

CIRCULAR N° 56, DEL 29 DE OCTUBRE DE 1986

MATERIA: ANÁLISIS DE ALGUNAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTÍCULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

La presente Circular tiene por objeto reiterar, ampliar y complementar las instrucciones relacionadas con aquellas modificaciones introducidas al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, especialmente por la Ley N° 18.489.

I.- Período en el cual se gravan las partidas a que se refiere el artículo 21.

En el inciso primero de dicha norma, la ley 18.489, después de la expresión "del ejercicio" intercaló las siguientes palabras: "independiente del resultado tributario del mismo". Esta modificación tiene por objeto dejar expresamente establecido en la ley que las partidas señaladas por el artículo 33 N° 1 de la ley del ramo deben gravarse con los impuestos que correspondan independientemente del resultado tributario del período.

En consecuencia, tal como lo ha indicado este Servicio a través de sus instrucciones, la tributación de los gastos rechazados con los impuestos Global Complementario o Adicional, en el caso del empresario individual y socios de sociedades de personas, y con el impuesto único del 40% del inciso 3º del artículo 21 respecto de las sociedades anónimas, sociedades en comanditas por acciones (en la parte proporcional que corresponda a los socios accionistas) y contribuyentes del artículo 58 N° 1, ocurrirá en el mismo 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.

Cuando dichas partidas se declaren en los impuestos correspondientes, deberán deducirse en el Libro Especial de Registro de Utilidades Acumuladas (Resolución EX 891, de 1985, modificada por Res. 732, de 1986), de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del ejercicio en el cual se efectuaron los respectivos desembolsos o, en el caso de existir pérdidas, se adicionaran a ellas, todo esto con el fin de determinar el saldo de utilidades tributables disponibles de distribución o retiro por parte del empresario individual, socio o accionistas, según corresponda.

II.- Partidas que se excepcionan del concepto de gasto rechazado a que se refiere el artículo 21.

En el mismo inciso primero de esta norma, a continuación de la palabra "activo", se incorporó la siguiente oración: "con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores".

La incorporación de esta modificación tuvo como propósito excluir de la calificación de retiro, a que se refiere el artículo 21, todos aquellos gastos pagados anticipadamente los cuales, normalmente, serán aceptados como tales en ejercicios posteriores; pero que al incidir su desembolso en la determinación de la renta imponible de varios ejercicios, la parte no adeudada de dichas partidas debe agregarse a la renta líquida imponible de Primera Categoría como gasto rechazado, cuando hubieren sido contabilizadas con cargo a resultado, conforme lo dispone el artículo 33, Nº 1, de la ley del ramo. Entre estas partidas pagadas anticipadamente, pueden señalarse las siguientes a vía de ejemplo: seguros, arriendos, comisiones, intereses; gastos de organización y puesta en marcha, cuando el contribuyente opte por amortizarlos en más de un período.

En consecuencia, y con el objeto de no desvirtuar lo dispuesto por el citado artículo 21, en el sentido de no gravar como retiro a determinados desembolsos que en definitiva son aceptados como gastos necesarios para producir la renta, cualquier desembolso que responda al concepto de gasto anticipado o diferido, no constituye base imponible o hecho gravado para los efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional e impuesto único del 40% establecido en el inciso tercero del referido artículo 21; todo ello de acuerdo al tipo de organización jurídica del contribuyente de que se trate.

III.- Tratamiento tributario de los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales.

En relación con esta materia, a la parte final del inciso primero de este artículo 21, reemplazando el punto aparte por una coma, se agregó la siguiente frase: "los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del Nº 1 del artículo 54."

En consecuencia, y de conformidad con dicha innovación, los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales se afectarán con impuestos bajo las mismas condiciones que los retiros propiamente tales. Vale decir, se gravarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, mientras existan utilidades tributarias disponibles en las empresas y sólo hasta el monto de éstas, y una vez que dichas sumas hubieran sido afectadas con los mencionados gravámenes, disminuirán las utilidades tributarias acumuladas en las sociedades respectivas. El obligado a declarar dichas cantidades en los impuestos personales señalados, es el socio prestatario, ya que tales valores se entienden retirados íntegramente por él, sin considerar el porcentaje de participación en las utilidades de la empresa.

