión de los mencionados derechos, sino que solamente cuando tales rentas sean retiradas efectivamente por el comprador o cesionario de los citados intangibles.

El tratamiento tributario antedicho es consecuente con el principio básico en que se sustenta esta reforma, en el sentido de que mientras se mantengan en las empresas las utilidades, los impuestos global complementario o adicional no se devengan y sólo podrán ser gravadas cuando se produzcan retiros por parte de sus socios. Ahora bien, en la especie no se están retirando las mencionadas utilidades, sino que solamente se trata de la transferencia o cesión de los derechos representativos de dichas rentas, por lo tanto, no nace el devengamiento del tributo sobre ellas, lo cual ocurrirá cuando las utilidades sean retiradas por el comprador o adquirente de esos derechos sociales.

Por otra parte, vale señalar que igual situación ocurre en el caso de venta o cesión de los derechos que fueron adquiridos por un empresario individual o por socios de sociedades de personas con el producto de las utilidades retiradas de las empresas o sociedades de origen, conforme a lo dispuesto por el inciso final del artículo 14; como asimismo, en la enajenación de acciones de pago en que las mencionadas personas han invertido las utilidades retiradas en virtud de la misma norma, pues en estos casos, las utilidades ingresadas a las empresas o sociedades receptoras por concepto de las inversiones a que se refiere la citada disposición, constituirán rentas tributables, para los efectos de los impuestos global complementario o adicional, sólo cuando ellas sean retiradas de las sociedades receptoras, o distribuidas en iguales términos a los accionistas por las sociedades anónimas o en comanditas por acciones.

Por último, conviene dejar constancia que las rentas que se produzcan con motivo de las enajenaciones antes señaladas, respecto del vendedor o cedente de los citados derechos, seguirán tributando bajo las mismas normas impositivas vigentes a la fecha, ya que éstas en virtud de la reforma que se comenta no han sido modificadas, con excepción de las relativas a la enajenación de acciones de sociedades anónimas.

III.- NORMAS TRANSITORIAS RESPECTO DEL IMPUESTO TASA ADICIONAL DEL EX-ARTICULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Las sociedades anónimas y las en comanditas por acciones, constituidas en Chile, de acuerdo con el antiguo texto del artículo 21, se afectaban con un impuesto tasa adicional de 40% sobre sus rentas tanto percibidas como devengadas, gravamen que no tenía el carácter de impuesto de categoría.

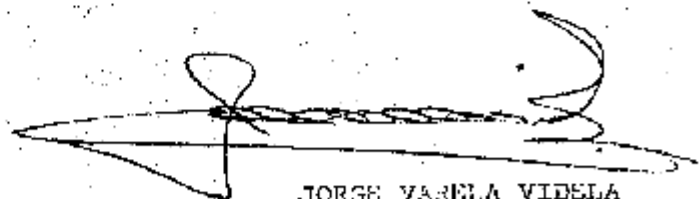
Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el artículo 39 transitorio del mencionado cuerpo legal, el referido tributo de tasa adicional, respecto de los contribuyentes nombrados, continuará aplicándose transitoriamente por los años tributarios 1985 y 1986, bajo las mismas normas y condiciones imperantes al 31 de diciembre de 1983, pero con tasas rebajadas de 30% y 15%, respectivamente, derogándose a contar del año tributario 1987. No obstante lo antes indicado, en las bases imponibles de dicho tributo correspondiente a los años tributarios en que se prorroga su aplicación, no se considerarán aquellas cantidades y partidas que hayan quedado gravadas con el impuesto único del 40% que se estableció en el nuevo texto del artículo 21 de la ley del ramo.

Como última consideración en torno a esta materia, es preciso señalar que los créditos contemplados en los artículos 56 Nº 3 y 63, de la Ley de la Renta, reemplazados por Nº 30 y 35, del artículo 1º de la Ley antes nombrada, seguirán aplicándose mientras se distribuyan rentas que hayan pagado el impuesto tasa adicional contenido en el anterior texto del artículo 21, cuya tasa será igual a aquella que hubiere afectado a las rentas que les dan origen. Estas mismas normas se aplicarán también para determinar la tasa del crédito establecido en el inciso tercero del artículo 14 del D.L. 701, de 1974, sobre Fomento Forestal y la surgida de la aplicación de los artículos 9, 20 y 26 del D.L. 869, de 1975, sobre Franquicias Regionales.

IV.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las disposiciones comentadas en la presente Circular, habida consideración de lo expresado en el capítulo anterior, rigen a contar del 1º de enero de 1984, afectando en consecuencia a los ejercicios comerciales que se cierran desde esa fecha.

Saluda a Ud.



JORGE VARELA VIDELA
DIRECTOR

Distribución:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL