

CIRCULAR N° 53, DEL 17 DE OCTUBRE DE 1990

MATERIA: MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LOS IMPUESTOS GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL POR LA LEY N° 18.985, DE 1990.

La Ley N° 18.985, sobre reforma tributaria, publicada en el Diario Oficial de 28 de Junio de 1990, introdujo, entre otras, diversas modificaciones a la tributación aplicable a las personas afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional. En la presente Circular, se dan a conocer las instrucciones que deben tenerse presente respecto de esta materia.

I.- TABLA DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO APLICABLE EN LOS AÑOS TRIBUTARIOS 1991 A 1994.

1.- El artículo 12 transitorio de la ley N° 18.985 establece que durante los años tributarios 1991, 1992, 1993 y 1994, las tasas del impuesto Global Complementario a que se refiere el artículo 52 de la Ley de la Renta, serán las siguientes:

"Las rentas que no excedan de 10 unidades tributarias anuales estarán exentas de este impuesto;

" Sobre la parte que exceda de 10 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 5%;

" Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 15%;

" Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 25%;

" Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 100 unidades tributarias anuales, 35%, y

" Sobre la parte que exceda de las 100 unidades tributarias anuales, 50%."

2.- En consecuencia, y de acuerdo con la disposición legal citada, la tabla de cálculo abreviado del impuesto Global Complementario, expresada en unidades tributarias anuales (UTA), por los años tributarios que se indican, queda conformada por los siguientes tramos y tasas:

TRAMO	RENTA IMPONIBLE ANUAL DESDE	HASTA	FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR (NO INCLUYE CREDITO 10% DE 1 U.T.A.)
1	0 UTA	10 UTA	EXENTO	-.-
2	10 UTA	30 UTA	0,05	0,5 UTA
3	30 UTA	50 UTA	0,15	3,5 UTA
4	50 UTA	70 UTA	0,25	8,5 UTA
5	70 UTA	100 UTA	0,35	15,5 UTA
6	100 UTA	Y MAS	0,50	30,5 UTA

Vigencia: De conformidad con la propia disposición que establece esta modificación en carácter transitorio, la tabla del impuesto Global Complementario referida regirá por los años tributarios 1991, 1992, 1993 y 1994. En el año tributario 1995 y siguientes, volverá a aplicarse la escala de tasas que, en carácter permanente, contiene el actual artículo 52 de la Ley de la Renta.

II.- CANTIDADES DISTRIBUIDAS POR SOCIEDADES ANONIMAS Y EN COMANDITA POR ACCIONES AFECTAS AL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO.

1) El artículo 1º, Nº 20, letra a) de la Ley 18.985 sustituye el inciso cuarto del Nº 1 del artículo 54 de la Ley de la Renta por el siguiente:

"Se comprenderá también la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, respecto de sus accionistas, salvo la distribución de utilidades o fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29 respecto de los números 25 y 2º del artículo 17, o que éstas efectúen en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente y de la distribución de acciones de una o más sociedades nuevas resultantes de la división de una sociedad anónima."

2.- Al tenor de la disposición sustituida, por regla general, cualquiera cantidad que una sociedad anónima o en comandita por acciones distribuya a sus accionistas deberá considerarse como renta afecta al impuesto global complementario, sin limitación al monto de las utilidades tributables acumuladas en las empresas. Las únicas excepciones a dicha regla las constituyen las siguientes cantidades conforme al nuevo texto de la norma reemplazada:

a) La distribución de utilidades o fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29, respecto de los números 25 y 28 del artículo 17;

b) La distribución de utilidades o fondos acumulados efectuada en forma de acciones total o parcialmente liberadas de pago o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente, y

c) La distribución de acciones de una o más sociedades nuevas resultantes de la división de una sociedad anónima. La nueva redacción dada a esta materia tuvo por objeto readecuar el contenido de su anterior texto a la situación actualmente vigente que se da en estos casos.

3.- Por consiguiente, si las cantidades que distribuyan estas sociedades entre sus accionistas de acuerdo al orden de imputación establecido en la letra d) del N° 3 del Párrafo A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, no se identifican con ninguna de las indicadas en las letras que anteceden, estarán afectas al impuesto global complementario.

III.- SITUACION DE LAS DEVOLUCIONES DE CAPITAL

A) El N° 4, letra A), del artículo 12 de la Ley 19.985, reemplazó el número 7 del artículo 17 por el siguiente:

"7º.- Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a esta ley o a leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables."

B) A este respecto es preciso acotar que con antelación a la sustitución señalada, no constituían renta las devoluciones de capital social y sus respectivos reajustes efectuados de acuerdo a la ley, siempre que dichas devoluciones no se efectuaran con cargo a utilidades capitalizadas que no habían pagado los impuestos de la Ley de la Renta. La excepción a esta regla la constituían las sociedades anónimas y en comandita por acciones cuando efectuaban devolución de capitales sin estar en liquidación, caso en el cual se afectaban con el impuesto global complementario.

C) Ahora bien, de conformidad con el nuevo texto del artículo 17, Nº 7, se mantiene el carácter de no renta que tiene en general la devolución de capital y su reajuste (entendiéndose por este último aquel proveniente de textos anteriores de la Ley de la Renta y la parte de la revalorización del capital propio referida en el Nº 13 del artículo 41 que proporcionalmente corresponda a dicha devolución de capital), con la única limitación que no corresponda a utilidades capitalizadas que no han pagado los impuestos global complementario o adicional.

Por consiguiente, la devolución de capital social y su correspondiente reajuste, proveniente de utilidades capitalizadas en las empresas, se encuentra gravada con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, toda vez que la tributación de tales "utilidades" había quedado en suspenso al no haber sido retiradas o distribuidas. Naturalmente que dicha imposición no procederá respecto de aquellas utilidades que provienen de ejercicios anteriores al del año 1984, respecto de los contribuyentes que debían cumplir con toda la tributación a la renta en el mismo ejercicio -tanto respecto del impuesto de categoría como del global complementario o adicional- según lo dispuesto por la legislación vigente en esa fecha.

D) Ahora bien, para los efectos antes señalados, la nueva norma precisa el orden de imputación a que quedarán sujetas las devoluciones de capital, con el objeto de establecer si ellas estarán afectas o no a los impuestos personales indicados al momento en que ellas se efectúen, guardando dicho orden de imputación una directa relación con aquél establecido para los retiros y distribuciones en la letra d) del Nº 3, Párrafo A) del artículo 14 de la ley, dentro de las cuales obviamente se comprenden las citadas devoluciones.

En efecto, de acuerdo con dicho orden de imputación las mencionadas devoluciones de capital quedarán sujetas al siguiente régimen tributario respecto de sus beneficiarios, cualquiera sea la calidad jurídica del contribuyente que las efectúa:

ORDEN DE IMPUTACION

TRIBUTACION

1º) A utilidades tributables capitalizadas o no, acumuladas en las empresas, en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista) al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, determinadas de acuerdo al artículo 14, Párrafo A), Nº 3, letra a).

Afectas a impuesto global complementario o adicional.

29) A utilidades de balance o financieras retenidas, en las sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista) al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, o al 31 de diciembre del mismo ejercicio respecto de los demás contribuyentes, en exceso de las tributables.

Afectas a impuesto global complementario o adicional.

30) A cantidades o ingresos no constitutivos de rentas o exentas del impuesto global complementario o adicional.

No afectas a impuesto global complementario o adicional.

En todo caso, si no existen utilidades tributables capitalizadas o no, pero si utilidades de balance retenidas, también quedan afectas a impuesto las devoluciones de capital.

Para los efectos anteriores, utilidad según balance, retenida en la empresa, será la que se encuentre como saldo por este concepto al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, tratándose de sociedades anónimas y en comandita por acciones (socio accionista), y al 31 de diciembre del mismo ejercicio en que se efectúa la devolución respecto de los contribuyentes restantes. En el caso que las utilidades financieras acumuladas no retiradas ni distribuidas se hubieran capitalizado y por este u otro motivo, el mencionado saldo no existiera como registro independiente, será necesario determinarlo rebajando en cada año, de las utilidades según balance, los retiros o distribuciones efectuados en el ejercicio, debidamente reajustados en la forma dispuesta en el artículo 41 de la Ley de la Renta. Para calcular la cantidad que exceda el monto de las utilidades tributables del FUT, deberá rebajarse el remanente positivo de este último del saldo de utilidades según balance.

Cabe señalar que se entiende que las utilidades de balance deben corresponder a las que se determinen de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, incluyendo todos los ingresos que obtenga la empresa ya sea de su propio giro o de terceros.

Vigencia.— De acuerdo con lo dispuesto en el número 2 del artículo 29, de la Ley 18.985, la modificación introducida al Nº 7 del artículo 17 rige a contar del 1º de Abril de 1990, afectando en consecuencia a las devoluciones de capital que se efectúen desde dicha fecha.

V. INCLUSION EN LA RENTA BRUTA GLOBAL DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LAS ENAJENACIONES QUE SE INDICAN Y DEL CREDITO POR IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

A.- Disposición Legal.- El artículo 1º Nº 20, letra b), de la Ley 18.985, agrega los siguientes incisos finales al número 1 del artículo 54 de la Ley de la Renta:

"Tratándose de las rentas referidas en el inciso cuarto del número 8 del artículo 17 y en el inciso penúltimo del artículo 41, éstas se incluirán cuando se hayan devengado."

"Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 56, número 3), se agregará un monto equivalente a éste para determinar la renta bruta global del mismo ejercicio y se considerará como una suma afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de dicho crédito."

B. Momento en que deben incluirse en la renta bruta global las rentas provenientes de las operaciones referidas en el inciso cuarto del Nº 8 del artículo 17 e inciso penúltimo del artículo 41.-

1) De acuerdo con el primero de los dos incisos agregados por la letra b) del Nº 20 del artículo 1º de la ley Nº 18.985, transcritos en la letra A) precedente, las rentas provenientes del mayor valor obtenido en las operaciones a que se refiere el inciso cuarto del Nº 8 del artículo 17 e inciso penúltimo del artículo 41 de la Ley de la Renta, realizadas entre partes relacionadas, deberán incluirse en el impuesto global complementario, cuando hayan sido devengadas. Obviamente que esta norma afecta sólo a los contribuyentes no sometidos al sistema de retiros, contemplado en los artículos 14 y 14 bis de la ley. Los contribuyentes no afectos a dichos sistemas de tributación que declaren a base de contabilidad simplificada, presunción de renta, sujetos a impuestos únicos sustitutivos o no obligados a declarar mediante contabilidad, deberán incluir tales rentas en el impuesto personal señalado cuando ellas se devenguen, y conjuntamente con los demás ingresos percibidos o devengados afectos a dicho tributo.

2) Las operaciones que se encuentran en esta situación corresponden al mayor valor obtenido en las enajenaciones referidas en las letras a), b), c), d), h), i), j) y k) del Nº 8 del artículo 17 que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas que sean dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, como también, en la enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan los socios o accionistas bajo las mismas condiciones señaladas anteriormente.

3) Ahora bien, en el caso de las empresas o sociedades acogidas a los regímenes de tributación establecidos en los artículos 14, Letra A) o 14 bis de la Ley de la Renta, tales rentas deberán registrarlas cuando se devenguen como un ingreso bruto más del ejercicio respectivo, formando parte por lo tanto de la renta líquida imponible de la primera categoría y del FUT, respecto de los contribuyentes de la letra A) del artículo 14, tributando en ambos casos con el impuesto global complementario cuando se retiren o distribuyan.

c) Inclusión del crédito por impuesto de Primera Categoría en la base imponible del impuesto global complementario.-

Ver Circ. 6/92 - Solo se incrementan las rentas por remisión de balances generales

1) El último inciso agregado al N° 1 del artículo 54, por la norma transcrita en la letra A) que antecede, tiene por objeto corregir la forma de computar las rentas en la base imponible del impuesto global complementario, en relación con los créditos a que dan derecho las rentas de la primera categoría.

2) El inciso agregado que se comenta establece que, cuando corresponda aplicar el crédito por impuesto de primera categoría a que se refiere el artículo 56 N° 3 de la ley, deberá agregarse a la renta neta declarada un monto equivalente a dicho crédito para determinar la renta bruta del impuesto global complementario del respectivo ejercicio, el cual se considerará como una suma afectada por el impuesto de primera categoría para los efectos de gozar de dicho crédito.

Para esta situación, las rentas o cantidades que dan derecho al citado crédito por impuesto de primera categoría, reajustadas éstas previamente por las normas de actualización que correspondan, deberán multiplicarse por los factores 0,11111 (10:90) o 0,17647 (15:85), según sea la tasa vigente del impuesto de primera categoría (10% o 15%), obteniendo así la cantidad a agregar a la base imponible del impuesto global complementario por concepto del mencionado crédito de categoría, la cual se entenderá afectada con el citado gravamen de categoría para los fines del cálculo definitivo de la referida rebaja tributaria. Lo anterior también se podrá efectuar dividiendo las rentas o cantidades reajustadas que dan derecho al citado crédito por los factores 0,90 o 0,85, según sea la tasa vigente del impuesto de primera categoría (100 menos la tasa del impuesto de categoría), obteniendo así las rentas o cantidades incrementadas directamente en la suma que ordena agregar a la renta bruta global la norma legal en comento, y sobre las cuales procederá calcular el monto definitivo del mencionado crédito de primera categoría de acuerdo con la tasa que corresponda.

3) Lo anterior no invalida la situación del impuesto de primera categoría en su condición de gasto rechazado de acuerdo al artículo 21, el cual si bien es cierto debe seguir declarándose como tal en el impuesto global complementario por los empresarios individuales y socios de sociedades de personas y en comandita por acciones, debe

ser deducido por la misma cantidad agregada a la renta bruta global de conformidad con la letra a) del artículo 55 de la ley. (Instrucciones en Circular Nº 54, de 1986)

4) El agregado equivalente al crédito por impuesto de primera categoría, deben efectuarlos todos los contribuyentes que declaren rentas afectas al impuesto global complementario, (empresario individual; socio, accionista, etc.) cualquiera sea el régimen tributario a que esté sujeta la empresa o sociedad generadora de la renta afecta (ya sea, acogidas a las modalidades de imposición señaladas en los artículos 14 letras A) y B) o 14 bis), con la única condición de que dichas rentas o cantidades den derecho al crédito por impuesto de primera categoría. Por consiguiente, estos ingresos o cantidades pueden consistir, entre otros, en los siguientes conceptos: retiros o distribuciones de rentas efectivas provenientes de empresas que declaren en la primera categoría su renta efectiva mediante contabilidad completa; gastos rechazados a que se refiere el inciso primero del artículo 21 generados por empresas acogidas a las normas de la Letra A) del artículo 14 de la ley; rentas percibidas o devengadas provenientes de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría mediante contabilidad simplificada y rentas presuntas provenientes de empresas acogidas a este sistema de tributación. En el caso de contribuyentes que declaren rentas presuntas en el impuesto global complementario, dicho agregado debe efectuarse sólo en la proporción que correspondan dichas rentas al impuesto de primera categoría no cubierto por las contribuciones de bienes raíces, según lo instruido sobre esta materia por Circular del Servicio Nº 54, de 1986.

5) Por expresa disposición de la norma en estudio, la cantidad que se agregue a la renta bruta global por concepto de impuesto de categoría, se considerará como una suma afectada por el citado tributo para el cálculo del crédito establecido en el Nº 3 del artículo 56, de tal manera que este último se determinará en definitiva sobre el monto neto de la renta o cantidad, debidamente actualizada, más la cantidad que se agrega en virtud de lo dispuesto por el inciso final del Nº 1 del artículo 54, de la Ley de la Renta.

Vigencia.— Las modificaciones comentadas en este Capítulo IV, regirán, según lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 18.985, por los años tributarios 1991 y siguientes, afectando en consecuencia al impuesto global complementario que deba declararse a contar de dicha fecha.

SITUACION DE LAS COTIZACIONES PREVISIONALES CORRESPONDIENTES AL SUELDO PATRONAL FRENTE AL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

1.— Mediante Circulares 37 y 42, de 1990, se instruyó respecto de la restitución del denominado "suelo patronal o empresarial" en favor de los empresarios individuales y socios personas naturales de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita

por acciones, el cual se acepta como gasto tributario bajo las condiciones y requisitos que señala el nuevo inciso tercero del N° 6, del artículo 31 de la Ley de la Renta, incorporado por el N° 11, letra d), del artículo 19 de la Ley 18.985.

Entre las condiciones para su aceptación como gasto tributario está aquella que establece que el citado sueldo patronal se encuentra afecto al impuesto único de segunda categoría conforme a las normas generales que regulan este tributo, en virtud de las cuales, para los efectos de su determinación, previamente deben descontarse las cotizaciones previsionales obligatorias que correspondan.

2.- Como la letra b) del artículo 55, de la Ley de la Renta, permite deducir de la renta bruta global, las cotizaciones previsionales a que se refiere el inciso primero del artículo 20 del decreto ley N° 3.500, de 1980, que efectúan sobre los retiros y que sean de cargo del empresario individual, socio de sociedad de personas o gestor de sociedad en comandita por acciones, esta rebaja podría tener un doble efecto en la base imponible del impuesto global complementario respecto de aquellos contribuyentes que se benefician del sueldo patronal, quienes descuentan dichas cotizaciones directamente de la remuneración que se les asigna o paga al calcular el impuesto único de segunda categoría que la grava.

3.- Con el objeto de evitar que las citadas cotizaciones puedan rebajarse dos veces de la base tributaria, el N° 21 del artículo 19 de la ley N° 18.985 agregó la siguiente oración a la letra b) del artículo 55:

"Esta deducción no procederá por las cotizaciones correspondientes a las remuneraciones a que se refiere el inciso "tercero del número 6 del artículo 31."

4.- De acuerdo con esta modificación, las cotizaciones correspondientes al sueldo patronal o empresarial que se rebajan para los efectos de la determinación del impuesto único de segunda categoría que grava las remuneraciones en general, no pueden rebajarse de la base imponible del impuesto global complementario conforme a lo señalado por la letra b) del artículo 55 de la Ley de la Renta.

Vigencia: La modificación introducida al artículo 55, letra b), de la Ley de la Renta regirá, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 29 de la Ley 18.985, a partir del año tributario 1991.

CREDITO CONTRA EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO POR CONCEPTO DE IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

A) La letra a) del N° 22, del artículo 19 de la Ley 18.985 sustituye el inciso primero del N° 3), del artículo 56 de la Ley de la Renta, por el siguiente:

"3) La cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socios o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que integre la renta bruta global de las personas aludidas."

B) La sustitución de esta norma tiene dos objetivos bien precisos:

1º Se mantiene el mecanismo por el cual el impuesto de primera categoría constituye en la práctica un adelanto de la tributación que corresponde a los propietarios o dueños de las empresas, pero adecuándolo al hecho de que existirán cantidades declaradas en la base imponible del impuesto global complementario afectadas con distintas tasas de impuesto de primera categoría. En efecto, dependiendo del año tributario al cual correspondan las rentas incluidas en la base imponible del impuesto global complementario, éstas podrán estar afectadas por el impuesto de primera categoría con tasas del 10% (tasa permanente), o del 15% (tasa transitoria para los ejercicios comerciales 1991 a 1993). Ahora bien, de acuerdo a la nueva redacción que se le ha dado a la primera parte de esta norma, permite ahora rebajar como crédito la cantidad que resulte de aplicar la misma tasa de impuesto de primera categoría con la que se gravaron las rentas o cantidades comprendidas en la base del impuesto global complementario, evitando de esta manera efectuar modificaciones legales en el evento que cambie dicha tasa, se establezcan tasas especiales rebajadas o se declaren rentas gravadas con impuestos únicos sustitutivos.

2º El segundo objetivo de la modificación en comento consiste en precisar, a través de la propia ley, una normativa que se venía aplicando por la vía administrativa respecto del derecho al crédito por impuesto de primera categoría que favorece a las personas naturales que sean socios o accionistas de sociedades, por las cantidades que reciban estas últimas en su calidad de socios o accionistas de otras sociedades, por la parte de dichas cantidades que están formando parte de la renta bruta global de las personas naturales aludidas. En otros términos, el carácter amplio que se ha dado a esta norma permite que el crédito aludido se traspase de sociedad en sociedad hasta llegar al contribuyente, persona natural, que puede aprovecharlo.

C) Por último, cabe señalar que el crédito establecido en este N° 3, del artículo 56, se mantiene en los mismos términos indicados en instrucciones impartidas con anterioridad a la presente modificación, en cuanto a que para tener derecho a él las rentas o cantidades incluidas en la renta bruta global deben haber sido efectivamente gravadas con el impuesto de primera categoría (salvo respecto de los gastos rechazados cuando la empresa que generó dichas partidas se encuentre en una situación de pérdida tributaria al término del ejercicio, caso en el cual procede imputar dicho crédito pero no solicitar su devolución); sin perjuicio de que, para su

determinación, deba efectuarse el agregado a que se refiere el inciso final del Nº 1 del artículo 54, cuyas instrucciones se contienen en el Capítulo IV), letra C.- de la presente Circular. En consecuencia, para la procedencia de este crédito, continúan vigentes aquellas instrucciones impartidas sobre la materia y contenidas en la Circular Nº 54, de 1986.

Vigencia.— La modificación introducida al inciso primero del número 3, del artículo 56 que se comenta, rige para los años tributarios 1991 y siguientes, según lo dispuesto por el artículo 2º de la Ley 18.985.-

VII.- ORDEN DE IMPUTACION DE LOS CREDITOS CONTRA EL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

1.- El artículo 1º número 22 de la Ley 18.985, en su letra b), introduce una norma de prelación con respecto a los créditos deducibles de los impuestos anuales, agregando el siguiente inciso final al artículo 56 de la Ley de la Renta:

"Los créditos o deducciones que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en esta ley y que dan derecho a devolución del excedente se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso."

2.- De acuerdo con esta norma, deberán imputarse contra el impuesto anual que corresponda, en primer término, aquellos créditos cuyos excedentes no dan derecho a ser recuperados en ejercicios posteriores o a su devolución, y luego se imputarán aquellos que, por el contrario, son susceptibles de recuperar en los ejercicios siguientes hasta su total extinción o de solicitar su devolución en caso de producirse un exceso de crédito.

De lo expuesto precedentemente se colige que los créditos o deducciones a los impuestos anuales pueden enmarcarse en dos categorías: aquellos cuyos excedentes no pueden ser recuperados y aquellos que sí permiten la devolución o imputación posterior del remanente.

3.- Los créditos que se señalan a continuación, a vía de ejemplo, deberán imputarse en contra el impuesto global complementario determinado, de acuerdo al orden de prelación ya indicado, cuando se tenga derecho a ellos:

1º Créditos cuyo excedente no puede ser imputado a ejercicios posteriores ni solicitarse su devolución, según corresponda

- Crédito por contribuyente (Art. 56 Nº 1)
- Crédito proporcional por rentas exentas (Art. 56 Nº 2)

b) La modificación incorporada, indicada en forma subrayada, tiene por finalidad precisar el tratamiento tributario que tendrá el impuesto adicional a que se refiere dicho número, en relación a su base imponible, ya que sobre este particular en la práctica se habían presentado diferencias de interpretación en cuanto a la forma de determinar la base imponible sobre la cual debía calcularse el mencionado gravamen.

c) La situación antes comentada, ahora ha quedado precisada en la propia norma legal que establece dicho tributo, disponiéndose al respecto que para los fines de su cálculo, el gravamen se considerará formando parte de su base imponible, constituida ésta por los retiros o remesas de rentas efectuadas al exterior.

d) En consecuencia, el impuesto adicional del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, tanto para los fines de su declaración anual dispuesta por el artículo 65 N° 1 de la ley como para los efectos de su retención ordenada por el artículo 74 N° 4 de la ley, se calculará sobre los retiros o remesas brutas de rentas tributables efectuadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo. En otras palabras, la base imponible del citado tributo estará constituida por la cantidad que se acuerda remesar al exterior sin deducir el impuesto adicional de 35% del artículo 58 N° 1 de la ley.

IX. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL N° 2 DEL ARTICULO 58 DE LA LEY DE LA RENTA (letras b), c) y d) N° 23, artículo 18 Ley N° 18.285).

a) A esta disposición legal se le incorporaron varias modificaciones las cuales se destacan en forma subrayada en su nuevo texto.

"2) Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país, pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y además cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, les acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas, con excepción sólo de las cantidades que correspondan a la distribución de utilidades o de fondos acumulados que provengan de cantidades que no constituyan renta, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29, respecto de los N°s. 25 y 28 del artículo 17, o que dichas sociedades efectúan entre sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente. También estarán exceptuadas del gravamen establecido en este número las devoluciones de capitales internados al país que se encuentren acogidos o que se acogan a las franquicias del D.L. 600, de 1974, de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile y demás disposiciones legales vigentes, pero únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado en Chile. Finalmente, se exceptuara la distribución de acciones de una o más nuevas sociedades resultantes de la división de una sociedad anónima.

" Cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el artículo 63 de esta ley, se agregará un monto equivalente a éste para determinar la base gravada con el impuesto adicional y se considerará como suma afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de dicho crédito."

b) La primera modificación introducida a este número, consistió en suprimir en su texto, la oración "y con excepción, también, en caso de liquidación de la sociedad respectiva, de las devoluciones de capital reajustado en conformidad a la ley", eliminándose, a su vez, la coma (,) que precedía a dicho párrafo.

Con anterioridad a la supresión señalada, las cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones, constituidas en Chile, distribuían a sus accionistas sin domicilio ni residencia en el país, por concepto de devoluciones de capital debidamente reajustados de conformidad a las normas de la Ley de la Renta, estando en liquidación las sociedades respectivas, se consideraban como sumas excepcionadas o liberadas de la aplicación del impuesto adicional, que con tasa de 35%, establece el artículo 59 de la ley del ramo.

Por otra parte cabe señalar, que la ley Nº 18.965, mediante la sustitución del Nº 7 del artículo 17 de la Ley de la Renta, ha dispuesto un nuevo tratamiento tributario para las devoluciones de capital reajustados que las empresas o sociedades respectivas efectúen a sus propietarios o dueños.

En efecto, esta norma preceptúa al respecto que las devoluciones de capitales sociales y sus respectivos reajustes, efectuados éstos en conformidad a las normas de la actual Ley de la Renta o de las leyes anteriores, siempre que dichas devoluciones no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deban pagar los impuestos de la ley del ramo, no constituirán renta para los efectos tributarios, siempre y cuando las citadas empresas o sociedades que efectúan las mencionadas disminuciones de capitales no tengan en sus registros utilidades tributables pendiente de tributación con los impuestos global complementario o adicional. Ahora bien, si la excepción procedente no se cumple, las citadas devoluciones de capital respecto de sus beneficiarios quedan afectas al impuesto adicional de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, estableciéndose al respecto que las citadas devoluciones para los efectos indicados se imputarán en primer término, a las utilidades tributables capitalizadas o no, y posteriormente, a las utilidades de balance retenidas en las empresas en exceso de las tributables. Al comentarse las modificaciones introducidas al impuesto global complementario sobre esta misma materia, se analizó en más detalle el nuevo tratamiento tributario aplicable a las devoluciones de capital. (Capítulo III), las que se hacen extensivas también al impuesto adicional.

Ahora bien, la eliminación en el Nº 2 del artículo 58 de la ley, de la oración señalada precedentemente, ha traído como consecuencia que las cantidades que las sociedades anónimas y en comandita por acciones distribuyan a sus accionistas extranjeros por concepto de devoluciones de capital reajustados, con motivo de la liquidación de

"a lo dispuesto en el artículo 14, cuando hayan sido retiradas de la empresa o remesadas al exterior, siempre que no estén exceptuadas por el artículo 17, a menos que deban formar parte de los ingresos brutos de la sociedad de conformidad al artículo 292.

" Las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21, se entenderán retiradas por los socios, sean personas naturales o jurídicas, en proporción a su participación en las utilidades, salvo que dichas cantidades tengan como beneficiario a un socio o bien que se trate de préstamos, casos en los cuales se considerarán retiradas por el socio o prestatario.

" Respecto de los artículos 60, inciso primero, y 61, podrá deducirse de la renta imponible, a que se refiere el inciso primero, el impuesto de Primera Categoría y la contribución territorial pagados, comprendidos en las cantidades declaradas.

" Las rentas del artículo 292, número 22 y las rentas referidas en el número 8 del artículo 17, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

" Formarán también parte de la renta imponible de este impuesto las cantidades retiradas de acuerdo al artículo 14 bis.

" Tratándose de las rentas referidas en el inciso cuarto del número 8 del artículo 17 y en el inciso penúltimo del artículo 41, estas se incluirán cuando se hayan devengado.

" Quando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el artículo 63 de esta ley, se agregará un monto equivalente a ésta para determinar la base imponible del mismo ejercicio del impuesto adicional y se considerará como suma afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de dicho crédito."

b) El primer cambio introducido a esta norma corresponde a aquél incorporado a su inciso quinto, mediante el cual se permite a los contribuyentes afectos al impuesto adicional en virtud de los artículos 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta, que, además del impuesto de primera categoría pagado, puedan rebajar también de la base imponible de dicho tributo, la contribución territorial pagada.

Dicha deducción tributaria se efectuará bajo los siguientes términos y condiciones:

b.1) Los contribuyentes que tienen derecho a la citada rebaja, son únicamente aquellos afectos al impuesto adicional conforme a las normas de los artículos 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta, ya sea, propietarios o dueños de empresas que tributen bajo las normas del artículo 14, Letras A) o B) o 14 bis de la Ley de la Renta o simplemente afectos a dicho impuesto adicional conforme a las disposiciones de los artículos citados;

b.2) La cantidad a deducir corresponde a las contribuciones de bienes raíces pagadas efectivamente durante el ejercicio comercial que se está declarando (sin importar el periodo al cual correspondan), respecto de aquellos inmuebles de que sean sus propietarios o usufructuarios, destinados al giro de las actividades señaladas en los N^{os}. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 y N^o 2 del artículo 42, de la Ley de la Renta, y cuyas rentas provenientes de dichas actividades se declaren en el impuesto adicional de los artículos 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta;

b.3) La suma a rebajar solamente comprende los valores pagados por concepto de contribuciones de bienes raíces (valor neto), más la tasa adicional establecida por el artículo 32 de la Ley N^o 18.206, de acuerdo a lo señalado por el artículo 22 de la Ley N^o 18.900. de 1990; excluyéndose toda cantidad o recargo adicional que no responda a los conceptos señalados, como ser, derechos de aseo municipales, reajustes, intereses y multas por cancelación fuera del plazo legal;

b.4) Su valor se rebajará debidamente actualizado en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al de su pago efectivo y el último día del mes de Noviembre de cada año, conforme a lo señalado por la parte final del inciso primero del artículo 62 de la Ley de la Renta;

b.5) Para que proceda su deducción, en el caso de los propietarios o dueños de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría conforme a las normas de los artículos 14 Letra A) y 14 bis de la Ley de la Renta (mediante contabilidad completa), la contribución de bienes raíces debe estar comprendida previamente en la base imponible del citado impuesto adicional como un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el inciso primero del artículo 21, por el mismo valor a rebajar. Esta condición no es exigible respecto de los demás contribuyentes, como son, los propietarios o dueños de empresas que declaren sus rentas en la primera categoría de acuerdo a las normas de la Letra B) del artículo 14 de la Ley de la Renta mediante contabilidad simplificada -por cuanto las contribuciones se comprenden en la renta o participación declarada- o en base a rentas presuntas, en las cuales no rige el régimen de gastos rechazados.

b.6) En el caso de socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, la citada deducción se invocará en los mismos términos anteriormente indicados, en proporción al porcentaje de participación de cada socio en las utilidades de la empresa de acuerdo al respectivo contrato social, y

b.7) Finalmente, tratándose de la declaración en la base imponible del impuesto adicional de los artículos 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta de gastos rechazados provenientes de otras sociedades, en las cuales es socia la sociedad a la que pertenecen los socios domiciliados o residentes en el extranjero afectos al impuesto adicional mencionado, la cantidad traspasada por concepto de contribuciones de bienes raíces en calidad de gasto rechazado a la sociedad de personas socia, podrá ser deducida de la base imponible del impuesto adicional de los artículos indicados por los respectivos socios declarantes, bajo las mismas condiciones descritas en los puntos anteriores.

c) La segunda modificación introducida a este artículo dice relación con la incorporación de su actual inciso penúltimo, mediante el cual se establece la oportunidad en que deberán declararse en el impuesto adicional de los artículos 58 N° 1, 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta, las rentas provenientes de las operaciones a que se refieren los artículos 17 N° 8, inciso cuarto y 41 inciso penúltimo de la Ley de la Renta. Esta modificación es de similar naturaleza a aquella incorporada como inciso penúltimo al N° 1 del artículo 54 de la Ley de la Renta. Por consiguiente, lo expresado al analizar esta última innovación (Capítulo IV, Letra B)), es también aplicable a lo establecido por el nuevo inciso penúltimo del artículo 62 de la Ley de la Renta.

✓ d) Finalmente, la última modificación introducida a este artículo dice relación con la incorporación de su actual inciso final, por el cual se establece el efecto tributario que producirá en la base imponible del impuesto adicional el crédito por impuesto de primera categoría a que se refiere el artículo 63 de la Ley de la Renta.

Este inciso expresa, que cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el artículo 63 de la Ley de la Renta, deberá agregarse a la base imponible del impuesto adicional del mismo ejercicio, un monto equivalente a dicho crédito, suma que se considerará como afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de la mencionada rebaja.

En consecuencia, cada vez que se invoque el crédito por impuesto de primera categoría establecido en el artículo 63 de la Ley de la Renta, respecto de aquellas rentas o cantidades afectas al impuesto adicional, en virtud de los artículos 58 N° 1, 60 inciso primero y 61 de la ley, las mencionadas rentas o cantidades deberán previamente incrementarse en una cantidad equivalente al citado crédito, suma que para los efectos del cálculo definitivo de dicha rebaja tributaria, se considerará como afectada con el impuesto de primera categoría. Para el cumplimiento de lo dispuesto en este nuevo inciso serán aplicable en la especie, las mismas instrucciones impartidas en la Letra C) del Capítulo IV) anterior, relativas a la norma de la misma naturaleza incorporada como inciso final al N° 1 del artículo 54 de la Ley relacionada con el impuesto global complementario. Lo establecido en el inciso final de este artículo 62, será aplicable tanto para la declaración anual del impuesto adicional de los artículos señalados conforme a lo dispuesto por el artículo 65 N° 1 y 4 de la ley, como para los fines de la retención mensual de dicho tributo a que se refiere el artículo 74 N° 4 de la ley. Se hace presente, en todo caso, que tratándose de remesas efectuadas al exterior a inversionistas acogidos a la invariabilidad tributaria del Decreto Ley N° 600, de 1974, no procede aplicar esta norma ya que, en tal situación, no existe el derecho a crédito fiscal por concepto del impuesto de primera categoría.

XII.- MODIFICACION INTRODUCIDA AL ARTICULO 74 Nº 4 DE LA LEY DE LA RENTA
(Nº 26, ART. 1º LEY Nº 18,395)

A) De conformidad al cambio incorporado al inciso primero del Nº 4 del artículo 74 de la Ley de la Renta, esta norma ha quedado del siguiente tenor:

"4º.- Los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan o paguen rentas afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58º, 59º, 60º y 61º. Respecto de las rentas referidas en el inciso primero del artículo 60º y 61º, y por las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21, la retención se efectuará con una tasa provisional del 20% que se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta, se pongan a disposición o correspondan a las personas referidas en dicho inciso, sin deducción alguna, y el monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos de categoría, adicional y/o global complementario que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención. No obstante, tratándose de la remesa, retiro, distribución o pago de utilidades o de las cantidades retiradas o distribuidas a que se refiere el artículo 14 bis, la retención se efectuará con tasa del 35%, con deducción del crédito establecido en el artículo 63. En el caso de dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, si la deducción del crédito resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá restituir al fisco el crédito deducido en exceso, por cuenta del contribuyente de impuesto adicional. Esta cantidad se pagará reajustada en la proporción de la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad anónima, oportunidad en la que deberá realizar la restitución."

B) La modificación incorporada a este número, como se puede apreciar de su nuevo texto, tiene por objeto precisar en qué casos la retención del impuesto adicional que ordena practicar se efectuará con tasa de 35% y, a su vez, establecer las situaciones en las que se otorgará el crédito por impuesto de primera categoría en contra de dicha retención de impuesto adicional.

C) Ahora bien, atendiendo lo dispuesto por dicha norma, y además, según sea la naturaleza jurídica y el régimen tributario a que esté sometida la empresa o sociedad generadora de la renta o cantidad a remesar al exterior, la retención de impuesto adicional que ella ordena practicar se efectuará en los siguientes términos:

- 1) Empresas individuales, sociedades de personas, sociedades en comandita por acciones (respecto de sus socios gestores) y contribuyentes del artículo 58, Nº 1 de la Ley de la Renta, acogidas al régimen de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta

a) En el caso de estas empresas o sociedades, la imputación de los retiros o remesas de rentas al exterior, a las rentas tributables e ingresos o cantidades no gravadas con impuestos, acumulados en las referidas entidades, se efectuará al término de cada ejercicio, esto es, al 31 de diciembre del período respectivo, considerando para tales efectos el orden de imputación establecido en la letra d) del Nº 3 del Párrafo A) del artículo 14 de la Ley de la Renta. En efecto, en esa oportunidad quedará definida la situación tributaria de las mencionadas remesas al exterior respecto de la aplicación del impuesto adicional de los artículos 58 Nº 1, 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta.

b) No obstante lo anterior, las retenciones de impuesto adicional del artículo 74 Nº 4 de la ley, que afectan a las remesas de rentas efectuadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo a sus propietarios o dueños, sin domicilio ni residencia en Chile, deberán practicarse considerando al efecto el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) positivo existente en la empresa al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa la remesa.

En efecto, si a la fecha señalada la empresa registra un FUT positivo, - reajustado éste hasta la fecha de la remesa de acuerdo a la modalidad dispuesta por el inciso primero del Nº 1 del artículo 41 de la ley -, suficiente para cubrir la remesa efectuada, ésta quedará afectada a la retención del impuesto adicional del artículo 74 Nº 4, con tasa de 35%, con derecho a deducir de dicha retención el crédito por impuesto de primera categoría a que se refiere el artículo 63 de la ley, que haya afectado a las utilidades tributables con cargo a las cuales se efectúa la remesa. Dicho crédito equivaldrá a la tasa del impuesto de primera categoría que corresponda (10% ó 15%), aplicada directamente sobre la remesa efectuada, incrementada ésta previamente en una suma equivalente al citado crédito según se explica más adelante. En otras palabras, las remesas efectuadas al exterior, quedarán afectas a la retención de impuesto adicional bajo la modalidad indicada sólo hasta el monto que sean cubiertas por el FUT positivo existente al 31 de diciembre del año anterior, reajustando éste en la forma ya señalada.

Sin perjuicio de lo indicado precedentemente, sólo en el caso de los contribuyentes afectos al impuesto adicional en virtud de los artículos 60 inciso primero y 61 de la ley, si la empresa a la misma fecha indicada no registra un FUT positivo, o estando reajustado en la forma señalada, se agotó por las remesas efectuadas en el período, por el total o aquella parte de las remesas no cubiertas con las utilidades tributables existentes en el FUT, igualmente habrá obligación de efectuar la retención del impuesto adicional del artículo 74 Nº 4, pero con tasa provisional de 20% en lugar del 35%, sin derecho a deducir de dicha retención el crédito

por impuesto de primera categoría, ya que las citadas rentas no han sido afectadas con este tributo, por lo que tampoco deberán incrementarse en cantidad alguna por concepto de dicho crédito.

Lo anterior no es aplicable en el caso de los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la ley. Por consiguiente, cuando estas personas remesen al exterior cantidades con cargo a las utilidades generadas en el propio ejercicio en marcha, por no tener un FUT positivo al 31 de diciembre del año anterior o haberse agotado éste por las remesas efectuadas en el citado período, no procederá efectuar ninguna retención por concepto de impuesto adicional, de aquellas a que se refiere el artículo 74 N° 4 de la ley, ello debido a que los citados contribuyentes no se comprenden dentro del ámbito de la norma legal que obliga aplicar la tasa provisional del 20%.

c) Cabe expresar, que la forma de proceder antes explicada, sólo es aplicable para efectuar las retenciones del impuesto adicional que ordena practicar el artículo 74 N° 4 de la ley; sin perjuicio de la liquidación anual de dicho tributo adicional, que deben efectuar los citados contribuyentes al final del período, conforme a los N°s. 1 y 4 del artículo 65 de la Ley de la Renta, considerando para tales efectos, el FUT definitivo existente al término del ejercicio, incluyendo el resultado tributario obtenido en el período en el cual se efectuaron las remesas de rentas al exterior.

2) Sociedades anónimas y en comandita por acciones (respecto de los socios accionistas) sometidas al régimen tributario establecido en la letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

a) En el caso de estas sociedades, cabe tener presente que la imputación de las distribuciones de renta a las utilidades tributables e ingresos o cantidades no gravadas con impuestos, acumuladas en las empresas, se efectúa en el momento mismo de la distribución del dividendo, considerando para tales fines el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) existente al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, reajustado hasta la fecha del reparto de acuerdo a la modalidad establecida por el inciso primero del N° 1 del artículo 41 de la Ley de la Renta. En consecuencia, en esa oportunidad queda definida la situación tributaria de los dividendos distribuidos respecto del impuesto global complementario o adicional, conforme al orden de imputación establecido en la letra d) del N° 3, del Párrafo A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, en el sentido de que éstos se imputarán, en primer término a las rentas o utilidades afectas a dicho tributo, comenzando por las más antiguas, y luego, a las rentas o cantidades no gravadas con los citados tributos, incluyéndose dentro de este último grupo de ingresos, la revalorización del capital propio sólo en aquella parte que proporcionalmente corresponda a las utilidades acumuladas en las empresas.

b) Si la mencionada distribución de acuerdo al orden de imputación antes señalado, en el caso de los contribuyentes del impuesto adicional del artículo 58 N° 2 de la ley, se efectúa con

cargo a rentas o utilidades tributables, los referidos dividendos quedarán afectos al citado gravamen, tributo que se cumple mediante su retención, con tasa de 35%, dispuesta por el artículo 74 N° 4 de la ley, con derecho a rebajar en contra de dicha retención, como crédito, con la tasa que corresponda, el impuesto de primera categoría que haya afectado a las citadas rentas o utilidades tributables, incrementadas éstas previamente en una suma equivalente a la mencionada rebaja tributaria, según lo explicado más adelante.

Ahora bien, si las citadas sociedades al 31 de diciembre del año precedente, no registran un Fondo de Utilidades Tributables u otros ingresos o cantidades no afectas a dicho tributo, para imputar las distribuciones efectuadas, o tales rentas o cantidades a la fecha indicada no son suficientes para cubrirlas, la parte de dichos repartos no cubiertos con las referidas rentas tributables o ingresos no gravados, según sea el caso, se considerará que corresponden a dividendos provisorios efectuados con cargo a las utilidades generadas en el propio ejercicio en marcha. En este caso, para definir la situación tributaria de las mencionadas distribuciones frente al impuesto adicional del artículo 58 N° 2 de la ley, deberá esperarse el resultado tributario definitivo obtenido por la sociedad al término del ejercicio comercial respectivo, observando al efecto, el orden de imputación establecido anteriormente. No obstante lo anterior, en la situación descrita, de todas maneras deberá practicarse la retención del impuesto adicional que dispone el N° 4 del artículo 74 de la ley, con tasa de 35%, con derecho a deducir también de esta retención, el crédito por impuesto de primera categoría, con la alícuota que corresponda, aunque tales rentas o cantidades a la fecha del reparto todavía no hayan sido afectadas con el citado tributo de categoría.

En el evento que la deducción del referido crédito por impuesto de primera categoría al final del ejercicio resulte improcedente, ya sea, total o parcialmente, por encontrarse las referidas sociedades a la fecha indicada, en una situación de pérdida tributaria, las respectivas empresas por cuenta del accionista extranjero, deberán restituir a las arcas fiscales el total o el exceso del crédito rebajado indebidamente de la retención del impuesto adicional practicada en su oportunidad. Dicha cantidad se restituirá en la misma fecha en que la sociedad respectiva deba presentar su declaración anual de impuesto a la renta (mes de abril de cada año), debidamente reajustada en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al de la retención del impuesto adicional y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de la sociedad, ello conforme a lo dispuesto por la parte final del nuevo inciso primero del N° 4 del artículo 74 de la Ley de la Renta.

3) Empresas individuales, sociedades de personas, sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la ley, acogidas al régimen tributario establecido en el artículo 14 bis de la Ley de la Renta

Estas empresas o sociedades, de acuerdo a la modalidad especial con que cumplen sus obligaciones tributarias conforme a lo establecido por el inciso primero del artículo 14 bis de la Ley de la

Renta, por toda renta o cantidad retirada o distribuida durante el ejercicio comercial respectivo y remesada al exterior a sus propietarios o dueños, sin domicilio ni residencia en el país, estarán obligadas a retener el impuesto adicional que afecta a tales personas extranjeras, en virtud de los artículos 58 N° 1 y 2, 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta, según corresponda, siempre con tasa de 35%, con derecho a deducir a todo evento de dicha retención, el crédito por impuesto de Primera Categoría a que se refiere el artículo 63 de la Ley de la Renta, con la tasa que corresponda (10% ó 15%), incrementando previamente las rentas o cantidades que constituyen la base imponible de la mencionada retención en una suma equivalente al referido crédito, según se explica más adelante.

D) De acuerdo a lo explicado en los números anteriores, cada vez que corresponda retenerse el impuesto adicional de los artículos 58 N° 1 y 2, 60 inciso primero y 61 de la Ley de la Renta, con tasa de 35%, de dicha retención de impuesto debe rebajarse a todo evento el crédito por impuesto de primera categoría a que se refiere el artículo 63 de la Ley de la Renta, aunque esta deducción tributaria al término del ejercicio respecto de las sociedades anónimas y en comandita por acciones resulte total o parcialmente improcedente, caso en el cual, las referidas sociedades deben restituir al Fisco las cantidades rebajadas indebidamente, conforme a la modalidad establecida en la parte final del inciso primero del N° 4 del artículo 74 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, respecto de esta materia los nuevos incisos finales de los artículos 58 N° 2 y 62 de la Ley de la Renta, preceptúan que cuando corresponda aplicar el crédito por impuesto de primera categoría establecido en el artículo 63 de la Ley, deberá agregarse, a la renta o cantidad que constituya la base imponible del impuesto adicional de los artículos anteriormente señalados, un monto equivalente a dicho crédito, suma que se considerará para los efectos del cálculo definitivo de esta rebaja tributaria, con la tasa que corresponda (10% ó 15%), como afectada con el impuesto de primera categoría.

De consiguiente, las personas obligadas a efectuar la retención del impuesto adicional, con tasa del 35%, que ordena practicar el artículo 74 N° 4 de la Ley, y respecto de las rentas afectas a dicho tributo por las cuales procedan invocarse el crédito por impuesto de primera categoría a que alude el artículo 63 de la Ley, deberán previamente incrementar las cantidades que constituyan la base imponible de dicha retención de impuesto, en una suma equivalente al mencionado crédito a que se tiene derecho, la cual para los fines del cálculo definitivo de la referida deducción tributaria, se considerará como un valor afectado con el impuesto de primera categoría.

Para estos fines, las cantidades susceptibles de remesarse al exterior, deberán multiplicarse por los factores 0,1111 (10:90) ó 0,17647 (15:85), según sea la tasa del impuesto de primera categoría que haya afectado a dichas cantidades, (10% ó 15%), obteniendo así la suma a adicionar a la renta susceptible de remesarse al exterior. De la suma precedente, se obtendrá la remesa bruta o base imponible sobre la cual se aplicará la retención del impuesto adicional, con

tasa de 35%, y sobre la misma cantidad se calculará el crédito por impuesto de primera categoría a deducir de la citada retención. El siguiente ejemplo ilustra sobre este particular, considerando para tales efectos la tasa de 10% actualmente vigente del impuesto de primera categoría.

1) Cálculo de la remesa bruta o base imponible

Renta o cantidad susceptible de remesarse al exterior (rebañado de las utilidades tributables - FUT - en su oportunidad, el impuesto de primera categoría declarado y pagado por la empresa o sociedad)..... \$ 90

MAS: Monto equivalente al crédito por impuesto de primera categoría a que se refiere el artículo 63 de la Ley de la Renta: $90 \times 0,1111$ \$ 10

Remesa bruta o base imponible sobre la cual se calcula la retención del impuesto adicional.... \$ 100
===

NOTA: Esta remesa bruta o base imponible también se puede obtener dividiendo directamente la cantidad susceptible de remesa al exterior por los factores 0,90 ó 0,85, según sea la tasa vigente del impuesto de primera categoría (100 menos tasa del impuesto de 10% ó 15%, según corresponda)

2) Cálculo de la retención del impuesto adicional

Remesa bruta o base imponible incrementada en el crédito por impuesto de primera categoría \$ 100
===

Impuesto Adicional: 35% s/\$ 100 \$ 35

Menos: Crédito por impuesto de primera categoría a que se refiere el artículo 63 de la Ley de la Renta: 10% s/\$ 100..... \$ 10

Impuesto adicional retenido según normas del artículo 74, N° 4, a declarar y pagar dentro de los doce primeros días del mes siguiente al de su retención, conforme a lo establecido por el artículo 79 de la Ley de la Renta..... \$ 25
===

3) <u>Cálculo de la cantidad a remesar al exterior</u>	
Renta o cantidad susceptible de remesa al exterior.....	\$ 90
 Mango: Impuesto adicional retenido según cálculo Nº 2 anterior.....	 \$ 25
 Cantidad neta efectivamente a remesar al exterior.....	 \$ 65 ===

E) Tratándose de inversionistas extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria de los artículos 72 o 7 bis del Decreto Ley 600/74, las retenciones de impuesto adicional que ordena practicar el artículo 74 Nº 4 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo señalado por los incisos segundos de las disposiciones legales señaladas en primer término, se efectuarán con la diferencia de tasa de impuesto adicional que corresponda, en los mismos términos indicados en la letra C) anterior, con excepción de aquellas normas relativas al crédito por impuesto de primera categoría (rebaja de dicho crédito de la retención del impuesto adicional y agregado a la base imponible de dicha retención de una suma equivalente al citado crédito), ya que dichos contribuyentes conforme a lo dispuesto por la parte final del inciso segundo del artículo 72 del citado decreto ley, y a lo instruido por Circulares del Servicio Nº 24, de 1986 y 51, de 1988, no tienen derecho a la mencionada rebaja tributaria.

De conformidad a las tasas en que se descompone la alícuota general de 49,5% y 40%, según corresponda, a que están afectos los mencionados inversionistas extranjeros acogidos a las normas de los artículos 72 y 72 bis del decreto ley Nº 600, considerando al efecto la tasa vigente del impuesto de primera categoría por los años tributarios 1992 al 1994, según lo dispuesto por el artículo 2º transitorio de la Ley Nº 18.985, la retención y declaración anual del impuesto adicional que afecta a estos contribuyentes, se efectuará con las siguientes diferencias de tasas, en los períodos tributarios que se indican:

Tipo de Contribuyente	Periodo Tributario	Diferencia de tasa a aplicar para la retención y declaración anual del impuesto adicional
A.- Inversionistas acogidos al artículo 7º del D.L. 600/74:	A.T. 1991 Ejercicio Comercial: 01.01. al 31.12.90)	39,5%
	A.T. 1992 al 1994 (Ejercicio Comercial: 01.01. al 31.12 de cada año anterior)	34,5%
	A.T. 1995 y sgtes. (Ejercicio Comercial: 01.01. al 31.12.94 y sgtes.)	39,5%
B.- Inversionistas extranjeros acogidos al art. 7º bis del D.L. 600/74.	A.T. 1991 (Ejercicio Comercial: 01.01. al 31.12.90)	30%, más tasa variable suplementaria establecida en el inciso 1º artículo 7º bis. D.L. 600/74, cuya modalidad de cálculo se contiene en la Circular del Servicio Nº 51, de 1988.
	A.T. 1992 al 1994 (Ejercicio Comercial: 01.01. al 31.12 de cada año anterior)	25%, más tasa variable suplementaria establecida en el inciso 1º artículo 7º bis. D.L. 600/74, cuya modalidad de cálculo se contiene en la Circular del Servicio Nº 51, de 1988.
	A.T. 1995 y sgtes. (Ejercicio Comercial: 01.01. al 31.12.94 y sgtes.)	30%, más tasa variable suplementaria establecida en el inciso 1º artículo 7º bis. D.L. 600/74, cuya modalidad de cálculo se contiene en la Circular del Servicio Nº 51, de 1988.

XIII.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LAS NORMAS DEL IMPUESTO ADICIONAL

a) De acuerdo a lo dispuesto por la norma general de vigencia de la Ley Nº 18.985, (artículo 2º permanente), las modificaciones que ella introdujo a los artículos 582 Nº 1, 62º y 63º de la Ley de la Renta, relativas al impuesto adicional y analizadas en los Capítulos VIII, X y XI anteriores, regirán para los Años Tributarios 1991 y siguientes. Ahora bien, considerando en la especie que el impuesto adicional a que se refieren dichos artículos es de declaración anual, conforme a lo señalado por los Nros. 1 y 4 del artículo 63º de la ley, tales innovaciones surtirán efecto en la oportunidad en que se declare el citado impuesto adicional a partir de los años tributarios indicados, de conformidad al nuevo texto de las normas que lo regulan actualmente.

b) Respecto de las modificaciones incorporadas a los artículos 582 Nº 2 y 742 Nº 4, comentadas en los Capítulos IX y XII precedentes, que dicen relación con el impuesto adicional que debe ser retenido mensualmente, ellas regirán a contar del día primero del mes siguiente al de la publicación en el Diario Oficial de la Ley Nº 18.985 (28.06.90), esto es, a partir del 1º de Julio de 1990, considerando en la especie las diferentes circunstancias o hechos que establecen los artículos 742 Nº 4 y 792 de la Ley de la Renta, en concordancia con lo señalado por el artículo 82º de la ley, para la retención, declaración y pago de dicho tributo adicional.

Saluda a Ud.


DIRECTOR