Cabe tener presente que este Servicio por Circulares Nº 45, de 1984 (Capítulo II, Nº 1, letra b) y Nº 7, de 1985 (Capítulo III, punto 1.4) ya había impartido instrucciones sobre esta misma materia, estableciendo al respecto las condiciones bajo las cuales se gravan con impuestos los préstamos que las sociedades de personas hagan a sus socios personas naturales, señalando en una parte de dichas instrucciones que los mencionados valores una vez que se afecten con los tributos correspondientes no disminuirán o no se imputarán a las utilidades tributarias registradas en las empresas por estimar que las sumas prestadas no han incidido en la formación de dichas utilidades tributarias. Ahora bien, y teniendo en consideración el tratamiento tributario similar al de los retiros que el actual artículo 21 le otorga a los préstamos que las sociedades de personas efectúan a sus socios personas naturales, las citadas instrucciones en la parte antes indicada deben entenderse modificadas, en el sentido que ahora dichas sumas, una vez que tributen con los impuestos Global Complementario o Adicional disminuirán las utilidades retenidas en las empresas o sociedades. Las demás instrucciones impartidas sobre esta materia y contenidas en las referidas Circulares continúan plenamente vigentes, ya que con motivo de la modificación que se analiza no han sufrido alteraciones.

En todo caso se reitera lo expresado en la Circular Nº 12, de 29.01.86, en el sentido que el nuevo régimen impositivo aplicable a los préstamos según la innovación antes indicada, conforme a lo prescrito por el artículo 13 de la Ley Nº 18.489, de 1986, rige a contar del Año Tributario 1986, afectando por consiguiente, a todas aquellas cantidades entregadas por las sociedades de personas a sus socios personas naturales a título de préstamos a partir del 1º de enero de 1985. Con anterioridad a la fecha antes señalada rigen las instrucciones impartidas primitivamente por este Servicio.

IV.- Contribuyentes del impuesto adicional que se afectan con el impuesto único del 40%.

En el inciso tercero del artículo 21 se sustituyó la expresión "afectos al impuesto adicional" por la siguiente: "señalados en el Nº 1 del artículo 58".

Mediante esta modificación se establece expresamente en la ley que los sujetos pasivos del impuesto único con tasa 40% del artículo 21, tratándose de los contribuyentes del impuesto Adicional, son aquellos comprendidos en el artículo 58 Nº 1 de la ley del ramo, y no los referidos en las demás disposiciones del Título IV de la ley que regula dicho tributo adicional, los cuales tributarán con el impuesto adicional de conformidad con los artículos 60, inciso primero, y 61 de la ley, según proceda, respecto de los gastos rechazados que les correspondan de acuerdo al porcentaje de participación en las utilidades de la empresa.

Principalmente, entre los contribuyentes del artículo 58 Nº 1 de la ley que se afectarán con el citado impuesto único del 40% del artículo 21 se encuentran aquellas empresas extranjeras que tengan en Chile agencias o cualquier clase de establecimientos permanentes.

V.- Partidas que se excluyen de la base imponible del impuesto único del 40%.

1) Otra modificación que se incorporó al inciso tercero del artículo 21 dice relación con la sustitución de la expresión - "del impuesto territorial pagado" por la "de los impuestos de esta ley y el impuesto territorial, pagados".

Esta modificación se introdujo con el claro propósito de excluir expresamente del gravamen contemplado en el inciso tercero del artículo 21, a los impuestos de la Ley de la Renta que los contribuyentes afectados con el impuesto único del 40% debían pagar en virtud de dicho texto legal. De esta manera se ha querido dejar al margen del gravamen del citado impuesto especial del 40% un gasto o desembolso que resulta obligatorio y, por consiguiente, inevitable para los referidos contribuyentes.

2) Ahora bien, los impuestos de la ley del ramo que no constituyen base imponible del referido gravamen especial del 40%, son aquellos pagados por los contribuyentes a que se refiere el inciso tercero del artículo 21 (sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes del artículo 58 Nº 1) y que sean de su cargo exclusivo, y no los que correspondan a los socios, accionistas o propietarios de las respectivas empresas. Por lo tanto, no se considera en la base imponible del impuesto establecido en el inciso tercero del artículo 21 el impuesto de Primera Categoría y el propio impuesto especial del 40%, respondiendo la exclusión de este último tanto por ser un tributo de cargo de la empresa, como también por su calidad de impuesto único a la renta y, en virtud de tal condición, no puede ser base imponible del propio impuesto único del 40%, tal como se expresó en el Capítulo II Nº 2, párrafo penúltimo, de la Circular Nº 45, de 1984, de este Servicio.

3) En relación con esta misma modificación que libera de imposición con el impuesto único del 40% a las sociedades anónimas, en comanditas por acciones y contribuyentes del artículo 58 Nº 1, respecto de aquellos desembolsos como son los propios impuestos que ellas deben soportar en virtud de la Ley de la Renta, cabe señalar que tal situación también ha sido establecida para los contribuyentes individuales y socios de sociedades de personas. En efecto, el impuesto de Primera Categoría que deben pagar las empresas individuales y las sociedades de personas, si bien es cierto que continúa siendo un gasto rechazado cuando haya disminuído la renta líquida, ya sea como provisión o desembolso, y debe incluirse en la base tributable de los impuestos Global Complementario o Adicional del empresario o de los socios por la cantidad que sólo corresponda al desembolso, con la modificación incorporada a la letra a) del artículo 55 y 62 de la ley, se permite a los referidos contribuyentes rebajar de las bases imponibles de sus impuestos personales el tributo de Primera Categoría pagado por la empresa respectiva (ya sea en forma total o en proporción a la participación en las utilidades, según proceda), que corresponda al mismo monto incorporado en la base imponible. Cabe reiterar respecto a este punto que el impuesto de Primera Categoría que se agrega en la base tributable y, por consiguiente debe rebajarse en virtud de lo dispuesto en los artículos señalados, es el monto total pagado,

equivalente a la tasa de impuesto, rebajando solamente el crédito del Impuesto Territorial, cuando se tenga derecho a éste.

4) Considerando, entonces, que tratándose de sociedades anónimas, en comandita por acciones y de los contribuyentes referidos en el artículo 58 Nº 1, el impuesto especial de 40% se aplica sobre las cantidades cuando constituyan desembolsos, tanto el impuesto de Primera Categoría como el mismo tributo del 40%, se excluyen de la base imponible de dicho gravamen en el ejercicio comercial en que se pagaron (en el mes de abril de cada año, salvo que se declare fuera de plazo, o en el caso de término de giro) y, una vez cerrado ese mismo ejercicio, deberán disminuir la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o, en caso contrario, aumentar la pérdida tributaria del citado período, en la determinación de las utilidades acumuladas, en el Libro Especial, según se instruye en el Nº 2 de la Resolución Ex 891, de 1985, modificada por Res. 738, de 1986. Igual situación ocurre respecto de las empresas individuales y sociedades de personas, vale decir, en el ejercicio en que la empresa cumpla con el pago del impuesto de Primera Categoría que le afecta, los contribuyentes individuales y socios de sociedades de personas podrán rebajar de las bases imponibles de sus impuestos personales el tributo de categoría pagado por la respectiva empresa en la declaración de ese mismo período, y la renta líquida imponible de Primera Categoría de ese ejercicio deberá disminuirse por el monto de dicho gravamen o, en caso contrario, aumentarse la pérdida tributaria determinada por este ejercicio, para los efectos de establecer las utilidades acumuladas en el Libro Especial. Ejemplo simplificado, sin retiros, distribuciones ni reajustes:

Ejercicio 1

	B.I. Impto. Unico 40%	B.I.I.G. Complementario o Adicional Empresario Individual o socios	Libro Especial. Res. Ex 891, de 1985 y 738, de 1986
Utilidad según balance 31/12/85	\$ 9.000		
Se agrega:			R.L.I. \$10.000
Prov. Impto. Categoría			
El impuesto debe pagarse en Abril de 1986	\$ 1.000	(--)	(--)
R.L.I.	<u>\$10.000</u>		Remanente Util. <u>\$10.000</u>

Ejercicio 2

Remanente ejercicio anterior			\$10.000
Utilidad según balance 31/12/86	\$18.000		R.L.I. \$20.000
Se agrega:			
Prov. Impto. Categoría			
El impuesto debe pagarse en Abril de 1987	\$ 2.000	No afecto (1.000)	(1.000) \$19.000
R.L.I.	<u>\$20.000</u>		Remanente Util. <u>\$29.000</u>

5) Cabe tener presente que la exclusión de los impuestos que deban pagar las respectivas empresas o sociedades, de la base imponible del impuesto único del 40% establecido en el inciso tercero del artículo 21, y de los impuestos personales Global Complementario o Adicional, solamente procede respecto de los gravámenes ya señalados y no en relación con la determinación del impuesto de Primera Categoría, ya que en este caso continúan constituyendo un gasto rechazado para el cálculo de este tributo, en atención a que las nuevas normas tributarias en actual vigencia no han variado o alterado la conformación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.

6) Finalmente, se señala que en el inciso cuarto del artículo 21 se incorporó una modificación en los mismos términos que la introducida en el inciso tercero de este artículo, con el fin de lograr que los impuestos pagados en virtud de la Ley de la Renta y de la Ley sobre Impuesto Territorial, por las sociedades de personas, ya sea que declaren en base a renta efectiva o presunta, no sean considerados como gastos rechazados susceptibles de gravarse con el impuesto único de 40% en cabeza de las sociedades anónimas o en comanditas por acciones socias de la sociedad de personas, de acuerdo con la determinación de dichas partidas que hagan las respectivas sociedades de personas.

En efecto, en el citado inciso, después de la expresión "préstamos", se intercaló la siguiente frase: "los impuestos de esta ley y el impuesto territorial, pagados".

De esta forma, y con el fin de evitar de gravar con impuestos desembolsos que resultan inevitables para las sociedades de personas, como son los impuestos que deben pagar en virtud de los textos legales señalados (Primera Categoría y Contribuciones de Bienes Raíces, cuando correspondan), no deberán considerarse dichos tributos como gastos rechazados en las sociedades anónimas o en comanditas por acciones, para los fines de la aplicación del impuesto único de 40% que afecta a este último tipo de sociedades, sin perjuicio de rebajarlos cuando ocurra el desembolso de las utilidades acumuladas en el Libro Especial de la sociedad de personas.

VI.- Crédito por Impuesto de Primera Categoría en contra del impuesto único del 40%.

1) En la parte final del inciso tercero del artículo 21, reemplazando el punto aparte por una coma, se agregó la siguiente oración: "pudiendo dar de abono al pago de este impuesto, el de primera categoría que afecte a dichas cantidades".

2) De esta manera, y de acuerdo a lo dispuesto en la parte final de dicho inciso, las sociedades anónimas y los contribuyentes del artículo 58 N° 1, podrán dar de abono al pago del impuesto del 40% que establece el citado inciso, el tributo de Primera Categoría que afecte a las cantidades o partidas referidas en el inciso primero del artículo 21 y a las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, y 71, de la ley del ramo, y que constituyen la base imponible del citado impuesto único del 40%, con exclusión de los impuestos que deban pagarse en virtud de la Ley de la Renta, el Impuesto Territorial pagado y los gastos anticipados o diferidos que deban aceptarse en ejercicios posteriores.

Tal modalidad, establecida así en la ley, tiene por objeto evitar que las cantidades que constituyen la base imponible del mencionado impuesto especial del 40%, como son los gastos rechazados a que se refiere el artículo 33 N° 1 y las rentas que se derivan de la aplicación de las disposiciones antes mencionadas, con las excepciones ya señaladas, queden gravadas simultáneamente con dos tributos, (el de Primera Categoría e impuesto único del 40%), lo cual no se compadece con la calidad de impuesto único que le otorga la ley al referido gravamen del 40%.

3) Tratándose de los contribuyentes señalados que se encuentren en una situación de pérdida tributaria en el ejercicio comercial respectivo y, por lo tanto, aún no se afecten con el impuesto de Primera Categoría los gastos rechazados, se expresa que, en tal circunstancia también procede el derecho al citado crédito - por concepto de impuesto de Primera Categoría en contra del impuesto único del 40%. Esta situación también es aplicable respecto de los gastos rechazados que deban declararse en los impuestos Global Complementario o Adicional por los empresarios individuales y socios de sociedades de personas, lo cual se hizo presente a través de la Circular N° 12, de 1986, de este Servicio, al comentar las modificaciones introducidas al artículo 56 de la Ley de la Renta.

4) Cabe señalar que de conformidad a lo dispuesto por el inciso cuarto del artículo 21, las sociedades anónimas que sean socias de sociedades de personas, sea que éstas últimas tributen en base a renta efectiva o presunta, deben declarar en el impuesto único del 40%, la parte de los gastos rechazados que les correspondan en su calidad de socias, de acuerdo con la determinación de la renta líquida imponible respectiva y cuando constituyan desembolsos que hagan las sociedades de personas; facultando dicho inciso a tales contribuyentes (sociedades anónimas) para que rebajen como crédito en contra del impuesto único del 40%, el impuesto de Primera Categoría que afecte a los gastos rechazados, ya sea en las sociedades de personas que declaren en base a renta efectiva, o en las propias sociedades anónimas receptoras de los mencionados gastos rechazados, cuando la sociedad principal se encuentre sujeta a renta presunta, puesto que en este caso las sociedades anónimas deben computar en Primera Categoría la parte de la renta efectiva que les corresponda, incluyendo los referidos gastos rechazados. (Circular 45, de 1984, Capítulo II, N° 3; pero teniendo presente la procedencia del crédito, por concepto del impuesto de Primera Categoría, que se indica en este párrafo de la presente Circular).

En todo caso, el crédito es equivalente a la tasa del impuesto de Primera Categoría aplicada sobre los gastos rechazados, sin considerar los créditos que pudieran haberse utilizado por la sociedad, ya sean pagos provisionales, gastos de capacitación, impuesto territorial, etc.

Ahora bien, y consecuente con lo señalado en el punto 3), las sociedades anónimas que sean socias de sociedades de personas que tributen en base a renta efectiva o presunta y que estas últimas hayan determinado pérdida tributaria en su ejercicio comercial respectivo, también tendrán derecho al crédito del 10% por impuesto de Primera Categoría en contra del impuesto único del 40% que deben solucionar sobre los gastos rechazados que la respectiva sociedad de personas les haya traspasado en su calidad de socia, de acuerdo al porcentaje de participación en las utilidades de la mencionada sociedad.

5) Lo dispuesto en los puntos precedentes también se aplicará a las sociedades en comanditas por acciones, pero sólo respecto de las rentas, cantidades o gastos rechazados que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. La parte restante de dichas sumas se considerarán retiradas 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, teniendo derecho tales contribuyentes al crédito por impuesto de Primera Categoría que haya afectado a dichas cantidades en contra de los citados impuestos personales, bajo las mismas condiciones que rigen para los demás contribuyentes afectos a dichos tributos, como son los empresarios individuales y socios de sociedades de personas.

VII.- 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.

1) La última modificación incorporada a este artículo 21 con motivo de la dictación de la Ley Nº 18.489, consistió en suprimir en el inciso final de dicha norma, la expresión "por el cesionario o comprador", manteniendo el punto final de dicho inciso, todo ello con el objeto de precisar que el retiro de las utilidades retenidas puede ser efectuado por cualquiera de los socios de las sociedades de personas.

2) En consecuencia, y de acuerdo con el nuevo texto del inciso final del artículo 21, como norma general, 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 tributarias relacionadas con dicha cesión o venta se gravan con los impuestos que correspondan cuando se efectúen retiros por cualquiera de los socios que pertenezcan a las sociedades de personas en las cuales se encuentren las utilidades involucradas en dicha cesión. En otras palabras, las utilidades no retiradas 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 gravan con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, en el momento de la venta o cesión de los mencionados derechos, sino que ellas permanecen en la sociedad y serán afectadas cuando se efectúen retiros por cualquiera de los socios pertenecientes a las sociedades o comunidades en las cuales se mantienen invertidas las mencionadas utilidades tributables.

3) Finalmente, cabe señalar que por Circular Nº 45, de 1984, Capítulo II, Nº 4, este Servicio ya había impartido instrucciones sobre esta misma materia, en relación con el anterior texto del inciso final del artículo 21, las cuales deben entenderse complementadas en los términos indicados en los párrafos precedentes de este Capítulo.

VIII.- Situación tributaria de los gastos rechazados en el caso de sociedades de personas cuyos socios sean otras sociedades de igual naturaleza jurídica.

1) Tal como se ha reiterado en diversas instrucciones, de

conformidad con las normas del artículo 14, la base de cálculo de los impuestos Global Complementario o Adicional es la renta retirada o distribuida. De acuerdo a ello, las rentas generadas por las empresas y los demás ingresos percibidos por ellas, se afectarán con los mencionados gravámenes sólo cuando se efectúen retiros respecto del empresario individual y socios de sociedades de personas o distribuciones a los accionistas en el caso de sociedades anónimas y en comanditas por acciones.

2) Ahora bien, como en relación con las partidas a que se refiere el artículo 33 Nº 1 de la ley, no es aplicable plenamente la normativa del artículo 14 antes señalada, por tratarse de situaciones equivalentes a retiros, es que la ley a través de su artículo 21 ha establecido expresamente su retiro de la empresa al término del ejercicio comercial en el que se efectuó el desembolso, para su afectación inmediata con los impuestos que correspondan, evitando con ello la acumulación indefinida de cantidades que nunca llegarán a ser distribuidas efectivamente, por cuanto ya fueron desembolsadas por la empresa.

3) En consecuencia, tales partidas deben considerarse retiradas de la empresa al término del ejercicio, es decir, en el mismo período en que ocurra efectivamente el retiro de las especies o desembolsos de dinero, cualquiera sea el resultado tributario del período y de las pérdidas o utilidades acumuladas en las empresas, independientemente de su registro o anotación contable.

4) De acuerdo con lo anterior, en cuanto a que los gastos rechazados deben afectarse con los tributos que procedan en el mismo ejercicio en que se efectúen dichos desembolsos, en el caso que los socios de una sociedad de personas que tributa en base a renta efectiva sea otra sociedad de igual naturaleza jurídica, y a su vez, el socio de esta última sea otra sociedad de similares características, y así sucesivamente, la participación en los gastos rechazados que correspondan a dichas sociedades socias deben ser considerados retirados por éstas y traspasarse a sus socios finales que sean personas naturales o personas jurídicas extranjeras, los cuales también deberán considerarlos retirados en el mismo ejercicio para su afectación inmediata con los impuestos Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

5) En el evento que el socio final se trate de un contribuyente del artículo 58 Nº 1 de la ley, o de una sociedad anónima o en comandita por acciones, sea que en estos últimos casos la respectiva sociedad de personas tribute en base a renta efectiva o presunta, deberá traspasarse en el mismo ejercicio la participación en dichos gastos rechazados que correspondan a los citados socios finales, y aplicar el régimen tributario que afecte a este último tipo de contribuyentes, como lo es, el impuesto único del 40% establecido en el inciso tercero del artículo 21 de la ley, y el impuesto de Primera Categoría a la participación efectiva cuando se trate de sociedades anónimas y en comanditas por acciones socias de sociedades de personas amparadas por rentas presuntas.

IX.- Tratamiento de los gastos rechazados provisionados o adeudados a la fecha del balance.

1) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 de la ley, las empresas individuales y sociedades que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría mediante un balance general, según contabilidad completa, deberán considerar como retiradas de

la empresa al término del ejercicio comercial respectivo todas aquellas partidas señaladas por el artículo 33 N° 1 de la ley del ramo, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de aquellas partidas que la propia norma señala, como son los impuestos que deban pagarse en virtud de la Ley de la Renta y los gastos anticipados que deban aceptarse en los ejercicios posteriores; todo ello para los fines de su afectación con los impuestos Global Complementario o Adicional e impuesto único del 40%, de acuerdo con la naturaleza jurídica de los beneficiarios de dichas sumas o valores.

2) En consecuencia, y conforme a lo establecido por la norma en referencia, las citadas partidas se considerarán como retiro, y su tributación con los gravámenes indicados 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 utilidades y pérdidas acumuladas en las empresas e independientemente de su registro o anotación contable.

De consiguiente, los gastos rechazados que se encuentren adeudados al 31 de diciembre de cada año no quedan afectos a la imposición que dispone el artículo 21, ya que en el momento de su provisión no ha ocurrido el retiro o desembolso efectivo de dichas partidas como exige la norma en comento para su afectación.

3) De lo expuesto precedentemente, los gastos rechazados a que se refiere el artículo 33 N° 1 de la Ley de la Renta, tienen el siguiente tratamiento tributario, según sea la calidad jurídica del contribuyente de que se trate, de acuerdo a lo expresado sobre la misma materia por Circular N° 45, de 1984:

a) Contribuyentes individuales y sociedades de personas

a.1) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio: Se gravan en el mismo ejercicio con el impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, con derecho en contra de éstos dos últimos tributos al crédito del 10% por concepto de impuesto de Primera Categoría que afecte a dichas partidas en el citado ejercicio.

a.2) Gastos adeudados y aprovisionados al término del ejercicio: Se gravan en el ejercicio de su provisión o adeudo con el impuesto de Primera Categoría y el impuesto Global Complementario o Adicional se aplican en el año en que ocurra su desembolso efectivo, con el crédito de 10%.

a.3) Gastos pagados en períodos posteriores al de su provisión o adeudo: No se gravan nuevamente con el impuesto de Primera Categoría, pues en el año de su provisión fueron considerados en la determinación de la renta líquida imponible de dicho tributo; pero se gravan con los impuestos Global Complementario o Adicional con derecho en contra de éstos dos últimos tributos al crédito del 10% por impuesto de Primera Categoría que afectó a dichas cantidades en el año de su provisión o adeudo.

4) Se hace presente que en el caso del tributo de 40%, este Servicio a través de sus instrucciones, estableció un tratamiento especial aplicable a los gastos rechazados frente a la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría; señalando al respecto mediante la Circular Nº 45, de 1984, Capítulo II, Nº 1, punto a.3), letra b), y Nº 2, párrafo penúltimo que, en el año en que los mencionados gastos rechazados se afectaban con el citado impuesto único del 40%, simultáneamente tales partidas quedaban liberadas del impuesto de Primera Categoría, por lo que, en el período de la afectación con dicha tasa debían ser deducidas de la base imponible de esta categoría para los efectos de la determinación y cálculo del impuesto de Primera Categoría.

En consecuencia, y al establecer ahora el artículo 21, en su inciso tercero, una nueva modalidad para asegurar la calidad de impuesto único del tributo de 40%, consistente en que los contribuyentes afectos con dicho gravamen, podrán rebajar como crédito en contra del monto de éste, el impuesto de Primera Categoría que afecte a las partidas que constituyen la base imponible del citado impuesto del 40%, las instrucciones de la Circular Nº 45 antes referidas que dicen relación con aquél régimen especial aplicable a los gastos rechazados frente al impuesto de Primera Categoría, deben entenderse modificadas, en cuanto a que a partir de la vigencia de la innovación que se analiza, las partidas del artículo 33 Nº 1 continuarán siendo un gasto rechazado para los efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, sin perjuicio de que los contribuyentes gravados con el impuesto del 40% den de abono a este último tributo el impuesto de Primera Categoría que afecte a las cantidades que constituyen su base imponible.

De consiguiente, el tratamiento tributario de los gastos rechazados detallado en el Capítulo II, Nº 1 punto a.3), letra b), de la Circular Nº 45, de 1984, queda de la siguiente manera:

b) Contribuyentes sociedades anónimas, en comanditas por acciones y afectos al impuesto Adicional según el artículo 58 Nº 1.

b.1) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio: Se gravan simultáneamente con el impuesto de Primera Categoría y con el impuesto único del 40% del artículo 21, dándose de crédito en contra de este último tributo el impuesto de Primera Categoría que afecte a dichos gastos;

b.2) Gastos adeudados y provisionados al término del ejercicio: Se gravan en el ejercicio de su provisión o adeudo con el impuesto de Primera Categoría, y el impuesto único del 40% del artículo 21 se aplica en el año en que ocurre el desembolso o pago efectivo del gasto, con el crédito del 10%;

b.3) Gastos pagados en ejercicios posteriores al de su provisión o adeudo: No se gravan con el impuesto de Primera Categoría, pues fueron considerados en la determinación de la renta líquida imponible de dicho tributo en el ejercicio de su provisión o adeudo; pero se gravan con el impuesto único del 40% del artículo 21, dándose como crédito en contra de este último tributo el impuesto de Primera Categoría que afectó a dichos gastos en el año de su provisión o adeudo.

5) En el ejercicio en que dichos gastos rechazados hubieren sido gravados con los tributos correspondientes, esto es, con el impuesto Global Complementario o Adicional o impuesto único del 40% del artículo 21, según la naturaleza jurídica del contribuyente de que se trate, deberán ser imputados o deducidos de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del período en que ocurrió su afectación en el Libro Especial (Res Ex 891) para determinar las utilidades tributarias, ya sea que tales gastos o desembolsos hubieren sido contabilizados con cargo a cuentas del activo o de resultado, porque en ambos casos están incidiendo en las rentas imponibles de las empresas. En caso de que exista pérdida tributaria en el ejercicio en que suceda el gravamen de dichos gastos, éstos deberán adicionarse, en el mismo Libro, a los citados detrimentos patrimoniales (pérdidas) susceptibles de imputarse o rebajarse de las utilidades tributarias acumuladas en las empresas o de aquellas que se generen en ejercicios posteriores.

Cabe recordar que también deben rebajarse de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o adicionarse a la pérdida en el ajuste que se debe practicar en el mencionado Libro Especial los gastos rechazados y pagados que no se encuentran gravados con el impuesto único de 40%, esto es, el impuesto de Primera Categoría, impuesto único de 40% y el Impuesto Territorial.

6) Como se señaló en el punto 2) anterior, los gastos pendientes de pago o de cancelación a la fecha del balance, no serán objeto de gravamen en el momento de su provisión o adeudo, pero sí, las mencionadas partidas o desembolsos deberán considerarse en dicha fecha como componentes de las rentas imponibles de las empresas, para los fines de la determinación de las utilidades tributarias disponibles en el mencionado Libro Especial, monto hasta los cuales deberán computarse los retiros o distribuciones que se efectúen durante el ejercicio para los efectos de su tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda.

X.- Retención de impuestos sobre gastos rechazados y de los préstamos a los socios.

1) En el artículo 74 Nº 4 de la Ley de la Renta, se introdujeron una serie de modificaciones, con el fin de establecer que aquellas personas que paguen rentas en virtud de los artículos 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta, las cuales están obligadas a efectuar una retención con tasa de 20%, sin deducción alguna, o de 40% cuando se trate de utilidades, también estarán obligadas a practicar tal retención con tasa de 20% sobre las partidas o cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21 de la ley del ramo, reajustadas, y que correspondan a las personas afectas al impuesto Adicional de conformidad con los artículos anteriormente mencionados. No obstante, tratándose de préstamos a los socios, debe practicarse la retención con la tasa que proceda según existan o no utilidades tributables en la empresa al momento de otorgarse el préstamo, todo ello en atención que en el inciso primero del artículo 21 se ordena aplicar a los préstamos el mismo tratamiento tributario de los retiros.

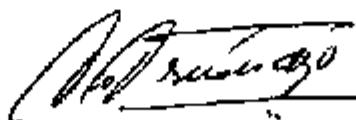
2) La retención deberá efectuarse al término del ejercicio comercial respectivo en que se efectuó el retiro o desembolso, ya que en virtud de lo dispuesto por el citado artículo 21, tales cantidades se entienden retiradas a dicha fecha, salvo en el caso de los préstamos cuya retención debe practicarse a la fecha de su remesa.

3) El cumplimiento de la obligación tributaria, sobre las sumas retenidas al término del ejercicio, es de declaración y pago anual conforme a lo dispuesto por el artículo 79 de la Ley de la Renta. Por consiguiente, los agentes retenedores deberán enterar en arcas fiscales las retenciones practicadas sobre los gastos rechazados, que correspondan a las personas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 60, inciso primero y 61, en el mes de abril de cada año, teniendo presente para el cumplimiento de dicha obligación lo señalado por el artículo 72 de la ley. En cambio, los impuestos retenidos sobre las cantidades que en calidad de préstamos se efectúen a los socios, deben declararse y pagarse hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que se pague el préstamo respectivo.

4) En consecuencia, las sociedades de personas constituidas en Chile, sobre la parte de los gastos rechazados que correspondan a sus socios sin domicilio ni residencia en el país, deberán retener sobre dichas partidas, al término del ejercicio respectivo en el cual se efectuaron los desembolsos, un 20% de impuesto. Esta retención deberá ser declarada y pagada anualmente por la respectiva sociedad de persona en el mes de Abril de cada año, conforme a la modalidad dispuesta por el artículo 72 de la Ley de la Renta.

5) El tributo retenido por las respectivas sociedades de personas sobre los gastos rechazados que correspondan a sus socios afectos al impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 60 inciso primero y 61 de la ley, tiene el carácter de un pago provisional según lo señalado por el propio artículo 74 Nº 4 que dispone dicha retención, y en virtud de tal condición, el monto retenido provisionalmente podrá ser imputado o darse de abono a los impuestos de declaración anual que los referidos socios están obligados a efectuar en el mes de abril de cada año, conforme a lo establecido por el artículo 65 Nº 4 de la ley del ramo, constituyendo un retiro del socio en ese mes. El monto de la retención provisional se deducirá de los impuestos de declaración anual, sin reajuste alguno, ello en virtud a que tal retención se efectúa en el mes de diciembre de cada año, respecto de los gastos rechazados que se entienden retirados de la empresa a dicha fecha.

Saluda a Ud.,



DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN