DEPARTAMENTO EMISOR: IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR Nº 42 DO 03/09/90
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 28 de agosto de 1990
MATERIA: BASE DE DECLARACION DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA.-	REFERENCIA: Nº Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA PARTE DEL VOLUMEN O INSTRUCCIONES AFECTADAS: 6(12)00 IMPTO. PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículos pertinentes de la Ley de la Renta y Ley Nº 18.985, D.O. 28.06.90.-
USO DE CIRCULARES: Para instrucciones transitorias, reiteración instrucciones e instrucciones permanentes de carácter urgente. Estas últimas deben incorporarse al Manual del Servicio de Impuestos Internos.	

I.- INTRODUCCION

1.- Una de las modificaciones incorporadas a la Ley de la Renta, por el artículo 1º de la Ley Nº 18.985, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de Junio de 1990, dice relación con el retorno de la aplicación del impuesto de primera categoría sobre las rentas tanto percibidas como devengadas.

2.- A través de la presente Circular se analiza esta modificación, como también aquellas normas nuevas relacionadas con la declaración y pago del referido tributo bajo la modalidad señalada.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1.- Base de declaración de las rentas en el impuesto de primera categoría

De conformidad a lo dispuesto por el actual artículo 19 de la Ley de la Renta, sustituído por el Nº 5 del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, el impuesto de primera categoría, a contar del año tributario 1991 (ejercicio comercial 1º de Enero al 31 de Diciembre de 1990), se aplicará sobre las rentas tanto percibidas como devengadas. En efecto, esta disposición establece expresamente al respecto que "Las normas de este Título (el II) se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas.".

En consecuencia, los contribuyentes de la primera categoría que declaren sus rentas efectivas determinadas o acreditadas mediante contabilidad completa, deben declarar y pagar el impuesto de primera categoría, a partir del año tributario indicado, considerando al efecto las rentas tanto percibidas como devengadas, tal como lo hacían hasta el 31 de Diciembre de 1988.

2.- Nuevas normas a considerar para la determinación de la base imponible de dicho tributo.

Al aplicarse el impuesto de primera categoría en el caso de los contribuyentes mencionados, sobre las rentas tanto percibidas como devengadas, su base imponible estará constituída por la renta líquida imponible de primera categoría, determinada ésta de conformidad al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, la ley modificatoria en estudio, en las normas antes indicadas, (específicamente, en los artículos 30, 31 y 33 de la Ley de la Renta), introdujo varias modificaciones; algunas de ellas dicen relación con nuevos conceptos de "costo directo" y "gastos necesarios" que se deben considerar al determinar la base imponible del referido gravamen y, otras, tratan de adecuaciones de ciertos artículos de la ley a esta nueva base tributable.

A continuación se analizan sólo los efectos tributarios de las innovaciones señaladas en primer término, ya que las segundas no requieren un mayor comentario por referirse, como se expresó, a meras armonizaciones.

a) Nuevo elemento que se debe considerar en la determinación del costo directo de las actividades mineras

El Nº 10 del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, agrega en punto seguido al final del inciso primero del artículo 30 de la Ley de la Renta, un nuevo párrafo, mediante el cual se establece que en las actividades mineras el "costo directo" del mineral extraído considerará también el valor de la adquisición de las pertenencias mineras.

El mencionado valor, según lo expresa la norma agregada, se traspasará al costo directo del mineral extraído, en la proporción que éste represente en el total del mineral que técnicamente se estime que contiene el correspondiente grupo de pertenencias mineras, de acuerdo a la forma que se determine en el respectivo Reglamento a dictarse al efecto antes del 1 de Enero de 1991, conforme se dispone en el artículo 5º permanente de la Ley Nº 18.985.

Por consiguiente, los contribuyentes que desarrollen actividades mineras, para los efectos de la aplicación de lo establecido por esta nueva norma tributaria, deberán estarse a lo que se contemple en el Reglamento.

b) Recuperación como pago provisional del impuesto de primera categoría en el caso de utilidades retenidas en las empresas y absorbidas por pérdidas tributarias producidas en ejercicios posteriores

En Nº 11, letra a) del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, restablece en el inciso segundo del Nº 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta, la misma norma que rigió hasta el 31 de Diciembre de 1988, por la cual en el caso que las pérdidas

absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuídas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, aplicándose en la especie para los efectos de la actualización, imputación y devolución del referido pago provisional, las normas de los artículos 93 al 97 de la Ley de la Renta.

Dicha modalidad de recuperación fue derogada en el año 1989 (art. 1º Nº 6, letra a) de la Ley Nº 18.775), pero su vigencia y aplicación se mantuvo en el artículo 2º transitorio de la Ley Nº 18.775. Ahora bien, al disponerse la derogación expresa de este artículo por el 6º permanente de la Ley Nº 18.985, y a su vez, al volver a declararse el impuesto de primera categoría sobre las rentas tanto percibidas como devengadas, ha sido necesario que dicha mecánica de recuperación sea establecida nuevamente en la Ley de la Renta, incorporándose en el inciso segundo del Nº 3 del artículo 31.

En consecuencia, los contribuyentes que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, respecto de las utilidades tributables acumuladas en las empresas, determinadas éstas conforme a las normas de la letra a) del número 3º, letra A) del artículo 14 de la ley, que resulten total o parcialmente absorbidas por pérdidas tributarias generadas en ejercicios posteriores (a contar del ejercicio comercial 1990), podrán recuperar como pago provisional el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades tributables, en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida.

Dicho pago provisional se recuperará, debidamente actualizado, en la oportunidad en que el contribuyente presente su declaración anual de impuesto a la renta (mes de abril de cada año), mediante su imputación a los impuestos anuales a la renta a declarar en tal ocasión o solicitar su devolución respectiva; todo ello conforme a las normas de los artículos 93 al 97 de la Ley de la Renta.

La pérdida tributaria que dá derecho a la recuperación mencionada debe calcularse de conformidad al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, esto es, de acuerdo con las disposiciones relativas a la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría.

La norma incorporada al Nº 3 del artículo 31 de la Ley de la Renta en comento, dispone que lo que constituye pago provisional es el impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades tributables que resulten absorbidas por pérdidas tributarias generadas en ejercicios posteriores. No obstante lo anterior, y con el fin de evitar cálculos engorrosos que hacen necesario incluso remitirse a varios ejercicios anteriores en que se produjeron las utilidades tributables absorbidas, el mencionado impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades tributables a recuperar como un pago provisional, será el que resulte de

aplicar la tasa que corresponda a dicho tributo de categoría, directamente sobre la pérdida tributaria hasta el monto de la utilidad absorbida, determinada de acuerdo a las normas anteriormente citadas, sin efectuar reajuste alguno sobre la cantidad que resulte de dicho cálculo, ya que la base de su determinación se encuentra actualizada. Debe tenerse presente eso sí que las utilidades a las cuales se imputan las pérdidas tributarias hayan sido efectivamente afectadas en su oportunidad con el mencionado tributo de categoría.

Por otra parte, considerando que tanto el artículo 2º transitorio de la Ley 18.775 como el 1º transitorio de la Ley 18.985, tienen por objeto permitir que el crédito, o el saldo de él, que se determinó por concepto del impuesto de primera categoría pagado, se recupere en relación a las rentas que sean tributables, es natural entender que los contribuyentes que en el año tributario 1990 hayan declarado saldo de crédito por impuesto de primera categoría disponible para los ejercicios siguientes, conforme a las normas del artículo 2º transitorio de la Ley Nº 18.775, tendrán derecho también a recuperar como pago provisional un 10% de las pérdidas tributarias generadas a contar del ejercicio comercial 1990, que absorban cualquier renta no retirada ni distribuida, por el sólo hecho de haber constituido ésta una renta gravable con el impuesto global complementario o adicional y no dar derecho a otro crédito de categoría, y sólo hasta el monto que sea cubierto por el saldo de crédito anteriormente mencionado, debidamente reajustado éste por la variación del índice de precios al consumidor establecida en el inciso 1º del Nº 1 del artículo 41 de la ley. Este derecho se mantendrá en la forma indicada hasta que el citado crédito haya sido utilizado en su totalidad, imputándolo solo a rentas afectas al impuesto global complementario o adicional que no tengan derecho a otro crédito de categoría.

Una vez que el mencionado crédito especial se haya agotado en su totalidad, o no existan esas rentas tributables a la cual imputarlo, el impuesto de primera categoría a recuperar normalmente como pago provisional, equivaldrá a la tasa con que se gravó la utilidad respectiva aplicada sobre las pérdidas tributarias en aquella parte en que éstas absorban dichas utilidades tributables acumuladas o retenidas en las empresas, de aquellas generadas a contar del ejercicio comercial 1990, y que se encuentren determinadas según lo dispuesto en la letra a), del número 3º, letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta.

c) Reposición del beneficio tributario denominado sueldo empresarial o patronal

La Ley Nº 18.985, mediante su artículo 1º, Nº 11, letra d), restituye en el inciso tercero del Nº 6 del artículo 31 de la Ley de la Renta la deducción como gasto del denominado "sueldo empresarial o patronal", el cual había sido derogado a contar del 1 de Enero de 1984, por el artículo 1º, Nº 12, letra c) de la Ley Nº 18.293.

La restitución del mencionado inciso se efectuó en los siguientes términos:

Inciso 3º Nº 6, artículo 31.- "No obstante, se aceptará "como gasto la remuneración del socio de sociedades de "personas y socio gestor de sociedades en comandita por "acciones, y las que se asigne el empresario individual, que "efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, "hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones "previsionales obligatorias. En todo caso, dichas "remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número "1."

En consecuencia, y de acuerdo al texto de la norma antes transcrita, las empresas unipersonales, las sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones (respecto de los socios gestores), podrán rebajar como gasto para los fines de la determinación de la renta líquida de primera categoría, las remuneraciones que se asigne el empresario individual y aquellas pagadas a los socios de las sociedades antes referidas por concepto de "sueldo empresarial o patronal", siempre y cuando respecto de tales remuneraciones se cumplan con los siguientes requisitos y condiciones copulativas:

1.- Que el empresario individual y los socios de las sociedades respectivas, trabajen en forma efectiva y permanentemente en el negocio o empresa. En virtud de esta condición, la mencionada rebaja se entenderá que se podrá invocar respecto de una sola empresa o sociedad, por uno o varios socios, en atención a que la norma exige permanencia en el trabajo en el negocio o empresa;

2.- La mencionada rebaja procederá sólo hasta el monto en que las remuneraciones asignadas queden afectas a cotizaciones previsionales obligatorias. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90 del decreto ley Nº 3.500 de 1980, tales cotizaciones obligatorias establecidas en el artículo 92 de dicho texto legal, deben efectuarse sobre una renta imponible mensual máxima de 60 U.F. vigentes al último día del mes anterior al pago de la remuneración;

3.- Que las citadas remuneraciones queden sujetas al impuesto único de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo, y

4.- Que las remuneraciones y el impuesto único de Segunda Categoría que les afecta, se contabilicen debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.

Las remuneraciones por concepto de sueldo patronal asignadas al cónyuge de uno de los socios que al mismo tiempo tenga la calidad de socio de la empresa, se aceptarán como gasto de la sociedad bajo las mismas condiciones y requisitos exigibles a cualquiera de los citados socios, toda vez que en la especie no es aplicable la norma contenida en la letra b) del Nº 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, que impide rebajar como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge, en

atención a que en la procedencia del sueldo patronal no se hace ninguna excepción en este sentido.

En resumen, las únicas remuneraciones que se aceptarán como gasto tributario en virtud del nuevo inciso tercero del Nº 6 del artículo 31 de la Ley de la Renta, son aquellas que cumplen con los requisitos y condiciones señalados en los números 1.- al 4.- precedentes. Por consiguiente, se excluyen de dicha deducción las siguientes remuneraciones: a) Las asignadas o pagadas como sueldo empresarial, por aquella parte que excedan del límite de 60 U.F. antes indicado, monto máximo hasta el cual se efectúan las cotizaciones previsionales obligatorias, y, b) Las que se paguen a las citadas personas en razón de otros servicios personales prestados a las respectivas empresas o sociedades de que son sus propietarios o dueños, sea o no en virtud de contratos, y cualquiera sea la denominación jurídica que las partes le den a las sumas pagadas. El exceso de remuneración o la remuneración completa, según el caso, se considerarán como gastos rechazados conforme a las normas del artículo 33 Nº 1 de la ley, y en el evento de que haya sido cargada a resultado, deberán agregarse debidamente actualizadas a la renta líquida imponible de primera categoría para el cálculo del impuesto de dicha categoría. Además, en virtud de tal calificación (gasto rechazado) de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 de la ley se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, en cabeza del beneficiario de tales sumas (empresario individual o socio), de conformidad a lo señalado en el inciso tercero del Nº 1 del artículo 54 e inciso cuarto del artículo 62 de la Ley de la Renta.

d) Nuevo límite hasta el cual se aceptan como gasto las donaciones a que se refiere el Nº 7 del artículo 31 de la ley.

En el inciso primero del Nº 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta, sustituído por la letra e) del Nº 11 del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, se establece un segundo límite hasta por el cual se aceptan como gasto las donaciones que los contribuyentes de primera categoría, que declaren su renta efectiva mediante contabilidad, efectúen de conformidad a dicha disposición.

En efecto, de acuerdo al nuevo texto de la norma aludida, las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo se aceptarán como gasto en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de primera categoría ó del 1,6%o del capital propio de la empresa. Ambos límites tributarios se determinarán al término del ejercicio comercial respectivo en el cual se efectúen las donaciones.

La renta líquida imponible de primera categoría se determinará de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la ley, mientras tanto que el capital propio de la empresa se calculará sobre la base del balance

anual practicado al 31 de Diciembre del año en que se efectuó la donación, aplicando al efecto las mismas normas e instrucciones que los contribuyentes utilizan para la determinación de su capital propio inicial, contenidas en el inciso 1º del Nº 1 del artículo 41 de la ley y en las Circulares pertinentes emitidas por el Servicio sobre la materia.

Con el establecimiento de la segunda limitación (1,6%o del capital propio) también podrá invocarse el beneficio por las donaciones efectuadas cuando se determinen pérdidas en el ejercicio.

En todo caso se aclara que la ley autoriza la utilización de cualquiera de los límites señalados, de manera que cuando exista un monto de renta líquida imponible, deberá aceptarse hasta la cantidad mayor. Se hace presente que respecto del porcentaje de 2%, que se calcula en relación a la renta líquida imponible de primera categoría el cálculo deberá efectuarse considerando previamente como rebaja la donación aceptada como gasto, es decir, se aplicará el siguiente procedimiento:

Utilidad según balance.....	$ 100.000.-
Se agrega	
Total donación efectuada, debidamente actualizada conforme al Nº 3 del artículo 33 de la Ley de la Renta.....	$ 15.000.-
Renta líquida imponible de primera categoría antes de rebajar la donación.....	$ 115.000.-
Se deduce	
Monto donación que se acepta como gasto tributario, con tope de 2% de la R.L.I. de primera categoría. Dicho límite se determina multiplicando la R.L.I. de primera categoría antes de rebajar donación por el factor	
0,0196078 $\left[\frac{0,02}{1,02}\right]$	
$ 115.000 x 0,0196078.....	$ (2.255)
Renta líquida imponible de primera categoría..	$ 112.745.-

Comprobación

R.L.I. 1a. categoría x 2% =	Monto máximo donación que se acepta como gasto tributario
$ 112.745 x 2% =	$ 2.255.-

e) Aceptación como gasto tributario de los intereses, reajustes y diferencias de cambio de haberes pertenecientes al empresario o socios invertidos en la empresa.

Con anterioridad a la derogación de la letra a) del Nº 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, dispuesta por la letra b) del Nº 12 del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, los intereses, reajustes y diferencias de cambio de haberes pertenecientes al empresario individual y socios de sociedades de personas y en comandita por acciones (respecto de los socios gestores), no se aceptaban como gasto tributario y, en el evento de que tales desembolsos hubieran sido rebajados como tales, ellos debían agregarse al resultado financiero del ejercicio para los fines de la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría o pérdida tributaria, según corresponda. Especialmente, dentro del concepto de haberes se comprendían los préstamos o mutuos de dinero.

El tratamiento anterior, era consecuente con lo dispuesto por el inciso final del Nº 9 del artículo 41 de la Ley de la Renta, norma legal ésta que preceptúa que en el caso de sociedades de personas se consideran como aporte de capital todos los haberes entregados por los socios, a cualquier título a la respectiva sociedad; instruyéndose por Circular Nº 158, de 1976, que dentro del concepto de haberes también se comprendían, entre otros, los préstamos o mutuos. Por consiguiente, los desembolsos por intereses, reajustes y diferencias de cambio no podían ser aceptados como gasto tributario, ya que al considerarse las cantidades que les dieron origen un mayor aporte o inversión en la empresa o sociedad, en la práctica pasaban a constituir una disminución de capital en lugar de un gasto tributario.

En virtud de la supresión de la norma legal que no permitía rebajar como gasto tributario los desembolsos aludidos, el efecto antes descrito se ha revertido en atención a que por razones obvias no puede entenderse que este cambio posibilitará un doble cargo a resultado por un mismo concepto.

Ahora bien, como no ha sido modificado el texto del número 9 del artículo 41, se mantienen las instrucciones que para su aplicación se han impartido. No obstante, en el caso que respecto de las cantidades que constituyen los haberes de los socios se pacta el pago de intereses, reajustes o diferencias de cambio -cualquiera que sea su monto- deberá practicarse el ajuste correspondiente en la corrección monetaria por el período en el cual se devenguen estos valores, considerando la operación como una disminución de capital. En este sentido, se revertirá la anotación por el reajuste proveniente de la variación del índice de precios al consumidor por el haber respectivo en la cuenta Corrección Monetaria a Revalorización del Capital Propio, cargando a resultados el monto efectivo que corresponda por intereses, reajustes o diferencias de cambio, con abono a la cuenta de Pasivo del Socio por la corrección monetaria que corresponda producto del reajuste pactado.

En todo caso, se aclara que la aceptación como gasto tributario de los intereses, reajustes y diferencias de cambio pagados por la empresa o sociedad a los socios, está circunscrita al cumplimiento de las condiciones establecidas en los Nºs. 1 y 8 del artículo 31 y letra f) del Nº 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta.

Los intereses, incluyendo los que provienen de diferencias de cambio, obtenidos por los socios de sociedades de personas y en comandita por acciones, producto de estos préstamos o créditos u otros haberes otorgados o entregados por ellos a sus respectivas sociedades, estarán afectos a los impuestos generales de la Ley de la Renta, esto es, a los tributos de primera categoría y global complementario o adicional, ello de acuerdo a lo dispuesto por la letra b) del Nº 2 del artículo 20 de la ley.

Si el socio de la sociedad respectiva es un contribuyente no obligado a declarar renta efectiva en la primera categoría mediante contabilidad, el interés se clasificará como una renta del artículo 20 Nº 2 de la ley, y el monto afecto a los tributos antes indicados, se determinará de acuerdo a las normas del artículo 41 bis de la Ley de la Renta (interés real). La sociedad respectiva, conforme a las normas del artículo 73 de la ley, estará obligada a retener el impuesto de primera categoría, con la tasa que corresponda, al momento de hacer el pago de tales rentas, y enterarlo en arcas fiscales dentro de los doce primeros días del mes siguiente al de su retención, conforme lo dispone el artículo 79 de la ley. Los tributos personales que afectan a dichas rentas se declararán anualmente conforme a las normas generales que regulan estos gravámenes.

Por su parte, si los beneficiarios de las mencionadas rentas (socios) son contribuyentes de la primera categoría, que desarrollen actividades de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la ley, y que declaren la renta efectiva por dichas actividades mediante contabilidad, los intereses obtenidos (percibidos o devengados) se clasifican como rentas de esos números respectivamente, conforme lo señala el inciso final del Nº 2 del artículo 20 de la ley, y en virtud de tal clasificación, la sociedad pagadora de tales rentas no estará obligada a efectuar ninguna retención de impuesto. En estos casos el total pagado por concepto de interés constituirá un ingreso bruto más de los contribuyentes beneficiarios, declarándose los impuestos generales que les afectan anualmente, conjuntamente con las demás rentas percibidas o devengadas por los mencionados contribuyentes.

f) Exención de impuesto de Primera Categoría

El Nº 17 del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, reemplazó en el Nº 6 del artículo 40 de la Ley de la Renta, la expresión "a los artículos 14 bis y 20 bis" por la siguiente: "al artículo 14 bis".

Tal sustitución se efectuó con la intención de establecer que las empresas individuales que gozan de la exención tributaria que contempla dicha norma, son las del artículo 20 de la ley que obtengan rentas de los Nºs. 1, 3, 4 y 5 de dicho artículo, y en ningún caso aquellas acogidas al régimen especial establecido en el artículo 14 bis de la Ley de la Renta.

En consecuencia, las empresas individuales de la primera categoría no acogidas a las normas del artículo 14 bis, que durante el ejercicio comercial respectivo obtengan "rentas líquidas" provenientes de las actividades clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la ley, cuyo monto en su conjunto, no exceda de una Unidad Tributaria Anual, se eximen del impuesto de primera categoría.

Por "rentas líquidas" debe entenderse la suma de la renta líquida imponible tanto efectivas como presuntas, provenientes de las actividades antes indicadas.

3.- <u>Tasas con que se declara el impuesto de Primera Categoría en los períodos que se indican</u>

a) De conformidad a lo dispuesto por el artículo 2º transitorio de la Ley Nº 18.985, el impuesto de primera categoría por los períodos que se indican se declarará y pagará con las siguientes tasas:

Años Comerciales	Años Tributarios	Tasas
Ej. 01.01 al 31.12.90	1991	10%
Ej. 01.01 al 31.12.91	1992	15%
Ej. 01.01 al 31.12.92	1993	15%
Ej. 01.01 al 31.12.93	1994	15%
Ej. 01.01 al 31.12.94 y sgtes.	1995 y sgtes.	10%

b) Dichas alícuotas se aplicarán sobre las siguientes bases imponibles:

b.1) Contribuyentes que declaren en la primera categoría su renta efectiva mediante contabilidad.

Renta líquida imponible de primera categoría, determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley.

b.2) Contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría, en calidad de único a la renta, establecido en el inciso tercero del Nº 8 del artículo 17 de la ley.	Mayor valor determinado conforme a las normas del inciso 2º del Nº 8 del artículo 17 de la ley.
b.3) Contribuyentes del artículo 14 bis.	Retiros o distribuciones, definidos en el inciso primero del artículo 14 bis.
b.4) Contribuyentes que declaren en base a rentas presuntas.	La base imponible que establecen las propias normas legales que regulan éstos regímenes presuntos.

4.- Gastos rechazados artículo 21 de la Ley de la Renta

a) Nuevos gastos rechazados no gravados con impuestos

El Nº 8, letra a) del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, agregó al final del inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta la siguiente oración: "Se excepcionarán también los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades y el pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto."

En consecuencia, de conformidad a la norma agregada, además de las partidas que el artículo 21 de la Ley de la Renta, ya excepcionaba de tributación con los impuestos global complementario o adicional e impuesto Unico de 35%, según sea la naturaleza jurídica del contribuyente que generó el gasto, tampoco se gravarán con los tributos mencionados, los siguientes desembolsos:

1) Los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y a las Municipalidades; y

2) Los pagos por concepto de patentes mineras, en aquella parte que no sean deducibles como gasto tributario conforme a las normas de los artículos 163 y 164 del Código de Minería, contenido en la Ley Nº 18.248, publicada en el Diario Oficial de fecha 14 de Octubre de 1983.

Los desembolsos anteriormente mencionados, sólo se liberan de la tributación dispuesta por el artículo 21 de la Ley de la Renta, no así respecto del impuesto de primera categoría frente al cual tales partidas continúan considerándose como un gasto rechazado, y en el evento de que hayan sido registradas con cargo a resultado, ellas deben agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría, debidamente reajustadas, conforme a las normas del Nº 1 y 3 del artículo 33 de la Ley.

Finalmente se señala que las referidas erogaciones, no obstante excepcionarse de la imposición establecida por el artículo 21 de la Ley de la Renta, para los fines de la determinación del Fondo de Utilidades Tributables, de acuerdo a las normas del Nº 3 del Párrafo A) del artículo 14 de la ley, igualmente deben deducirse de las mencionadas utilidades tributables.

b) Situación tributaria de los gastos rechazados

b.1) De acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta, las empresas individuales, socios de sociedades de personas y en comandita por acciones (socios gestores), respecto de los gastos rechazados a que se refiere el artículo 33 Nº 1 de la ley, con excepción de los que señala expresamente dicha norma, incurridos por las empresas o sociedades de las cuales son sus propietarios o dueños, se afectan con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, con derecho a rebajar en contra de dichos tributos personales conforme a las normas de los artículos 56 Nº 3 y 63 de la ley, el crédito por impuesto de primera categoría que haya afectado a las mencionadas partidas. No obstante, igual crédito corresponderá en el caso de encontrarse la empresa en el período de la generación del gasto en situación de pérdida tributaria.

Las mencionadas partidas se incluirán en las bases imponibles de los tributos personales indicados, debidamente actualizados, ya sea, de acuerdo a la forma prevista en el artículo 33 Nº 3 de la Ley de la Renta en el evento de que hayan sido registradas con cargo a resultado, o de conformidad a la modalidad dispuesta por el artículo 41 Nº 1 inciso final de dicha ley, en el caso que las citadas cantidades hayan sido contabilizadas en cuentas de activo.

b.2) Por su parte, conforme a lo señalado por los incisos tercero y quinto del artículo 21 de la ley, las sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del artículo 58 Nº 1, sobre las partidas indicadas reajustadas en la misma forma antes señalada (con excepción también de las que señala expresamente la ley), incluyendo las rentas presuntas provenientes de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 35, 36 inciso segundo, 38, inciso segundo, y 71 de la ley, se afectan con un impuesto de 35%, en calidad de impuesto único a la renta, lo que significa que las mencionadas partidas a nivel de las empresas o sociedades que las generaron, no pueden ser gravadas con ningún otro tributo; sin perjuicio de la aplicación de los impuestos que puedan afectar a las personas beneficiarias con tales desembolsos.

Ahora bien, en virtud del carácter de único que le otorga la ley al mencionado impuesto de 35%, las partidas que constituyen su base imponible no podrán quedar gravadas con el impuesto de primera categoría, por consiguiente, al aplicarse dicho tributo, deberán desagregarse de la renta líquida imponible de primera categoría, en el ejercicio en que ocurra su desembolso efectivo.

b.3) En consecuencia, de acuerdo a lo antes expuesto, y teniendo en consideración además que el impuesto de primera categoría a contar del año tributario 1991, se vuelve a declarar sobre las rentas tanto percibidas como devengadas, los gastos rechazados a que se refiere el artículo 21 de la ley, pagados o adeudados a partir de la misma fecha antes señalada, se gravarán de la siguiente manera, según sea la calidad jurídica del contribuyente de que se trate:

1.- Contribuyentes individuales, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones

a) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio

Se afectarán en el mismo ejercicio con el impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, según proceda, con derecho a deducir como crédito en contra del monto de estos últimos tributos, el impuesto de primera categoría.

En el caso de sociedades de personas y en comandita por acciones (socios gestores), los referidos gastos para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, se entenderán retirados al término del ejercicio comercial respectivo en proporción al porcentaje de participación de cada socio en las utilidades de la empresa, de acuerdo al respectivo contrato social, cuando se trate de desembolsos que no tengan un beneficiario directo en particular, o no se puedan identificar en beneficio de un determinado socio. Por el contrario, si los mencionados desembolsos se hubieran incurrido en beneficio directo de un socio en particular de la respectiva sociedad, ellos se entenderán retirados por este socio beneficiario; todo ello de acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero del Nº 1 del artículo 54 e inciso cuarto del artículo 62 de la ley.

b) Gastos adeudados y provisionados al término del ejercicio

En este año sólo se afectarán con el impuesto de primera categoría, y además, quedarán formando parte del Fondo de Utilidades Tributables, para los fines de la imputación de los retiros y remesas de rentas.

c) Gastos pagados en períodos posteriores al de su provisión o adeudamiento

En este caso, las referidas partidas se gravarán sólo con los impuestos global complementario o adicional, respecto del empresario o socio, con derecho a crédito por el impuesto de primera categoría, con la salvedad que respecto de los gastos provisionados al 31 de diciembre de 1989, no se tendrá derecho a este crédito ya que en el citado ejercicio de acuerdo a la modalidad con que se cumplía el impuesto de primera categoría, (en base a retiros y distribuciones) no fueron afectados con dicho tributo.

2.- Contribuyentes sociedades anónimas, en comandita por acciones respecto de los socios accionistas y contribuyentes del artículo 58 Nº 1

a) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio

En el mismo ejercicio no se afectarán con el impuesto de primera categoría (desagregarse de la renta líquida imponible de primera categoría), pero sí con el impuesto único de 35%, sin derecho a deducir del monto de este tributo ninguna cantidad por concepto de crédito u otra denominación.

b) Gastos adeudados y provisionados al término del ejercicio

En este período sólo se gravan con el impuesto de primera categoría, y además quedan formando parte del Fondo de Utilidades Tributables para los fines de la imputación de las distribuciones de rentas.

c) Gastos pagados en ejercicios posteriores al de su provisión o adeudamiento

En esta situación, un monto equivalente a las mencionadas partidas deben desagregarse de la Renta Líquida Imponible del impuesto de primera categoría - con excepción de los gastos rechazados provisionados al 31 de diciembre de 1989, los cuales en dicho período no fueron gravados con el citado tributo de categoría - y se afectan con el impuesto único de 35%, sin derecho a deducir del monto de este gravamen ninguna cantidad por concepto de crédito u otra denominación.

c) Situación de los gastos rechazados en el caso de sociedades anónimas y en comandita por acciones que sean socias de sociedades de personas

El Nº 8 letra b) del artículo 1º de la Ley Nº 18.985, sustituye el inciso cuarto del artículo 21 de la Ley de la Renta por el siguiente: "En el caso de sociedades anónimas que sean socias de sociedades de personas, se aplicará el impuesto del inciso anterior a las partidas que de acuerdo con los incisos primero y segundo de este artículo deban considerarse retiradas de las sociedades de personas, salvo los impuestos de primera categoría y territorial, pagados, calculando el referido tributo sobre la parte que corresponda a la sociedad anónima y rebajando como crédito el impuesto de primera categoría que afecte a dichas partidas."

La norma sustituída fija el tratamiento tributario que debe dársele a los gastos rechazados, en el caso de sociedades anónimas socias de sociedades de personas. En efecto, la mencionada norma preceptúa que cuando se trate de sociedades anónimas, que sean socias de sociedades de personas, los gastos rechazados del artículo 33 Nº 1 y las rentas presuntas

que resulten de la aplicación de lo dispuesto por los artículos 35, 36, inciso segundo y 38, inciso segundo y 71 de la ley, generados o determinadas por las citadas sociedades de personas, con excepción del impuesto de primera categoría y territorial, pagados, y de los desembolsos por concepto de intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y a las Municipalidades y el pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto, se entenderán retirados al término del ejercicio comercial respectivo, en la proporción que corresponda, por sus respectivos socios que sean sociedades anónimas, afectándose en estas últimas sociedades con el impuesto único del 35% establecido en el inciso tercero del artículo 21, de la Ley de la Renta, con derecho a rebajar del monto del citado gravamen el impuesto de primera categoría que haya afectado o afecte, en el caso de pérdida tributaria, a las mencionadas partidas en las citadas sociedades de personas. En el caso de gastos rechazados provisionados al 31 de diciembre de 1989 pagados en ejercicios posteriores, no se tendrá derecho al crédito antes mencionado, ya que las sociedades de personas en el ejercicio de la provisión del gasto respecto de tales partidas, no se afectaron con el impuesto de primera categoría.

En el tratamiento tributario antes descrito, de conformidad a lo señalado por el inciso quinto del artículo 21 de la ley, también será aplicable cuando se trate de sociedades en comandita por acciones que sean socias de sociedades de personas, sólo en aquella parte que proporcionalmente corresponda a los socios accionistas.

5.- Derogación del artículo 2º transitorio de la Ley Nº 18.775, de 1989

Cuando se estableció por la Ley Nº 18.775, que el impuesto de primera categoría se aplicaría sobre las rentas retiradas y distribuídas, tal modalidad de declaración comprendió las rentas tributables generadas en el período 1 de Enero de 1984 al 31 de Diciembre de 1988, que fueran retiradas o distribuídas a contar del 1 de Enero de 1989, independientemente de que las mencionadas utilidades tributables en el lapso indicado, hubieran sido afectadas con el impuesto de primera categoría sobre la base de su percepción o devengamiento.

Con el fin de evitar una doble imposición sobre las utilidades mencionadas, la ley en referencia en su artículo 2º transitorio estableció un crédito especial por las rentas acumuladas en el período señalado, a deducir del impuesto de primera categoría que se declarará bajo la nueva modalidad a contar del año tributario 1990.

Ahora bien, al volver a aplicarse el impuesto de primera categoría sobre las rentas tanto percibidas como devengadas, suprimiéndose en la ley aquella norma que establecía su anterior modalidad de declaración (artículo 20 bis), el

crédito especial anteriormente mencionado perdió aplicación, motivo por el cual el artículo 6º permanente de la Ley Nº 18.985, ha dispuesto su derogación expresa, eliminando sus efectos tributarios a contar del año tributario 1991.

Se hace presente que la derogación anterior, sólo tendrá efecto frente al impuesto de primera categoría que se declare bajo su nueva modalidad a contar del año tributario 1991, ya que conforme a lo dispuesto por el artículo 1º transitorio de la Ley Nº 18.985, el saldo del referido crédito especial declarado por los contribuyentes en el año tributario 1990 (en el Formulario de Declaración Nº 22), podrá seguir invocándose con tasa de 10%, hasta su total extinción, sobre los retiros y distribuciones de rentas que se efectúen a contar del 1º de Enero de 1990, afectos a los impuestos global complementario o adicional, según corresponda. Para aplicar este crédito, todo el saldo pendiente de imputación se entenderá que cubre un monto de renta equivalente al 10% afecta al global complementario o adicional que primero se retire desde la citada fecha hasta su agotamiento o el de las rentas tributables que no den a su vez derecho a crédito por concepto del impuesto de primera categoría, teniendo presente que no corresponde imputar dos veces el crédito por este tributo respecto de una misma renta. Lo anterior no es aplicable a las cantidades que se generaron con anterioridad al 1º de Enero de 1984 por los que no se han pagado dichos impuestos finales y que pueden distribuirse en cualquier momento por disposición del inciso segundo del artículo 2º de la ley Nº 18.293, pero sin derecho a crédito.

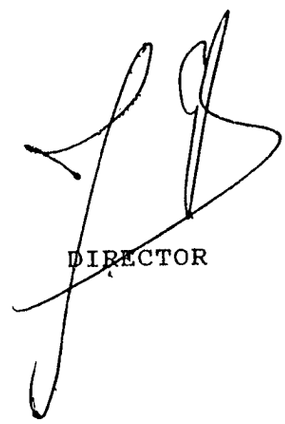
6.- Vigencia de estas instrucciones

a) De conformidad a lo dispuesto por el artículo 2º permanente de la Ley Nº 18.985, las modificaciones introducidas a los artículos 19, 21, 30, 31, 33 y 40 de la Ley de la Renta, analizadas en los Nºs. 1, 2 y 4 anteriores, regirán a contar del año tributario 1991, surtiendo efecto, por consiguiente, desde el ejercicio comercial 1990 y siguientes.

b) No obstante lo anterior, el restablecimiento del llamado sueldo empresarial, sólo podrá invocarse respecto de las remuneraciones que se asignen o paguen por tal concepto a contar del 1 de Julio de 1990. Ahora bien, si las personas que tienen derecho a tal beneficio conforme a la norma reincorporada, respecto de los retiros efectuados durante los meses de Enero a Junio de 1990, están en condiciones de dar cumplimiento a los requisitos exigidos (realización de cotizaciones previsionales obligatorias y pago de impuesto único de Segunda Categoría conforme a las normas legales que regulan estas materias), por el lapso indicado también podrán invocar el citado beneficio tributario. En el evento que la situación precedente no fuera posible, las rentas obtenidas en el período señalado, mantendrán su calidad de retiros para todos los efectos tributarios que establece la ley.

c) Finalmente, las situaciones analizadas en los Nºs. 3 y 5 precedentes, (aumento de la tasa de impuesto de primera categoría por los períodos que se indican y derogación del artículo 2º transitorio de la Ley Nº 18.775), tendrán vigencia en los períodos tributarios que indican las propias normas legales que las establecieron.

Saluda a Ud.,



DIRECTOR

DISTRIBUCION:
- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL