

CIRCULAR N° 37, DEL 25 DE SEPTIEMBRE DE 1995

MATERIA: MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A LOS ARTICULOS 21, 31, 33 No. 1 LETRA F) Y 101 DE LA LEY DE LA RENTA, POR LA LEY No. 19.398, DE 1995

I.- INTRODUCCION

1.- En el DO del 04 de agosto de 1995, se publicó la Ley No 19.398, la cual mediante su artículo 3 modifica los artículos 21, 31, 33 No. 1, letra f) y 101 de la Ley de la Renta, con el objeto de, por una parte, gravar determinados actos u operaciones, y por otra, mejorar algunas normas de fiscalización, que se derivan de la aplicación de tales disposiciones.

2.- La presente Circular tiene por objeto precisar los alcances tributarios de estas nuevas modificaciones.

II.- DISPOSICIONES LEGALES ACTUALIZADAS

De conformidad a las modificaciones señaladas, los citados artículos de la Ley de la Renta, han quedado del siguiente tenor, indicándose las modificaciones incorporadas en forma subrayada:

ARTICULO 21.- Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del Ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el No. 1 del Artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del Activo, con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en Ejercicios posteriores y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del No. 1 del Artículo 54. Se excepcionarán también los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley y el pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto. Igualmente se considerará retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del Ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el periodo en que se hayan utilizado los bienes en el Ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. De la cantidad determinada podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al periodo por uso o goce del bien, constituyendo retiro la diferencia. En el caso de las sociedades anónimas, será aplicable a estos retiros las disposiciones del inciso tercero de este artículo, respecto de sus accionistas. En el caso de contribuyentes que realicen actividades en lugares rurales, no se considerará retiro el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en esos lugares. Igual tratamiento tendrá el uso o goce de los bienes de la empresa, ubicados en cualquier lugar destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no fuere habitual.

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

Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el No. 1 del artículo 58 deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter

de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los Impuestos de Primera Categoría, de este artículo y el impuesto territorial, pagados, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, inciso segundo, 70 y 71, según corresponda. Pagarán también este impuesto único las sociedades anónimas cerradas, siempre que éstas no se encuentren voluntariamente sujetas a las normas de las sociedades anónimas abiertas, por los préstamos que efectúen a sus accionistas personas naturales.

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 al Impuesto de Primera Categoría que afecte a dichas partidas.

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a las sociedades en comandita por acciones, pero el impuesto del 35% gravará sólo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores.

En el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en dicha cesión o venta se gravarán cuando sean retiradas sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 41, inciso final.

ARTICULO 31.- La renta líquida de las personas referidas en el Artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para produciría que no hayan sido rebajados en virtud del Artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el inciso primero del artículo 21 y la letra f), del número 1, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Especialmente procederá la deducción

ARTICULO 33.- Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

1.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:

- a)
- b)
- c)
- d)
- e)

f) Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del No. 6 del Artículo 31 o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, al empresario individual o socios de sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa: uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de

bienes a título gratuito o evaluados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se les aplicará como renta a los beneficiarios no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho establecida en el inciso primero de dicho artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios, y

g)

ARTICULO 101.- Las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a retener el impuesto, deberán presentar al Servicio o a la Oficina que éste designe, antes del 15 de marzo de cada año, un informe en que expresen con detalles los nombres y direcciones de las personas a las cuales hayan efectuado durante el año anterior el pago que motivó la obligación de retener, así como el monto de la suma pagada y de la cantidad retenida en la forma y cumpliendo las especificaciones que indique la Dirección. No obstante, la Dirección podrá liberar del referido informe a determinadas personas o grupos de personas o respecto de un determinado tributo sujeto a retención.

Iguals obligaciones pesarán sobre:

a) Las personas que paguen rentas o cualquier otro producto de acciones, incluso de acciones al portador;

b) Los Bancos o Bolsas de Comercio por las rentas o cualquier otro producto de acciones nominativas que, sin ser de su propiedad, figuren inscritas a nombre de dichas instituciones, y

c) Los que paguen rentas a personas sin domicilio ni residencia en Chile.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, las mismas personas obligadas a retener el Impuesto de Segunda Categoría sobre las rentas gravadas en el No. 1 del Artículo 42, quedarán también obligadas a certificar por cada persona, en la forma y oportunidad que determine la Dirección, el monto total de las rentas del citado No. 1 del Artículo 42 que se le hubiese pagado en el año calendario, los descuentos que se hubiesen hecho de dichas rentas por concepto de leyes sociales y, separadamente, por concepto de Impuesto de Segunda Categoría, y el número de personas por las cuales se le pagó asignación familiar. Esta certificación se hará sólo a petición del respectivo empleado, obrero o pensionado, para acompañarlo a la declaración que exigen los números 3 y 5 del Artículo 65. El incumplimiento de esta obligación, la omisión de certificar parte de las rentas o la certificación de cantidades no descontadas por concepto de leyes sociales y/o de impuesto de Segunda Categoría, se sancionará con la multa que se establece en el inciso primero del No. 6 del Artículo 97 del Código Tributario, por cada infracción.

A la obligación establecida en el inciso primero quedarán sometidos los Bancos e Instituciones Financieras respecto de los intereses que paguen o abonen a sus clientes, durante el año inmediatamente anterior a aquél en que deba presentarse el informe, por depósitos de cualquier naturaleza que éstos mantengan en dicha instituciones. Dicho informe deberá ser presentado antes del 15 de marzo de cada año y deberá cumplir con las exigencias que al efecto establezca el Servicio de Impuestos Internos.

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

A.- Modificaciones introducidas al artículo 21

1) Nuevas partidas que constituyen retiros afectos a la tributación del artículo 21

a) Concepto de las partidas

a.1) La primera modificación introducida a este artículo, tiene por objeto considerar como retiros, al igual que la disposición básica del artículo 21, para los fines de la aplicación de la tributación que contiene dicha norma, el beneficio que representa para el empresario individual o socio de sociedades de personas o para sus cónyuges o hijos no emancipados legalmente de dichas personas, definidos éstos últimos en los términos de los artículos 240 y 266 del Código Civil, el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de Primera Categoría, de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad completa. Cabe indicar que como la norma legal se refiere a retiros, que por su naturaleza son propios del dueño de la empresa o del socio de la sociedad, son estas personas las que asumen la responsabilidad tributaria de los citados beneficios que obtengan sus respectivos cónyuges o hijos no emancipados legalmente.

a.2) Se hace presente que la presunción de retiro en comento, se aplica respecto de cualquier bien corporal o incorporeal, mueble o inmueble, incluyendo por ejemplo, los derechos reales, como el usufructo, que sean de propiedad de la empresa y, por lo tanto, parte integrante de su activo, independientemente de la denominación que éstos puedan tener, de acuerdo a su clasificación contable (activo inmovilizado, activo realizable, etc.), o de las franquicias tributarias que le puedan favorecer por su adquisición, importación o construcción, como ocurre, por ejemplo, con los bienes raíces acogidos a las normas del DFL No. 2, de 1959. Por otra parte, dicha presunción operará cualquiera sea el título -documentado o no- bajo el cual se entregan los citados bienes para su uso o goce por parte de las personas señaladas (entregados en derecho de uso o habitación, en usufructo, en arriendo, en comodato, etc.), o simplemente éstos estén siendo utilizados por sus beneficiarios, sin que las empresas los hayan entregado bajo algún título o un consentimiento expreso, como ocurre con el precario.

En esta situación se encuentran por ejemplo, entre otros, el uso o goce de los siguientes bienes: vehículos en general (automóviles, station wagons y similares, camionetas, jeeps, furgones, etc); inmuebles destinados a casa habitación, de veraneo, oficinas, bodegas, etc.; máquinas en general, computadores, impresoras, enseres, mobiliarios, herramientas, instalaciones, derechos reales, etc.

b) Monto del beneficio por el uso o goce de los bienes

b.1) En el caso de bienes muebles, se presume de derecho que el beneficio que representa su uso o goce para las personas indicadas, equivale como mínimo al 10% del valor del bien para fines tributarios, determinado al término del Ejercicio, o al monto de la depreciación anual de cada período, cuando se trate de bienes sujetos a esta modalidad de amortización, cuando dicho valor sea superior a la presunción de derecho antes mencionada.

Para la determinación de la presunción señalada, se entiende por valor de los bienes muebles determinado para fines tributarios al término del ejercicio, aquél que se haya calculado aplicando al valor de su adquisición, las normas de actualización del artículo 41 No. 2 y las de depreciación del artículo 31, No. 5, cuando se trate de bienes sujetos a esta modalidad de castigo. En otras palabras, dicho monto corresponde al valor neto de libro por el cual figuran los citados bienes en la contabilidad de la empresa en el período en que se aplica la presunción en cuestión, y que resulta de la aplicación de las normas tributarias antes indicadas. Tratándose de bienes raíces, el beneficio que representa para los propietarios o socios de las empresas el uso o goce de los citados inmuebles, equivale al 11% de su avalúo fiscal, vigente al 01 de enero del año en que deben declararse los impuestos que por tal beneficio afectan a las mencionadas personas, sin que sean aplicables en la especie las normas de determinación comentadas en el párrafo precedente.

Cabe aclarar que la presunción de derecho de 10% se aplica en calidad de mínima, es decir, adquiere también tal carácter la cantidad superior que se determine cuando deba considerarse el monto de la depreciación del Ejercicio por ser superior. Esto es, sin perjuicio de las facultades que tiene este Servicio para tasar el valor del bien en aquellos casos en que éste sea inferior a los de mercado o corrientes en plaza, considerando para estos efectos todas las circunstancias concurrentes.

b.2) Es necesario destacar que las presunciones antes indicadas, se determinan por un período anual, debiendo declararse en su totalidad, cualquiera que sea el tiempo dentro de un año en que se hayan usado o utilizado los bienes, a menos que el beneficiario acredite fehacientemente con los instrumentos, documentos o contratos que hagan fe ante terceros, que dichos bienes los ha utilizado solamente en algunos meses del Ejercicio, casos en los cuales dicha presunción se aplicará o calculará en la proporción que corresponda a meses completos en los que efectivamente se usaron los referidos bienes.

De las presunciones determinadas en la forma antes señalada, el beneficiario podrá rebajar las sumas efectivamente pagadas a la empresa o sociedad por el uso o goce de los bienes durante el período comercial correspondiente, constituyendo retiro presunto para la aplicación de la tributación que se indica más adelante, sólo la diferencia positiva entre ambas cantidades. Esta rebaja deberá acreditarse fehacientemente con los contratos o documentos que correspondan, y además ser contabilizada oportunamente por la empresa que recibe los ingresos; deducción que se efectuará debidamente actualizada en la Variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al pago de la renta a la empresa o sociedad respectiva y el último día del mes anterior al término del Ejercicio correspondiente.

Lo señalado es sin perjuicio de la tributación que debe cumplir la respectiva empresa o sociedad por la totalidad de las sumas pagadas por sus propietarios o socios, de acuerdo a las normas generales del Impuesto de Primera Categoría o de otros textos legales que regulan la imposición de tales ingresos; rentas de las cuales no podrán deducirse los gastos que las empresas hayan podido incurrir por tales bienes, todo ello de acuerdo a lo comentado en la letra B que se contiene más adelante.

c) Bienes a los cuales no se les presume un beneficio tributable por su uso o goce

c.1) Por expresa disposición de la modificación en referencia, a los propietarios o socios de empresas que por la naturaleza de su giro deban realizar actividades rurales, no se les presumirá un retiro de renta, en los términos señalados en las letras anteriores, por el uso o goce de bienes de propiedad de las empresas que se encuentren ubicados en dichos lugares, situación que se da, en el caso de los contribuyentes agricultores y empresas mineras, respecto de las casas patronales, de inquilinos, campamentos mineros y vehículos que no sean automóviles, station wagons y similares. Lo anterior obviamente será válido en la medida que el uso o goce de los bienes sea necesario para producir la renta y, sin perjuicio de que no se altera la situación de aquellos bienes cuyos gastos son rechazados como tales por otra disposición de la ley.

c.2) Aún cuando en general el artículo 21 hace referencia específica al empresario o socio, en la ley se hizo extensiva la exclusión de la presunción referida al personal de las empresas, lo cual, en todo caso, viene a precisar y regular el tratamiento tributario aplicable en el sentido de no hacer procedente presunción de renta alguna a los trabajadores dependientes y de aceptar los gastos que sean necesarios para los fines de esparcimiento del personal, al cumplirse ciertos requisitos. Por lo tanto, igual situación que la del párrafo anterior ocurre tratándose de bienes del activo de la empresa, que se encuentren ubicados en cualquier lugar, destinados al esparcimiento de su personal, cuando sean utilizados por éste, o por el uso por parte de dichas personas, de otros bienes de propiedad de la empresa, siempre y cuando su utilización no constituya un hecho o actividad habitual, entendido este concepto, en el primer caso, cuando el bien se utilice para el objeto de esparcimiento

que fue adquirido o construido y, en el segundo caso, en que los respectivos bienes sean utilizados en forma eventual o esporádica y no en forma permanente. En el evento que los referidos bienes se utilicen en forma habitual, los citados trabajadores por el uso o goce de los mencionados bienes quedarán afectos a la misma presunción de derecho indicada en la letra b) anterior en virtud de la modificación introducida a la letra f), número 1, del artículo 33. En este caso se encuentran, por ejemplo, los estadios o recintos deportivos, gimnasios, lugares de recreación, casas de veraneo, cabañas, etc. Por personal se entiende a los trabajadores de la empresa sujetos a un contrato de trabajo con un vínculo de subordinación y dependencia, incluyendo a su grupo familiar.

d) Tributación aplicable

d.1) En el caso de los empresarios individuales y socios de sociedades de personas, las cantidades presumidas retiradas por los conceptos antes indicados, deberán ser declaradas por tales personas, en su totalidad, en los impuestos Global Complementario o Adicional, según sea su domicilio o residencia, por el mismo valor determinado al término del Ejercicio, de acuerdo a lo instruido en las letras anteriores, independientemente del resultado tributario del período y de las utilidades tributables o saldos negativos existentes en el registro FUT de la respectiva empresa o sociedad; todo ello de acuerdo a la disposición general establecida en el inciso primero del artículo 21 de la ley. En el evento que el socio de una sociedad de personas sea otra sociedad de igual naturaleza jurídica, y a su vez, los socios de esta última sean otras sociedades de similares características, y así sucesivamente, las cantidades presumidas se entenderán retiradas por dichos socios personas jurídicas, las cuales deberán incorporarlas a su FUT, y se entenderán retiradas en el mismo Ejercicio por los socios finales de los citados socios personas jurídicas, para que tales personas las declaren en los impuestos personales que les afectan de acuerdo a su domicilio o residencia, según el porcentaje de participación en las utilidades de la empresa o en su totalidad si los referidos bienes están siendo utilizados por un socio en particular.

d.2) Tratándose de sociedades anónimas, los retiros presuntos que se determinen respecto de los bienes de su propiedad, usados o utilizados por los accionistas, o por sus respectivos cónyuges o hijos no emancipados legalmente, determinada dicha presunción en los mismos términos analizados en las letras precedentes, se afectarán a nivel de la sociedad respectiva con el impuesto único de 35%, establecido en el inciso tercero del artículo 21, independientemente también del resultado tributario del período o de las utilidades tributables o saldos negativos existentes en el registro FUT de la respectiva empresa.

d.3) A las sociedades en comandita por acciones, de conformidad a lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 21, también les serán aplicables las normas analizadas anteriormente, afectándose los socios gestores respecto de los retiros presuntos determinados con la misma tributación que alcanza al empresario individual o socio de sociedad de personas, y la respectiva sociedad con el impuesto único de 35%, respecto de los retiros presuntos que correspondan a los socios accionistas.

d.4) Para los efectos del cumplimiento tributario de la presunción de renta en estudio, las empresas individuales, sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones respecto de los socios gestores, deberán informarla a sus propietarios o socios, incluyéndose en forma separada en los mismos certificados mediante los cuales comunican los retiros efectivos y gastos rechazados. Esta información también debe proporcionarse al Servicio de Impuestos Internos, conjuntamente con los retiros efectivos.

e) Situación de las rentas presuntas determinadas frente al Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

e.1) Debe aclararse previamente que la dictación de estas nuevas normas, tienen por objeto corregir la elusión de la tributación de los impuestos Global Complementario o Adicional, que ocurría mediante el uso para fines personales por parte del propietario, socio o accionistas de la empresa o sociedad y demás personas a que se refiere la norma modificada, de los bienes de propiedad de la respectiva empresa o sociedad, evitando con esto efectuar un retiro de utilidades para financiar dichos gastos o pagando a la empresa una cantidad inferior al valor real que correspondía por el uso de tales bienes.

e.2) De ahí entonces que, con el fin de corregir estas distorsiones, se establecieron las presunciones en comento, las cuales fueron concebidas por los montos determinados respecto de cantidades que, de acuerdo con la normativa general del inciso primero del artículo 21, deben considerarse retiradas de la empresa o sociedad, al término del Ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo. Ahora bien, al estar en esa forma dichas presunciones establecidas como retiros de utilidades, ellos deben imputarse o deducirse de las utilidades tributables retenidas en el Registro FUT de las empresas, imputación que se efectuará, en su calidad de retiro presunto, antes de los retiros efectivos realizados por los propietarios o socios de las empresas individuales o sociedades de personas; todo ello de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución Ex. No. 2.154, de 1991.

Por su parte, si en el referido registro FUT no existen utilidades tributables, sino que un Saldo Negativo, dichos retiros presuntos pasarán a incrementar dicho saldo negativo para los ejercicios siguientes, en los términos señalados en la Resolución antes mencionada. Las sociedades anónimas y en comandita por acciones, también deberán proceder en los mismos términos antes indicados, imputación que se efectuará al término del Ejercicio, fecha en la cual se determinan las presunciones en comento.

e.3) Si los citados retiros presuntos fueron imputados a utilidades tributables retenidas en el FUT afectas al Impuesto de Primera Categoría, las personas que deben cumplir con la tributación que grava a dichos retiros, tendrán derecho a deducir como crédito de los impuestos Global Complementario o Adicional o del impuesto único de 35% del inciso tercero del artículo 21, según corresponda, el Impuesto de Primera Categoría, con que se gravaron las utilidades de las cuales se rebajaron. Si en el registro FUT existe un saldo negativo, dichos retiros presuntos de todas maneras deberán cumplir con la tributación señalada, sin derecho a imputación de ninguna cantidad por concepto de crédito por Impuesto de Primera Categoría, por cuanto no afectan las pérdidas de arrastre.

2. Nuevas rentas presuntas o tasaciones afectas al Impuesto Único del inciso tercero del artículo 21.

a) En el inciso tercero del artículo 21, la ley modificatoria, vino a corregir un vacío legal, al agregar como otras rentas afectas al Impuesto Único que establece dicha norma, aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 70 de la ley del ramo, incorporando expresamente en dicho inciso este último precepto legal.

En consecuencia, cuando a los contribuyentes afectos al Impuesto Único en referencia -esto es, a las sociedades anónimas, en comandita por acciones y contribuyentes del artículo 58 No. 1 de la Ley de la Renta- se les aplique la disposición del artículo 70, y éstos no prueben el origen de los fondos con que han efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, la presunción de utilidades a que se refiere dicho artículo, se afectará con el Impuesto Único del inciso tercero del artículo 21, en los términos que lo preceptúa tal disposición.

b) Cabe tener presente, que el artículo 70 de la Ley de la Renta, presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas. Establece también, en el inciso segundo, que si el interesado, en general, no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus desembolsos, gastos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades

afectas al Impuesto de Primera Categoría, según el No. 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría, conforme al No. 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

3.- Tributación que afecta a los préstamos que las sociedades anónimas cerradas efectúen a sus accionistas personas naturales

a) La última modificación introducida al artículo 21, ha consistido en agregarle a su inciso tercero un párrafo final en punto seguido, mediante el cual se dispone que pagarán también el Impuesto Único que se establece en dicha disposición, las sociedades anónimas cerradas, siempre que éstas no se encuentren voluntariamente sujetas a las normas de las sociedades anónimas abiertas, por los préstamos que efectúen a sus accionistas personas naturales.

b) Conforme a lo establecido por la norma legal modificada, el mencionado tributo único afectará a todas las cantidades que las sociedades anónimas cerradas antes indicadas, otorguen, en calidad de préstamos -aunque éstos no estén formalmente documentados- a sus accionistas, que sean personas naturales, con domicilio o residencia en Chile o en el extranjero; tributo que se aplicará, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso primero de la misma norma legal, independientemente del resultado tributario del Ejercicio, y sin que puedan ser imputados a las utilidades acumuladas en el registro FUT que las citadas sociedades deben llevar, por cuanto la norma que establece su tributación, no posibilita su deducción de las citadas utilidades tributables.

Cabe destacar que las mencionadas partidas se gravarán en la forma antes indicada, solamente a nivel de las sociedades que las otorgan en calidad de préstamos, sin que sus beneficiarios -accionistas personas naturales- deban declararlas en los impuestos Global Complementario o Adicional que les afecte por cantidades efectivamente distribuidas como dividendos por las referidas sociedades.

c) Es necesario destacar que las sociedades anónimas cerradas que sólo se afectan con la tributación indicada, por los préstamos que otorguen a sus accionistas personas naturales, son aquellas que no se encuentran voluntariamente sujetas a las normas de las sociedades anónimas abiertas, en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley 18.046, de 1981, sobre Sociedades Anónimas, en concordancia con lo establecido en los artículos 2, 3 y 4 de su respectivo Reglamento, contenido en el DS de Hacienda No. 587, de 1982; liberándose, por lo tanto de tal imposición, las sociedades anónimas cerradas que estén acogidas a dichas disposiciones. Ahora bien, y con el fin de poder distinguir claramente entre las sociedades antes mencionadas, se señala que según lo establecido en las disposiciones legales mencionadas, las sociedades anónimas cerradas, pueden por acuerdo de la junta extraordinaria de accionistas sujetarse a las normas que rigen a las sociedades anónimas abiertas, quedando sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros, debiendo inscribirse la Sociedad en el Registro de Valores y observar las disposiciones legales, reglamentadas y administrativas aplicables a las sociedades anónimas abiertas. El acuerdo anterior debe reducirse a escritura pública.

La obligación de inscripción en el Registro de Valores para este tipo de sociedades debe cumplirse dentro de los 60 días desde la fecha que adoptó el acuerdo y el trámite se sujeta a lo dispuesto en el Título II de la Ley de Mercado de Valores y a la Norma de Carácter General No. 30 de la Superintendencia de Valores y Seguros. Cabe hacer presente, que mientras no sea cancelada la inscripción de la sociedad en el Registro de Valores, se les aplica las disposiciones legales y reglamentarias propias de las sociedades anónimas abiertas.

Por otra parte, la citada Superintendencia procede a la cancelación de la inscripción, cuando la sociedad así lo solicite, debiendo acreditar que durante el curso de los 6 meses precedentes no ha reunido los requisitos para ser sociedad anónima abierta y debe acompañar copia de la escritura pública que contenga el acta de la junta

extraordinaria de accionistas que tomó el acuerdo de retirar a la Sociedad del Registro de Valores.

En consecuencia, una sociedad anónima cerrada se encuentra voluntariamente acogida a las normas de las sociedades anónimas abiertas, cuando tales sociedades cumplan con las condiciones, requisitos y formalidades indicadas en los párrafos precedentes, debiendo cumplir, por consiguiente, con la reglamentación propia de las sociedades señaladas en último término.

B.- Modificaciones introducidas al artículo 31

a) En el inciso primero de este artículo, se intercaló la frase que se indica en forma subrayada en su nuevo texto, con el fin de precisar en forma expresa y directa, con el objeto de armonizar con las modificaciones del artículo 21, la aplicación de una norma que regía dentro del contexto general del artículo 31, esto es, que no se aceptan como gasto necesario para producir la renta, los desembolsos en que incurran las empresas de la Primera Categoría, por los siguientes conceptos:

a.1) Las sumas pagadas o adeudadas, incluyendo las cantidades determinadas por depreciación, cuando corresponda, por bienes del activo o de propiedad de la empresa, que sean utilizados o usados por el empresario individual, socio o accionista y por los cónyuges o hijos no emancipados legalmente de éstos, personas citadas en primer término a las cuales se les presume como beneficio por el uso o goce de tales bienes, la renta presunta a que se refiere el nuevo texto del inciso primero del artículo 21 de la ley, analizada en la letra A) precedente, y

a.2) Las sumas pagadas, adeudadas o determinadas por concepto de depreciación, cuando corresponda, por bienes u operaciones que reporten un beneficio para las personas indicadas en el nuevo texto de la letra f) del No. 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, norma ésta que se analiza y comenta en la letra C) siguiente.

b) Cabe tener presente que la razón por la cual los citados gastos no se aceptan como tales, se debe a que ellos dicen relación con bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios accionistas y demás personas que indica el artículo 21 y la letra f) del No. 1 del artículo 33, desembolsos o cantidades que pueden provenir por sumas pagadas, adeudadas o determinadas por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de tales bienes.

c) Es necesario aclarar que el tratamiento tributario antes indicado, atendido lo dispuesto por la modificación introducida al artículo 31, en concordancia con aquella incorporada a la letra f) del No. 1 del artículo 33, es aplicable a los gastos o desembolsos que las empresas incurran por bienes que sean tanto de su propiedad como arrendados a terceros, incluyendo los bienes adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, para ser entregados a las personas antes indicadas para su uso o goce personal.

d) En el evento de que dichos gastos hubieran sido contabilizados con cargo a cuentas de resultado, deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda, conforme a las normas de la letra f) del No. 1 del artículo 33 de la ley, debidamente reajustados, en la forma indicada en el No. 3 de dicho artículo, cuando se trate de gastos efectivamente pagados.

Las empresas individuales y las sociedades de personas que incurran en tales gastos, se afectarán con el Impuesto de Primera Categoría, de acuerdo con las normas generales que regulan a dicho tributo, ya sea, se trate de gastos pagados o adeudados.

Las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones, respecto de los socios accionistas, y los contribuyentes del artículo 58 No. 1, respecto de los gastos pagados, se afectarán solamente con el Impuesto Único del inciso tercero

del artículo 21 de la ley, debiendo, por lo tanto, desagregarse del resultado tributario del período, con el fin de preservar la calidad de único del citado gravamen. En relación con los gastos adeudados, según instrucciones dadas sobre la materia, dichos contribuyentes en el ejercicio de su generación, deben cumplir con el Impuesto de Primera Categoría, y en el período de su pago efectivo, deben afectarlos con el Impuesto Único antes mencionado, imputando los gastos a las utilidades del Ejercicio en que se hizo la provisión o de ejercicios anteriores, con derecho al crédito que corresponda al Impuesto de Primera Categoría que afectó a dichas utilidades; si éstas no existen deberán desagregarse del resultado del ejercicio en que ocurrió su pago efectivo.

Por su parte, el empresario individual, socio de sociedad de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, los gastos pagados por las empresas por los referidos conceptos, deben declararlos en los impuestos Global Complementario o Adicional, en calidad de gastos rechazados y afectarlos con dichos tributos, según sea su domicilio o residencia, con derecho a rebajar como crédito, en contra de los citados gravámenes, el Impuesto de Primera Categoría que a nivel de la empresa les haya afectado, o los afecte, en este último caso cuando la empresa se encuentra en una situación de pérdida tributaria; tributación que se aplica sin perjuicio de aquella que deben cumplir, incluyendo a los accionistas de las S.A. y C.P.A., conforme al nuevo texto del inciso primero del artículo 21, respecto de la presunción de retiro que se determina por el uso o goce de tales bienes, analizada en el No. 1 de la letra A) anterior.

La tributación que afecta por dichos gastos rechazados a las personas que no tienen la calidad de propietario, socio y accionistas de las empresas, se comenta en la letra C) siguiente, al hacer referencia a ella la letra f) del No. 1 del artículo 33 de la ley.

e) En el caso que la empresa perciba o devengue un ingreso por el uso o goce de los citados bienes por parte de sus propietarios, socios o accionistas y demás personas, los gastos incurridos en su adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación, no se aceptarán como tales por existir en este sentido una norma expresa en el artículo 31 de la Ley de la Renta, sin perjuicio de cumplir con la tributación que afecta a las rentas percibidas o devengadas por la utilización de los bienes.

f) Finalmente, no se encuentran en esta limitación, vale decir, se aceptarán como gastos necesarios para producir la renta, aquellos desembolsos o cantidades incurridas o determinadas por las empresas que realicen actividades rurales, respecto de bienes de su activo, que se encuentren ubicados en dichos lugares, como también por aquellos bienes ubicados en cualquier lugar y destinados al esparcimiento de su personal o respecto de cualquier otro bien utilizado por dichas personas, siempre y cuando tal actividad no constituya un hecho habitual, materia analizada en la letra c) del No. 1 de la Letra A) anterior. Todos los desembolsos o cantidades referidos anteriormente, se aceptarán como tales en la medida que cumplan con los requisitos de gastos necesarios para producir la renta que exige el artículo 31 y 33 de la ley. Asimismo, en ningún caso se aceptarán como gastos las cantidades que provengan de bienes exceptuados expresamente por la ley, como en el caso de los automóviles, station wagons y similares.

C.- Modificaciones introducidas a la letra f) del No. 1 del artículo 33

a) A la letra f) del No. 1 del artículo 33 de la ley, se le incorporaron varias modificaciones, las cuales se pueden apreciar en su nuevo texto, tendientes a ratificar lo establecido por el artículo 31 de la ley, en cuanto a que no se aceptarán como gastos necesarios para producir la renta -y en el evento que se hayan contabilizados con cargo a cuentas de resultado, deberán agregarse al resultado tributario del Ejercicio, debidamente reajustados, cuando corresponda- una serie de gastos o desembolsos provenientes de ciertos beneficios otorgados a determinadas personas que la misma norma legal señala.

b) Las personas en cuyo beneficio se efectúan dichos gastos o desembolsos, son las siguientes:

b.1) Las señaladas en el inciso segundo del No. 6 del artículo 31 de la ley, esto es, las personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional respectiva, en la fijación de sus remuneraciones. En esta situación se encuentran, a modo de ejemplo, los principales accionistas de las sociedades anónimas o en comandita por acciones y las personas que sin ser accionistas de la empresa, posean cierto tipo de relación familiar, económica o de otra índole, con los citados principales accionistas o socios de sociedades de personas, a través de los cuales pudieran influir en la fijación del monto de sus remuneraciones;

b.2) Los accionistas de cualquier sociedad anónima cerrada, acogida o no a las normas de las sociedades anónimas abiertas;

b.3) Los accionistas en general de sociedades anónimas abiertas, dueños del 10% o más de las acciones;

b.4) Los empresarios individuales y los socios de sociedades de personas, incluyendo los socios gestores y accionistas de las sociedades en comandita por acciones; y

b.5) En general, las personas que tengan interés en la sociedad o empresa, entendiéndose por este concepto, como toda relación directa o indirecta que una persona pueda tener con una sociedad o empresa y que denote un interés o una vinculación, patrimonial, económica o comercial o de otra índole en el contexto antes señalado, dentro de las cuales se comprenden los contribuyentes del artículo 58 No. 1 de la ley y los accionistas en general no incluidos en los puntos precedentes.

c) Por su parte, los gastos o desembolsos en que incurra la empresa o sociedad, como contribuyente de la Primera Categoría, en beneficio de las personas antes individualizadas, y los cuales no se aceptan como gastos necesarios para producir la renta, son los siguientes:

c.1) Gastos o desembolsos pagados o adeudados, incluyendo las cantidades determinadas por concepto de depreciación, por el uso o goce de bienes de propiedad o del activo de la empresa o arrendados a terceros, incluyendo aquellos adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, entregados a título gratuito o a un valor inferior al costo a las personas antes indicadas, y que por consiguiente no es necesario para producir la renta por no estar destinado a su giro o actividad;

c.2) El castigo que representa la condonación total o parcial de deudas;

c.3) Excesos de intereses pagados por préstamos o valores entregados a cualquier título a las personas antes mencionadas;

c.4) Arriendos pagados, percibidos o adeudados, que se consideren desproporcionados a los que normalmente se cobran en el mercado, por bienes de características y ubicación similares en la localidad respectiva, considerando para tales efectos todas las circunstancias concurrentes en que se realiza la operación;

c.5) Pérdida por acciones suscritas a precios especiales; y

c.6) Todo gasto o desembolso que se incurra por cualquier otro beneficio similar a los anteriormente indicados.

d) Cabe tener presente que la tributación que afecta a estas partidas, como desembolsos no necesarios para producir la renta (gastos rechazados) y comentada en la letra B) anterior, es sin perjuicio de los impuestos de la Ley de la

Renta que corresponda aplicar a sus beneficiarios, según las distintas normas de dicha ley.

En efecto, tratándose de bienes de propiedad o del activo de la empresa, entregados a título gratuito para su uso o goce, al empresario individual, socio de sociedad de personas, socios gestores de sociedades en comandita por acciones y accionistas de S.A. y C.P.A. y a los cónyuges o hijos no emancipados legalmente de éstos, el beneficio que representa para dichas personas el uso o goce de tales bienes, se rige por las disposiciones que correspondan a la presunción de renta establecida en el inciso primero del artículo 21 y afecta a la tributación que indica dicha norma, con excepción de aquellos bienes que se liberan de tal presunción y señalados en la parte final del citado precepto. Ahora bien, si los mencionados bienes no son de propiedad de la empresa, el beneficio que representa el uso o goce de tales bienes por las personas referidas, equivaldrá al monto del gasto rechazado efectuado por la respectiva empresa, por el cual deberá cumplir con la tributación que dispone el artículo 21 en su inciso primero o tercero, según corresponda.

En el caso que los bienes, sean entregados a las otras personas que no sean de las individualizadas precedentemente, ya sea, se trate de bienes de propiedad de la empresa o arrendados a terceros, el beneficio que representa el uso o goce de tales bienes, para el cumplimiento de la tributación que afecta a sus beneficiarios, será la misma presunción que establece el artículo 21 en su inciso primero. Ahora bien, estas personas por el beneficio determinado, deberán tributar con los impuestos que correspondan de la Ley de la Renta, según sea la clasificación de la renta frente a las normas de la ley del ramo o de la relación contractual que tengan con la respectiva empresa o sociedad propietaria o arrendataria de los bienes. Respecto de las demás operaciones a que se refiere la citada letra f), el beneficio que representen los gastos o desembolsos incurridos por las empresas en beneficio de las personas a que alude dicha norma, se afectarán con los impuestos que correspondan de la Ley de la Renta, teniendo presente para tales fines los mismos elementos o antecedentes tributarios señalados en el párrafo precedente.

D.- Modificación introducida al artículo 101

a) La modificación introducida a este artículo, consistió en incorporarle un nuevo inciso final, mediante el cual se hace exigible también la obligación señalada en su inciso primero, a los Bancos e Instituciones Financieras, respecto de los intereses que tales entidades paguen o abonen a sus clientes durante el año calendario inmediatamente anterior, por depósitos de cualquier naturaleza -con excepción de aquellos acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro de la Letra B) del artículo 57 bis de la ley- que dichas personas mantengan en las respectivas instituciones, información que deberá entregarse en los términos que lo determine este Servicio.

b) Ahora bien, el citado artículo 101 establece en su inciso primero, que las personas naturales o jurídicas, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, antes del 15 de marzo de cada año, un informe en que expresen con detalle los nombres y direcciones de las personas a las cuales les hayan efectuado durante el año anterior el pago de una renta y la cantidad retenida por concepto de impuesto, cuando corresponda, en la forma y cumpliendo las especificaciones que indique la Dirección Nacional del Servicio.

c) La nueva facultad incorporada a la norma en comento, deberá ejercerse, respecto de las instituciones afectadas, mediante la dictación de una Resolución, tal como ha ocurrido con las demás declaraciones juradas a que se refiere dicha disposición, documento en el cual se indicarán los antecedentes, menciones y especificaciones que debe contener el informe.

E.- VIGENCIAS DE ESTAS INSTRUCCIONES

De conformidad a lo establecido por el artículo transitorio de la ley modificatoria en estudio, las modificaciones que introduce a la Ley de la Renta, tendrán la siguiente vigencia:

1) Las analizadas en los Nos 1 y 2 de la Letra A), relativas a la presunción de retiro por el uso o goce de bienes del activo de las empresas y la incorporación como rentas afectas al Impuesto Único del inciso tercero del artículo 21 de las rentas provenientes de la aplicación del artículo 70 de la ley, regirán a contar del Año Tributario 1996, esto es, según las normas legales, respecto del Impuesto a la Renta Anual que deba pagarse en el año 1996 por las operaciones de tal naturaleza ocurridas a partir del año comercial 1995.

2) Las analizadas y comentadas en las letras B) y C), relativas a las modificaciones introducidas a los artículos 31 y 33 No. 1 letra f), regirán a contar del Año Tributario 1996, por las operaciones a que se refieren dichas normas realizadas a partir del año comercial 1995.

3) La analizada y comentada en el No. 3 de la letra A), relativas a los préstamos que efectúen las sociedades anónimas cerradas, no acogidas voluntariamente a las normas de las sociedades anónimas abiertas, regirá desde el 01 de enero de 1996, respecto de los préstamos otorgados desde dicha fecha. No obstante lo anterior, respecto de los préstamos concedidos antes de la fecha indicada, y que al 31 de diciembre de 1995, no se hayan solucionado mediante su pago efectivo a la respectiva sociedad anónima indicada, regirá a contar del Año Tributario 1996, sin que sea aplicable en la especie cualquiera de las demás formas de extinguir las obligaciones establecidas en el artículo 1.567 del Código Civil. Sobre este punto es necesario aclarar, que en el caso de aquellas sociedades anónimas cerradas que se acojan a las normas de las sociedades anónimas abiertas, dando cumplimiento a las exigencias comentadas en el No. 3 de la letra A) anterior, los préstamos que quedan sujetos a la tributación que dispone el artículo 21 para dichas partidas, serán todos aquellos que se otorguen con anterioridad a la fecha en que la citada sociedad legalmente se entienda acogida a las referidas disposiciones por cumplir con las formalidades exigidas por la Superintendencia de Valores y Seguros; quedando al margen de imposición aquellos préstamos concedidos a partir de la fecha antes indicada. Igual situación ocurrirá en el caso de la transformación de sociedades anónimas cerradas en sociedades anónimas abiertas o en sociedades de personas, con la salvedad importante respecto de este último tipo de sociedades que a contar de la fecha de la transformación, los préstamos que otorguen a sus socios personas naturales o jurídicas extranjeras, para los efectos de los impuestos Global Complementario o Adicional, serán considerados retiros, conforme a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 21, en concordancia con lo señalado por el inciso tercero del No. 1 del artículo 54 e inciso cuarto del artículo 62 de la ley del ramo.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY

DIRECTOR