

CIRCULAR N° 63, DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2010

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE AUMENTO TRANSITORIO DE LA TASA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA Y OTRAS MODIFICACIONES INCORPORADAS A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR) MEDIANTE LA LEY N° 20.455 DE 2010.

I.- INTRODUCCION.

- a) En el Diario Oficial de 31 de Julio del 2010, se publicó la Ley N° 20.455, la cual a través de su artículo 1°, aumenta transitoriamente la tasa del Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), para las rentas percibidas o devengadas durante los años calendarios 2011 y 2012.

Por medio de su artículo 2°, incorpora además las siguientes modificaciones permanentes a la LIR:

i) La incorporación del artículo 14 quáter, que establece los requisitos que deben cumplir los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, por rentas de la Primera Categoría, para quedar exentos de dicho gravamen en virtud del N°7, del artículo 40, del mismo texto legal, que se incorpora también en esta reforma;

ii) Se modifica el artículo 42 ter y se agrega el artículo 42 quáter, a fin de establecer que aquella parte del excedente de libre disposición que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, tributa de acuerdo con las normas del nuevo artículo 42 quáter.

Sobre esta misma materia, la ley, por medio de su artículo 5°, modifica el artículo 20, del D.L. N° 3.500, de 1980, en lo que dice relación con la tributación que afecta a los depósitos convenidos.

iii) Modificaciones a los artículos 40 y 84 a fin de adecuarlos, en lo pertinente, a las modificaciones señaladas precedentemente.

Finalmente, por medio de sus normas transitorias, específicamente sus artículos primero, noveno, décimo y undécimo, se establece el procedimiento de recálculo de los pagos provisionales mensuales obligatorios de los contribuyentes de la Primera Categoría a raíz del aumento transitorio de la tasa de dicho tributo, y las normas de vigencia de las modificaciones permanentes incorporadas a la LIR y al artículo 20, del D.L.N° 3.500.

- b) La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones pertinentes, en lo que se refiere a la aplicación de las referidas disposiciones legales.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A. Aumento transitorio de la tasa del Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 20, de la LIR.

La Ley N° 20.455, por medio de su artículo 1°, aumentó transitoriamente la tasa de 17% del Impuesto de Primera Categoría, que en forma permanente contempla el artículo 20, de la LIR.

De acuerdo con dicho aumento transitorio, se eleva la referida tasa de 17% a 20% para las rentas que se perciban o devenguen durante el año calendario 2011 (año tributario 2012); y a 18,5% para las rentas que se perciban o devenguen durante el año calendario 2012 (año tributario 2013).

Según previene el inciso final de esta disposición, el aumento transitorio de la tasa del citado tributo, tendrá aplicación también en todos aquellos casos en que la LIR haga referencia al Impuesto de Primera Categoría, como ocurre por ejemplo, con el Impuesto Único de Primera Categoría establecido en el inciso 3°, del N° 8, del artículo 17, de dicho texto legal.

Teniendo presente el carácter transitorio del aumento de tasa por los períodos indicados, a contar del año calendario 2013 (año tributario 2014), se retorna a la tasa del Impuesto de Primera Categoría de 17% que en forma permanente establece el artículo 20, de la LIR, aplicándose por

tanto dicha tasa a los ingresos percibidos o devengados a partir del 1° de enero del año calendario 2013.

En consecuencia, la tasa del Impuesto de Primera Categoría que corresponde aplicar durante los años calendarios 2011, 2012 y 2013 y siguientes, sobre las rentas que se señalan, es la que se indica a continuación:

RENTAS	Año calendario percepción o devengo de la renta	Tasa de impuesto
Rentas afectas al Impuesto General de Primera Categoría establecidas en los números 1 al 5 del artículo 20 de la LIR, ya sea que se determinen sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos, o bien sobre la base de un régimen de presunción de rentas.	2010	17%
	2011	20%
	2012	18,5%
	2013 y siguientes	17%
Mayor valor determinado en las operaciones señaladas en el N°8, del artículo 17 de la LIR, afecto al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, establecido en el inciso 3° de esa disposición.	2010	17%
	2011	20%
	2012	18,5%
	2013 y siguientes	17%
Retiros o distribuciones efectuados conforme a lo dispuesto por el inciso 1° del artículo 14 bis de la LIR.	2010	17%
	2011	20%
	2012	18,5%
	2013 y siguientes	17%
Rentas acogidas al régimen simplificado de tributación establecido en el artículo 14 ter de la LIR.	2010	17%
	2011	20%
	2012	18,5%
	2013 y siguientes	17%
Remesa de rentas al exterior de cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, cuando pueda determinarse el valor afecto a dicho impuesto (Impuesto de retención establecido en el inciso 2°, del N°4, del artículo 74 de la LIR).	2010	17%
	2011	20%
	2012	18,5%
	2013 y siguientes	17%

Cuando corresponda efectuar la retención señalada en el inciso 2°, del N° 4, del artículo 74, de la LIR, con la tasa del Impuesto de Primera Categoría, ésta se practicará, por regla general, considerando aquella tasa que deba gravar en definitiva el mayor valor obtenido por el contribuyente, dado el carácter de pago provisional que tiene la retención señalada.

Así por ejemplo, si las rentas se encuentran devengadas durante el año calendario 2010, y las mismas son remesadas al exterior durante el año calendario 2011, obviamente antes del cumplimiento de la obligación tributaria definitiva, la tasa de retención será sólo de un 17%, pues dicha utilidad quedará gravada en forma definitiva como máximo, con el Impuesto de Primera Categoría con la tasa referida.

Por otra parte, si las rentas se encuentran devengadas durante el año comercial 2011, y las mismas son remesadas al exterior durante el año calendario 2012, la tasa de retención será de un 18,5%, sin perjuicio de que el contribuyente efectúe voluntariamente la retención

considerando la tasa de 20%, pues será esta última la que deberá aplicarse respecto de la renta obtenida a nivel del Impuesto de Primera Categoría. En tal caso, la retención adicional por sobre la obligatoria de 18,5% que efectúe el contribuyente, tendrá el carácter de pago provisional voluntario.

B.- Tasas con las cuales los contribuyentes de la Primera Categoría a que se refiere la letra a), del artículo 84 de la LIR, deben efectuar sus Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios (PPMO) durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013.

De acuerdo con lo establecido en el inciso 1°, del artículo primero transitorio de la Ley N° 20.455, los contribuyentes, para aplicar el procedimiento de cálculo de la tasa de sus **PPMO** establecido en el inciso 2°, de la letra a), del artículo 84, de la LIR, correspondiente a los ejercicios comerciales 2011, 2012 y 2013, deberán recalcular el Impuesto de Primera Categoría, aplicando la tasa del citado tributo que rija en cada año calendario.

Así entonces, para el cálculo de la tasa de **PPMO** que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de abril a diciembre del año calendario 2011, conforme al procedimiento establecido en el inciso 2°, de la letra a), del artículo 84 de la LIR, deberá recalcularse (para el sólo efecto de este procedimiento) el Impuesto de Primera Categoría declarado sobre la Renta Líquida Imponible correspondiente al año calendario 2010 con tasa de 17%, aplicando sobre esta misma Renta Líquida Imponible, la tasa vigente de dicho Impuesto para el año calendario 2011, esto es, 20%. Ahora bien, para determinar la tasa de **PPMO** que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de enero a marzo del año calendario 2011, la tasa de **PPMO** aplicada en el mes de diciembre del 2010, se ajustará multiplicándola por el factor 1,176.

Para el cálculo de la tasa de **PPMO** que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de abril a diciembre del año calendario 2012, deberá recalcularse el Impuesto de Primera Categoría declarado sobre la Renta Líquida Imponible correspondiente al año calendario 2011, aplicando la tasa vigente de dicho impuesto para el año calendario 2012, esto es, 18.5%. Ahora bien, para determinar la tasa de **PPMO** que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de enero a marzo del año calendario 2012, la tasa aplicada en el mes de diciembre del 2011, se ajustará multiplicándola por el factor 0,925.

Finalmente, para el cálculo de la tasa de **PPMO** que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que obtengan en los meses de abril a diciembre del año calendario 2013, deberá recalcularse el Impuesto de Primera Categoría declarado sobre la Renta Líquida Imponible correspondiente al año calendario 2012, aplicando la tasa vigente de dicho Impuesto para el año calendario 2013, esto es, 17%. Ahora bien, para determinar la tasa de **PPMO** que corresponde aplicar sobre los ingresos brutos que se obtengan en los meses de enero a marzo del año 2013, la tasa aplicada en el mes de diciembre del 2012 se ajustará multiplicándola por el factor 0,919.

Lo anterior se explica a través del siguiente ejemplo:

ANTECEDENTES:

Base Imponible Impuesto de Primera Categoría año calendario 2010	\$ 80.000.000
Impuesto Primera Categoría Año Tributario 2011 (\$ 80.000.000 * 17%)	\$ 13.600.000
Tasa de PPMO año calendario 2010:	
• Enero a Marzo 2010	0,9%
• Abril a Diciembre 2010	1,7%
PPMO actualizados año calendario 2010	\$ 9.500.000

DESARROLLO:

Ajuste del Impuesto de Primera Categoría Año Tributario 2011, para los fines del procedimiento de cálculo de la tasa de PPMO, establecido en el inciso 2°, de la letra a), del artículo 84 de la LIR, en concordancia con el inciso 1°, del artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.455: (\$ 80.000.000 * 20%)	\$ 16.000.000
Tasa de PPMO aplicada en el mes de diciembre de 2010, ajustada según lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.455: (1,7% * 1,176 = 1,9992)	2%
Determinación tasa promedio de PPMO aplicada durante el año calendario 2010: ((0,9 * 3) + (1,7 * 9)) / 12 = 1,5	1,5%
Determinación del incremento de la tasa promedio aplicada durante el año calendario 2010: ((Impuesto de Primera Categoría recalculado – PPMO año 2010 actualizados) * 100) / PPMO año 2010 actualizados, vale decir: ((16.000.000 – 9.500.000) * 100) / 9.500.000	68,42%
Ajuste tasa promedio (1,5% * 1,6842) = 2, 5263	2,5%

TASA DE PPMO A APLICAR EN EL AÑO CALENDARIO 2011:

Enero a marzo 2011	2%
Abril a diciembre 2011	2,5%

C.- Contribuyentes que pueden acogerse a lo dispuesto en el artículo 14 quáter, de la LIR, y quedar exentos del Impuesto de Primera Categoría en conformidad a lo dispuesto por el N° 7, del artículo 40, de este mismo texto legal, hasta por una renta líquida ajustada máxima anual equivalente a 1.440 UTM.

C-1.- Exención de Impuesto de Primera Categoría a contribuyentes del artículo 14 quáter, de la LIR.

La Ley N° 20.455, a través de su artículo 2°, N° 2, incorporó un nuevo tipo de contribuyente exento del Impuesto de Primera Categoría. En efecto, a través de la referida disposición se incorporó un nuevo N°7 al artículo 40 de la LIR, en virtud del cual se establece una exención del citado tributo hasta por una renta líquida imponible anual equivalente a 1.440 Unidades Tributarias Mensuales (UTM), que beneficia a todos los contribuyentes de la Primera Categoría que cumplan con los requisitos que al efecto establece el artículo 14 quáter, de la LIR.

C-2.- Contribuyentes que pueden acogerse a la exención establecida en el N°7, del artículo 40, de la LIR.

Sólo pueden acogerse a esta exención, los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría del artículo 20 de dicho texto legal, que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que se encuentren obligados a declarar sus rentas efectivas de Primera Categoría según contabilidad completa.

Caben dentro de esta condición todos los contribuyentes que declaren rentas clasificadas en los números 1 al 5 del artículo 20, de la LIR, en la medida en que se encuentren obligados a declarar la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría sobre la base de contabilidad completa, en conformidad al artículo 68, inciso final, de la LIR.

Se encuentran comprendidos dentro de estos contribuyentes, los agricultores, transportistas y mineros que optativamente hayan transitado del régimen de presunción al de renta efectiva según contabilidad completa, pues desde el momento en que ejercieron la opción se encuentran obligados a mantenerse en ese régimen.

Por el contrario, las sociedades de profesionales a que se refiere el inciso 3°, del N° 2, del artículo 42, de la LIR, aún cuando declaren en la Primera Categoría sobre la base de contabilidad completa, no pueden acogerse a la exención analizada, pues tales contribuyentes no declaran rentas clasificadas en el artículo 20 de dicho texto legal.

- b) Que sus ingresos totales del giro no superen en cada año calendario un monto equivalente a 28.000 UTM.

Para los fines de medir este límite, los contribuyentes deben convertir sus ingresos mensuales a UTM, utilizando para ello el valor de la UTM vigente en el mes de percepción o devengo de la renta, considerando sólo los ingresos del giro.

De igual forma, en el caso en que el contribuyente se encuentre relacionado -en los términos previstos por los artículos 20, N° 1, letra b), de la LIR; y en el artículo 100 letras a), b) y d) de la ley N° 18.045- con otros contribuyentes acogidos al artículo 14 quáter, vale decir con otros contribuyentes que cumplan con los requisitos para acceder a la exención del artículo 40, N° 7, de la LIR, deberá sumar a sus ingresos, los ingresos del giro de aquellos contribuyentes con los que se encuentre relacionado para los fines de determinar el cumplimiento de este requisito. Si la suma de los ingresos de todos los contribuyentes relacionados supera el límite anual de 28.000 UTM, todos ellos se encontrarán impedidos de impetrar la exención dispuesta en el N° 7, del artículo 40, de la LIR.

- c) No deben poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación. Es decir, no deben poseer, ni explotar dichos títulos, ni realizar actividades tales como invertir en la tenencia o enajenación de derechos sociales en sociedades de personas, ni en acciones de sociedades anónimas, sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones o sociedades legales o contractuales mineras, ya sea que estas sociedades estén constituidas en Chile o en el extranjero. Tampoco pueden participar en contratos de asociación o cuentas en participación, de aquellos a que se refiere el artículo 507 y siguientes del Código de Comercio.
- d) Finalmente, la letra c), del artículo 14 quáter, establece que en todo momento el capital propio de estos contribuyentes, no debe superar el equivalente a 14.000 UTM. Para los efectos del cálculo de este límite, se debe considerar la UTM correspondiente al mes de diciembre de cada ejercicio.

C-3.- Forma de manifestar la voluntad de acogerse a las normas del artículo 14 quáter:

Regla general.

Conforme a lo dispuesto por los artículos 14 quáter de la LIR y noveno transitorio de la Ley N° 20.455, los contribuyentes que cumplan con los requisitos indicados en la letra C-2.- anterior, podrán acogerse a la exención establecida en el N° 7, del artículo 40, de la LIR, por las rentas percibidas o devengadas a partir del 1 de enero de 2011, manifestando su voluntad de hacerlo de la siguiente forma:

- a) En su declaración de inicio de actividades;
- b) Al momento de efectuar su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta (Formulario 22), en la forma y de acuerdo a las instrucciones que se impartirán en el Suplemento Tributario de Renta. En este caso, la primera declaración en que podrá ejercerse esta opción es la que deban presentar por el año calendario 2011, impetrándose la exención respecto del Impuesto de Primera Categoría que corresponda aplicar por las rentas percibidas o devengadas a partir del 1 de enero de ese año.

Regla especial.

El artículo undécimo transitorio de la Ley N° 20.455, establece que los contribuyentes podrán acogerse a esta franquicia por las rentas que perciban o devenguen a partir del año calendario 2010. Para tales fines, deberán manifestar su voluntad de acogerse a este

régimen dentro del plazo de 60 días corridos, contados desde la publicación de la Ley N° 20.455, mediante la presentación de una solicitud (Form. 2117), en la Dirección Regional o Unidad correspondiente a su domicilio. Como la referida Ley fue publicada en el Diario Oficial el 31 de julio de 2010, el plazo en cuestión vence el 29 de septiembre de 2010. En el caso de los contribuyentes que inicien actividades entre el 31 de Julio y el 31 de diciembre del 2010, deberán manifestar su voluntad de acogerse en la respectiva declaración de inicio de actividades.

Dada la naturaleza de los requisitos que establece la Ley, estos contribuyentes deberán, no obstante, evaluar su cumplimiento al 31 de diciembre de 2010. En el caso en que no se cumplan tales requisitos, no podrán invocar la exención comentada en la Declaración de Impuestos Anuales a la Renta que deban presentar en el año tributario 2011.

C-4.- Consecuencias de incumplir cualquiera de los requisitos tratados en la letra C-2 precedente:

En caso de no cumplir con alguno de los requisitos ya señalados, los contribuyentes estarán impedidos de aplicar la exención dispuesta por el N°7, del artículo 40, de la LIR. Es decir, si un contribuyente no cumple o deja de cumplir, con cualquiera de estos requisitos durante un año calendario, como por ejemplo el 2011, no tendrá derecho a la exención en análisis, la que en principio debía, en este caso, invocar en su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta del año tributario 2012.

Del mismo modo, y por expresa disposición del inciso final, del artículo 14 quáter, el contribuyente, durante los dos años calendarios siguientes (En el ejemplo, años calendarios 2012 y 2013; tributarios 2013 y 2014), tampoco podrá hacer uso de la exención analizada, pudiendo volver a gozar de ella sólo a partir del tercer año calendario siguiente (En el ejemplo, año calendario 2014, tributario 2015), siempre que se cumplan las condiciones analizadas en la letra C.-2.- anterior.

En caso de ocurrir esta situación, el contribuyente, durante el mes de enero del año calendario siguiente al del incumplimiento, deberá comunicar al Servicio tal circunstancia. Dicho aviso deberá ser dado a través de la página web del Servicio www.sii.cl en un Link que oportunamente se habilitará para dichos efectos.

C-5.- Forma en que opera la exención dispuesta por el N° 7, del artículo 40, de la LIR:

La exención del Impuesto de Primera Categoría analizada, en el caso de cumplirse los requisitos señalados, opera sobre el monto de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría determinada en conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR, menos las cantidades retiradas, distribuidas, remesadas o que deban considerarse retiradas conforme a la Ley.

Sobre el monto así determinado, con un límite equivalente a 1.440 UTM, operará la exención que dispone dicho artículo. Para tales efectos, deberá considerarse el valor de la UTM correspondiente al mes de diciembre de cada año, o bien la del último mes de actividad, en caso de término de giro del contribuyente.

La Renta Líquida Imponible del contribuyente, determinada conforme a las reglas generales de la LIR, en aquella parte que exceda de esta Renta Líquida ajustada conforme al artículo 14 quáter, en concordancia con el N° 7, del artículo 40 de la LIR, vale decir, en la parte que exceda el límite de 1.440 UTM señalado, quedará afecta al Impuesto de Primera Categoría.

A continuación, se desarrolla el siguiente ejemplo a los efectos de ilustrar la aplicación de lo señalado precedentemente:

ANTECEDENTES:

Utilidad según balance:	\$ 70.000.000
Agregados a la RLI: (cantidades que disminuyeron la Utilidad según balance)	
• Retiros del ejercicio actualizados (Art. 33, N°1, letra c), LIR);	20.000.000

• Gastos rechazados pagados en el ejercicio, actualizados;	8.000.000
• Gastos rechazados del ejercicio, adeudados al 31.12, sin actualizar;	5.000.000
RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA ANTES DE LA EXENCIÓN DEL N° 7, ARTÍCULO 40, DE LA LIR.	103.000.000
Valor UTM al 31.12	36.863

DESARROLLO:

a) Determinación de la base sobre la cual se aplica la exención del N° 7, del artículo 40, de la LIR:

Renta Líquida Imponible (RLI) de Primera Categoría (antes aplicación exención Art. 40 N° 7 LIR)	\$ 103.000.000
Menos: Partidas o cantidades indicadas en el N° 7, del artículo 40, de la LIR:	
• Retiros del ejercicio actualizados;	20.000.000
• Gastos rechazados pagados en el ejercicio, actualizados;	8.000.000
Límite Inicial de Renta Líquida Imponible exenta.	75.000.000
Límite Máximo Final de Renta Líquida Imponible exenta (El menor entre 1.440 UTM * 36.863; o monto determinado en Línea anterior)	53.082.720
Renta afecta a Impuesto de Primera Categoría (\$ 103.000.000 – 53.082.720)	49.917.280
Total igual a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (antes aplicación exención Art. 40 N° 7 LIR)	103.000.000

b) Forma de declarar la renta en el Reverso del Formulario 22 respectivo:

RECUADRO N° 2 BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA

Renta Líquida	636	\$ 70.000.000
Gastos rechazados (Art. 33 N° 1)	639	33.000.000
Rentas Exentas Impto. 1ª Categoría (Art. 33 N° 2)	641	53.082.720
Renta Líquida Imponible (o Pérdida Tributaria)	643	49.917.280

RECUADRO N° 6 DATOS DEL FUT

RLI 1ª Categoría del ejercicio	225	\$ 49.917.280
Gastos rechazados afectos al Art. 21	623	8.000.000
Otras Partidas que se agregan	791	53.082.720
Retiros o Distrib. Imputados al FUT en el ejercicio	226	20.000.000
Remanente FUT para el Ejerc. Sgte., con crédito * (Se excluye impuesto de Primera Categoría por \$ 8.485.938)	231	13.431.342
Remanente FUT para el Ejerc. Sgte., sin crédito * (Se incluye impuesto de Primera Categoría por \$ 8.485.938)	318	61.568.658
Crédito Impto. 1ª Categ. Del Ejercicio	626	8.485.938
Crédito Impto. 1ª Categ. Utilizado en el ejercicio	627	4.760.000
Remanente Crédito Impuesto 1ª Categ. Ejercicio siguiente	838	3.725.938

* De acuerdo a la Jurisprudencia del SII, (Oficio 2985/1998) cuando exista en el FUT rentas obtenidas simultáneamente con o sin derecho al crédito por concepto de impuesto de Primera Categoría, como ocurre en el ejemplo, el contribuyente decide a cuál de estas rentas imputa los retiros del ejercicio. No obstante en el caso en estudio, teniendo presente que los retiros, distribuciones y gastos rechazados siempre estarán incorporados en la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría, éstas deben imputarse siempre a las rentas con derecho a crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría.

D.- PPMO de los contribuyentes acogidos al artículo 14 quáter de la LIR;

No obstante que la Ley N° 20.455, sustituyó la letra i), del artículo 84, de la LIR, la única modificación que se introduce a esta norma, consiste en incorporar a los contribuyentes acogidos al artículo 14 quáter, dentro de aquellos obligados a efectuar **PPMO**, ya que antes

de esta modificación legal, sólo obligaba a los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter, de la misma Ley. En consecuencia, los contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 quáter, estarán obligados a efectuar **PPMO**, con una **tasa fija** de 0,25% sobre los ingresos brutos percibidos o devengados que obtengan de su actividad.

Dicho pago provisional, quedará sujeto a las mismas normas generales que establece la LIR sobre la materia, vale decir:

- i) quedarán sujetos a las normas de reajustabilidad del artículo 95;
- ii) se podrán suspender conforme a la modalidad dispuesta por el artículo 90;
- iii) se declaran y pagan dentro del plazo que establece el artículo 91;
- iv) se imputan a los impuestos anuales a la renta, de conformidad a la modalidad contenida en los artículos 93 y 94;
- v) los remanentes o excedentes que resulten de dichos pagos producto de su imputación a los impuestos anuales de la LIR, se devuelven al contribuyente por el Servicio de Tesorería en la forma prevista por el artículo 97;
- vi) para los efectos de su declaración y pago y aplicación de sanciones serán considerados como impuestos sujetos a retención; y
- vii) finalmente, en virtud de lo previsto en el artículo 88, sin perjuicio de los PPMO que deban efectuar, los contribuyentes podrán realizar pagos provisionales voluntarios.

E.- Sustitución de la última frase, del inciso 1°, del artículo 42 ter, incorporación del nuevo artículo 42 quáter, ambos de la LIR y modificación al artículo 20 del D. L. N° 3.500;

E-1.- Sustitución de la última frase, del inciso 1°, del artículo 42 ter, de la LIR.

La frase final, del inciso 1°, del artículo 42 ter, establecía que la parte del Excedente de Libre Disposición (**ELD**) que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, no se beneficiaba con la exención establecida en ese mismo inciso.

Al respecto, las instrucciones impartidas por este Servicio por medio de la Circular N° 23 de 2002, expresaron que no podrá acogerse a las modalidades de retiros exentos de impuesto que establece el artículo 42 ter, de la LIR, aquella parte del **ELD** que corresponda a recursos o fondos originados en los depósitos convenidos a que se refiere el inciso 3°, del artículo 20, del D.L. N° 3.500, de 1980.

Con motivo de la sustitución comentada, el tratamiento tributario de la parte del **ELD** que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, a partir de la vigencia de la norma sustitutiva, se encuentra establecido en el nuevo artículo 42 quáter que incorpora la Ley N°20.455, y que se analiza a continuación.

E-2.- Nuevo tratamiento tributario del retiro de la parte del **ELD**, que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos:

a) Modificación del artículo 20, del D.L. N° 3.500, de 1980:

La Ley N° 20.455, modificó por medio de su artículo 5°, el artículo 20 del D.L. N° 3.500, de 1980, sobre Sistema de Pensiones. De acuerdo con tales modificaciones, las cuales rigen a contar del año calendario 2011, los trabajadores pueden depositar en su cuenta de capitalización individual o en alguno de los planes de ahorro previsional voluntario, las sumas que hubieren convenido con su empleador con el objeto de incrementar el capital requerido para financiar una pensión anticipada o para incrementar el monto de la pensión.

En consecuencia, de acuerdo a las modificaciones a los artículos 20, del D.L. N° 3.500, de 1980 y 42 ter, de la LIR, y con la incorporación del nuevo artículo 42 quáter a este último texto legal, el tratamiento tributario de los depósitos convenidos es el siguiente:

Respecto del empleador: El tratamiento tributario de las sumas de cargo del empleador por concepto de depósitos convenidos acordados con sus trabajadores, no se ha alterado

producto de las modificaciones comentadas. Por lo tanto, tales sumas se siguen considerando un gasto necesario para producir la renta del empleador, sin ningún límite, en la medida que exista una obligación de pago pactada en un contrato o convenio colectivo de trabajo y siempre que se de cumplimiento a los demás requisitos que para tales efectos exige el inciso 1°, del artículo 31, de la LIR. Si los depósitos convenidos se otorgan a los trabajadores en forma voluntaria, sólo constituirán un gasto deducible por el empleador en la medida que lleven implícito el concepto de “Universalidad”, de acuerdo a la reiterada jurisprudencia de este Servicio sobre la materia.

Respecto del trabajador: Las referidas sumas se siguen considerando como un ingreso no constitutivo de renta para el trabajador, en tanto se depositen en la cuenta de capitalización individual o en alguno de los planes de ahorro previsional voluntario, pero sólo hasta un límite máximo anual de 900 UF, por cada trabajador. El exceso sobre dicho límite máximo, queda afecto al Impuesto Único de Segunda Categoría o al Impuesto Global Complementario, según corresponda. La aplicación de uno u otro tributo, dependerá de las características particulares de cada trabajador. Vale decir, si el trabajador dentro del año en que se efectuaron los depósitos convenidos, sólo recibió rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, el referido exceso deberá tributar con dicho impuesto, sujetándose para estos efectos al mecanismo establecido en el inciso final, del artículo 46, de la LIR. Si el trabajador dentro del año en que se efectuaron los depósitos convenidos, además de las rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, percibió otras rentas afectas al Impuesto Global Complementario, el referido exceso deberá tributar con dicho tributo. Para tales efectos deberá adicionar el exceso determinado a su Renta Bruta Global.

Las pensiones que se otorguen con cargo a los depósitos convenidos y las rentas provenientes de las rentas vitalicias previsionales originadas con motivo de tales ahorros, quedan afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría que grava a las pensiones en general. En el caso en que los depósitos convenidos no hayan gozado de la liberación analizada en el párrafo anterior, es decir, en el caso en que hayan sido considerados como rentas afectas a los impuestos señalados respecto del trabajador, y se destinen a anticipar o mejorar la pensión, se rebajará de la pensión para los fines del cálculo del Impuesto Único que la afecta, un monto que resulte de aplicar a la pensión el porcentaje que representen los depósitos convenidos, dentro del total del fondo destinado a pensión.

Ahora bien, la tributación de los retiros de **ELD** efectuados con cargo a depósitos convenidos, se encuentra establecida, a partir de la vigencia de las modificaciones comentadas, en el nuevo artículo 42 quáter, de la LIR.

De acuerdo con esta disposición, el **ELD** efectuado con cargo a depósitos convenidos, en la parte que en conformidad a lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo 20, del D. L. N° 3.500, de 1980, se afectó con los impuestos señalados, por exceder el límite máximo anual de 900 UF por cada trabajador, podrá ser retirado libre de impuestos. A la misma liberación se sujetará el **ELD** efectuado con cargo a depósitos convenidos en el caso en que tales depósitos no hayan gozado del beneficio tributario dispuesto en el inciso 3°, del artículo 20 del referido D.L. N° 3.500, vale decir, en la situación a que se refiere el inciso 4°, de ese mismo artículo.

Finalmente, cabe señalar que el **ELD** efectuado con cargo tanto a la rentabilidad generada por los depósitos convenidos, así como a los recursos originados en depósitos convenidos que se beneficiaron con la liberación tributaria hasta el límite de 900 UF dispuesta en el inciso 3°, del artículo 20, del D.L. N° 3.500, se sujetará a las reglas generales de tributación que afectan a los **ELD** de acuerdo al artículo 42 ter, de la LIR y sobre la cual este Servicio impartió las instrucciones pertinentes por medio de las Circulares N°s 23 de 2002 y 51 de 2008, publicadas en nuestra página web www.sii.cl.

b) Información que deben proporcionar las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP) y las Instituciones Autorizadas al SII.

En conformidad a lo establecido en la parte final, del inciso 3°, del artículo 20, del D.L. N° 3.500, de 1980, las **AFP** y las Instituciones Autorizadas, deberán informar anualmente a este Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto total de los depósitos

convenidos realizados respecto de cada trabajador. Dicha información deberá ser proporcionada anualmente por estas instituciones.

Ahora bien, para los fines de la aplicación de las disposiciones comentadas, las **AFP**, según lo establezca una norma de carácter general de la Superintendencia de Pensiones, determinarán el saldo de los depósitos convenidos que se debe entender incorporado en el monto total del **ELD** de cada trabajador.

F.- Vigencia de las modificaciones legales.

- a) Modificación transitoria de la tasa de Impuesto de Primera Categoría: Tal como establece el artículo 1°, de la Ley N° 20.455, el aumento transitorio de la tasa de dicho impuesto a un 20% y 18,5%, regirá, respectivamente, por los años calendarios 2011 y 2012, esto es, por las rentas devengadas o percibidas en los años calendarios respectivos.
- b) Nuevo régimen establecido en el artículo 14 quáter, de la LIR: De acuerdo a lo dispuesto por el artículo noveno transitorio de la Ley N° 20.455, rige por las rentas que se perciban o devenguen a partir del 1° de enero de 2011. En consecuencia la exención dispuesta para estos contribuyentes en el N°7, del artículo 40, de la LIR, así como los **PPMO** que deben cumplir establecidos en la letra i), del artículo 84, del mismo texto legal, regirán también a partir del 1° de enero del 2011.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo undécimo transitorio de la Ley, permite que los contribuyentes puedan acogerse al régimen del artículo 14 quáter, por las rentas que se perciban o devenguen a partir del 1° de enero del 2010, dando aviso de ello dentro del plazo de 60 días corridos contados desde la fecha de publicación de la Ley, plazo que vence el 29 de septiembre de 2010.

- c) Tributación de los depósitos convenidos de acuerdo con la modificación al artículo 42 ter, de la LIR, nuevo artículo 42 quáter, del mismo texto legal y modificaciones al artículo 20, del D. L. N° 3.500, de 1980: No obstante que la Ley N° 20.455 no establece una vigencia expresa respecto de la modificación al artículo 42 ter y de la incorporación del nuevo artículo 42 quáter, ambos de la LIR, conforme a lo dispuesto por el artículo 3, del Código Tributario, y dado que esta disposiciones legales modifican elementos que sirven de base para la determinación del Impuesto único de Segunda Categoría y del Impuesto Global Complementario, tributo este último de carácter anual, no cabe sino concluir que tales modificaciones no rigen sino a contar del 1° de enero del año siguiente al de la publicación de esta Ley, es decir, entran en vigencia el día 1° de enero de 2011. Por otra parte, el artículo décimo transitorio establece que las modificaciones que el artículo 5° incorporó al artículo 20, del D. L. N° 3.500, de 1980, comenzarán a regir a partir del año calendario 2011. En consideración a que todas estas modificaciones se refieren a la nueva tributación aplicable a los depósitos convenidos y sus retiros, comentada en la letra E.- de las presentes instrucciones, rigen todas a partir del año calendario 2011, momento en que se encontrarán vigentes las disposiciones que regulan la totalidad de los elementos necesarios para su aplicación.

Saluda a Ud.,

JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR

DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO