

ARTICULO 21 DE LA LIR



Pablo Calderón Torres

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



1.- INTRODUCCIÓN

El día 02 de agosto de 2012, se envió el mensaje (sesión 65) de S.E. el Presidente de la República al Congreso Nacional conteniendo un proyecto de Ley que apunta a una modificación al régimen con el ánimo de recaudar mayores ingresos fiscales. En este mensaje se indica que el régimen de impuestos a la renta imperante en Chile se basa principalmente en el principio de integración de los tributos, haciendo eso sí, un distingo entre las rentas que producen las empresas y las que perciben los dueños de dichas empresas, al ser retiradas o distribuidas.

De esta forma, el impuesto a la renta que pagan las empresas es un mero anticipo del impuesto que pagarán los propietarios de las mismas, cuando las rentas sean retiradas o distribuidas.

El régimen descrito descansa en el principio conforme al cual los impuestos Global Complementario o Adicional se aplica en la medida que las rentas sean retiradas o distribuidas desde las empresas que las generan.

El 27 de septiembre de 2012, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.630, la que mediante su artículo 1°, N° 8, reemplazó el artículo 21 de la Ley sobre impuesto a la Renta. Dicha modificación incidió en las distintas situaciones que regulaba el antiguo artículo 21, entre los cuales se encuentran los retiros presuntos.

El nuevo artículo 21, contiene cuatro incisos, el primero da cuenta todas las operaciones atribuibles a la empresa, el inciso segundo se hace cargo de las exenciones sin distinguir si son sociedades de capital o de personas, el inciso 3º, incluye cuatro figuras tributarias y el inciso final algunas normas de relación. En el literal i) del inciso tercero se encuentran las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos (gastos rechazados); en el literal ii) se encuentran los préstamos que las empresas efectúen a sus propietarios en general; luego, en el literal iii) encontramos los retiros presuntos, y finalmente, en el literal iv) se regula el tratamiento tributario de las garantías ejecutoriadas de bienes de las empresas entregados por obligaciones tomadas por sus propietarios.

Dado lo anterior, el presente trabajo hace un breve análisis de la tributación de los contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance y 14 BIS, que en definitiva es a quienes se aplica el impuesto del artículo 21 de la LIR. A continuación, se hace una descripción breve de la tributación antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 y posteriormente la tributación a contar de la vigencia de esta ley, haciendo citas de la normativa atinente.

2.- ANTECEDENTES GENERALES

La Ley sobre impuesto a la Renta (Art. 1º del DL 824 de 1974), establece la tributación que rige a los distintos contribuyentes dependiendo del tipo de renta que generen, tal es así, que el propio artículo 2 señala;

“Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

De lo anterior, se distinguen dos tipo de renta, las primeras en la cual su elemento predominante es el capital por sobre el esfuerzo humano denominadas rentas del capital y las segundas, donde el elemento predominante es el esfuerzo humano por sobre el capital, denominadas rentas del trabajo.

Por consiguiente, tanto las rentas del capital, denominadas rentas de primera categoría como las del trabajo, denominadas rentas de segunda categoría son fuentes de riqueza. No

obstante, en las primeras el factor de producción está conformado por la riqueza acumulada unido a recursos naturales y el trabajo.

2.1.- Rentas del Capital:

Las rentas cuya fuente generadora es exclusivamente el capital o éste constituye el elemento predominante se encuentran clasificadas en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y son las siguientes:

Tabla N°1: Actividades comprendidas en el artículo 20 del D.L. N°824

ARTÍCULO 20	ACTIVIDADES
N°1	Bienes raíces agrícolas y no agrícolas
N°2	Capitales mobiliarios; acciones, bonos, deventures, fondos mutuos, créditos de cualquier clase, cuentas de ahorro.
N°3	Comercio, industria, minería, explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, seguros, bancos y financieras, administradora de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, empresas constructoras, periodísticas, publicitarias, radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.
N°4	Corredores que sean personas jurídicas o personas naturales que empleen capital, comisionistas que sean personas jurídicas o naturales con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, agentes de seguro que sean personas jurídicas, colegios, academias, institutos de enseñanza, clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos, empresas de diversión y esparcimiento; casinos, cabaret, boites, juegos electrónicos, juegos mecánicos infantiles, etc..
N°5	Todas las rentas de cualquier origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no se encuentre establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.
N°6	Premios de Lotería

Fuente: Elaboración propia

2.2.- Regímenes de tributación de primera categoría:

De las actividades señaladas anteriormente, encontramos diferentes regímenes de tributación, lo cual depende del tipo de actividad que se desarrolla, características de las operaciones, tipo de contribuyente, etcétera. Dado lo anterior, nuestra Ley de la Renta contempla dos mecanismos para la determinación de la base imponible, uno de ellos es a través de resultados reales el que se conoce como renta efectiva y el otro a través de estimaciones de ciertos elementos que son conocidos, denominada renta presunta. No obstante a ello, la regla general en rentas de primera categoría, es que su determinación es a través de renta efectiva.

Ahora bien, nuestro propio Código Tributario en su artículo 17 establece lo siguiente:

*“Toda persona que deba acreditar la **renta efectiva**, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.*

Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar contabilidad en moneda extranjera para otros fines.

El Director determinará las medidas de control a que deberán sujetarse los libros de contabilidad y las hojas sueltas que los sustituyan en los casos contemplados en el inciso siguiente.

El Director Regional podrá autorizar la sustitución de los libros de contabilidad por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales.

Sin perjuicio de los libros de contabilidad exigidos por la ley, los contribuyentes deberán llevar libros adicionales o auxiliares que exija el Director Regional, a su juicio exclusivo, de acuerdo con las normas que dicte para el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias.

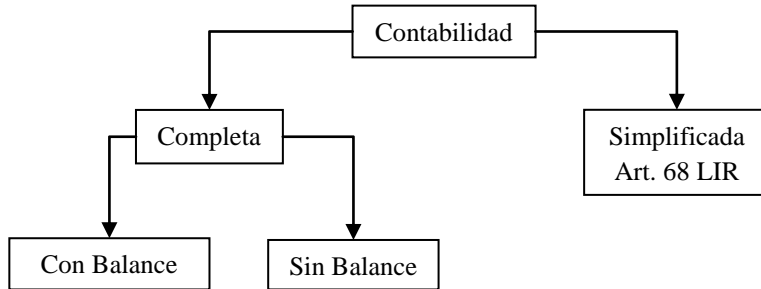
Las anotaciones en los libros a que se refieren los incisos anteriores deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollan las operaciones”.

De lo expuesto queda claro que todos los contribuyentes que se encuentren sometidos al régimen de renta efectiva, tienen la obligación de acreditarlas mediante contabilidad, salvo que haya una disposición que establezca una norma especial como ocurre en el

caso del arrendamiento de bienes raíces agrícolas, que por expresa disposición del artículo 20 N°1 letra c), se debe acreditar mediante el respectivo contrato.

La contabilidad que hace referencia el artículo 17 del Código Tributario puede ser completa o simplificada, entendiéndose que la norma general es que sea completa.

Figura N°1: Esquema de la contabilidad



2.3.- Determinación de la base imponible con contabilidad completa y balance:

La base imponible como un elemento de la obligación tributaria se determina partiendo del resultado según balance, el cual fue determinado bajo Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS), según da cuenta el propio artículo 31 inciso tercero:

*“...Las pérdidas se determinarán aplicando a los **resultados del balance** las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción...”*

2.4.- Esquema de determinación de la base imponible de Primera Categoría

Tabla N°2: Esquema determinación base imponible impuesto Primera Categoría

Ingresos Brutos (Artículo 29°)	\$
Ingresos percibidos o devengados, derivados de alguna de las actividades de los N°(s) 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta	(+)
Reajustes percibidos o devengados a que se refieren los N°(s) 25 y 28 del artículo 17 de la LIR	(+)
Rentas percibidas provenientes de la operaciones o inversiones a que se refiere el N°2 del artículo 20 de la LIR	(+)
Diferencias de cambio percibidas o devengadas a favor del contribuyente	(+)
Ingresos que no constituyen renta en virtud del artículo 17° de la LIR	(-)
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL EJERCICIO	(=)
Costos Directos (Artículo 30°)	(-)
RENTA BRUTA	(=)
Gastos necesarios para producir renta (Art.31°).	(-)
RENTA LIQUIDA	(=)
Ajustes por Corrección Monetaria (Art. 32°)	(+/-)
Agregados (Art. 33° N°1)	(+)
Deducciones (Art. 33° N°2)	(-)
Agregados del artículo 33 N°1 CM (Art. 33 N°3)	(+)
BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA	(+/-)

Fuente: Elaboración propia

3.- TRIBUTACIÓN DEL ARTÍCULO 21 ANTES DE LA LEY N°20.630

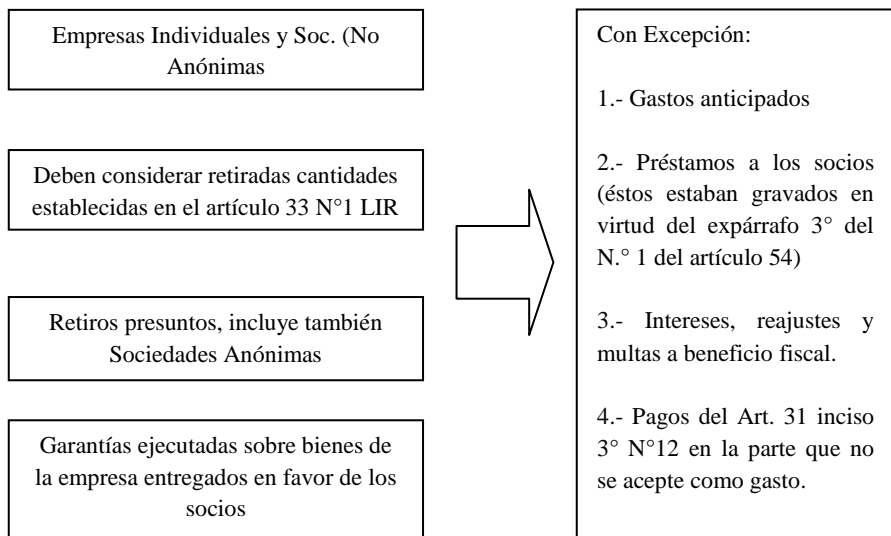
Antes de la publicación de la ley N°18.243 (31-01-1984), el artículo 21 operaba bajo la modalidad de un impuesto tasa adicional del 40% que afectaba a las Sociedades anónimas y en comanditas por acciones que se encontraban constituidas en Chile, sobre sus rentas tanto percibidas como devengadas; posteriormente a la publicación de la citada Ley, es decir para los años tributarios 1985 y 1986, se continuó aplicando pero con una tasa decreciente de un 30% para 1985 y de un 15% para el año 1986 y posteriormente se derogó a contar del año tributario 1987 de acuerdo al artículo 3° transitorio de la ley ya mencionada.

A contar de esa fecha, el artículo 21 fue sustituido íntegramente y su estructura se definió sobre un régimen sistema tributario basado en retiros y distribuciones, definiendo situaciones especiales para aquellos contribuyentes que determinan su renta a través de contabilidad completa y balance, dependiendo de su estructura jurídica según se muestra en la siguiente estructura.

3.1 Estructura del Artículo 21 antes de la publicación de la Ley N° 20.630

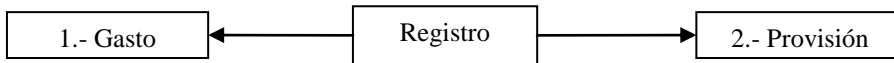
A.- Los empresarios individuales y las sociedades que determinan la Renta Líquida Imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el artículo 33 N°1, que correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, entre otras. El presente esquema detalla lo descrito en la norma antigua:

Figura N°2: Estructura del artículo 21 antes de la Ley N°20.630



a.- Gastos Rechazados del Artículo 33 N°1 de la L.I.R.

Figura N°3: Registro gasto rechazado

***Registrada en gasto:***

Cuando las partidas señaladas en el artículo 33 N°1, se han registrado contra una provisión, se deberá agregar a la determinación de la Renta Líquida Imponible a su valor histórico afectando su determinación, pero no produciendo ningún efecto en la determinación del FUT.

No obstante a ello, su registro contra un pago se agregaba a la determinación de la Renta Líquida Imponible debidamente reajustada desde el momento del pago, afectando la determinación del FUT ya que se rebajaban debidamente reajustadas.

Registrada contra una provisión:

Cuando las partidas señaladas en el artículo 33 N°1 de la LIR se registraban contra una provisión, su pago no afectaba la determinación de la Renta Líquida Imponible, pero constituían una disminución de Capital Propio Tributario.

Ahora bien, dichos pagos se rebajaban corregidos monetariamente desde el momento de su desembolso y se imputaban sobre aquellas utilidades que habían soportado la provisión⁵⁹; de no existir utilidades, se aplicaba el orden de imputación del FUT.

b.- Retiros Presuntos:

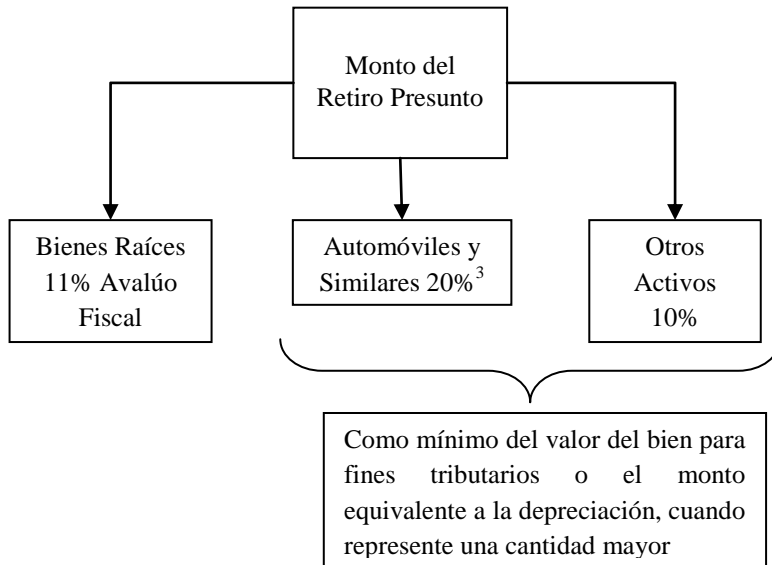
En el Diario oficial del 04 de agosto de 1995, se publicó la Ley N° 19.398, que mediante su artículo 3 modifica los artículos 21, 31, 33 No. 1, letra f) y 101 de la Ley de la Renta, con el objeto de, por una parte, gravar determinados actos u operaciones, y por otra, mejorar algunas normas de fiscalización,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

La primera modificación introducida a este artículo, tenía por objeto considerar retiradas, 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

⁵⁹ Circular N° 17 de 19 de marzo de 1993

para producir la renta de Primera Categoría, de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad completa.⁶⁰

Figura N°4: Retiro presunto



Procedimiento tributario de los retiros presuntos

Gastos relacionados con el activo (mantención, depreciación, otros):

Cuando estas partidas se registraban contra una provisión, se agregaban a la determinación de la Renta Líquida Imponible a su valor histórico afectando su determinación, pero no produciendo ningún efecto en la determinación del FUT.

No obstante a ello, su registro contra un pago se agregaba a la determinación de la Renta Líquida Imponible debidamente reajustada desde el momento del pago, afectando la determinación del FUT ya que se rebajaban debidamente reajustadas.

⁶⁰ Circular N° 37 de 27 de septiembre de 1995

⁶¹ Circular N° 57 de 15 de septiembre de 1998

Cuando las partidas señaladas en el punto 1) se registraban contra una provisión, su pago no afectaba la determinación de la Renta Líquida Imponible, pero constituían una disminución de Capital Propio Tributario.

Ahora bien, dichos pagos se rebajaban corregidos monetariamente desde el momento de su desembolso y se imputaban sobre aquellas utilidades que habían soportado la provisión⁶², de no existir utilidades, se aplicaba el orden de imputación del Fondo de Utilidades Tributables.

Retiros presuntos por el uso o goce de bienes del activo:

Su determinación no afectaban la determinación de la Renta Líquida Imponible de primera categoría, al no afectar las cuentas de resultado, no obstante y por expresa disposición de la Ley, se rebajaban del Fondo de Utilidades Tributables, incluso volviendo su saldo negativo o aumentando el ya existente.

c.- Garantías ejecutadas sobre bienes de la empresa entregados en favor de los socios:

En el caso que cualquier bien de la empresa sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, de los socios personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional, y éstas fueran ejecutadas por el pago total o parcial de tales obligaciones, se considerarán retiradas en favor de dichas personas hasta el monto del pago efectuado por la empresa garante.

B.- Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N°1 del artículo 58:

Deberán pagar en calidad de impuesto único de la LIR, un 35% sobre las cantidades descritas anteriormente, además de los préstamos que las SA cerradas efectúen a sus accionistas personas naturales, y de la adquisición de acciones de su propia emisión que no se vendan en los plazos establecidos en el artículo 27C de la Ley N° 18.046 (Ley de Sociedades Anónimas), con las excepciones de:

- Impuesto de Primera Categoría
- El impuesto único del artículo 21 inciso tercero
- El impuesto territorial (cuando se utilice como crédito)

⁶² Circular N° 17 de 19 de marzo de 1993

Procedimiento gastos no afectos al impuesto del artículo 21, inciso tercero

Tabla N°3: Efecto de los gastos no afectos al artículo 21 según la contabilización

REGISTRO	EFEECTO EN R.L.I.	EFEECTO I.U. INC 3°	EFEECTO EN F.U.T.
Cuentas de ACTIVO (con pago)	No se agregaban a la RLI, tampoco se desagregaban de ésta, (sin perjuicio de los efectos de los reajustes)	No formaban parte de éste	Se rebajaban
PROVISIÓN (sin pago)	Se agregaban a la RLI a valor histórico, no se desagregaban de ésta	No forman parte de éste	No se rebajaban
GASTO (con pago)	Se agregaban a la RLI reajustados, no se desagregaban de ésta.	No forman parte de éste.	Se rebajaban

Procedimiento gastos afectos al impuesto del artículo 21 inciso tercero

Tabla N°4: Efecto de los gastos afectos al artículo 21 según la contabilización

REGISTRO	EFEECTO R.L.I.	EFEECTO IU INC. 3°	EFEECTO FUT
GASTO	Se agregaban a la RLI reajustados y luego se desagregaban	Formaban parte	No tenían
ACTIVO	No se agregaban a la RLI, pero se consideraban disminuciones de capital, se desagregaban. (sin perjuicio de los efectos de los reajustes)	Formaban parte	No tenían
PROVISIÓN (año 2 pago, con FUT)	No se agregaban a la RLI, pero se consideraban disminución de Capital, no se desagregaban de la RLI	Formaban parte de la base imponible, con el crédito que correspondía	Se rebajaban del saldo de FUT de las utilidades del año de la provisión y de no existir se sigue orden de imputación de FUT
PROVISIÓN (año 2 pago, sin FUT)	No se agregaban a la RLI, pero se consideraban disminución de Capital (sin perjuicio de los efectos de los reajustes)	Formaban parte de la base imponible, sin derecho a crédito	Se rebajaban del saldo de FUT incluso volviéndola más negativa

4.- TRIBUTACIÓN DEL ARTÍCULO 21 CON LEY N°20.630

La publicación de la Ley N° 20.630 el día 27 de septiembre de 2012, incorpora en su artículo 1°, N°8 cambios al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por lo anterior, pasaremos a entregar una descripción general del nuevo artículo 21 y luego un análisis detallado de los elementos que intervienen:

El nuevo artículo 21 consta de cuatro incisos, el primero de ellos señala:

“...Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículo 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

i. Las partidas del número 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, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada se aplicará salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso tercero de este artículo;

ii. Las cantidades que se determinen por la aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso quinto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71, de esta ley, y aquellas que se determine por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64 del Código Tributario, según corresponda, y

iii. Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A, de la ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C, de la misma ley. Tales cantidades se reajustarán de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquél en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones...”

Comentarios al inciso primero

1. Contribuyentes afectos:

Quedarán afectos a una tributación única del 35% todos los contribuyentes que determinan su renta efectiva a través de contabilidad completa y balance, lo que incluye los del Art.14 Bis y Quáter:

- 1.1. Sociedades anónimas abiertas o cerradas, incluyendo las sociedades por acciones
 - 1.2. Los empresarios individuales (persona natural), debemos tener presente que incluye a las empresas individuales de responsabilidad limitada que incorporó la Ley N°19.857 el año 2003.
 - 1.3. Las sociedades de personas
 - 1.4. Los contribuyentes del artículo 58 N°1
 - 1.5. Las sociedades en comanditas por acciones
 - 1.6. Y todos los contribuyentes que de manera obligatoria o voluntaria queden acogidos a régimen de renta efectiva con contabilidad completa y balance.
2. Hecho gravado

a) Literal i:

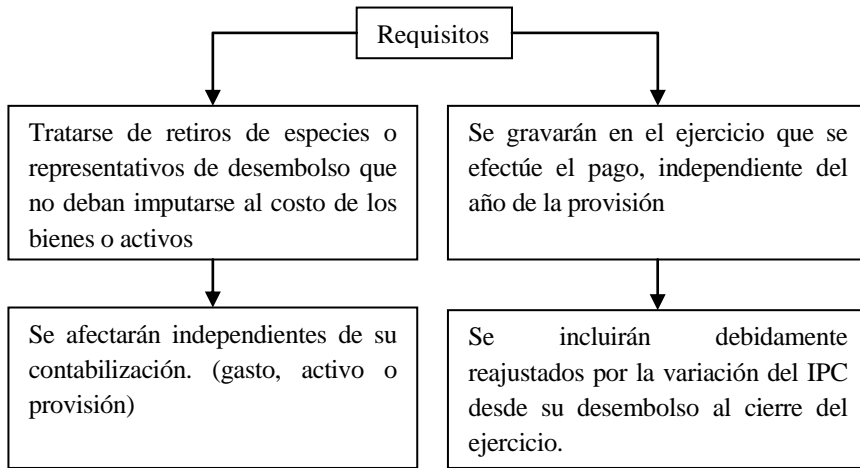
Las siguientes partidas quedarán afectas a la tributación única del 35%, independiente del resultado tributario.

i) Las del número 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, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada se aplicará salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso tercero de este artículo;

Estos gastos rechazados solamente se deberán incluir en la medida que no se hayan incurrido en beneficio de los propietarios, accionistas o socios, que sean a su vez contribuyentes del impuesto Global Complementario o Adicional.

Para ello se requieren los siguientes requisitos y sus efectos:

Figura N°5: Partidas afectas a la tributación única del 35%



Por consiguiente, las únicas partidas que quedarán gravadas serán las del artículo 33 N°1 letras f) y g) dado que las demás partidas señaladas en dicho artículo no cumplen con lo ya mencionado, según se detalla:

Figura N°6: Artículo 33 N°1

a) Derogado	⇒	No aplica
b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste solteros menores de 18 años.	⇒	No aplica inciso primero, se encuentra directamente relacionada con beneficio del propietario.
c) Los retiros particulares en dinero y especies efectuados por el contribuyente.	⇒	No aplica inciso primero, son imputables al valor del costo de los bienes del activo. (Éstas partidas no se consideran porque se rigen por el artículo 14)
d) Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al valor de costo de los bienes.	⇒	No aplica inciso primero ni tercero, son imputables al valor del costo de los bienes del activo.

e) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originen.	⇒	No aplica inciso primero ni tercero, porque no son gastos rechazados, sino gastos de otro régimen. (Circular 68 de 2010.)
f) Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del N°6 del art. 31 o accionistas.	⇒	No aplica inciso primero, se encuentra directamente relacionada con beneficio del propietario. (Salvo si aplica inciso primero si el socio es persona jurídica no contribuyente de global o adicional)
g) Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Ley o la Dirección Regional	⇒	Aplica inciso primero del artículo 21. (Aplica también el inciso tercero. Por ejemplo el exceso del sueldo empresarial)

Por consiguiente, los gastos rechazados señalados, los cuales quedarán afectos a la tributación única del inciso primero con tasa del 35%, no podrán rebajarse ni imputarse a las utilidades tributables o no tributables anotadas en el registro del Fondo de Utilidades Tributables⁶³, a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

Respecto a los gastos rechazados a que se refiere el artículo 33 N°1 de la LIR, tales cantidades y de acuerdo al literal i) del inciso primero, se permite su rebaja como gasto de la determinación de la Renta Líquida Imponible, en la medida que cumpla con los requisitos de tipo general exigidos por el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

b) literal ii:

El presente literal se hace cargo de las tasaciones en general señaladas en la LIR y Código Tributario específicamente,

- **Lo establecido en el artículo 17 N°8 inciso quinto** que guarda relación a la aplicación de la tasación del artículo 64 del Código Tributario:

“...El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo

⁶³ Circular 45 de 23 de septiembre de 2013

64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará sujeta a la tributación establecida en el inciso primero, literal ii), del artículo 21. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que se indica.”

- **Lo establecido en el artículo 35 de la LIR**, en cuando la renta líquida imponible no puede determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza. Corresponderá, en cada caso, al Director Regional, adoptar una u otra base de determinación de la renta.
- **Lo establecido en el inciso segundo del artículo 36 de la LIR**, en cuanto se presume que la renta mínima imponible de los contribuyentes que comercien en importación o exportación, o en ambas operaciones, será respecto de dichas operaciones, igual a un porcentaje del producto total de las importaciones o exportaciones, o de la suma de ambas, realizadas durante el año por el cual deba pagarse el impuesto, que fluctuará, según su naturaleza, entre un uno y doce por ciento. El Servicio determinará, en cada caso, el porcentaje mínimo para los efectos de este artículo, con los antecedentes que obren en su poder.

La presunción establecida en el inciso anterior sólo se aplicará cuando no se acredite fehacientemente por el contribuyente la renta efectiva. Para determinar el producto de las importaciones o exportaciones realizadas se atenderá a su valor de venta.

- **Lo establecido en el artículo 38 de la LIR**: relativo a la renta de las

agencias, sucursales u otros establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en el país.

- **Lo establecido en el nuevo artículo 41E:** Normas que regulan los precios de transferencia.
- **Lo establecido en el artículo 70 de la LIR:** *Se 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.*

Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría, según el N° 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

- **Lo establecido en el artículo 71 de la LIR:** *Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con normas generales que dictará el Director. En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere el correcto, el Director Regional podrá fijar o tasar dicho monto, tomando como base la rentabilidad de las actividades a las que se atribuyen las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio.*

La diferencia de renta que se produzca entre lo acreditado por el contribuyente y lo tasado por el Director Regional, se gravará de acuerdo con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 70.

Cuando el volumen de ingresos brutos que aparezcan atribuidos a una actividad amparada en una presunción de renta de derecho o afecta a impuestos sustitutivos del de la renta no se compadeciere significativamente con la capacidad de producción o explotación de dicha actividad, el Director Regional podrá exigir al contribuyente que explique esta circunstancia. Si la explicación no fuere satisfactoria, el Director Regional procederá a tasar el monto de los ingresos que no provinieren de la actividad mencionada, los cuales se considerarán rentas del artículo 20 N°5, para todos los efectos legales.

- **Y lo establecido en los incisos tercero al sexto del artículo 64 del Código Tributario que el antiguo artículo 21 de la LIR no lo había considerado.** *Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.*

No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. De la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de la notificación de este último.

c) literal iii):

Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, bajo el cumplimiento de las condiciones copulativas que establece el artículo 27° de la ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuando tales sociedades las referidas acciones no las hayan enajenado dentro del plazo máximo que establece el artículo 27C de la misma ley.

Ley N° 18.046;

Art. 27. *Las sociedades anónimas sólo podrán adquirir y poseer acciones de su propia emisión cuando la adquisición:*

Artículo 27 A.- *Las sociedades anónimas cuyas acciones tengan transacción bursátil podrán adquirir y poseer acciones de su propia emisión, bajo las siguientes condiciones copulativas:*

- a) *Que sea acordado por junta extraordinaria de accionistas por las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto;*
- b) *La adquisición sólo podrá hacerse hasta por el monto de las utilidades retenidas, y*
- c) *Si la sociedad tuviere series de acciones, la oferta de adquisición deberá hacerse en proporción al número de acciones de cada serie, que tenga transacción bursátil.*

Las juntas de accionistas citadas para considerar la adquisición de acciones de su propia emisión, deberán pronunciarse sobre el monto o porcentaje máximo a adquirir, el objetivo y la duración del programa, el que no podrá ser superior a cinco años, así como del precio mínimo y máximo a pagar por las acciones respectivas, materias sobre las cuales el directorio de la sociedad deberá dar información amplia y detallada. En todo caso, la junta podrá delegar en el directorio la fijación del precio de adquisición.

Aprobado el programa para adquirir y poseer acciones de su propia emisión en junta de accionistas, ninguna sociedad anónima podrá mantener en cartera acciones de su propia emisión representativas de un monto superior al 5% de sus acciones suscritas y pagadas.

Los excesos producidos deberán ser enajenados en el término de 90 días, contado a partir de la fecha de la adquisición que hubiere dado origen al exceso, sin perjuicio de la responsabilidad que le cupiera a los directores y al gerente de la sociedad.

Sólo podrán ser adquiridas por este procedimiento acciones de la sociedad que estén totalmente pagadas y libres de todo gravamen o prohibición.

Artículo 27 C.- *Las acciones adquiridas en virtud de lo dispuesto por el número 4) del artículo 27, deberán ser enajenadas por la sociedad dentro del plazo máximo de veinticuatro meses a contar de su adquisición, y si así no se hiciere, el capital quedará disminuido de pleno derecho.*

Al momento de enajenarlas, la sociedad deberá realizar una oferta preferente a los accionistas en los términos referidos en el artículo 25. Sin embargo, no será obligatoria esa oferta cuando la cantidad total de acciones a ser vendidas dentro de cualquier período de doce meses no supere el 1% del capital accionario de la sociedad, siempre que cuente con aprobación de la junta de accionistas.

Si los accionistas no ejercieren, en todo o en parte, el derecho preferente señalado en el inciso anterior o se tratase de acciones que se encuentran dentro del cupo mencionado, la enajenación deberá efectuarse siempre en una bolsa de valores.

El plazo previsto en el inciso primero será de 5 años cuando las acciones se hayan adquirido para cumplir un programa o plan de compensación a trabajadores de la sociedad aprobado por la junta de accionistas, caso en el cual tampoco será obligatoria la oferta preferente a los accionistas.

Comentarios inciso segundo

El nuevo artículo 21 en el inciso segundo, señala:

“..No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo; el impuesto del número 3, del artículo 104, y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley; y, (iv) los pagos a que se refiere el número 12°, del artículo 31 y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto..”

De acuerdo al nuevo inciso segundo, no existen diferencias en su aplicación para los contribuyentes que se organicen según su calidad jurídica, vale decir, según lo establecido por el propio artículo 21 inciso segundo, las cantidades por disposición expresa, no se afectarán con la tributación única del 35% que contempla su inciso primero y tampoco con los Impuestos Global Complementario o Adicional a que se refiere el inciso tercer de la norma legal citada. Estas partidas son:

Figura N°7: Artículo 21, inciso 2

- 1.- Los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores.
- 2.- El impuesto de primera categoría pagado, ya sea acogido a los regímenes de tributación del 14 letra A, 14 Bis, o 14 Quáter de la LIR.
- 3.- El propio impuesto único de 35% pagado sobre las cantidades o partidas a que se refiere el inciso primero del artículo 21 de la LIR.
- 4.- El impuesto del artículo 104 N°3 de la LIR, que afecta a la diferencia entre el valor de colocación y valor nominal de los instrumentos de deuda pública.
- 5.- El impuesto territorial pagado a que se refiere la ley N°17.235 por constituir crédito en contra del impuesto de primera categoría.
- 6.- Los intereses, reajustes y multas, sean de orden tributario o por cualquier otro concepto, pagados al Fisco, Municipalidades, y organismos públicos creados por ley.
- 7.- Los gastos pagados al exterior por concepto de a que se refiere el artículo 31 inciso 3° N°12 de la LIR.
- 8.- Los pagos por concepto de patentes mineras a que se refiere los artículos 163 y 164 del Código de Minería, en aquella parte que califique como gasto rechazado.

En relación a estas partidas que el propio artículo 21 inciso segundo libera de la tributación única, se hace presente que en la medida que estén formando parte de la Renta Líquida Imponible o Pérdida tributaria de acuerdo a las normas de los artículos 29° al 33° de la LIR, deben deducirse o adicionarse a las utilidades o pérdidas tributarias de las cuales esté formando parte y anotadas en el Registro del Fondo de Utilidades Tributables, sin derecho a imputación o devolución del crédito por impuesto de primera categoría.

Artículo 21, Inciso tercero:

“..Los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, que sean accionistas de sociedades anónimas o encomandita por acciones, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y los socios de sociedades de personas, sea que la empresa o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, o se encuentre acogida al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar los impuestos señalados, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv) de este inciso, impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero:

i) Las partidas del número 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, cuando estas partidas hayan beneficiado al accionista, empresario individual, o al socio de una sociedad de personas, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de la empresa o sociedad respectiva. En estos casos, el Servicio determinará fundadamente el beneficio experimentado por el accionista, empresario individual o socio de una sociedad de personas. Se entenderá que dichas partidas benefician a las personas señaladas, cuando hayan beneficiado a su cónyuge, a sus hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectarán con la tributación establecida en este inciso, en proporción al número de acciones que posean o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

ii) Los préstamos que la empresa, el contribuyente del número 1, del artículo 58 o la sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos Global Complementario o Adicional, cuando el Servicio determine de manera fundada que son un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos. La tributación de este inciso se aplicará sobre el total de la cantidad prestada, reajustada según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al del otorgamiento del préstamo y el mes que antecede al término del ejercicio, deduciéndose debidamente reajustadas todas aquellas cantidades que el propietario, socio o accionista beneficiario haya restituido a la empresa o sociedad a título de

pago del capital del préstamo y sus reajustes durante el ejercicio respectivo. Para estos efectos el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades retenidas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto prestado; el destino y destinatario final de tales recursos; el plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente, al determinar que el préstamo es un retiro encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso.

Las sumas que establece este literal, no se deducirán en la empresa o sociedad acreedora, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 se encuentren afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional.

iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, 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 período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. En el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 20%.

Del valor mínimo del beneficio calculado conforme a las reglas anteriores, podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por uso o goce del bien, aplicándose a la diferencia la tributación establecida en este inciso tercero.

En el caso de contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, no se aplicará la tributación establecida en este inciso tercero, al beneficio que represente el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en tales sitios. Tampoco se aplicará dicha tributación al beneficio que represente el uso o goce de los bienes de la empresa destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no fuere habitual. En caso que dicho uso fuere habitual, se aplicará el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, que será de cargo de la empresa o sociedad propietaria y el beneficio por dicho uso se calculará conforme a las reglas precedentes.

Cuando el uso o goce de un mismo bien, se haya concedido simultáneamente a más de un socio o accionista y no sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, éste se determinará distribuyéndose en proporción al número de acciones que posean o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva. En caso que el uso o goce se haya conferido por un período inferior al año comercial respectivo, circunstancia que deberá ser acreditada por el beneficiario, ello deberá ser considerado para efectos del cálculo de los impuestos.

Las sumas que establece este literal, no se deducirán en la empresa o sociedad respectiva, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 se encuentren afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional.

iv) En el caso que cualquier bien de la empresa o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este inciso al propietario, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realice la operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

Las sumas que establece este literal, no se deducirán en la empresa o sociedad respectiva, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el artículo 14 se encuentren afectas a los impuestos Global Complementario o Adicional.

Para la aplicación de la tributación establecida en el inciso anterior, se considerará que el préstamo se ha efectuado, el beneficio se ha conferido o se han garantizado obligaciones al propietario, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como deudor del préstamo, beneficiario o sujeto cuyas deudas se han garantizado, a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, y se determine que el beneficiario final de los préstamos y garantías es el propietario, socio o accionista respectivo. .”

Comentarios inciso tercero

Tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, dependiendo si son contribuyentes personas naturales y/o jurídicas con domicilio o residencia en Chile, y que sean atribuibles a los propietarios,

Las partidas que se afectarán con los impuestos Global Complementario o Adicional son aquellas que hayan sido incurridas en beneficio de los propietarios de las empresas. Es decir, el propietario del empresario individual, del EIRL, contribuyentes del 58 N°1 (relacionados a personas naturales que no tengan domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes) y socios o accionistas de sociedades en general:

Hecho gravado

a) literal i:

i) Las del número 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, cuando estas partidas hayan beneficiado a sus dueños y que cumplan los requisitos y condiciones señaladas en los literales i) al iv).

Como se indicó en el análisis del inciso primero, los gastos rechazados que quedarán afectos a la tributación serán los de las letras:

Artículo 33 N°1

b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente que sea persona natural o al de los socios en el caso de sociedades de personas o a los hijos de la persona antes indicada, que sean solteros y menores de 18 años.

f) Los gastos o desembolsos provenientes de los beneficios otorgados a las personas a que se refiere dicho numeral.

g) Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Dirección Regional del SII, según corresponda, cuando se trate de beneficios del propietario ya indicados.

En el caso que las citadas partidas, beneficien a dos o más accionistas o socios, sin que sea posible determinar el monto del beneficio efectivo que corresponde a cada uno de ellos, tales partidas se afectarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, de acuerdo a la participación accionaria del accionista en la sociedad anónima o en comandita por acciones o conforme a la participación social de los socios o socio gestor en las utilidades de la respectiva sociedad, según indica circular 45 del 23 de septiembre de 2013.

b) literal ii:

Los préstamos, documentados o no, que la empresa individual, EIRL, contribuyentes del 58 N°1 de la LIR, las sociedades de personas, las sociedades anónimas, las sociedades por acción (se excepcionan las sociedades anónimas abiertas), las sociedades en comanditas por acciones, efectúen a sus respectivos propietarios, en el caso que el SII determine de manera fundada que corresponden a retiros encubiertos.

Base Imponible:

Corresponderá al monto del préstamo debidamente reajustado, descontando las cantidades que se hayan restituido debidamente reajustadas.

c) literal iii:

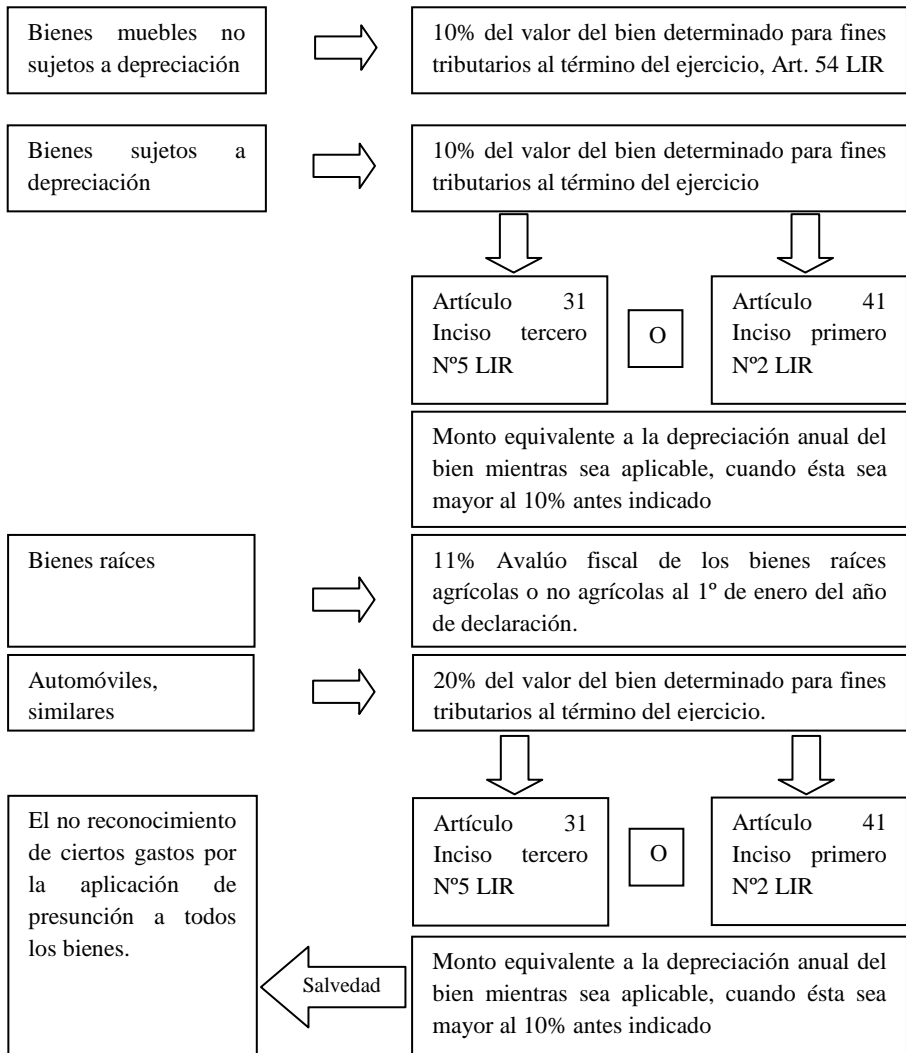
El beneficio que represente para el EIRL, socio de sociedad de personas, accionista, empresario individual, contribuyente del 58 N°1 de la LIR, socio gestor o accionista, el uso, goce a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir renta, de los bienes del activo ya sean bienes corporales o incorporales, independiente de su clasificación en activos realizables, inmovilizado, etc., de bienes del activo de la empresa o sociedad.

Cabe hacer presente que la tributación resulta aplicable, independiente que los bienes posean alguna franquicia tributaria que puedan favorecer a dichos bienes por su adquisición, importación o construcción como se da con los DFL-2 de 1959.

Base Imponible:

Para la determinación de la base imponible de los impuestos Global Complementario o Adicional, **se presume de derecho que el valor mínimo** que representa el beneficio para las personas antes indicadas, será el siguiente:

Figura N°8: Presunciones de derecho



Cabe destacar que las presunciones desarrolladas en este punto son de aplicación anual, por lo tanto, si los bienes fueron usados en un periodo inferior, el contribuyente deberá acreditar o justificar de manera fehaciente tal circunstancia.

En los casos que los beneficiarios hayan pagado efectivamente un valor a la empresa o sociedad por el período en el cual se hayan utilizado los referidos bienes del activo,

tales sumas podrán deducirse del valor mínimo presumido, siendo la diferencia positiva que resulta de ambos valores la que se considerará para la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. Todo ello, deberá acreditarse de manera fehaciente con todos los documentos que respalden dichos pagos, además la empresa deberá contabilizar oportunamente los ingresos percibidos para su correspondiente tributación.

En el caso que las citadas partidas, vayan en beneficio de dos o más accionistas, socios, entre otros, sin que sea posible determinar el monto del beneficio efectivo que corresponde a cada uno de ellos, tales partidas se afectarán con los impuestos Global Complementario o Adicional, de acuerdo a la participación accionaria del accionista en la sociedad anónima o en comandita por acciones o conforme a la participación social de los socios o socio gestor en las utilidades de la respectiva sociedad, según circular 45 del 23 de septiembre de 2013.

d) literal iv

Monto de la garantías ejecutadas sobre cualquier bien de propiedad de la empresa o sociedad que haya sido entregado en garantía sobre obligaciones directas o indirectas de los socios, accionistas de la respectiva empresa.

En estos casos el beneficio para el propietario, socio o accionista afecto a los impuestos Global Complementario o Adicional corresponderá al valor de las garantías que hubieren sido ejecutadas por el pago total o parcial de las respectivas obligaciones determinadas según valor corriente⁶⁴ en plaza o sobre los valores normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, según lo dispuesto por el artículo 64 del Código Tributario.

Normas de relación, inciso 4º del artículo 21:

Para efectos de la aplicación de la tributación de los literales i) al iv), según lo dispuesto por la ley, también se considerarán como beneficiarios a los cónyuges o de los hijos no emancipados legalmente de los socios, accionistas, entre otros, según lo prevista el artículo 240 y 266 del Código Civil o se han efectuado en beneficio de cualquier persona relacionada con las personas antes indicadas, en los términos del artículo 100 de la ley N° 18.045, sobre el mercado de valores.

⁶⁴ El valor corriente en plaza se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario. Circular 45 de 2013

Ley N° 18.045:

Artículo 100.- "...Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas: a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad; b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046; c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones. La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que: 1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad; 2.- Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés; 3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o 4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad. No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

Tasa adicional:

Los contribuyentes señalados en el inciso tercero, quedarán afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, más una tasa adicional de un 10% la cual se declarará y pagará en conformidad a las disposiciones aplicables a dichos contribuyentes.

Para llevar a cabo la aplicación de dicha tasa adicional, la empresa deberá informar al beneficiario (del gasto rechazado, préstamos, retiros presuntos y garantías ejecutoriadas) ya sea socio, accionistas, entre otros, el monto del beneficio determinado según corresponda y paralelamente informar al Servicio de Impuestos Internos.

CREDITOS:

Artículo 56.- “... A los contribuyentes afectos a este impuesto se les otorgarán los siguientes créditos contra el impuesto final resultante, créditos que deberán imputarse en el orden que a continuación se establece...”:

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

En ningún caso dará derecho al crédito referido en el inciso anterior, el impuesto del artículo 20 determinado sobre rentas presuntas, y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Si el monto de los créditos establecidos en este artículo excediere del impuesto de este Título, dicho excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución, salvo que el exceso provenga del crédito establecido en el N° 3 de este artículo respecto de las cantidades efectivamente gravadas en primera categoría o del indicado en el N° 2 de este artículo, respecto de las cantidades señaladas en el inciso tercero, del N° 3 del artículo 54, en cuyo caso se devolverá en la forma señalada en el artículo 97.

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

Artículo 63.- A los contribuyentes del impuesto adicional se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60 inciso primero, la misma tasa de primera categoría que las afectó.

De igual crédito gozarán los contribuyentes afectos al impuesto de este Título sobre aquella parte de sus rentas de fuente chilena que les corresponda como socio o accionista de sociedades, por las cantidades obtenidas por éstas en su calidad de socias o accionistas de otras sociedades.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en los incisos anteriores al impuesto del Título II, determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

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

No obstante a ello, las rentas gravadas con el impuesto Global Complementario o Adicional originadas por lo establecido en el artículo 21 inciso tercero, más su tasa adicional no tienen derecho a éste crédito señalado en las disposiciones citadas, ya que nunca fueron gravadas con dicho tributo al no formar parte de la RLI. (Impuesto de primera categoría).

Por lo anterior, todas las partidas señaladas en el inciso tercero del artículo 21, vale decir,

- Gastos Rechazados
- Préstamos
- Uso y goce de los bienes del activo
- Garantías ejecutadas

No se deducirán del FUT de la empresa o sociedad respectiva, ni tendrán crédito por impuesto de primera categoría.

5.- COMENTARIOS FINALES

La publicación de la Ley N° 20.630 ha traído consigo una serie de cambios a nuestro especial y complejo régimen tributario, dichos cambios apuntan a una mayor recaudación fiscal para financiar el gasto público, en especial el mayor gasto en educación para los próximos años.

Hablar del artículo 21 de la LIR, a partir de esta ley es hablar de tributación efectiva, y no es un mero anticipo como lo es el impuesto de primera categoría, por consiguiente, es un cambio no menor en el nuevo escenario impositivo de nuestro país.

Con anterioridad a la publicación de la Ley, lo primero que se debía establecer al momento de configurar la tributación del artículo 21 era el tipo jurídico del contribuyente, ya que determinaba que tributo afectaba la partida y además al sujeto de la obligación tributaria, lo que conllevaba a revisar una gran cantidad de información y cruces de datos por parte de la administración tributaria. Dado lo anterior, sin lugar a dudas existe una simplificación en materia tributaria al igualar en el tratamiento tributario de los gastos rechazados liberados de la tributación (Inciso segundo), y la homologación a los gastos rechazados independiente al tipo jurídico, y por consiguiente, separar los que son de cargo de la empresa o generador de renta y los

atribuibles a los beneficiarios, como consumidores de esa renta, vale decir, accionistas y socios.

Por otra parte, se logra una simplificación en la determinación del registro FUT, ya que los gastos rechazados que se encontraban afectos a los impuestos terminales no serán imputados a dicho registro y no tendrán derecho a crédito de primera categoría por no afectarse con dicho tributo.

Por consiguiente, los efectos que tenía en las bases fiscales del tipo de estructura jurídica eran distintos, ya que la Ley de la Renta establecía un procedimiento establecido del artículo 29° al 33° de la LIR, pero no consideraba los ajustes en las bases fiscales de los desagregados (en el caso de las Sociedades Anónimas) para determinar la base imponible del anterior artículo 21 inciso tercero de la LIR.

Hoy en día, las empresas deberán considerar los controles necesarios para, primero que todo, determinar que están bajo la figura del artículo 21 y posteriormente determinar cuándo un gasto rechazado es atribuible a la empresa o bien a sus beneficiarios, con el agravante que además deberán considerar, en este último caso, la tasa adicional.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido la circular N°45 del 23 de septiembre de 2013 donde establece sus instrucciones al tenor de la ley. No obstante, nos cabe preguntar si en materia de fiscalización, se cuentan con las herramientas para poder establecer cuando la tributación del artículo 21 corresponde a la empresa, o bien al beneficiario de la renta, quien debe hacerse cargo de la tributación asumiendo una mayor carga tributaria a través de la tasa adicional que recae sobre ellos.

Esperemos entonces, que la implementación de la nueva figura del artículo 21, traiga consigo una efectiva simplificación del tratamiento tributario que afecta a los gastos rechazados, no tan solo en su cuantía y los controles de sus registros como lo señalamos anteriormente, más bien, en la correcta calificación, es decir, si estos corresponden a la empresa (inciso primero) o corresponden al beneficiario (Inciso tercero).

6.-BIBLIOGRAFÍA

Circular 45 del 24 de octubre de 1984: análisis del nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Circular 17 del 19 de marzo de 1993

Circular 37 del 25 de septiembre de 1995, modificaciones art. 21, 31, 33 N°1 letra f) y 101 LIR, por la ley 19.398.

Circular N° 57 de 15 de septiembre de 1998.

Manual de FUT, CEPET cuarta edición 2009.

Impuesto a la renta, CEPET séptima edición 2011

Historia de la Ley 20.630 Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, mensaje del ejecutivo, sesión 65 legislatura 360 del 02 de agosto de 2012.