

GRUPO BT



Boletín del Trabajo



LIBRO III 2025

DIRECTOR Y REPRESENTANTE LEGAL

Ricardo Montero Mosquera

EDITORES

Boletín Laboral Ediciones SPA

REDACTOR TÉCNICO

Rodrigo Navarrete

DISEÑO Y DIAGRAMACIÓN

Heyleen Flores Ramírez

EDICIÓN

MAYO 2025

Printed in Chile

©2025

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN

TOTAL O PARCIAL

EDITOR

Boletín Laboral Ediciones Ltda.

DIRECTOR EJECUTIVO

Daniel Silva Alvarado

© Contador Auditor - Universidad Arturo Prat
Diplomado Especialización Tributaria - Universidad de Chile
Magister en Tributación – Universidad Andrés Bello
Master en Tributación y Fiscalidad – Universidad de Lleida (España)
Magister en Pedagogía Universitaria – Universidad del Mar
Asesor y Consultor Tributario del Boletín del Trabajo

CONTENIDO

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 1° DEL DECRETO LEY N° 824

.....	8
TÍTULO I	8
PÁRRAFO 1°	8
ARTÍCULO 1°	8
PÁRRAFO 2°	8
ARTÍCULO 2°	8
PÁRRAFO 3°	16
ARTÍCULO 3°	16
ARTÍCULO 4°	17
ARTÍCULO 5°	19
ARTÍCULO 6°	20
ARTÍCULO 7°	21
ARTÍCULO 8°	21
ARTÍCULO 9°	22
PÁRRAFO 4°	23
ARTÍCULO 10.....	23
ARTÍCULO 11	26
ARTÍCULO 12.....	28
ARTÍCULO 13.....	29
ARTÍCULO 14.....	30
ARTÍCULO 14 BIS	54
ARTÍCULO 14 TER	54
ARTÍCULO 14 QUÁTER	54
ARTÍCULO 15.....	55
ARTÍCULO 16.....	57
ARTÍCULO 17.....	57
ARTÍCULO 18°.....	79
ARTÍCULO 18 BIS	80
ARTÍCULO 18 TER	80
ARTÍCULO 18 QUATER	80
TÍTULO II	80
ARTÍCULO 19.....	80
PRIMERA CATEGORÍA	81

PÁRRAFO 1º	81
ARTÍCULO 20	81
ARTÍCULO 20º BIS	86
ARTÍCULO 21	86
PÁRRAFO 2º	90
ARTÍCULO 22	90
ARTÍCULO 23	91
ARTÍCULO 24	92
ARTÍCULO 25	93
ARTÍCULO 26	93
ARTÍCULO 26 BIS	94
ARTÍCULO 27	95
ARTÍCULO 28	95
PÁRRAFO 3º	96
ARTÍCULO 29	96
ARTÍCULO 30	99
ARTÍCULO 31	105
ARTÍCULO 32	128
ARTÍCULO 33	128
ARTÍCULO 33 BIS	132
ARTÍCULO 34	133
ARTÍCULO 34 BIS	140
ARTÍCULO 35	141
ARTÍCULO 36	142
ARTÍCULO 37	143
ARTÍCULO 37º BIS	144
ARTÍCULO 38	144
ARTÍCULO 38 BIS	145
PÁRRAFO 4º	149
ARTÍCULO 39	149
ARTÍCULO 40	151
PÁRRAFO 5º	153
ARTÍCULO 41	153
ARTÍCULO 41 BIS	163
PÁRRAFO 6º	164

ARTÍCULO 41 A.....	164
ARTÍCULO 41 B.....	172
ARTÍCULO 41 C.....	174
ARTÍCULO 41 D.....	175
ARTÍCULO 41 E.....	178
ARTÍCULO 41 F.....	186
ARTÍCULO 41 G.....	190
ARTÍCULO 41 H.....	195
SEGUNDA CATEGORÍA.....	197
PÁRRAFO 1°.....	197
ARTÍCULO 42.....	197
ARTÍCULO 42 BIS.....	201
ARTÍCULO 42° TER.....	204
ARTÍCULO 42 QUÁTER.....	205
ARTÍCULO 43.....	206
ARTÍCULO 44.....	207
ARTÍCULO 45.....	207
ARTÍCULO 46.....	207
ARTÍCULO 47.....	208
ARTÍCULO 48.....	209
ARTÍCULO 49.....	210
ARTÍCULO 50.....	210
ARTÍCULO 51.....	211
TÍTULO III.....	212
PÁRRAFO 1°.....	212
ARTÍCULO 52.....	212
ARTÍCULO 52° BIS.....	212
ARTÍCULO 53.....	214
PÁRRAFO 2°.....	214
ARTÍCULO 54.....	214
ARTÍCULO 54 BIS.....	217
ARTÍCULO 55.....	218
ARTÍCULO 55 BIS.....	219
ARTÍCULO 55 TER.....	222
ARTÍCULO 56.....	223

ARTÍCULO 57.....	225
ARTÍCULO 57 BIS.....	226
ARTÍCULO 58.....	226
ARTÍCULO 59.....	230
ARTÍCULO 59 BIS.....	239
ARTÍCULO 60.....	239
ARTÍCULO 61.....	240
ARTÍCULO 62.....	241
ARTÍCULO 63.....	241
ARTÍCULO 64.....	243
TÍTULO IV BIS.....	243
ARTÍCULO 64 BIS.....	243
ARTÍCULO 64 TER.....	243
TÍTULO V.....	244
PÁRRAFO 1º.....	244
ARTÍCULO 65.....	244
ARTÍCULO 66.....	246
ARTÍCULO 67.....	247
ARTÍCULO 68.....	247
ARTÍCULO 69.....	249
ARTÍCULO 70.....	250
ARTÍCULO 71.....	251
ARTÍCULO 72.....	252
PÁRRAFO 2º.....	253
ARTÍCULO 73.....	253
ARTÍCULO 74.....	254
ARTÍCULO 75.....	260
ARTÍCULO 76.....	260
ARTÍCULO 77.....	260
ARTÍCULO 78.....	261
ARTÍCULO 79.....	261
ARTÍCULO 80.....	262
ARTÍCULO 81.....	262
ARTÍCULO 82.....	263
ARTÍCULO 83.....	264

PÁRRAFO 3°	264
ARTÍCULO 84	264
ARTÍCULO 85	268
ARTÍCULO 86	268
ARTÍCULO 87	269
ARTÍCULO 88	269
ARTÍCULO 89	270
ARTÍCULO 90	270
ARTÍCULO 91	272
ARTÍCULO 92	272
ARTÍCULO 93	272
ARTÍCULO 94	273
ARTÍCULO 95	274
ARTÍCULO 96	275
ARTÍCULO 97	275
ARTÍCULO 98	277
ARTÍCULO 99	277
ARTÍCULO 100	277
PÁRRAFO 4°	278
ARTÍCULO 101	278
ARTÍCULO 102	279
PÁRRAFO 5°	280
ARTÍCULO 103	280
TÍTULO VI	280
ARTÍCULO 104	280
ARTÍCULO 105	284
ARTÍCULO 106	284
ARTÍCULO 107	285
ARTÍCULO 108	290
ARTÍCULO 109	291
ARTÍCULO 110	292

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA - CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 1º DEL DECRETO LEY Nº 824

(PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE 31 DE DICIEMBRE DE 1974 Y ACTUALIZADO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2024)

INCLUYE LEY 21420 – 21591-21540-21591-21713

Núm. 824.- Santiago, 27 de diciembre de 1974.

Vistos: lo dispuesto en los decretos leyes Nos 1 y 128, de 1973, y 527 de 1974, la Junta de Gobierno ha resuelto dictar el siguiente, DECRETO LEY:

ARTICULO 1º.- Apruébase el siguiente texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

TÍTULO I NORMAS GENERALES

PÁRRAFO 1º DE LA MATERIA Y DESTINO DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 1º

Establécese, de conformidad a la presente ley, a beneficio fiscal, un impuesto sobre la renta.

PÁRRAFO 2º DEFINICIONES

ARTÍCULO 2º

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.

Comentario

En la definición de renta que establece el artículo 2 del D.L. Nº 824, se señalan diversas expresiones, tales como ingresos, utilidad, beneficio e incrementos de patrimonio, terminología que el Servicio de Impuestos Internos a definido a través de su Manual, es así que tenemos:

1. *Ingreso, está constituido por la riqueza que fluye desde afuera, es algo que entra, que pasa a ser disponible por alguien o a formar parte del patrimonio de una persona. Además, el ingreso debe ser determinable o apreciable en dinero. Las fuentes de un ingreso podrían ser el trabajo humano, el capital o la combinación de trabajo y capital.*
2. *Utilidad, según el diccionario, utilidad es el “provecho o interés que se saca de una cosa”. La definición de renta también incluye los ingresos que tengan el carácter de utilidad y que provengan de un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad, lo que se conoce con el nombre de actividad.*
3. *Beneficio, es el bien que se hace o se recibe. También significa utilidad, provecho. Sólo el beneficio susceptible de apreciación pecuniaria es que debe considerarse para los fines de la Ley de la Renta.*
4. *Incremento de Patrimonio, es el crecimiento de los bienes corporales o incorporales, susceptibles de apreciación pecuniaria, de una persona. No es necesario que este crecimiento de los bienes o enriquecimiento tenga su origen en una fuente conocida o se identifique con utilidades o ingresos de una actividad, para su calificación como renta. Es solo suficiente su existencia. Es el que debe considerarse para los fines de la Ley de la Renta.*

A su vez la Circular N° 132 (del 15 de noviembre de 1976) emanada del mismo SII, señala que el concepto de Renta atiende a la gran amplitud que la misma definición legal le da al concepto de renta, concluye que para que un ingreso sea considerado como renta, basta que él represente una “Utilidad” o “Beneficio” proveniente de una cosa o actividad, en que sea determinante en dicha calificación la finalidad perseguida en las operaciones que generan el mencionado ingreso, como tampoco el destino que de manera voluntaria, contractual, reglamentaria o legal deba dar a las citadas utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio.

De lo anterior se desprende, que no constituye un impedimento para clasificar a un ingreso de renta, el que no exista el ánimo de lucrar en las operaciones que se realicen, ya que bastará solo que el ingreso en cuestión constituya ser un beneficio para que sea catalogado como tal.

La Ley 21.210 de 2020, eliminó en este N° 1 del artículo 2° de la LIR, el término “atribuyan”, ya que el régimen de renta atribuida vigente hasta el 31-12-2019 fue derogado. En cuanto a la tributación con impuestos finales de los propietarios, socios o accionistas que participen de una empresa acogida al régimen de transparencia tributaria (14D8), el nuevo texto dice sencillamente que ellos deben tributar con impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme, no usando la expresión “que se les atribuyan”.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2436 de 31.08.2016. *Tributación de la venta de un inmueble perteneciente a una Representación Diplomática.*

Oficio N° 2154 de 03.10.2013. *Conforme con lo establecido por el artículo N° 42, N°1 de la LIR, el bono establecido por el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.250, que se otorga al personal de la atención primaria de salud municipal, constituye para sus beneficiarios una renta afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría que se devenga en la fecha que debe efectuarse su pago, todo ello de acuerdo al concepto de renta definido en el N°1 del art. 2 de las LIR.*

Oficio N° 2946 de 29.10.2012. *La suma de dinero pagada por una empresa a la conviviente de un trabajador y a su hija con motivo de un accidente laboral, en virtud de lo establecido en una escritura de pago, aceptación, finiquito, renuncia de derechos y transacción, no califica como una indemnización por accidente del trabajo, por lo tanto es un ingreso constitutivo de renta.*

Oficio N° 2890 de 11.10.2007. *Tratamiento tributario de compensación económica acordada entre las partes mediante transacción en juicio de divorcio. Concepto de renta.*

Circulares

Circular N° 132 de 15.11. 1976. *Análisis del concepto de renta y su aplicabilidad a las asociaciones de ahorro y préstamo.*

Circular N° 62 de 18.10.2016. *Imparte instrucciones sobre el tratamiento tributario de la imputación o devolución de impuestos contenidos en los Títulos II y III, del D.L. N° 825, establecida en el nuevo artículo 27 ter, del D.L. N° 825, incorporado a dicho texto legal por el artículo 393, de la Ley N° 20.720, frente a las normas de la Ley del IVA y de la LIR.*

2. Por "renta devengada", aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

Comentario

El artículo 2 N° 2 nos señala que se entiende por renta devengada a aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independiente de que se pueda hacer exigible en el momento, y que constituya un crédito para su titular.

El SII a través de su Manual ha señalado que el concepto devengar tiene el siguiente alcance:

"Devengar", según el Diccionario es "adquirir derecho de alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título" y "percibir" es definido como "recibir una cosa y entregarse de ella" y, además "es comprender o conocer una cosa, por último "recibir" es sinónimo de percibir.

De lo anterior se desprende, que una renta se devenga desde que se debe, esto es, de que se produce o se tiene título sobre ella, hasta que se percibe de manera efectivamente, por lo tanto ambos conceptos tienen una relación de causa y efecto.

Por lo tanto podemos señalar que la renta devengada es aquella sobre la cual su titular tiene un derecho personal o crédito que lo faculta para pedir su entrega una vez que la obligación se haga exigible.

La Ley 21.210 de 2020, eliminó en este N° 2 del artículo 2° de la LIR, la definición de "renta atribuida", la cual aplicaba al régimen de renta atribuida del artículo 14, letra A, contribuyentes del artículo 14, letra C y de la letra A del artículo 14 ter, todos del DL 824 y vigentes al 31-12-2019.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1308 de 14.06.2013. *De acuerdo a las normas de un Contrato de Suministro de Vestuario Deportivo y Licencia Exclusiva, la renta se devengó y percibió el año 2012, debiendo en dicho ejercicio computarse la renta para efectos de la determinación y pago del Impuesto de Primera Categoría, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 N° 2 y 3, 15 y 29 de la LIR.*

Oficio N° 4906 de 20.12. 2006. *Tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por un establecimiento particular subvencionado.*

Oficio N° 3626 de 31.08.2001. *Tratamiento tributario del pago anticipado de colegiaturas percibidas por un colegio particular. Concepto de renta percibida y devengada.*

Circulares

Circular N° 21 de 19.04.2016. *Instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.*

3. Por “renta percibida”, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Comentario

El N° 3 del artículo 2 de la Ley de la Renta nos señala que renta percibida es aquella que “ ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona”.

Generalmente, se estima que estas rentas ingresaran al patrimonio, antes de el período de un año, salvo en las excepciones que para tales efectos se señale algún tipo de procedimiento diferente, según disponga la Ley en comento, como ser las ventas de pago diferido o las remuneraciones anticipadas, casos en los cuales, el Director Nacional posee la facultad para dictar las normas y los procedimientos para determinar o distribuir los ingresos en los ejercicios correspondientes.

Por su parte, para los fines de determinar la Renta Líquida Imponible de los contribuyentes de Segunda Categoría, solo deberán ser considerados los que efectivamente se perciban durante el ejercicio correspondiente, no importando si se han devengado o no, pudiendo materializarse la percepción, en cualquiera de las siguientes formas (Circular 21 de 1991):

- 1. Pago efectivo.*
- 2. Abono en cuenta, esto es, cuando en la contabilidad del deudor se ha registrado el mencionado abono en la cuenta del acreedor de la renta.*
- 3. Puesta a disposición del interesado, esto es, cuando el deudor está en condiciones de cancelar la renta y se lo ha hecho saber al beneficiario.*
- 4. Extinción de la obligación por alguna modalidad que sea distinta al pago, como las que están señaladas en el artículo 1567 del Código Civil:*
 - 1) Por la solución o pago en efectivo.*
 - 2) Por la novación.*
 - 3) Por la transacción.*
 - 4) Por la remisión.*
 - 5) Por la compensación.*
 - 6) Por la confusión.*

- 7) *Por la pérdida de la cosa que se debe.*
- 8) *Por la declaración de la nulidad o por la rescisión.*
- 9) *Por el evento de la condición resolutive.*
- 10) *Por la prescripción.*

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 339 de 26.01.2004. *Tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos sociales en sociedades de personas. Oportunidad en que debe computarse como ingreso bruto. Se grava con el impuesto Global Complementario o Adicional en el mismo ejercicio en que se perciba o devengue la renta. Concepto de renta percibida y devengada.*

Oficio N° 4843 de 11.12.2001. *Concepto de renta percibida. Normas sobre retención, declaración y pago del impuesto.*

Oficio N° 70 de 08.01.2001. *Concepto de renta percibida.*

4. Por "renta mínima presunta", la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente.

Comentario

El N° 4 del artículo 2 del D.L. N° 824 nos señala que la Renta Mínima Presunta es aquella cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente. Lo anterior tiene plena aplicación cuando la Renta Líquida Imponible no puede ser acreditada fehacientemente, ya sea por falta de antecedentes o de cualquier otra circunstancia.

Presunción

El artículo 47 del Código Civil nos señala que se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Por su parte el Manual del SII en el Párrafo 6 (11) 83.03 de su sexto volumen nos señala que "Es la suposición de un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas".

Como ejemplo de lo anterior, la Ley de la Renta tiene las siguientes presunciones de Rentas:

- ✓ *Rentas de Bienes Raíces, artículo 20.*
- ✓ *Rentas de la Minería, artículo 34*
- ✓ *Rentas del Transporte Terrestre, artículo 34 bis.*

Presunción Legal.

El artículo 47 del Código Civil nos señala que si los antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción están determinados por ley, esta pasa a denominarse presunción legal. La característica principal de este tipo de presunción es que se admite prueba en contrario, es decir, se puede probar que el hecho que legalmente se presume no es tal.

Presunción de derecho.

Tanto el Código Civil como el Manual del SII señalan que la presunción de derecho es aquella que no admite prueba en contrario, como por ejemplo la presunción que afecta a los contribuyentes del artículo 20 N° 1 del mismo texto legal.

5. Por “capital efectivo”, el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3 del artículo 41.

Comentario

El capital efectivo es el total de activo menos los valores que no representan a una inversión efectiva, como los activos intangibles, nominales, transitorios y de orden.

Este mismo numeral del artículo 2 nos señala que aquellos contribuyentes que no estén sometidos a las normas del artículo 41 de la Ley, se entenderá como capital propio los activos valorizados a la fecha en que se determine dicho capital.

Circulares

Circular N° 87 de 08.07.1975. *Modalidad de cálculo de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) para los fines de la Ley de la Renta.*

6. Por “sociedades de personas”, las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas.

Para todos los efectos de esta ley, las sociedades por acciones reguladas en el Párrafo 8° del Título VII del Código de Comercio, se considerarán anónimas.

Comentario

El N° 6 del citado artículo 2 señala que sociedades de personas, son las sociedades de cualquier clase, excluyendo solamente a las sociedades anónimas.

El término sociedad esta definido en el artículo 2053 del Código Civil, el cual textualmente expone lo siguiente:

Sociedad o compañía, es un contrato en el cual dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.

La sociedad forma una persona jurídica distinta, de los socios individualmente considerados.

El Código de Comercio señala que existen los siguientes tipos de sociedades:

- 1) *Sociedad Colectiva.*
- 2) *Sociedad Anónima.*
- 3) *Sociedad en comandita.*
- 4) *Sociedad por acciones.*

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 507 de 11.02.1998. *Tributación aplicable a las sociedades legales mineras y sociedades contractuales mineras.*

Oficio N° 2312 de 03.10.1997. *Las sociedades contractuales mineras son consideradas sociedades de personas.*

Circulares

Circular N° 23 de 03.05.2013. *Imparte instrucciones sobre cumplimiento de obligaciones de Inscripción en el Rol Único Tributario, dar Aviso de Inicio de Actividades y Aviso de Modificaciones, a partir de la vigencia de la Ley N° 20.659, de 2013, que simplifica el régimen de constitución, modificación y disolución de las sociedades comerciales.*

Circular N° 46 de 04.09.2008. *Tributación que afecta a las sociedades por acciones (SpA)*

Circular N° 38 de 10.07.2007. *Instrucciones sobre el tratamiento tributario de las sociedades constituidas en el extranjero que tengan como dueño a un sólo socio o accionista con residencia en Chile.*

7. *Por "año calendario", el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.*

8. *Por "año comercial", el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16 del Código Tributario.*

9. *Por "año tributario", el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.*

Comentario

El N° 9 del artículo en comento dispone que se entiende como año tributario, a aquel en se cancelan los impuestos o la primera cuota de ellos.

Por su parte el SII ha impartido las siguientes normas con respecto al tema:

Impuestos sujetos a retención, Los impuestos son del año tributario en que venza el plazo para su pago.

Impuestos anuales que se paguen en cuotas, se consideran aquellos que son del año tributario en que venza el plazo para pagar la primera cuota.

Término de Giro, Este tributo se deberá considerar en el año tributario en que venza el plazo de dos meses para pagarlo.

10. "Por capital propio tributario", el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerárselos activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.

Tratándose de una empresa individual, formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o negocios de la empresa.

Comentario

La Ley 21.210 de 2020, incorpora la definición de "Capital Propio Tributario" (CPT), el que matemáticamente se puede expresar de la siguiente forma:

$CPT = (\text{Activos a Valor Tributario} - \text{Valores INTO}) - \text{Pasivo Exigible a valor tributario}$

El acrónimo INTO significa Intangibles, Nominales, Transitorios y de Orden.

El artículo 14, letra D), N° 3, literal (j) del DL 824, establece un Capital Propio Tributario Simplificado, aplicable a las pyme, determinado en forma distinta al CPT de este número 10.

11. Por "impuestos finales", los impuestos global complementario y adicional establecidos en esta ley.

Comentario

La Ley 21.210 de 2020, incorpora la definición de "impuestos finales", aplicables a los contribuyentes de IGC o IA según corresponda.

12. Por "establecimiento permanente", un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.

También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. En consecuencia, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario.

No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.

Comentario

La Ley 21.210 de 2020, incorpora la definición de “establecimiento permanente”, el cual anteriormente solo se encontraba definido en el artículo 5 de cada Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI).

PÁRRAFO 3º DE LOS CONTRIBUYENTES

ARTÍCULO 3º

Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Con todo, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional en casos calificados. A contar del vencimiento de dicho plazo o de sus prórrogas, se aplicará, en todo caso, lo dispuesto en el inciso primero.

Comentario

Debemos señalar que son contribuyentes de esta ley, todas aquellas personas a quienes el D.L. N° 824 denomina contribuyentes.

Por su parte, el artículo 8 N° 5 del D.L. N° 830 señala que son contribuyentes las personas Naturales o Jurídicas que están afectos a Impuestos.

Por lo tanto, la persona que este domiciliada o resida en Chile, deberá pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, ya sea dentro o fuera del país.

Las personas que no sean residentes en Chile, estarán sujetas al Impuesto a la Renta que les afecte por los ingresos provenientes de nuestro país.

El extranjero que constituya domicilio o residencia en Chile dentro de los tres primeros años desde que ingresó a nuestro país estará afecto solamente a los Impuestos que provengan de las rentas que se generen en nuestro país. Este plazo podrá ser prorrogado por el Director Regional a su juicio exclusivo, vencido ese plazo tributarán por todos los ingresos, cualquiera sea origen.

Concepto de Domicilio y Residencia

El artículo 59 del Código Civil nos señala que el domicilio consiste en la residencia acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Por su parte el artículo 4 de la Ley de la Renta nos señala que la sola ausencia o falta de residencia no hace perder el domicilio para los efectos de la misma Ley.

De lo anterior se desprende que el domicilio no esta condicionado a la presencia física o a la permanencia de una persona en un lugar determinado en un espacio de tiempo preconcebido, requisito que es solo esencial para definir el concepto de “residente” señalado en el artículo 8 N° 8 del Código tributario, que a continuación transcribimos.

Residente, toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos Art. 4°

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 787 de 20.04.2018. *Circunstancias que determinan el domicilio o residencia de un contribuyente para los efectos de la Ley de Impuesto a la Renta (Definición de domicilio y residencia).*

Oficio N° 2405 de 26.08.2016. *Un extranjero que llega a trabajar a Chile, independientemente de que constituya residencia o domicilio en el país, tributa sólo sobre las rentas de fuente chilena los tres primeros años desde su ingreso. Transcurrido ese plazo, comienza a tributar sobre las rentas de fuente mundial, a menos que solicite, y se le conceda, una prórroga del plazo.*

Oficio N° 2306 de 19.08.2016. *Si un contribuyente, que ha estado domiciliado en Chile, ya no tiene residencia en el país de acuerdo a lo dispuesto en el N° 8 del Artículo 8° del Código Tributario y tampoco conserva en Chile el asiento principal de sus negocios, ha perdido su domicilio en Chile. En dicho caso, este contribuyente antes de abandonar el país debe declarar y pagar la parte del Impuesto Global Complementario devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país. Respecto del contribuyente que ha perdido su calidad de domiciliado o residente en Chile y con posterioridad efectúa visitas a Chile por lapsos superiores a los seis meses nada le impide adquirir nuevamente la calidad de domiciliado o residente si se cumplen los requisitos legales para ello.*

Oficio N° 489 de 12.03.2013. *Los intereses correspondientes a bonos emitidos en pesos en Chile, por una empresa constituida en el extranjero, que se paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición de los titulares de dichos instrumentos, que sean inversionistas sin domicilio ni residencia en el país, no se encuentran afectos a Impuesto Adicional, en consideración a que se trata de rentas de fuente extranjera, aún cuando el pago se efectúe a través de un mandatario domiciliado o residente en el país.*

Circulares

Circular N°15 de 06.04.2016 *Instruye sobre la situación tributaria de las rentas derivadas de bienes situados o actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua, conforme a lo dispuesto en el artículo 2°, de la Ley N° 20.809, y el artículo 41 de la Ley N°16.441*

Circular N° 11 de 18.02.1985. *Instrucciones sobre normas del nuevo Reglamento de Extranjería, contenido en el DS N° 597, de Interior, del 24/11/84, atinentes al Servicio de Impuestos Internos.*

Circular N° 26 de 14.05.1973. *Situación tributaria de los extranjeros que ingresan al país como funcionarios técnicos, profesionales o empleados.*

ARTÍCULO 4°

Para los efectos de esta ley, la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile.

Comentario

La redacción del anterior artículo 4° de este cuerpo legal, indicaba que las personas que se ausentaran de Chile y que en él conservaran el asiento principal de sus negocios, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas, no perderían el domicilio en Chile. La actual redacción bajo la Ley 21.210 de 2020 indica sencillamente que no se perderá el domicilio en Chile, cuando la persona que se ausenta, de forma DIRECTA o INDIRECTA, conserve en este país el asiento principal de sus negocios.

Lo anterior es una confirmación de la Regla del artículo 65 del Código Civil, ya que el solo cambio de Residencia no significa cambio de domicilio cuando se mantiene la sede principal de los negocios en otra parte.

Sin embargo el Párrafo 6(11)-51.01 del Manual S.I.I. señala que en el artículo 4° de la Ley de la Renta se contienen dos normas diferentes:

a) Una en cuanto a que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de la Ley de la Renta, y

b) La otra en cuanto a que se consideran domiciliadas en Chile, aquellas personas que se ausentan del país, conservando negocios en él. Esta norma es en realidad una consecuencia de la norma anterior. Con todo, se aclara que para que opere esta regla es menester, a juicio de la Dirección del S.I.I., que dichos negocios requieran una atención personal, aunque sea esporádica, por parte del contribuyente, como podría ocurrir en el caso de establecimientos comerciales o industriales explotados individualmente o como socios de sociedades de personas. No obstante lo anterior, el afectado puede demostrar que no le es aplicable dicha regla, siempre que acredite con antecedentes suficientes que realmente ha constituido domicilio en el extranjero

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1383 de 27.05.2015. *Se confirma el criterio solicitado, en el sentido que un contribuyente que ha estado domiciliado en Chile, que actualmente no tiene residencia en el país, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 8 del artículo 8° Código Tributario, y que además, no conserva en Chile el asiento principal de su negocios, ha perdido su domicilio en Chile, debiendo tributar en el caso que obtenga algún tipo de rentas de fuente chilena, conforme a su estatus de no residente ni domiciliado en el país*

Oficio N° 2063 de 09.08.2012. *La mantención en el país por parte de un contribuyente de una EIRL y de títulos de valores en custodia en una corredora, representan la fuente de la que obtiene la mayor parte de sus ingresos, circunstancia ésta que probaría que el asiento principal de sus negocios se conserva en Chile, en tal caso dicho contribuyente, no obstante su ausencia, mantendría su domicilio en el país.*

Oficio N° 746 de 22.03.2005. *La asignación temporal de un trabajador al exterior no hace perder su domicilio en Chile, y por lo tanto, deberá pagar el impuesto de Segunda Categoría por sus remuneraciones líquidas pagadas en el país.*

Oficio N° 910 de 28.04.1997. *Circunstancias que deben tenerse presente para determinar si una persona ha perdido su domicilio y residencia en Chile.*

ARTÍCULO 5°

Las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Mientras dichas cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la presente ley. Sin embargo, una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con las normas del inciso anterior.

En todo caso, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deberán ser declaradas por los comuneros de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia. El plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año.

Comentario

Las rentas efectivas o presuntas que adquiera una comunidad hereditaria, corresponderán a los comuneros en proporción a las cuotas que le correspondan del patrimonio común.

Ahora bien, si dicho patrimonio no ha sido subdividido entre los herederos, el patrimonio será considerado como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que le hubiesen correspondido al titular.

Transcurrido el plazo de tres años desde que se realice la apertura de la sucesión las rentas deberán ser declaradas por los comuneros en proporción al patrimonio común, si las cuotas no se hubiesen determinado de otra forma, deberá atenderse a las proporciones que estén contempladas en la liquidación del Impuesto de Herencias. Los tres años se contarán computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión.

Cuando ya se determinen las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, el total de las rentas que correspondan al año calendario en que lo anterior ocurra, deberán ser declaradas por los comuneros, en relación directa a la proporción del patrimonio que les corresponda.

Antes de la determinación de las cuotas correspondientes a cada heredero, los comuneros podrán seguir utilizando el RUT, pasado el plazo de tres años, la cédula deberá ser devuelta al SII, dentro del plazo de dos meses siguientes al vencimiento del plazo, y se deberá solicitar una inscripción de RUT como comunidad. (Circular N° 4 de 1995).

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1006 de 17.03.2006. *Situación tributaria frente al artículo 5 de la Ley de la Renta de las rentas generadas con posterioridad al fallecimiento del causante.*

Oficio N° 735 de 05.03.2003. *Costo de adquisición de acciones adquiridas por sucesión por causa de muerte.*

ARTÍCULO 6º

En los casos de comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal o de la comunidad de bienes entre convivientes civiles que optaron por dicho régimen, como también en los casos de sociedades de hecho, los comuneros o socios serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos de esta ley que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho.

Sin embargo el comunero o socio se liberará de la solidaridad, siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponde en la comunidad o sociedad de hecho.

Comentario

Se entiende como comunidades a aquellas entidades que se forman dos o más personas que poseen bienes en común y que declaran sus rentas de acuerdo a las cuotas de los bienes que poseen. Las comunidades están compuestas por los comuneros.

Estas comunidades, cuando su origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal, o la comunidad de bienes entre convivientes civiles que optaron por dicho régimen, como así también las sociedades de hecho, los socios o comuneros serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los Impuestos de la Ley de la Renta que afecten a la comunidad o sociedad en comento.

Ahora bien, los socios o comuneros se liberarán de la obligatoriedad, siempre y cuando en su declaración hubiese individualizado a los otros comuneros, indicando sus domicilios y actividades, y la cuota que le corresponde en la respectiva comunidad o sociedad.

Las sociedades de hecho son aquellas que en un principio, pretendieron ser una sociedad que cumpliera todas las formalidades y requisitos que están consignadas tanto en el Código Civil como en otras leyes, pero que por el no cumplimiento de uno de los requisitos ya señalados, no llegaron a tener la calidad de sociedad de derecho.

Este tipo de sociedades no poseen personalidad Jurídica, y por lo tanto, no pueden actuar bajo una razón social de manera independiente de los socios que la componen, por tal razón deberán (tributar) como las comunidades.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1267 de 11.06.2013. *Obligaciones tributarias que afectan a una comunidad de copropietarios de departamentos que obtiene ingresos del arrendamiento de parte del inmueble común.*

Oficio N°1650 de 16.09. 2010. *Tratamiento tributario frente a los Impuestos de la Ley de la Renta que afecta a operación conjunta realizada mediante un contrato de Joint Venture.*

Oficio N°4652 de 27.11. 2006. *Improcedencia de celebración de contratos de asociación o cuentas en participación entre cónyuges no calificados como comerciantes.*

Circulares

Circular N° 29 de 04.06.1999. *Instrucciones sobre tratamiento tributario de la asociación o cuentas en participación.*

Circular N° 143 de 16.10.1972. *Tratamiento tributario de las sociedades de hecho y requisitos de la declaración de inicio de actividades y de las declaraciones anuales de impuestos.*

ARTÍCULO 7°

También se aplicará el impuesto en los casos de rentas que provengan de:

- 1.º Depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer o de personas cuyos derechos son eventuales.
- 2.º Depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa.
- 3.º Bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quiénes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas.

Comentario

El artículo 8 del D.L. N° 830 señala que se incluye como contribuyentes a los Administradores o tenedores de bienes ajenos que se afecten con Impuestos.

De lo anterior, y de acuerdo con el artículo en comento, podemos señalar que el Impuesto a la Renta, también alcanza a las rentas que provengan de:

Depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer o de personas cuyos derechos sean eventuales.

Depósitos que se hayan realizado de acuerdo a un testamento u otra causa.

Bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quienes son los verdaderos beneficiarios de las rentas correspondientes.

ARTÍCULO 8°

Los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales, de organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma y de instituciones o empresas del Estado, o en que tenga participación el Fisco o dichas instituciones y organismos, o de las Municipalidades y de las Universidades del Estado o reconocidas por el Estado, que presten servicios fuera de Chile, para los efectos de esta ley se entenderá que tienen domicilio en Chile.

Para el cálculo del impuesto, se considerará como renta de los cargos en que sirven la que les correspondería en moneda nacional si desempeñaren una función equivalente en el país.

Comentario

Los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales, de organismos fiscales y semifiscales, de administración autónoma o en que el Estado de Chile tenga un grado de participación, que presten servicios fuera de nuestro país, se entenderá que tienen domicilio en Chile.

El impuesto en cuestión, se calculará, tomando como base el cargo como si lo estuviesen ejecutando en nuestro país.

El SII ha determinado que lo que señala el artículo 8 en comento, no es aplicable a los funcionarios de organismos internacionales, como la OEA, la ONU, etc. ya que se ha considerado que dichos organismos el Estado Chileno no tiene participación directa, y por lo tanto no pueden ser consideradas una Institución de este.

Los impuestos de la Ley de la Renta que afectan a los funcionarios del Estado que prestan sus servicios fuera del país, son esencialmente los siguientes:

Impuesto Único de Segunda Categoría, por las remuneraciones que perciban como funcionarios.

Si obtiene rentas de otra naturaleza, deberán tributar con los impuestos cedulares de Primera o Segunda Categoría.

Estos funcionarios no tributarán con el Impuesto Adicional, ya que se entiende que los servicios que ellos prestan se consideran que se prestan en nuestro país.

Ahora bien, las personas chilenas o extranjeras que sean contratadas en el extranjero no pueden ser considerados como funcionarios, según lo ha señalado la Contraloría General de la República a través del Oficio N° 81.407 de 1969.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1706 de 15.06.2016. *Régimen tributario aplicable a los científicos, innovadores e investigadores internacionales.*

ARTÍCULO 9°

El impuesto establecido en la presente ley no se aplicará a las rentas oficiales u otras procedentes del país que los acredite, de los Embajadores, Ministros u otros representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras, ni a los intereses que se abonen a estos funcionarios sobre sus depósitos bancarios oficiales, a condición de que en los países que representan se concedan iguales o análogas exenciones a los representantes diplomáticos, consulares u oficiales del Gobierno de Chile. Con todo, esta disposición no regirá respecto de aquellos funcionarios indicados anteriormente que sean de nacionalidad chilena.

Con la misma condición de reciprocidad se eximirán, igualmente, del impuesto establecido en esta ley, los sueldos, salarios y otras remuneraciones oficiales que paguen a sus empleados de su misma nacionalidad los Embajadores, Ministros y representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras.

Comentario

El inciso primero del artículo en comento, nos señala que el impuesto a la renta no se deberá aplicar a las rentas que provenga de los Embajadores, Ministros u otros representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras, ni a los intereses que se abonen a estos funcionarios sobre sus depósitos bancarios oficiales, con la condición de que en los países que representan se concedan exactamente los mismos beneficios a los funcionarios que representen a nuestro país. Esta norma no regirá para los funcionarios que posean la nacionalidad chilena.

Lo anterior también regirá para los empleados de los diplomáticos extranjeros, que provengan de países que tengan el mismo convenio con nuestro país.

Aquellos diplomáticos que posean la nacionalidad chilena, no se benefician con la liberación tributaria en comento, y deberán pagar el impuesto correspondiente, declarándolo en forma mensual de acuerdo a las normas que se señalan en la Circular Nº 10 de 1973.

Los funcionarios de organismos internacionales que presten servicios en nuestro país, se eximirán del Impuesto a la Renta, siempre y cuando existan convenios especiales en los cuales este tema haya sido tratado.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio Nº1347 de 15.06.2017. *Aplicación de Convenio entre el gobierno de la República de Chile y el gobierno de la República Francesa para evitar la Doble Imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los Impuestos a La Renta y al patrimonio en relación con exención de impuestos de empleados de Embajada de Francia en Chile.*

Oficio Nº 2000 de 30.04.2004. Retención impuesto único de Segunda Categoría en caso de chilenos que trabajan en representaciones diplomáticas extranjeras, residentes en Chile.

Oficio Nº 1777 de 16.04.2004. *Improcedencia de certificación para acceder a franquicia tributaria establecida en el Artículo 9º de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular Nº 63 de 18.05. 1976. *Obligación de declarar y pagar el impuesto Único de Segunda Categoría que afecta a las remuneraciones de las personas que trabajan en representaciones diplomáticas.*

Circular Nº 26 de 14.05.1973. *Situación tributaria de los empleados chilenos que trabajan en embajadas extranjeras en el país.*

PÁRRAFO 4º DISPOSICIONES VARIAS

ARTÍCULO 10

Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas del uso, goce o explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

Se encontrarán afectas al impuesto establecido en el artículo 58 número 3), las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero, en los siguientes casos:

- a) Cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que dicho enajenante posee, directa o indirectamente, en la sociedad o entidad extranjera, ya sea a la fecha de la enajenación o en cualquiera de los doce meses anteriores a esta, provenga de uno o más de los activos subyacentes indicados en los literales (i), (ii) y (iii) siguientes y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posee el enajenante extranjero. Para estos efectos, se atenderá al valor corriente en plaza de los referidos activos subyacentes chilenos o los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación, pudiendo el Servicio ejercer su facultad de tasación conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario:
- i) Acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile;
 - ii) Una agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile de un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, considerándose para efectos tributarios que dicho establecimiento permanente es una empresa independiente de su matriz u oficina principal, y
 - iii) Cualquier tipo de bien mueble o inmueble situado en Chile, o de títulos o derechos respecto de los mismos, cuyo titular o dueño sea una sociedad o entidad sin domicilio o residencia en Chile. Además de cumplirse con el requisito establecido en esta letra, es necesario que la enajenación referida lo sea de, al menos, un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones, directas o indirectas, de dichas acciones, cuotas, títulos o derechos, efectuadas por el enajenante y otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su grupo empresarial, en los términos del artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en un período de doce meses anteriores a la última de ellas.
- b) Cuando a la fecha de la enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros o en cualquier momento durante los doce meses anteriores a ésta, el valor corriente en plaza de uno o más de los activos subyacentes descritos en los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a) anterior, y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posea el enajenante extranjero, sea igual o superior a 210.000 unidades tributarias anuales determinadas según el valor de ésta a la fecha de la enajenación. Será también necesario en este caso que se transfiera al menos un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona jurídica o entidad extranjera, considerando todas las enajenaciones efectuadas por el enajenante y otros miembros no residentes o domiciliados en Chile de su grupo empresarial, en los términos del artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en un periodo de doce meses anteriores a la última de ellas.
- c) Cuando las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, hayan sido emitidos por una sociedad o entidad domiciliada o constituida en uno de los territorios o jurisdicciones que se consideren como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H. En este caso, bastará que cualquier porcentaje del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que dicho enajenante posea, directa o indirectamente, en la sociedad o entidad extranjera domiciliada o constituida en uno de estos territorios o jurisdicciones, provenga de uno o más de los activos subyacentes indicados en los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a) anterior y en la proporción que corresponda a la participación indirecta que en ellos posea el enajenante extranjero, salvo que el enajenante, su representante en Chile o el adquirente, si fuere el caso, acredite en forma fehaciente ante el Servicio, que: (A) en la sociedad o entidad extranjera cuyas acciones, cuotas, títulos o

derechos se enajenan, no existe un socio, accionista, titular o beneficiario con residencia o domicilio en Chile con un 5% o más de participación o beneficio en el capital o en las utilidades de dicha sociedad o entidad extranjera y, que, además, (B) sus socios, accionistas, titulares o beneficiarios que controlan, directa o indirectamente, un 50% o más de su capital o utilidades, son residentes o domiciliados en territorio o jurisdicción que no tenga un régimen fiscal preferencial en los términos dispuestos en el artículo 41 H, en cuyo caso la renta obtenida por el enajenante extranjero sólo se gravará en Chile si se cumple con lo dispuesto en las letras a) o b) precedentes.

En la aplicación de las letras anteriores, para determinar el valor de mercado de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera, el Servicio podrá ejercer las facultades del artículo 41 E.

Los valores anteriores cuando estén expresados en moneda extranjera, se considerarán según su equivalente en moneda nacional a la fecha de enajenación, considerando para tales efectos lo dispuesto en la letra a), del número 7.-, del artículo 41 A. En la determinación del valor corriente en plaza de los activos subyacentes indirectamente adquiridos a que se refieren los literales (i) y (ii) de la letra a) anterior, se excluirán las inversiones que las empresas o entidades constituidas en Chile mantengan en el extranjero a la fecha de enajenación de los títulos, cuotas, derechos o acciones extranjeras, así como cualquier pasivo contraído para su adquisición y que se encuentre pendiente de pago a dicha fecha. Las inversiones referidas se considerarán igualmente según su valor corriente en plaza. El Servicio, mediante resolución, determinará las reglas aplicables para correlacionar pasivos e inversiones en la aplicación de la exclusión establecida en este inciso.

El impuesto que grave las rentas de los incisos anteriores, se determinará, declarará y pagará conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3).

Con todo, lo dispuesto en el inciso tercero anterior no se aplicará cuando las enajenaciones ocurridas en el exterior se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, siempre que en dichas operaciones no se haya generado renta o un mayor valor para el enajenante, renta o mayor valor determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 58 número 3).

Comentario

El artículo segundo, N° 4 de la Ley 21.210 de 2020, modificó el artículo 10 del DL 824 en las siguientes secciones:

En el inciso segundo se mencionaba en la redacción anterior, entre otras, como rentas de fuente chilena: "otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual". Aquella expresión es reemplazada por: "otras prestaciones análogas derivadas del USO, GOCE o explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual". De esta forma se precisa más aún el significado de la palabra explotación.

En el inciso quinto, se menciona la ubicación actualizada de los créditos por los Impuestos Pagados en el Extranjero (IPE), que anteriormente se encontraban en el artículo 41 A, letra D, N° 1 y que ahora se encuentran en el mismo artículo 41 A del DL 824, pero en el N° 7, letra a).

Se considerarán rentas de fuentes chilenas, aquellas que están afectas al Impuesto a la Renta, sin ninguna consideración a la nacionalidad de la persona que las obtiene ni a su domicilio ni residencia.

El inciso tercero del artículo 10°, señala que las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en Chile, que provengan de las enajenaciones mencionadas en ese mismo inciso tercero, se encontrarán afectas al impuesto establecido en el artículo 58, N° 3° del DL 824.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2000 de 06.09.2017. *El servicio de entretenimiento prestado en la forma de videojuegos, no consiste en el uso de un programa computacional estándar, conforme se ha definido legalmente en la Ley sobre Propiedad Intelectual N°17.336 de 1970, y el artículo 59 de la LIR, sino que se trata de pagos por servicios de entretenimiento y esparcimiento realizados a un proveedor sin domicilio o residencia en Chile.*

Oficio N°2734 de 30.09.2016. *El cambio en la titularidad de los derechos de una sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en Chile, es una renta de fuente chilena.*

Oficio N°2158 de 03.10.2013. *La norma de excepción contenida en el inciso final, del artículo 10 de la LIR, requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos para que la enajenación no sea considerada como un hecho gravado con Impuesto Adicional:*

Oficio N°1455 de 03.07.2013. *Un contribuyente no domiciliado ni residente en Chile que enajena un bien raíz situado en el país debe previamente registrarse en el Rol Único Tributario, designando un mandatario con domicilio o residencia en Chile.*

Oficio N°1307 de 14.06.2013. *El mayor valor obtenido en la enajenación de ADRs de compañías nacionales, efectuada en el exterior por inversionistas extranjeros sin domicilio ni residencia en nuestro país, no se encuentra gravado con el Impuesto Adicional en carácter de único establecido en el inciso 3° del artículo 10.*

Circulares

Circular N°15 de 06.04.2016. *Instruye sobre la situación tributaria de las rentas derivadas de bienes situados o actividades desarrolladas en el Territorio Especial de Isla de Pascua, conforme a lo dispuesto en el artículo 2°, de la Ley N° 20.809, y el artículo 41 de la Ley N°16.441 (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 11.04.2016).*

ARTÍCULO 11

Para los efectos del artículo anterior, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas. También se considerarán situados en Chile los bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país.

En el caso de los créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor, o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

No se considerarán situados en Chile los valores extranjeros o los Certificados de Depósito de Valores emitidos en el país y que sean representativos de los mismos, a que se refieren las normas del Título XXIV de la Ley N° 18.045, de Mercado de Valores, por emisores constituidos fuera del país u

organismos de carácter internacional o en los casos del inciso segundo del artículo 183 del referido Título de dicha ley. Igualmente, no se considerarán situados en Chile los valores autorizados por la Superintendencia de Valores y Seguros para ser transados de conformidad a las normas del Título XXIV de la ley N° 18.045, siempre que estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros. El porcentaje restante sólo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija cuyo plazo de vencimiento no sea superior a 120 días, contado desde su fecha de adquisición. Las cuotas de fondos de inversión y cuotas de fondos mutuos, se regirán por lo establecido en la ley N° 20.712 sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.

Comentario

Se entiende que se encuentran situadas en nuestro país las acciones de un sociedad anónima que se haya constituido en el mismo, lo anterior también se aplicará a los derechos de las sociedades de personas, también se situaran en Chile los bonos y demás títulos de venta pública y privada, si existiesen créditos, la fuente de los intereses se entenderán situados en el domicilio del deudor.

Se entenderá que no se encuentran situados en nuestro país, para los efectos de la Ley en comento, los valores extranjeros o los Certificados de Depósito de Valores que se hayan emitido en nuestro país, de los que están señalados en el Título XXIV de la Ley de Mercado de Valores, por fuentes emisoras que no estén situados en nuestro territorio.

También, no se considerarán situados en Chile, los Valores que estén autorizados por la SVS para ser tratados de acuerdo a lo que se señala en el Título XXIV de la Ley de Mercado de Valores, siempre y cuando estén respaldados al menos en un 90%, por activos o valores extranjeros, el porcentaje restante sólo podrá ser invertido en instrumentos de renta fija, cuyo plazo de vencimiento no podrá ser superior a 120 días, contado desde su adquisición.

De lo anterior se desprende que, si las rentas que generen dichos valores o títulos son obtenidos por contribuyentes que tengan domicilio o residencia en nuestro país, serán considerados de fuente extranjera, y por lo tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la misma Ley, se encontrarán afectos al Impuesto a la Renta.

El artículo segundo N° 5 de la Ley 21.210 de 2020, agrega un último inciso especificando que las cuotas de fondos de inversión y cuotas de fondos mutuos, se regirán por lo establecido en la ley 20.712 de 2014 del Ministerio de Hacienda sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.

Ahora bien, si las rentas en comento, son obtenidas por personas sin residencia ni domicilio en Chile, se consideran de fuente extranjera, y en virtud al principio de territorialidad que afecta al contribuyente en cuestión, los ingresos no se afectarán con el Impuesto a la Renta.

Del análisis realizado se desprende que son RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA, las que provienen de bienes situados en el exterior o de actividades desarrolladas en el mismo lugar.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1888 de 25.08.2017. *Criterios relativos a la radicación de activos considerados en la declaración efectuada conforme al artículo 24° transitorio de la Ley N° 20.780, para radicarlos en el patrimonio de una persona natural.*

Oficio N°1385 de 17.05.2016. *De acuerdo a la normativa chilena, el cambio de domicilio de una sociedad extranjera, no afecta la continuidad de la personalidad jurídica de la sociedad, ni implica un acto de enajenación de los activos subyacentes ubicados en Chile, ni genera un acto sujeto a tributación en nuestro país.*

Circulares

Circular N° 11 de 09.02.2001. *Nuevos valores o títulos que no se encuentran situados en Chile, para los efectos de la aplicación de las normas de la Ley de la Renta.*

Circular N° 8 de 29.01.1999. *Títulos que no se encuentran situados en el país para los efectos de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 12

Cuando deban computarse rentas de fuente extranjera, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 41 G, se considerarán las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entretanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco. En el caso de las agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, se considerarán en Chile tanto las rentas percibidas como las devengadas, incluyendo los impuestos a la renta adeudados o pagados en el extranjero.

Comentario

Para los efectos de computar las rentas que provienen de inversiones realizadas fuera de nuestro país, se debe considerar lo siguiente:

Las rentas líquidas percibidas, descartándose aquellas que no se puedan disponer, por casos fortuitos o de fuerza mayor, o por disposiciones legales del país de origen. Esta exclusión se mantendrá hasta que dichas causales expiren.

En el caso de agencias u otros establecimientos permanentes en el extranjero, se deberán considerar como rentas de fuente extranjera, las rentas percibidas o devengadas sobre las cuales se tenga derecho, incluyendo los impuestos que las hubiesen afectado en el país de origen.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1999 de 06.09.2017. *Si una persona natural percibe rentas pasivas del extranjero, que no fueron sometidas a las reglas de tributación del artículo 41 G de la LIR, por no haber excedido en total las 2.400 UF.*

Oficio N° 11 de 02.01.2003. *Contabilización de las inversiones en el exterior efectuadas por inversionistas. Competencia del SII.*

Oficio N° 2507 de 03.07.1987. *Las personas domiciliadas o residentes en el país están sujetas a imposición por sus rentas de cualquier origen, sean de fuente chilena o extranjera, y los no domiciliados, solo por las rentas de fuente chilena. Computación de rentas líquidas.*

Circulares

Circular N°30 de 08.05.2015. *Instruye respecto de la incorporación del nuevo artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta, efectuada por la Ley N° 20.780, sobre el cómputo en Chile de las rentas pasivas percibidas o devengadas por empresas controladas en el exterior (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 14.05.2015). Sustituida por Circular N° 40, de 2016.*

Circular N° 25 de 25.04.2008. *Normas sobre la doble tributación internacional.*

Circular N° 52 de 08.11.1993. *Oportunidad en que se computarán las rentas provenientes de inversiones realizadas en el exterior.*

ARTÍCULO 13

El pago de los impuestos que correspondan por las rentas que provengan de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, serán de cargo del usufructuario o del tenedor, en su caso, sin perjuicio de los impuestos que correspondan por los ingresos que le pueda representar al propietario la constitución del usufructo o del título de mera tenencia, los cuales se considerarán rentas.

Por las rentas que provengan de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, se gravará al gestor con los impuestos de esta ley. No obstante, en caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario que sea contribuyente de impuesto de primera categoría, dicha participación se computará para la aplicación del impuesto referido según el régimen aplicable al contribuyente. Por su parte, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación de un partícipe o beneficiario contribuyente de impuestos finales, dicha participación se computará para la aplicación del impuesto referido y se podrá imputar como crédito el impuesto de primera categoría que gravó la asociación o cuentas en participación o el encargo, conforme con el artículo 14, el artículo 56 número 3) y el artículo 63.

En la forma y plazo que el Servicio determine mediante resolución, el gestor deberá informar los saldos iniciales y finales de la participación o cuenta y los créditos respectivos.

Comentario

Según las normas del artículo 8 N° 5 del D.L. N° 830, en conjunto con lo que señala el artículo 7 de la Ley en comento, los Usufructuarios o tenedores de bienes, en el caso de bienes recibidos en usufructo o a título de mera tenencia, serán sujetos del Impuesto a la Renta, por los ingresos que se perciban por el mencionado usufructo o tenencia de bienes.

Cabe señalar que el concepto de Derecho de Usufructo, esta consignado en el artículo 764 del Código Civil, el cual lo define como:

“El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo genero, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”

De lo anterior se desprende que:

Usufructuario es el titular del derecho de usufructo y que tiene la facultad del uso y goce de la cosa.

Nudo propietario es el titular del derecho de dominio que conserva la facultad de disposición de la cosa.

El artículo segundo N° 6 de la Ley 21.210 de 2020, agrega los incisos segundo y tercero indicando que por las rentas que provengan de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario (administración de bienes encomendados a un tercero), se gravará con los impuestos del DL 824, al gestor (representante de los intereses de terceros)

ARTÍCULO 14

Para aplicar los impuestos finales sobre las rentas o cantidades retiradas, repartidas, remesadas, o distribuidas por las empresas sujetas al impuesto de primera categoría, determinadas según el Título II, se aplicarán las siguientes reglas:

A) Rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa.

1. Régimen tributario de los propietarios de las empresas, afectos a los impuestos finales.

Los propietarios de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7°.- del artículo 17.

2. Registros tributarios de las rentas empresariales.

Las empresas sujetas a las disposiciones de esta letra deberán confeccionar al término de cada ejercicio los siguientes registros tributarios, donde deberán efectuar y mantener el control de las siguientes cantidades:

- a) Registro RAI o de rentas afectas a los impuestos finales. Deberán registrar las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva, entre:
 - i) El valor positivo del capital propio tributario, y
 - ii) El saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial.

Para estos efectos, si el capital propio fuese negativo, se considerará como valor cero.

Para el cálculo de estas rentas, se sumarán al capital propio tributario que se determine los retiros, remesas o dividendos efectuados durante el ejercicio, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial, y el saldo negativo del registro REX.

- b) Registro DDAN o de diferencias entre la depreciación normal y las aceleradas que establecen los números 5 y 5 bis, del inciso cuarto del artículo 31.

Las empresas anotarán en este registro la diferencia positiva que se determine entre la depreciación acelerada y la normal de los bienes que se someten a depreciación acelerada. Asimismo, se anotarán los ajustes que correspondan por cualquier causa que impida continuar depreciando el bien, tales como su enajenación o que se haya terminado de depreciar aceleradamente.

Al confeccionar el registro, en primer término, se adicionará el remanente que provenga del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

- c) Registro REX o de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta. Deberán registrarse las rentas exentas de los impuestos finales, los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por la empresa, y las rentas con tributación cumplida, así como todas aquellas cantidades de la misma naturaleza que perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas.

Al confeccionar el registro, en primer término, se adicionarán o deducirán, según corresponda, los remanentes de cada tipo de renta o cantidad que provengan del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

De estas cantidades se rebajarán, previo a su incorporación en este registro, los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos netos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e) del número 1 del artículo 33, de manera que se registrarán cantidades netas o líquidas disponibles para ser retiradas, remesadas o distribuidas. Si producto de esta rebaja se determina un saldo negativo, este deberá imputarse a los remanentes de ejercicios anteriores o a las rentas o cantidades que se determinen en el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

- d) Registro SAC o de saldo acumulado de créditos. Deberá mantenerse el control y registro del saldo acumulado de créditos por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56, número 3), y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A, a que tendrán derecho los propietarios de estas empresas, sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales, cuando corresponda conforme al número 5.- siguiente. Deberá controlarse de manera separada aquella parte de dichos créditos cuya devolución no sea procedente de acuerdo a la ley, en caso de determinarse un excedente producto de su imputación en contra del impuesto global complementario que corresponda pagar al propietario. Del mismo modo, se controlará en forma separada el crédito contra impuestos finales a que se refiere el artículo 41 A. El saldo acumulado de créditos estará compuesto por: (i) el impuesto de primera categoría que haya afectado a la empresa sobre la renta líquida imponible del año comercial respectivo; (ii) el monto del impuesto de primera categoría que corresponda a los retiros, dividendos o remesas afectos a los impuestos finales, que perciba de otras empresas sujetas a las disposiciones de esta letra o del número 3 de la letra D) de este artículo, y (iii) los créditos por impuestos pagados en el extranjero de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 A, todos estos conceptos sumados al remanente de los mismos que provengan del ejercicio anterior, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo. Salvo lo señalado en el número (iii) anterior u otros

casos que contempla la ley, los créditos que ingresen al registro SAC que establece esta letra d), incluyendo los señalados en el número (i) y (ii) precedentes, tendrán la obligación de restitución contemplada en los artículos 56 número 3 y 63.

Del saldo así determinado al término del ejercicio deberán rebajarse aquellos créditos que sean asignados a los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio y a las partidas del inciso segundo, del artículo 21, en la forma establecida en los números 4 y 5 siguientes. En el caso de las partidas del inciso segundo del artículo 21, salvo el caso del impuesto de primera categoría, deberá rebajarse a todo evento y como última imputación del año comercial, el monto del crédito correspondiente al impuesto de primera categoría que corresponda sobre dichas partidas. Asimismo, en este registro se agregará o deducirá, según corresponda, el crédito asignado con motivo de reorganización de empresas, en los términos de la letra C), de este artículo. El Servicio determinará mediante resolución la forma en que deberán llevarse los registros con las cantidades que establece este número.

3. Liberación de llevar ciertos registros. Con todo, quedan liberadas de llevar los registros RAI, DDAN y REX, las empresas que no mantengan rentas o cantidades que deban ser controladas en el registro REX, razón por la cual todos los retiros, remesas o distribuciones quedarán gravados con los impuestos finales, con derecho al crédito acumulado en el SAC, en los términos dispuestos en los números 4 y 5 siguientes, salvo que consistan en devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7°.- del artículo 17.

Sin embargo, en el caso que se efectúen retiros, remesas o distribuciones con cargo al capital aportado por los propietarios, en los términos del numeral v), del número 4 de esta letra, las empresas deberán reconstituir los registros antes señalados para el ejercicio correspondiente, para efectos de beneficiarse con el tratamiento tributario que se indica en dicho numeral.

4. Orden de imputación y sus efectos tributarios.

Para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones del ejercicio se imputarán al término del ejercicio respectivo, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial, en el orden cronológico en que los retiros, remesas o distribuciones se efectúen, hasta agotar el saldo positivo de los registros RAI, DDAN y REX del número 2 anterior, en el orden y con los efectos que se indican a continuación:

- (i) En primer lugar, a las rentas o cantidades anotadas en el registro RAI, afectándose con el impuesto final que corresponda.
- (ii) En segundo lugar, a las rentas o cantidades anotadas en el registro DDAN afectándose con el impuesto final que corresponda.
- (iii) En tercer lugar, a los ingresos con tributación cumplida, luego a las rentas exentas y posteriormente a los ingresos no constitutivos de renta, anotadas en el registro REX, las que no se afectarán con impuesto alguno, considerándose en todo caso aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del impuesto global complementario para efectos de la progresividad que establece el artículo 54. En el caso que las rentas sólo estén exentas del impuesto global complementario, y no del impuesto adicional, corresponderá la tributación con este último.
- (iv) Agotadas las cantidades señaladas con anterioridad, la imputación se efectuará a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, conforme se refleje en el balance de la empresa al término del ejercicio comercial, afectándose con el impuesto final que corresponda.

- (v) Posteriormente, agotadas las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables, la imputación se efectuará al capital y sus reajustes, hasta la concurrencia de la participación que le corresponda al propietario en el capital. Para estos efectos, se reajustará el capital según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al término del año comercial. Cuando los retiros, remesas o distribuciones resulten imputados al capital y sus reajustes, no se afectarán con impuesto alguno, conforme al artículo 17 número 7°. -, en la medida que los retiros, remesas o distribuciones imputadas al capital sean formalizados como disminuciones de capital conforme al tipo de empresa que se trate. Para tal efecto, la disminución de capital deberá formalizarse a más tardar en el mes de febrero del año siguiente al del retiro, remesa o distribución. Tratándose del empresario individual, para hacer uso de esta imputación, la disminución de capital deberá informarse al Servicio dentro del mismo plazo.
- (vi) Finalmente, cualquier retiro, remesa, o distribución que exceda de las cantidades señaladas precedentemente, se afectará con el impuesto final que corresponda.

El orden de imputación señalado precedentemente es sin perjuicio de las preferencias especiales de imputación establecidas en esta u otras leyes.

5. Determinación del crédito aplicable a los propietarios de la empresa.

En todos aquellos casos en que, en conformidad al número anterior, los retiros, remesas o distribuciones de la empresa resulten afectos a los impuestos finales, los propietarios tendrán derecho al crédito a que se refieren los artículos 41 A, 56, número 3), y 63, con tope del saldo acumulado de crédito que se mantenga en el registro SAC al cierre del ejercicio.

El monto del crédito corresponderá al que resulte de aplicar a los retiros, dividendos y demás cantidades gravadas un factor resultante de dividir la tasa de impuesto de primera categoría vigente según el régimen en que se encuentre la empresa al cierre del año del retiro, remesa o distribución, por cien menos dicha tasa, todo ello expresado en porcentaje.

Las empresas liberadas de la obligación de llevar registros RAI, DDAN y REX, aplicarán esta misma regla para determinar el crédito que resulte aplicable.

El factor así determinado, se aplicará sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a impuestos finales y se imputará al SAC determinado al término del ejercicio, comenzando por la asignación de los créditos sin derecho a devolución, y una vez agotados estos, se asignarán los créditos con derecho a devolución.

El crédito a que se refiere el artículo 41 A, se asignará conjuntamente con las distribuciones o retiros de utilidades afectos a impuestos finales, o asignado a las partidas señaladas en el inciso segundo del artículo 21, según corresponda. Para este efecto, la distribución del crédito se efectuará aplicando una tasa de crédito que corresponderá a la diferencia entre la tasa de impuesto de primera categoría, según el régimen al que esté sujeta la empresa en el año del retiro, remesa o distribución y una tasa de 35%, sobre una cantidad tal que, al deducir dicha cantidad, el resultado arroje un monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establecen los artículos 56 número 3) y 63. En todo caso, el crédito asignado no podrá ser superior al saldo de crédito contra impuestos finales que se mantenga registrado en el registro SAC.

En estos casos, cuando las rentas retiradas, remesadas o distribuidas tengan derecho al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, o cuando deba rebajarse el crédito correspondiente a las partidas del inciso segundo del artículo 21, este se calculará sobre una cantidad tal que, al deducir dicho crédito de esa cantidad, el resultado arroje un

monto equivalente al retiro, remesa, distribución o partida señalada, previamente incrementados en el monto del crédito que establece el artículo 41 A.

El remanente de crédito que se mantenga luego de las imputaciones referidas constituirá el saldo acumulado de crédito para el ejercicio siguiente.

6. Opción de la empresa de anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría.

En caso que los retiros, remesas o distribuciones resulten afectos a los impuestos finales y no se les asigne crédito, atendido que no existe un saldo acumulado de créditos al cierre del ejercicio o el total de éste haya sido asignado a una parte de dichos retiros, remesas o distribuciones, y quienes perciban tales cantidades sean contribuyentes que se encuentran gravados con dichos tributos, la empresa podrá optar voluntariamente por pagar a título de impuesto de primera categoría una suma equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del referido tributo a una cantidad tal que al restarle dicho impuesto, la cantidad resultante sea el monto neto del retiro, remesa o distribución. Este impuesto deberá ser declarado y pagado según lo establecido en los artículos 65, 69 y 72, y podrá ser imputado por los propietarios en contra de los impuestos finales que graven a los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio conforme a lo dispuesto en el artículo 56, número 3) y 63.

Efectuado el pago del impuesto señalado, la empresa podrá deducir en la determinación de la renta líquida imponible correspondiente al año comercial en que se haya pagado el impuesto, y hasta el monto positivo que resulte de ésta, una suma equivalente a la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría de acuerdo al párrafo anterior. Si de la deducción referida, se determinare un excedente, ya sea por la existencia de una pérdida para fines tributarios o por otra causa, dicho excedente podrá deducirse en el ejercicio siguiente y en los subsiguientes, hasta su total extinción. Para los efectos de su imputación, dicho excedente se reajustará según el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

Del pago voluntario de este impuesto no podrá deducirse ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el impuesto de primera categoría.

7. Normas para compensar rentas y créditos improcedentes.

Cuando la empresa hubiere informado al Servicio créditos de primera categoría en exceso de las sumas correspondientes, deberá pagar a título de impuesto las diferencias respectivas de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 65, 69 y 72, en cuyo caso no procederá la rectificación de las declaraciones que hubieren sido presentadas por los respectivos propietarios, sea que se trate de contribuyentes de la primera categoría o de impuestos finales. El monto restituido corresponderá a una partida del inciso segundo del artículo 21 y deberá ser agregado al SAC en la medida que tal cantidad se haya rebajado de este registro.

Tampoco procederán dichas rectificaciones por los respectivos propietarios cuando se hubiere asignado un crédito menor respecto del ejercicio en que se constate la menor asignación del crédito por la empresa, lo que deberá informar al Servicio en la declaración anual de renta que corresponda. No obstante, lo anterior, procederá la rectificación cuando así lo solicite el o los propietarios interesados, sin perjuicio que se ajusten los saldos del ejercicio y de los ejercicios siguientes, de las cantidades referidas en este artículo, cuando corresponda.

Lo dispuesto en los incisos anteriores también podrá aplicarse a las diferencias que se determinen sobre las utilidades o cantidades sobre las cuales se aplican los créditos e impuestos finales.

Con todo, procederá que el propietario o la empresa rectifique cuando se trate de diferencias que se originen en procesos de reorganización, respecto de los valores inicialmente registrados o declarados en procesos de fiscalización del Servicio, y que generen cambios impositivos en las declaraciones de los propietarios.

8. Información anual al Servicio.

Las empresas sujetas a las disposiciones de esta letra A), deberán informar anualmente al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución, las siguientes materias:

- a) El monto de los retiros, remesas o distribuciones que se realicen en el año comercial respectivo, y la renta que se asigne a los propietarios en virtud de lo señalado en el número 8 de la letra D) de este artículo, con indicación de los propietarios que las reciben, la fecha en que se hayan efectuado y si se trata de rentas o cantidades afectas a los impuestos finales, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. También deberán informar el monto del crédito que hayan determinado para el ejercicio, de acuerdo a los artículos 41 A, 56 número 3), y 63, con indicación si el excedente que se determine luego de su imputación puede o no ser objeto de devolución.
- b) El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros RAI, DDAN, REX y SAC, según resulte aplicable.
- c) El detalle de la determinación del saldo anual del registro RAI, identificando los valores que han servido para determinar el capital propio tributario y el capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y disminuciones posteriores, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del ejercicio. Asimismo, las empresas deberán informar su patrimonio financiero determinado al término del ejercicio.
- d) El monto de las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que mantenga la empresa a que se refiere el registro DDAN, determinadas para cada bien, según corresponda.

Con todo, quedarán liberados de entregar la información señalada en las letras b) y d) anteriores, las empresas que se encuentren eximidas de llevar los registros conforme a lo señalado en el número 3 de esta letra A, a excepción del registro SAC, respecto del cual se deberá informar lo señalado en la letra b) anterior.

- e) Las inversiones realizadas en el extranjero durante el año comercial anterior, con indicación del monto y tipo de inversión, del país o territorio en que se encuentre, en el caso de tratarse de acciones, cuotas o derechos, el porcentaje de participación en el capital de la sociedad o entidad constituida en el extranjero, el destino de los fondos invertidos, así como cualquier otra información adicional que el Servicio de Impuestos Internos requiera respecto de tales inversiones. Esta información deberá presentarse hasta el 30 de junio de cada año. El retardo u omisión en la presentación de la información, o la presentación de declaraciones incompletas o con antecedentes erróneos, será sancionada con una multa de diez unidades tributarias anuales, incrementada con una unidad tributaria anual adicional por cada mes de retraso, con tope de 50 unidades tributarias anuales. La referida multa se aplicará conforme al procedimiento establecido en el artículo 161 del Código Tributario.

Cuando las inversiones a que se refiere esta letra se hayan efectuado directa o indirectamente en países o territorios que se consideren como un territorio o jurisdicción que tiene un régimen fiscal preferencial de tributación conforme al artículo 41 H, en forma adicional, deberán informar anualmente, en el plazo señalado, el estado de dichas inversiones, con indicación de sus aumentos

o disminuciones, el destino que las entidades receptoras han dado a los fondos respectivos, así como cualquier otra información que requiera el Servicio de Impuestos Internos respecto de las referidas inversiones. El retardo u omisión en la presentación de la información, o la presentación de declaraciones incompletas o con antecedentes erróneos, será sancionada en los mismos términos establecidos en el inciso anterior.

Lo señalado en los incisos precedentes aplicará sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del número (i) del inciso tercero del artículo 21, en cuyo caso el Servicio de Impuestos Internos deberá citar previamente al contribuyente conforme al artículo 63 del Código Tributario.

9. Facultad especial de revisión del Servicio de Impuestos Internos.

Tratándose de una empresa que tenga, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de impuesto global complementario y que sus propietarios, directos o indirectos, sean contribuyentes relacionados, el Servicio de Impuestos Internos podrá revisar, conforme con este número 9, las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que los retiros o la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa.

Si de la revisión efectuada el Servicio fundadamente determina que, considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios los retiros o, las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas en el inciso anterior, previa citación del artículo 63 del Código Tributario, se aplicará a la empresa que realiza la distribución, o desde la cual se efectúan los retiros, lo establecido en el inciso primero del artículo 21 sobre la parte de la distribución o del retiro que corresponde al exceso sobre la participación en el capital del propietario.

El impuesto único podrá también ser declarado por la propia empresa de acuerdo al artículo 65, 69 y 72.

Producto de la declaración y pago del impuesto establecido en este número 9, se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades, por lo que el contribuyente del impuesto de primera categoría, receptor de las mismas, las anotará en el registro REX señalado en la letra c) del número 2 de la letra A) de este artículo, como un ingreso no constitutivo de renta y podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establece esta ley que estén vigentes a la fecha del retiro, remesa o distribución.

Si un propietario hubiere pagado impuesto global complementario por las utilidades percibidas, como consecuencia de la liquidación del Servicio de Impuestos Internos del impuesto que corresponda por aplicación de lo establecido en este número 9, se les devolverá el impuesto global complementario pagado en el mismo procedimiento administrativo, mediante una rectificación de su declaración y la acreditación del pago del impuesto único liquidado. Para estos efectos, se efectuará una redeterminación del impuesto aplicable al propietario, excluyendo los retiros o distribuciones, así como los créditos que se hubieren asignado a los mismos, los que se anotarán en el registro SAC de la empresa.

Para estos efectos, se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad."

Comentario

La ley 21.210 de 2020, reemplazo el artículo 14, introduciendo nuevos regímenes tributarios para la tributación con impuestos finales.

La letra A) del citado artículo 14 de la LIR, contiene el régimen general de tributación, denominado semi integrado, por el cual deberán aplicarse las siguientes reglas:

Este régimen está dirigido a todos los contribuyentes de primera categoría con renta efectiva y contabilidad completa cuyos ingresos del giro y capital, no les permita ser clasificados en el régimen Pro Pyme (14 D, N° 3 o 14 D, N° 8).

Su RLI se determina conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR.

Sus propietarios, socios o accionistas, deben RESTITUIR el 35% del crédito por IDPC, que imputen contra el IGC o IA.

Debe mantener los Registros de Rentas Empresariales, EXCEPTUANDO los casos en que no tenga saldo en el registro REX, aun así, se debe mantener el control de los créditos.

El orden de imputación será: RAI, DDAN, REX, Utilidades en exceso a las tributables, Devolución de capital y finalmente, los montos que excedan a lo anterior quedan afectos a impuestos finales.

El Capital Propio Tributario (CPT) para este régimen general, se determina según el artículo 2°, N° 10 del DL 824

La determinación anual del saldo RAI se determina bajo el siguiente esquema:

Saldo positivo del CPT

(+) Retiros, remesas o Distribuciones del Ejercicio Reajustados

(+) Saldo Negativo del REX

(-) Saldo Positivo del REX

(-) Capital Aportado Efectivamente + Aumentos – Disminuciones Reajustado

(=) RAI positivo

Circular

Este régimen general se encuentra analizado en la Circular N° 73 del 22 de diciembre de 2020 y emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

B) Rentas provenientes de empresas que declaren el impuesto de primera categoría determinado sin contabilidad completa.

1. En el caso de empresas afectas al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa por participaciones en otras entidades, se gravarán respecto de los propietarios con los impuestos finales, en el mismo ejercicio al que correspondan.

2. Las rentas presuntas se afectarán con los impuestos de primera categoría e impuestos finales, en el mismo ejercicio al que correspondan.

En los casos señalados en los números 1.- y 2.- anteriores, las rentas se entenderán retiradas o distribuidas por los propietarios en proporción a su participación en las utilidades. Si se tratare de una comunidad, las rentas se asignarán en proporción a sus respectivas cuotas en la comunidad.

C) Efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales para fines de registros y asignación

de capital propio tributario.

1. Efectos de la división, conversión y fusión de empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa.

a) En caso de división, deberán confeccionarse a dicha fecha los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa que se divide. El saldo de la totalidad de las cantidades que deban anotarse en los registros RAI, REX y SAC de la empresa, según el caso, a esa fecha, se asignará a cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo; y el saldo de las cantidades que deban anotarse en el registro DDAN, debe ser asignado conjuntamente con los bienes físicos del activo inmovilizado que dieron origen a la diferencia entre la depreciación normal y acelerada.

En estos casos, el capital efectivamente aportado se asignará en cada una de las empresas en la misma proporción antes señalada, considerando como capital efectivamente aportado el monto considerado en la determinación del registro RAI a la fecha de la división.

No obstante, las empresas podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos autorización para efectos de realizar las asignaciones correspondientes en base al patrimonio financiero. Dicha solicitud deberá efectuarse con antelación a la división. En caso que no se realice la solicitud, se deberá informar la misma al Servicio, debiendo, para efectos tributarios, realizar las asignaciones en base a lo señalado en los párrafos precedentes. El Servicio deberá resolver fundadamente la petición en el plazo de 15 días desde que la empresa pone a disposición del Servicio todos los antecedentes necesarios para resolver su presentación, tomando como consideración principal para efectos de su decisión, el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

b) En el caso de la conversión o de la fusión, la empresa continuadora deberá llevar o mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN, REX y SAC de la empresa convertida o absorbida determinadas a esa fecha. Estas cantidades se entenderán incorporadas a la empresa continuadora en la fecha en que se materialice la conversión o fusión, las que posteriormente se reajustarán al término del ejercicio. En estos casos, las empresas que se convierten o fusionan se afectarán con los impuestos que procedan, por las rentas determinadas en el año comercial correspondiente al término de su giro, sin que corresponda aplicar el impuesto a que se refiere el N° 1 del artículo 38 bis. En el caso que la empresa continuadora y las absorbidas no se encuentren obligadas a llevar los registros conforme a lo dispuesto en el número 3 de la letra A) de este artículo, la empresa continuadora mantendrá dicha liberación. Para efectos de continuar determinando el RAI, las empresas absorbentes o continuadoras deberán considerar como un aumento efectivo de capital el monto que se haya utilizado como tal en el cálculo del registro RAI efectuado por la empresa absorbida o convertida a la fecha de la fusión o conversión.

2. Efectos de la fusión o absorción de empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa, con empresas sujetas a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1, 14 letra D), y 34.

a) En la fusión o absorción de empresas, en que la absorbente se encuentre sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas absorbidas o fusionadas se encuentren sujetas a lo dispuesto en el número 1 de la letra B) o en la letra D) del mismo artículo, estas últimas deberán determinar, a la fecha de fusión o absorción, un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, considerando una depreciación normal y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41°.- para determinar un capital propio tributario al momento de la fusión. Para efectos tributarios, el capital propio tributario así determinado se entenderá que corresponde a un aumento efectivo de capital aportado por los nuevos propietarios a la empresa absorbente.

b) En la fusión o absorción de empresas, en que la absorbente se encuentre sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, y una o más de las empresas absorbidas o fusionadas se encuentren sujetas a lo dispuesto en el artículo 34, estas últimas deberán determinar a la fecha de fusión o absorción, un inventario inicial considerando todos sus activos y pasivos a valor tributario, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 34.- y determinar un capital propio tributario al momento de la fusión. Para efectos tributarios, el capital propio tributario así determinado, se entenderá que corresponde a un aumento efectivo de capital aportado por los nuevos propietarios a la empresa absorbente.

c) En caso que una empresa sujeta a las disposiciones del artículo 14 letra B) número 1, a la letra D) de este artículo, o al artículo 34, absorba o se fusione con otra sujeta a las disposiciones de la letra A) de este artículo, la empresa absorbente deberá incorporarse al régimen de renta efectiva según contabilidad completa de la letra A) de este artículo 14, a contar del inicio del año comercial en que se efectúa la fusión o absorción; para estos efectos, a las empresas absorbentes les serán aplicables, en todo lo pertinente, las reglas establecidas en las letras a) y b) anteriores de este número 2. Posteriormente, se aplicarán las disposiciones de la letra b) del número 1 de esta letra C).

3. Efectos en empresas obligadas a determinar su renta efectiva con contabilidad completa, acogidas al artículo 14 letra A), al momento de optar por sujetarse a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1 o 34.

Las empresas obligadas a determinar su renta efectiva en base a contabilidad completa, acogidas al artículo 14 letra A), que opten por sujetarse a lo dispuesto en los artículos 14 letra B) número 1 o 34, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al que comiencen a tributar conforme al nuevo régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a sus propietarios:

a) El saldo de rentas acumuladas en el registro RAI se entenderá retirado, remesado o distribuido al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, a sus propietarios en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con los impuestos finales en dicho período, incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría y el crédito por impuestos finales establecido en el artículo 41 A, incorporados en el registro SAC.

El monto que resulte gravado con los impuestos finales conforme a esta letra, tendrá derecho a la proporción que corresponda del saldo de créditos registrados en el registro SAC. Para efectos de asignar la participación en las utilidades de la empresa se estará al capital enterado o pagado, o en su defecto, al capital suscrito o aportado. En el caso de comunidades, se estará a las cuotas de dominio según conste en un instrumento público.

b) En los mismos términos de la letra anterior, se entenderá retirado, remesado o distribuido el saldo de rentas acumuladas en el registro REX.

c) Si la empresa opta por acogerse al artículo 14 letra B) número 1, se deberá también aplicar lo siguiente:

i) Las pérdidas tributarias determinadas al término del ejercicio anterior deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

ii) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31, a su valor neto tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

iii) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor tributario, deberán considerarse como un gasto del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen tributario.

iv) Los ingresos devengados y los gastos adeudados al término del ejercicio inmediatamente anterior al ingreso al nuevo régimen, no deberán ser reconocidos por el contribuyente al momento de su percepción o pago, según corresponda.

4. Información de antecedentes sobre reorganizaciones empresariales:

Las empresas que se hayan sometido a algún proceso de reorganización empresarial, deberán comunicarlo al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que establece el inciso sexto del artículo 68 del Código Tributario. Para esos efectos, el Servicio mediante resolución, establecerá la información que deberán proporcionar las empresas según cada tipo de reorganización de que se trate.

D) Régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes).

Se aplicará un régimen especial para incentivar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las Pymes, denominado Régimen Pro Pyme, según lo que se establece a continuación:

1. Concepto de Pyme

Para efectos de este artículo, se entenderá por Pyme, aquella empresa que reúna las siguientes condiciones copulativas:

(a) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las actividades.

(b) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.

Una vez ingresado al Régimen Pro Pyme, para efectos de calcular el promedio de tres años señalado en el párrafo anterior, sólo se considerarán los ejercicios que corresponda a aquellos en que la Pyme ha estado acogida a este régimen.

El límite de ingresos promedio de 75.000 unidades de fomento podrá excederse por una sola vez. Con todo, los ingresos brutos de un ejercicio no podrán exceder en ningún caso de 85.000 unidades de fomento.

Para efectos de realizar el cómputo, se considerarán ingresos del giro los que provienen de la actividad que realiza habitualmente el contribuyente, incluyendo ventas, exportaciones, prestaciones de servicios y otras operaciones; y, excluyendo aquellos ingresos extraordinarios, como en el caso de ganancias de capital, o esporádicos, como los obtenidos en la venta de activo inmovilizado.

Para el cómputo de los ingresos brutos del giro no se considerará el impuesto al valor agregado ni otros impuestos adicionales o específicos que se recarguen al precio o remuneración ni las rentas señaladas en la letra (c) siguiente.

Para los cálculos y límites que establece esta letra se utilizará el valor de la unidad de fomento que corresponda al último día del respectivo ejercicio.

El cálculo del promedio de ingresos brutos se determinará en base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la Ley

sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley 825 de 1974. Dicha información será puesta a disposición en el sitio personal del contribuyente por el Servicio de Impuestos Internos y deberá ser complementada o ajustada por la empresa, según corresponda. El Servicio mediante una o más resoluciones establecerá la forma en que se llevará a cabo la determinación del ingreso bruto y la forma de poner a disposición la información.

Los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados que se castiguen durante el ejercicio, se descontarán para efectos del cómputo del promedio anual de ingresos brutos.

Adicionalmente, para el cálculo del promedio de ingresos brutos se deberá sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, y además, sumar las rentas de dichas empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que las entidades relacionadas perciban con motivo de participaciones en otras empresas o entidades.

Para efectos de este artículo, se considerarán empresas o entidades relacionadas según se establece en el artículo 8° número 17 del Código Tributario y los ingresos de las entidades relacionadas se sumarán, en su totalidad, en los casos de las letras a) y b) de dicho artículo; en tanto que, en los casos de las letras c), d) y e) del artículo referido se considerará la proporción que corresponda a la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor.

Las empresas o entidades relacionadas deberán informar anualmente a la empresa respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, el monto total de los ingresos que deban sumarse para efectos de determinar la aplicación de este régimen, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado en el párrafo sexto de esta letra (b).

(c) Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de sus ingresos brutos del giro:

(i) Cualquiera de las descritas en los números 1°.- y 2°.- del artículo 20. Con todo, no se computarán para el cálculo del límite del 35% las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

(ii) Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerarán sólo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los bienes y participaciones señaladas. No se considerarán las enajenaciones de tales bienes que generen una renta esporádica o la cesión a título oneroso de los derechos reales constituidos sobre dichos bienes.

(iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

2. Acceso al financiamiento de la Pyme

El Servicio de Impuestos Internos, previa solicitud, entregará, en el sitio personal de la Pyme, un informe de la situación tributaria de la empresa, con la información que mantenga a su disposición y sea relevante para facilitar el acceso al financiamiento de la Pyme, según lo determine mediante resolución.

La Pyme podrá utilizar este informe para efectos de obtener financiamiento u otros que les parezcan necesarios, siendo de su exclusiva responsabilidad la veracidad de la información que contenga y entregarlo a terceros.

Con el propósito de promover el emprendimiento e innovación tecnológica, no se entenderán entidades relacionadas con la Pyme, aquellas que participen en ella o la financien con ese fin. Para estos efectos, el acuerdo en que conste la participación o financiamiento de la entidad en la Pyme, deberá estar previamente certificado por la Corporación de Fomento a la Producción y tener por finalidad apoyar la puesta en marcha, el desarrollo o crecimiento de emprendimientos o de proyectos de innovación tecnológica.

Mediante resolución conjunta con el Servicio de Impuestos Internos, la Corporación de Fomento a la Producción determinará los procedimientos de certificación y requisitos que deben cumplir los acuerdos entre las entidades y la Pyme. Dicha resolución deberá exigir, al menos, que el acuerdo contenga: (a) un plan de ejecución y desarrollo del emprendimiento o del proyecto de innovación tecnológica por un plazo no menor a 2 años, que refleje adecuadamente los costos en que incurrirá la Pyme para el logro de su objetivo, los que deberán ajustarse a las condiciones observadas en el mercado, (b) una prohibición de efectuar disminuciones de capital que afecten el aporte de la entidad que participa o financia la Pyme, durante el plazo de su plan de ejecución y desarrollo y (c) una declaración jurada de no encontrarse la entidad y la Pyme relacionadas de manera previa o coetánea al acuerdo en cuestión, a menos que esto ocurra únicamente por uno o más acuerdos previamente certificados en éstos términos.

3. Tributación de la Pyme

La Pyme acogida al régimen de esta letra D) podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, la que se ejercerá en la forma y plazo que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. La Pyme que no ejerza dicha opción deberá llevar contabilidad completa en cuyo caso, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en esta letra D), mediante los ajustes que corresponda realizar. Aún en el caso que la Pyme opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a esta letra D).

Para efectos de llevar la contabilidad simplificada y determinar la tributación de la Pyme, se aplicarán las siguientes reglas:

(a) El Servicio de Impuestos Internos pondrá a disposición, en el sitio personal del contribuyente, entre el 15 y el 30 de abril del año tributario respectivo, la información digital con la que cuente, en especial aquella contenida en el registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, para que la Pyme realice su declaración y el pago de los impuestos anuales a la renta, complementando o ajustando, en su caso, la información que corresponda. Lo anterior no liberará a la empresa de realizar una rectificación de su declaración en caso que dicha empresa o terceros hayan entregado información inexacta o fuera de plazo al Servicio, siendo aplicables en ese caso los intereses y multas que correspondan de conformidad a la ley, sin perjuicio de lo establecido en el número 7 de la letra A) de este artículo que resultará aplicable a la Pyme.

Lo dispuesto en esta letra (a) también será aplicable respecto de las Pymes que opten por el régimen del número 8 de esta letra D).

(b) Deberá tributar anualmente con impuesto de primera categoría, con la tasa establecida en el artículo 20 para este tipo de empresas. Serán procedentes todos los créditos que correspondan conforme a las normas de esta ley a las Pymes sujetas a este régimen.

(c) Estará liberada de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.

(d) Depreciará sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados.

(e) Reconocerá como gasto o egreso, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda.

(f) Determinará la base imponible, sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la Pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) de este artículo, en cuyo caso la Pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme con las normas generales.

Para la determinación de la base imponible se aplicarán además las siguientes reglas:

(i) Normas especiales respecto de los ingresos.

Para determinar los ingresos provenientes del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, o de la enajenación de participaciones a que se refiere la letra c), del número 1.- de esta letra D), o en general, en la enajenación de bienes que no pueden depreciarse conforme a esta ley, se rebajará del ingreso percibido, y en el mismo ejercicio en que ocurra, el valor de la inversión efectivamente realizada, reajustada de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al del egreso o inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

En ningún caso formarán parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible de la Pyme las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) de este artículo o al régimen del número 3 de la letra D) de este artículo.

(ii) Normas especiales respecto de los egresos o gastos.

Se entenderá por gastos pagados o egresos aquellas cantidades efectivamente pagadas por concepto de compras, importaciones, prestaciones de servicios, remuneraciones, honorarios, intereses e impuestos que no sean los de esta ley. Asimismo, corresponderá a un egreso o gasto las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio que previamente hayan sido reconocido en forma devengada o por préstamos otorgados por la Pyme.

En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse sólo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Tratándose de la enajenación o rescate de inversiones en capitales mobiliarios, o en participaciones a que se refiere la letra c), del número 1.- de esta letra D), o en general, en bienes que no pueden depreciarse conforme a esta ley, el egreso respectivo, correspondiente al valor de la inversión efectivamente realizada, se deducirá en el ejercicio en que se perciba el valor de rescate o enajenación, reajustada de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

Para la deducción de los egresos o gastos, aplicará el artículo 31, con las modificaciones que establece este artículo y considerando la naturaleza de Pyme de las empresas acogidas a este régimen.

(g) Estará liberada de mantener y preparar los registros de rentas empresariales establecido en las letras (a), (b) y (c) el número 2 de la letra A) de este artículo, salvo que perciba o genere rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. En este último caso, podrá eximirse de esta obligación en caso que las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el capital propio o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución y de acuerdo a las reglas que se establecen a continuación.

Si la empresa no emitiera los documentos electrónicos respectivos, la Pyme preparará y mantendrá los registros de rentas empresariales a que se refieren las letras (a), (c) y (d) del número 2 de la letra A) de este artículo, para lo cual considerará el capital propio tributario que se determine conforme a la letra (j) del número 3 de esta letra D).

(h) No aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades si la Pyme no obtiene rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida que se controlen en el registro REX, gravándose, en ese caso, todo retiro, remesa o distribución con impuestos finales, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría, cuando proceda, según lo dispuesto en la letra (i) siguiente.

En los demás casos, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán conforme a lo dispuesto en el número 4 de la letra A) de este artículo.

(i) Para efectos de asignar los créditos establecidos en los artículos 56 N° 3, 63 y 41 A, deberán mantener y preparar el registro SAC, conforme a lo dispuesto en la letra d) del N° 2 de la letra A) de este artículo, registrando en forma separada los créditos por impuesto de primera categoría sin la obligación de restitución y aquellos con la obligación de restitución. Los créditos con obligación de restitución corresponden a aquellos que, directa o indirectamente, provienen de empresas acogidas al régimen establecido en la letra A) de este artículo.

La asignación del crédito del registro SAC se realizará conforme a lo dispuesto en el número 5.- de la letra A) de este artículo. En caso que se mantengan registrados créditos por impuesto de primera categoría sin la obligación de restitución y con la obligación de restitución, se asignarán en primer lugar los créditos sin obligación de restitución, y una vez agotados estos, se asignarán los créditos con obligación de restitución.

Para efectos de lo establecido en la letra (h) y en la letra (i) precedentes, podrá aplicarse a la empresa acogida al N° 3 de esta letra D), lo señalado en la letra a) del N° 8 de la letra A), según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

(j) Reglas especiales para determinar un capital propio tributario simplificado.

Para todos los efectos, la forma de determinación del capital propio tributario, al 1° de enero de cada año, de una Pyme acogida al Régimen Pro Pyme, se realizará determinando la diferencia entre:

*- El valor del capital aportado formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa, más las bases imponibles del impuesto de primera categoría determinada cada año, según corresponda, más las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas;
y,*

- El valor de las disminuciones de capital, de las pérdidas, de las partidas del inciso segundo del artículo 21 pagadas y de los retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año.

El capital propio tributario será informado por el Servicio de Impuestos Internos a la empresa, para que proceda a su complementación o rectificación en caso que corresponda, en la forma en que lo establezca mediante resolución.

(k) Reglas especiales para determinar los pagos provisionales mensuales.

Las empresas acogidas al Régimen Pro Pyme efectuarán un pago provisional conforme a lo siguiente:

(i) En el año del inicio de sus actividades, la tasa será de 0,25%.

(ii) Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50 mil unidades de fomento, se efectuarán con una tasa de 0,25% sobre los ingresos respectivos.

(iii) Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50 mil unidades de fomento, se efectuarán con una tasa de 0,5% sobre los ingresos respectivos.

El saldo anual debidamente reajustado se imputará y podrá ponerse a disposición de los propietarios, según corresponda, de acuerdo a los artículos 93 a 97. El Servicio de Impuestos Internos instruirá la forma de determinación de los pagos provisionales y su puesta a disposición mediante resolución.

4. Tributación de los propietarios contribuyentes de impuestos finales de la Pyme

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de este artículo, considerando las disposiciones de esta letra D).

5. Procedimiento para acogerse al Régimen Pro Pyme

Las empresas que cumplan con las condiciones establecidas en el número 1.- de esta letra D), y que no opten por otro régimen al momento de iniciar sus actividades, quedarán acogidas por el solo ministerio de la ley al Régimen Pro Pyme sin necesidad de efectuar una declaración expresa. Lo anterior será informado por el Servicio de Impuestos Internos en el sitio personal del contribuyente al momento del inicio de actividades.

Tratándose de contribuyentes que hayan iniciado actividades en ejercicios anteriores, o respecto de los cuales no haya operado el Régimen Pro Pyme por el ministerio de la ley, la opción de acogerse al mismo se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al referido régimen, en la forma y plazo que establezca dicho Servicio mediante resolución.

No obstante lo anterior, serán reclasificadas por el Servicio de Impuestos Internos al Régimen Pro Pyme aquellas Pymes que se encuentren sujetas a la letra A) del artículo 14, que al término del año comercial del inicio de sus actividades obtengan ingresos que no excedan de 1.000 unidades de fomento y que cumplan los requisitos que el Servicio establezca mediante resolución. En estos casos el Servicio de Impuestos Internos deberá realizar un aviso en el sitio personal del contribuyente, incluyendo información con las implicancias de este cambio.

6. Traslado desde el régimen de la letra A) de este artículo al Régimen Pro Pyme

Las empresas sujetas al régimen de la letra A) de este artículo que pasen a estar sujetas al Régimen Pro Pyme, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según los valores contabilizados o saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen, sin perjuicio de la tributación que afecte en dicho período a la empresa y a

sus propietarios:

(a) Reconocerán como gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto a este régimen los activos fijos depreciables conforme a lo dispuesto en el número 5 o 5 bis del artículo 31, según su valor neto determinado conforme a esta ley.

(b) Reconocerán como gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto a este régimen las existencias e insumos que formen parte del activo realizable.

(c) Considerarán como un gasto o egreso del primer día del ejercicio sujeto a este régimen las pérdidas tributarias determinadas conforme a las disposiciones de esta ley.

(d) No deberán reconocer nuevamente, al momento de su percepción o pago, según corresponda, los ingresos devengados y los gastos adeudados hasta el término del ejercicio inmediatamente anterior al del ingreso al presente régimen, sin perjuicio de la obligación de mantenerlos registrados y controlados.

(e) Registrarán como saldo inicial del registro RAI, el saldo del registro RAI que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.

(f) Registrarán como saldo inicial del registro REX, el saldo del registro REX que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.

(g) Reconocerán como saldo inicial del registro SAC, el saldo acumulado de crédito en el registro SAC al 31 de diciembre del año anterior al ingreso al régimen.

Lo dispuesto en las letras (e) y (f) de este número aplicará sólo en caso que la empresa que ingresa al Régimen Pro Pyme tenga a esa fecha rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida.

El Servicio de Impuestos Internos mediante resolución señalará la forma de preparar y mantener la información y los registros respectivos.

Las Pymes que ingresen al régimen informarán al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al mismo, si tuvieren saldos en los registros señalados en las letras (e), (f) y (g), según lo determine el Servicio mediante resolución.

7. Retiro o exclusión del Régimen Pro Pyme

Las empresas que opten por abandonar el Régimen Pro Pyme o que, por incumplimiento de alguno de los requisitos, deban abandonar lo obligatoriamente, darán aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial en que decidan abandonarlo o del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, según corresponda, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. En este caso, las empresas quedarán sujetas a las normas de la letra A) de este artículo a contar del día 1 de enero del año comercial del aviso.

Con motivo del cambio de régimen, los ingresos devengados y los gastos adeudados que no hayan sido computados en virtud de las disposiciones de esta letra D) deberán ser reconocidos y deducidos, respectivamente por la empresa, al momento de su incorporación al régimen de la letra A) de este artículo.

Adicionalmente, cuando la empresa decida o deba abandonar el Régimen Pro Pyme y corresponda aplicar el régimen de la letra A) de este artículo, se estará a las siguientes reglas:

(a) Capital propio tributario

Se considerará el valor resultante de lo dispuesto en el capital propio tributario determinado conforme a la letra (j) del número 3.- de este Régimen Pro Pyme.

(b) Valoración del inventario inicial de activos y pasivos

Se deberá preparar un inventario inicial, aplicando las siguientes reglas:

(i) Maquinarias, vehículos, equipos y enseres

Serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

Sin perjuicio de lo anterior, podrá reconocer el valor neto de adquisición reajustado de acuerdo al N° 2 del artículo 41, menos una amortización lineal por el plazo transcurrido entre su adquisición y la fecha de cambio de régimen.

(ii) Materias primas y productos en diferentes estados

Serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del N° 3 del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Sin perjuicio de lo anterior, podrá reconocer el valor de adquisición o de traspaso de costos o de venta menos el margen de comercialización del respectivo contribuyente, según proceda.

(iii) Bienes raíces

Tratándose de bienes raíces depreciables, éstos serán valorizados en un peso, los que no quedarán sometidos a las normas del artículo 41 y deberán permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

(iv) Intangibles tales como marcas, patentes o derechos

El valor de adquisición pagado, o su valor de inscripción a falta de aquel, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al desembolso y el mes anterior al cierre del año comercial respectivo.

(v) Bienes no depreciables

Se reconocerá el valor de adquisición, reajustado de acuerdo al N°2 del artículo 41 entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al cierre del ejercicio respectivo.

(vi) Otros bienes

Los criterios señalados en los literales i), ii), iv) o v) serán aplicables según corresponda a la naturaleza del respectivo bien.

El Servicio de Impuestos Internos podrá definir un criterio aplicable distinto en caso de ser requerido por un contribuyente.

(vii) Los pasivos exigibles se reconocerán según el tipo de obligación de que se trate, sean éstos reajustables, en moneda extranjera o según el reajuste acordado, según corresponda.

Cuando la valorización de los activos que corresponda se realice en un peso o según el valor de adquisición reajustado en caso de bienes no depreciables o intangibles, no procederá efectuar ningún ajuste a los resultados que se obtengan a partir del 1 de enero del año en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) de este artículo. En aquellos casos en que se aplique una valorización distinta a la señalada anteriormente en este inciso, se reconocerán los efectos en la

determinación del capital propio tributario al término del ejercicio en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) de este artículo y procederá en su caso la depreciación normal del artículo 31, sin que se deba reconocer un ingreso tributable por el cambio de régimen.

La incorporación al régimen de la letra A) no podrá generar utilidades o pérdidas distintas a las señaladas en los incisos anteriores, provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del Régimen Pro Pyme.

(c) Registro de las utilidades acumuladas al cambio de régimen

A contar del capital propio señalado en la letra (a) precedente y del capital efectivamente pagado, deberá determinarse la cantidad o los ajustes a las utilidades pendientes de tributación, a las rentas exentas de los impuestos finales, a los ingresos no constitutivos de renta, a las rentas con tributación cumplida y el crédito de primera categoría que pudiere estar disponible, las que pasarán a formar parte de los saldos iniciales de los registros a que se refiere la letra A) de este artículo. El Servicio establecerá mediante resolución la forma y plazo para dar cumplimiento a estos registros.

8. Régimen opcional de transparencia tributaria

Las Pymes podrán optar por acogerse a un régimen de transparencia tributaria, en caso que, además de los requisitos establecidos en el número 1 anterior, sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales durante el ejercicio respectivo, incluyendo a los contribuyentes que se encuentren en el tramo exento de impuesto global complementario. Para estos efectos, aquel empresario individual que haya asignado la participación en la Pyme a la contabilidad de la empresa individual deberá igualmente tributar con impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme, en la forma que señala la letra (b) siguiente.

(a) Tributación de la Pyme en el régimen de transparencia tributaria La Pyme que opte por el régimen se sujetará a las siguientes reglas:

(i) Quedará liberada del impuesto de primera categoría y sus propietarios se afectarán con impuestos finales sobre la base imponible que determine la empresa, en la forma que señala la letra (b) siguiente.

(ii) Estará liberada, para efectos tributarios, de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, aplicar corrección monetaria conforme con el artículo 41 y llevar los registros de rentas empresariales establecidos en el número 2 de la letra A.

(iii) Realizará el control de los ingresos y egresos de acuerdo al registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, salvo en caso que no se encuentre obligada a llevar dicho registro, en que llevará un libro de ingresos y egresos, en el que se registrará el resumen diario, tanto de los ingresos percibidos como devengados que obtenga, así como los egresos pagados o adeudados, según instruya el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Adicionalmente, las Pymes acogidas a este régimen deberán llevar un libro de caja que reflejará cronológicamente el resumen diario del flujo de sus ingresos y egresos, según instruya el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

La Pyme podrá también llevar contabilidad completa, sin que se altere la forma de determinación de sus resultados tributarios conforme a este número 8.

(iv) Determinará la base imponible, aplicando lo establecido en las letras (d), (e) y (f) del número

3, con los siguientes ajustes:

Para efectos de determinar la base imponible, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su fuente u origen ni si se trata de cantidades no afectas o exentas conforme a la ley.

Formarán también parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible, las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A o B del artículo 14 o sujetas al régimen del número 3 de esta letra D).

Estas rentas se incorporarán a la base imponible incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63. Dicho crédito se imputará en contra de los impuestos finales que deban pagar los propietarios en el mismo ejercicio. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

(v) La base imponible se afectará con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se determine, de la que no podrá deducirse ningún crédito o rebaja, salvo los que se establecen en este número 8 y en el artículo 33 bis, no siendo aplicable lo señalado en la letra (i) del número 3 de esta letra D.

El crédito del artículo 33 bis, se imputará a los impuestos finales que afecten a los propietarios, y se asignará en la forma dispuesta en la letra (b) siguiente. Para todos los efectos, este crédito se entenderá que corresponde a un crédito por impuesto de primera categoría y no podrá exceder del monto del impuesto que hubiere gravado a la base imponible que determine la empresa durante el ejercicio si esta hubiere estado afecta.

El Servicio de Impuestos Internos entregará a la empresa la información que tenga a su disposición respecto de los créditos a que se refiere este número (v), para su complementación o rectificación, según determine mediante resolución.

(vi) No aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades.

(vii) Las Pymes con ingresos que excedan las 50.000 unidades de fomento determinadas en conformidad a la letra (b) del número 1 de esta letra D), y estén sometidas a este régimen opcional de transparencia tributaria, determinarán un capital propio tributario simplificado según la información que dispone el Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a lo establecido en la letra (j) del número 3 de la letra D) de este artículo, considerando las disposiciones de esta letra (a).

(viii) Para determinar los pagos provisionales mensuales aplicará lo señalado en la letra (k) del número 3 de esta letra D), aplicando una tasa de 0,2% en el ejercicio de su inicio de actividades, y en los ejercicios posteriores en la medida que los ingresos brutos del giro del año anterior no excedan de 50 mil unidades de fomento.

(b) Tributación de los propietarios de la Pyme acogida a la transparencia tributaria

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de este artículo, considerando las disposiciones de este número 8 de la letra D).

La tributación de los propietarios sobre la base imponible que determine la Pyme corresponderá según la forma que ellos hayan acordado repartir sus utilidades de acuerdo a lo estipulado en el pacto social, los estatutos o, si no son procedentes dichos instrumentos por el tipo de empresa de que se trata, en una escritura pública. En caso que no resulte aplicable lo anterior, la

proporción que corresponderá a cada propietario se determinará de acuerdo a la participación en el capital enterado o pagado, y en su defecto, el capital aportado o suscrito. Para el caso de comuneros que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según su cuota en el bien de que se trate.

(c) Procedimiento para acogerse a la transparencia tributaria

Tratándose de contribuyentes que inicien sus actividades, la opción de acogerse al régimen de transparencia tributaria se manifestará hasta el 30 de abril del año calendario siguiente a dicho inicio. En este caso, transcurrido el primer año calendario acogido a este régimen, podrán excepcionalmente optar por abandonarlo a contar del 1 de enero del año calendario siguiente, debiendo avisar tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al régimen de la letra A) o del número 3 de la letra D) de este artículo.

El Servicio de Impuestos Internos informará de la opción del régimen de transparencia tributaria a las empresas que realicen un inicio de actividades.

Tratándose de otros contribuyentes, la opción de acogerse se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al referido régimen, en la forma y plazo que establezca dicho Servicio mediante resolución.

Para ejercer la opción, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58, número 1), deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, en la oportunidad que este señale mediante resolución, una declaración suscrita por la Pyme, en la que contenga la decisión de acogerse a la transparencia tributaria. Tratándose de comunidades, la declaración en que se ejerce el derecho a esta opción deberá ser suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión. En el caso de sociedades de personas y sociedades por acciones, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas. Tratándose de sociedades anónimas, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública de la junta extraordinaria en que conste el acuerdo de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

(d) Traslado desde el régimen de la letra A) de este artículo o desde el régimen del número 3 de esta letra D) al régimen de transparencia tributaria

Las empresas que opten por ingresar desde el régimen de la letra A) o desde el régimen del número 3 de esta letra D), al régimen de transparencia tributaria, aplicarán lo señalado en el número 6 de esta letra D), con los siguientes ajustes:

(i) No determinarán los registros RAI, REX y SAC, según lo señalan las letras (e), (f) y (g) del número 6 de esta letra D), sin perjuicio de informar el saldo de dichos registros al cierre del año anterior al ingreso al régimen, al Servicio de Impuestos Internos, según lo determine mediante resolución.

(ii) Deberán considerar como un ingreso diferido, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia entre el valor positivo del capital propio tributario y las cantidades que se indican a continuación:

- El monto de los aportes de capital efectivamente pagados o enterados, más los aumentos y descontadas las disminuciones del mismo, todos reajustados según la variación del índice de

precios al consumidor entre el mes anterior al aporte, aumento o disminución y el último mes del año anterior al cambio de régimen.

- Las cantidades anotadas en el registro REX, establecido en el número 2 de la letra A) o de acuerdo a la letra (g) del número 3 de la letra D).

El ingreso diferido se computará incrementado en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría establecido en los artículos 56 número 3) y 63, que mantenga la empresa registrados en el SAC establecido en el número 2 de la letra A) o según la letra (g) del número 3 de la letra D). Tal crédito se imputará a los impuestos finales que deban pagar los propietarios luego de que la empresa se incorpore al régimen de transparencia tributaria. Para tal efecto, el crédito se reajustará según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al cambio de régimen y el mes anterior al término del ejercicio respectivo. En caso de resultar un excedente de crédito, este se imputará contra los impuestos finales en la misma forma en los ejercicios siguientes. Este crédito no dará derecho a devolución, o a imputación contra impuestos distintos a los impuestos finales. Con todo, el crédito que se impute en el ejercicio respectivo, no excederá de la cantidad que se determine al aplicar la tasa efectiva de impuestos finales de cada propietario sobre el ingreso diferido incrementado que les corresponda reconocer en dicho ejercicio.

El Servicio de Impuestos Internos entregará a la empresa la información que tenga a su disposición respecto de los créditos a que se refiere este número (ii), para su complementación o rectificación, según determine mediante resolución.

El ingreso diferido se computará dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un periodo de hasta diez ejercicios comerciales consecutivos, contados desde el ingreso al régimen de transparencia tributaria. Para esos efectos se computará como mínimo una décima parte del ingreso en cada ejercicio, hasta su total computación independientemente que abandonen o no el régimen de transparencia. En caso que la empresa termine sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente se computará como un ingreso del ejercicio del término de giro. Para efectos de su cómputo, el ingreso diferido se reajustará de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al cierre del año que precede al de incorporación al régimen y el mes anterior al término del ejercicio en que se compute.

El ingreso diferido no se considerará para efectos del artículo 84 ni para computar el límite de ingresos establecido en la letra (b) del número 1 de esta letra D).

(e) Retiro o exclusión del régimen de transparencia tributaria

Las empresas que opten por abandonar el régimen de transparencia tributaria o que, por incumplimiento de alguno de los requisitos, deban abandonarlo obligatoriamente, les será aplicable lo señalado en el número 7 de esta letra D), cuando pasen al régimen de la letra A). En aquellos casos en que pasen al régimen del número 3 de la letra D), sólo deberán preparar los registros respectivos en los casos que corresponda, y determinar su capital propio tributario conforme con la letra (a) este número 8, sin que se produzcan utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen de transparencia.

Las empresas que se hayan retirado del régimen de transparencia tributaria podrán volver a incorporarse después de transcurridos cinco años comerciales consecutivos acogidos a las reglas de la letra A) o a las del número 3 de la letra D) de este artículo, pudiendo para estos efectos sumar el plazo en cualquiera de dichos regímenes.

(f) Obligación de informar y certificar

Las empresas acogidas al régimen de transparencia tributaria deberán informar anualmente al Servicio de Impuestos Internos y certificar a sus propietarios, en la forma y plazo que el Servicio determine mediante resolución, la base imponible y la parte que le corresponda a los propietarios, el monto de los pagos provisionales y el monto de los créditos que conforme a este régimen le corresponda a cada propietario declarar e imputar, según corresponda al régimen de este número 8, con indicación de aquellos créditos por impuesto de primera categoría con obligación de restitución por provenir, directa o indirectamente, de empresas acogidas al régimen establecido en la letra A) de este artículo.

E) Incentivo al ahorro para empresas con ingresos brutos anuales inferiores a 100.000 unidades de fomento.

Los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra A) y D) del presente artículo, salvo aquellos acogidos al número 8.- de la referida letra D), cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de las 100.000 unidades de fomento en los tres años comerciales anteriores, podrán optar anualmente por efectuar una deducción de la renta líquida imponible afecta al impuesto de primera categoría hasta por un monto equivalente al 50% de la renta líquida imponible que se mantenga invertida en la empresa.

La referida deducción no podrá exceder del equivalente a 5.000 unidades de fomento, según el valor de ésta el último día del año comercial respectivo.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerará que la renta líquida imponible que se mantiene invertida en la empresa corresponde a la determinada de acuerdo al Título II de esta ley, descontados los gastos rechazados del inciso segundo del artículo 21 que forma parte de ella y las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas en el mismo año comercial, sea que éstas deban gravarse o no con los impuestos de esta ley. Las empresas sujetas a la letra A) de ese artículo deberán reajustar dichas cantidades de acuerdo al inciso final del número 1 del artículo 41.

Para el cálculo del límite de ingresos brutos que establece el párrafo primero de esta letra, las empresas sujetas a la letra A) de este artículo expresarán los ingresos del ejercicio en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del respectivo ejercicio y la empresa deberá sumar a sus ingresos los obtenidos por sus empresas relacionadas en los términos establecidos en el número 17 del artículo 8 del Código Tributario, de la misma forma señalada en la letra D) de este artículo. Por su parte, las empresas acogidas a la letra D) de este artículo, aplicarán lo señalado en la letra (b) del número 1 de dicha letra.

Los contribuyentes deberán ejercer la opción a que se refiere esta letra, dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta respectiva, debiendo manifestarlo de manera expresa en la forma que establezca el Servicio mediante resolución.

No podrán invocar el incentivo que establece esta letra las empresas cuyos ingresos provenientes de instrumentos de renta fija y de la posesión o explotación a cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación, excedan del 20% del total de sus ingresos brutos del ejercicio determinados según lo señalado en el inciso cuarto anterior.

F) Exención de impuesto adicional por ciertos pagos al extranjero.

Los pagos realizados por empresas sujetas a lo establecido en el artículo 14 letra A) o D) cuyo

promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 unidades de fomento en los tres años comerciales anteriores a aquel en que se realiza el pago respectivo, por la prestación de servicios de publicidad en el extranjero y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet, a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, estarán exentos del impuesto adicional establecido en el número 2 del artículo 59.

Para efectos de determinar los ingresos de su giro, las empresas sujetas a la letra D) de este artículo aplicarán lo establecido en su letra (b) número 1. Por su parte, las empresas sujetas a la letra A) de este artículo convertirán sus ingresos del ejercicio según el valor de la unidad de fomento al último día del cierre del año respectivo y deberán aplicar las normas para la letra (b) del número 1 de la letra D) de este artículo para sumar los resultados de sus empresas o entidades relacionadas.

No obstante, si el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile que presta el servicio se encuentran en la circunstancia indicada en la parte final del inciso primero del artículo 59, que se acredite y declare en la forma señalada en dicho inciso, no será procedente la exención y en su reemplazo aplicará una tasa de impuesto adicional de 20%.

G) Contribuyentes no sujetos al artículo 14.

Las disposiciones de este artículo no resultan aplicables a aquellos contribuyentes que, no obstante obtener rentas afectas al impuesto de primera categoría, carecen de un vínculo directo o indirecto con personas que tengan la calidad de propietarios y que resulten gravados con los impuestos finales, tales como las fundaciones y corporaciones reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, y de las empresas en que el Estado tenga la totalidad de su propiedad. No obstante, las cooperativas, y todo contribuyente, podrán aplicar este artículo debiendo en ese caso cumplir con todas sus disposiciones.

H) Definiciones.

Para los efectos de este artículo y de las normas relacionadas con él, se entenderá por:

a) Empresa: la empresa individual, la empresa individual de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 38, las comunidades, las sociedades de personas, sociedades por acciones y sociedades anónimas, según corresponda.

b) Propietarios: el titular de la empresa individual o empresa individual de responsabilidad limitada, el contribuyente del artículo 58 número 1), el socio, accionista o comunero. También se considerará propietarios a los usufructuarios de dichos derechos o acciones, cuando corresponda.

c) Renta con tributación cumplida: rentas o cantidades que fueron gravadas con los impuestos a la renta contenidos en esta u otras leyes, sin que tengan pendiente tributación con impuestos finales.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°476 de 05.03.2018. *Forma de determinación del saldo inicial del registro de Rentas Afectas a Impuesto (RAI) al 01.01.2017. A contar de la fecha antes señalada para los efectos de la recuperación de los PPUA, tanto en el régimen de la renta atribuida como en el semi integrado, no se debe incluir como ingreso o renta para los efectos tributarios, el crédito por IDPC asociado a los retiros o dividendos percibidos de otras empresas, ya que éstos se consideran debidamente incrementados en dicho crédito.*

Oficio N° 471 de 05.03.2018. *Resuelve diversas consultas relacionadas con los nuevos regímenes de tributación, a que se refieren las letras A y B del artículo 14 de la LIR, vigentes a contar del 01.01.2017.*

Oficio N°1212 de 03.05.2016. *El momento en que se produce el retiro efectivo de utilidades cuando éste se realiza mediante el giro de un cheque a favor del socio, es la fecha en que tal documento es presentado ante el Banco respectivo y pagado por éste.*

Circulares

Circular N°28 de 17.05.2017. *Obligación de informar ingreso, retiro o cambio de socios, accionistas, comuneros o cooperados, nuevos aportes de capital, modificación en el porcentaje de participación en el capital y utilidades. Modifica Circular N° 17, de 10.05.1995 (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 02.06.2017).*

Circular N° 49 de 14.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en el artículo 14 de la LIR.*

ARTÍCULO 14 BIS

Derogado.

ARTÍCULO 14 TER

Derogado

Circulares

Circular N°43 de 11.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, al régimen tributario para la micro, pequeña y mediana empresa contenido en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017.*

Circular N°26 de 03.05.2016. *Adecua instrucciones de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales, al N° 3 del artículo 165 del Código Tributario, en relación con la sustitución de multa para los contribuyentes del artículo 14 ter de la LIR.*

ARTÍCULO 14 QUÁTER

Derogado.

ARTÍCULO 15

Para determinar los impuestos establecidos por esta ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de esta ley y del Código Tributario.

Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte menor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea superior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, disminuyéndose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un ingreso diferido y se imputará por el contribuyente dentro de sus ingresos brutos en un lapso de hasta diez ejercicios comerciales consecutivos contados desde aquel en que éste se generó, incorporando como mínimo un décimo de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación.

Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá agregarse a los ingresos del ejercicio del término de giro.

El valor de adquisición de los derechos o acciones a que se refiere el inciso anterior, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.

Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido que se haya producido durante el ejercicio, se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor, en el período comprendido entre el mes anterior a aquel en que se produjo la fusión de la respectiva sociedad y el último día del mes anterior al del balance.

Por su parte, el saldo del ingreso diferido por imputar en los ejercicios siguientes, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del cierre del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar fundadamente los valores determinados por el contribuyente. La diferencia que se determine en virtud de la referida tasación, se considerará como un ingreso del ejercicio en que se produce la fusión.

Tratándose de los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, el ingreso respectivo se entenderá devengado en el ejercicio en que inicie su explotación y será equivalente al costo de construcción de la misma, representado por las partidas y desembolsos que digan relación a la construcción de ella, tales como mano de obra, materiales, utilización de servicios, gastos financieros y subcontratación por administración o suma alzada de la construcción de la totalidad o parte de la obra.

Si la construcción la realiza el concesionario por cesión, el ingreso respectivo se entenderá devengado en el ejercicio señalado en el inciso anterior y será equivalente al costo de construcción en que efectivamente hubiere incurrido el cesionario. A dicho costo deberá adicionarse el valor de adquisición de la concesión.

El ingreso bruto por concepto de los servicios de conservación, reparación y explotación de la obra dada en concesión se entenderá devengado en la fecha de su percepción y será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ingreso total anual percibido por concepto de la explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el costo de construcción de la obra, descontados los eventuales subsidios estatales, por el número de meses que medie entre la puesta en servicio de la obra y el término de la concesión, multiplicada por el número de meses del ejercicio respectivo. Dicho plazo podrá, alternativamente y a elección del concesionario, ser reducido a un tercio. No se considerará ingreso el subsidio pagado por el concedente al concesionario original o al concesionario por cesión, como aporte a la construcción de la obra. No obstante, dicho ingreso deberá documentarse en la forma que señale el Director del Servicio de Impuestos Internos.

En el caso de que los servicios señalados en el inciso anterior sean prestados por el concesionario por cesión, el ingreso bruto se entenderá devengado en la fecha de su percepción. Dicho ingreso será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ingreso total anual percibido por concepto de la explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el valor de adquisición de la concesión de explotación por el número de meses que medie entre la fecha de cesión de la concesión y el término de ésta, multiplicada por el número de meses del ejercicio respectivo. Dicho plazo podrá, alternativamente y a elección del concesionario, ser reducido a un tercio.

Si la concesión hubiere sido adquirida por cesión antes del término de la construcción, el ingreso por los servicios de conservación, reparación y explotación será equivalente a la diferencia que resulte de restar al ingreso total anual percibido por concepto de la explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el costo total de la obra por el número de meses que medie entre la fecha de la puesta en servicio de la obra y el término de la concesión, multiplicada por el número de meses del ejercicio respectivo. Dicho plazo podrá, alternativamente y a elección del concesionario, ser reducido a un tercio. Para estos efectos, el costo total de la obra será equivalente al costo de construcción en que efectivamente hubiere incurrido el concesionario por cesión más el valor de adquisición de la concesión de explotación.

Comentario

Este artículo establece una norma de carácter general, ya que señala que los ingresos deberán computarse en el ejercicio que se devenguen o en el cual se perciban.

La eliminación por parte de la Ley 20.630, en el inciso primero de este artículo de la frase “salvo que las operaciones generadoras de la renta abarquen más de un período como en los contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo”, da a entender que las operaciones de largo desarrollo no serán susceptibles de ser diferidas por los estados de avance, si no que se considerarán ingresos en el ejercicio que se perciban o devenguen, lo que ocurra primero. En el mismo orden de ideas es que se eliminaron y reemplazaron desde el inciso segundo al quinto que establecía como se debían realizar los ajustes posteriores cuando los ingresos se fuesen devengando.

Los nuevos incisos segundo al quinto del artículo 15, hacen mención al menor valor entre la inversión realizada y el capital propio, obtenido en la fusión de sociedades, que en términos contables se conoce como Badwill.

La norma señala que dicha diferencia deberá ser distribuida entre el valor de mercado de los activos no monetarios que se reciben producto de la fusión, esta distribución deberá ser realizada de manera proporcional, si existiere una diferencia, esta deberá ser como un ingreso diferido (actualizado) en un lapso de hasta diez ejercicios.

Esta misma modificación dispone que el SII podrá tasar la operación en virtud del artículo 64 del DL 830, si existiese una diferencia, esta se considerará un ingreso en el ejercicio que se realice la fusión.

ARTÍCULO 16

Para los efectos del artículo 27 del Código Tributario, tratándose de la venta separada de bienes muebles e inmuebles de un establecimiento afecto a las disposiciones de la Categoría Primera de esta ley, se considerará como una sola operación la enajenación de estos bienes efectuada en el lapso de un año.

ARTÍCULO 17

No constituye renta:

- 1.º La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes que antecede al de adquisición del bien y el último día del mes anterior a aquél en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización.

Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.

Comentario

El exceso de indemnización constituye una renta que no tiene una clasificación específica, por tanto, debe entenderse que se encuentra clasificada en el N° 5, del artículo 20 de la Ley de la Renta así se grava con Impuesto de Primera Categoría, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

El tratamiento tributario anterior, no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de los bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2644 de 22.10.2015. *El SII no tiene competencia para pronunciarse sobre lo dispuesto en el artículo 29 del D.L N° 1.263 de 1975, no obstante lo anterior, el concepto de "utilidad neta"*

que utiliza dicho artículo, es posible asimilarlo a la definición de renta líquida imponible que contempla la Ley sobre Impuesto a la Renta, en sus artículos 29 al 33. En todo caso se hace presente que se deberá considerar como ingreso bruto de acuerdo al artículo 29 de la LIR, la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el Impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.

Oficio N°490 de 12.03.2013. *Tratamiento tributario de la compensación por interrupción o suspensión de servicios de distribución de electricidad, establecida en el artículo 16 B, de la Ley N° 18.410, de 1985.*

Oficio N°2391 de 14.10.2011. *Las sumas que perciban los trabajadores eventuales, por parte de un Concesionario, no dependientes de esta empresa, son considerados ingresos tributables para quien las recibe.*

Oficio N°3248 de 09.11.2009. *La indemnización por daño emergente obtenida por una empresa que declara la renta efectiva en la Primera Categoría mediante contabilidad, constituye un ingreso bruto para los efectos tributarios.*

Circulares

Circular N° 79 de 06.07.1976. *La compensación en dinero del beneficio de sala cuna no constituye renta 2º Las indemnizaciones por accidentes del trabajo, sea que consistan en sumas fijas, renta o pensiones.*

Comentario

El artículo 5 de la Ley N° 16.744 señala que los accidentes del trabajo y enfermedades profesionales no constituyen renta, encontrándose dentro de ellas, las pensiones de invalidez y supervivencia.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3210 de 20.11.2012. *Las pensiones de retiro por invalidez de segunda y tercera clase, tienen el carácter de indemnización para todos los efectos legales, conforme a lo dispuesto por el artículo 105, del Decreto N° 412 de 03.01.1992*

Oficio N° 2946 de 29.10.2012. *La suma de dinero pagada por una empresa a la conviviente de un trabajador y a su hija con motivo de un accidente laboral, en virtud de lo establecido en una escritura de pago, aceptación, finiquito, renuncia de derechos y transacción, no califica como una indemnización por accidente del trabajo.*

Circulares

Circular N°92 de 18.07.1977. *Situación tributaria de las pensiones de montepío causadas por personal afectado de inutilidad de Segunda Clase o por fallecimiento en actos de servicios.*

3º Las sumas percibidas por el beneficiario o asegurado en cumplimiento de contratos de seguros de vida, seguros de desgravamen, seguros dotales o seguros de rentas vitalicias durante la vigencia del contrato, al vencimiento del plazo estipulado en él o al tiempo de su transferencia o liquidación. Sin embargo, la exención contenida en este número no comprende las rentas

provenientes de contratos de seguros de renta vitalicia convenidos con los fondos capitalizados en Administradoras de Fondos de Pensiones, en conformidad a lo dispuesto en el Decreto Ley N° 3.500, de 1980.

Comentario

A partir de 01.01.2017 se modifica este inciso dos del número 3 del artículo 17 de la LIR, por entrada en vigencia del inciso primero de artículo 1° de la ley 20.780 sobre reforma tributaria, el cual con la misma fecha deroga el artículo 57 bis.

La modificación suprime la frase, "en la medida que no se encuentre acogido al artículo 57 bis".

Lo que el beneficiario recibe en cumplimiento de contratos de seguros de vida, de desgravamen, no constituirá renta, debido al carácter aleatorio de los mismos, esta exención, no incluye a las rentas que provienen de contratos de renta vitalicia que están convenidos con fondos de capitalización en las AFP.

Lo dispuesto en este número se aplicará también a aquellas cantidades que se perciban en cumplimiento de un seguro dotal por el mero hecho de cumplirse el plazo estipulado, siempre que dicho plazo sea superior a cinco años, pero sólo por aquella parte que no exceda anualmente de diecisiete unidades tributarias mensuales, según el valor de dicha unidad al 31 de diciembre del año en que se perciba el ingreso, considerando cada año que medie desde la celebración del contrato y el año en que se perciba el ingreso y el conjunto de los seguros dotales contratados por el percceptor. Para determinar la renta correspondiente se deducirá del monto percibido, acrecentado por todas las sumas percibidas con cargo al conjunto de seguros dotales contratados por el contribuyente debidamente reajustadas según la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el primero del mes anterior a la percepción y el primero del mes anterior al término del año respectivo, aquella parte de los ingresos percibidos anteriormente que se afectaron con los impuestos de esta ley y el total de la prima pagada a la fecha de percepción del ingreso, reajustados en la forma señalada. Si de la operación anterior resultare un saldo positivo, la compañía de seguros que efectúe el pago deberá retener un 15% de dicho saldo, retención que se sujetará, en lo que corresponda, a lo dispuesto en el Párrafo 2° del Título V de esta ley. Con todo, se considerará renta toda cantidad percibida con cargo a un seguro dotal, cuando no hubiere fallecido el asegurado, o se hubiere invalidado totalmente, si el monto pagado por concepto de prima hubiere sido rebajado de la base imponible del impuesto establecido en el artículo 43.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 786 de 20.04.2018. *Tratamiento tributario de los seguros dotales conforme a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 17 de la LIR. Forma de declaración de las rentas afectas a impuesto en el F-22 del AT 2018 y DDJJ F-1834.*

Oficio N°1535 de 06.07.2017. *Situación tributaria de un contrato de seguro de vida individual con ahorro al adiciona una rentabilidad a las primas pagadas, pactándose que podrán invertirse en activos e instrumentos que se determinen.*

Oficio N° 98 de 20.01.2010. *Tratamiento tributario de los seguros de vida que incorporan una rentabilidad distinta al evento de la muerte del asegurado. Concepto de seguro dotal.*

Circulares

Circular N° 28 de 03.04.2002. Instrucciones sobre tratamiento tributario de los seguros dotales.

4° Las sumas percibidas por los beneficiarios de pensiones o rentas vitalicias derivadas de contratos que, sin cumplir con los requisitos establecidos en el Párrafo 2° del Título XXXIII del Libro IV del Código Civil, hayan sido o sean convenidos con sociedades anónimas chilenas, cuyo objeto social sea el de constituir pensiones o rentas vitalicias, siempre que el monto mensual de las pensiones o rentas mencionadas no sea, en conjunto, respecto del beneficiario, superior a un cuarto de unidad tributaria.

Comentario

Esta disposición beneficia exclusivamente a las rentas o pensiones vitalicias pagadas por sociedades anónimas chilenas, cabe señalar que si el deudor de la pensión o renta vitalicia es una persona natural o jurídica distinta a la señalada, constituirán renta sujeta a este Impuesto.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 598 de 22.04.2013. La contratación de pólizas de seguro de renta vitalicia, corresponde al pago de una renta accesoria o complementaria al sueldo de los trabajadores que cumplan con los requisitos establecidos al efecto. Esta renta se clasifica en el N° 1, del artículo 42 de la LIR, y se afecta con el Impuesto Único de Segunda Categoría, establecido en el artículo 43 N°1, de la LIR.

Oficio N° 2897 de 26.10.2012. Las pensiones de vejez otorgadas de conformidad con el D.L. N° 3.500, de 1980, se encuentran afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría.

Oficio N° 2749 de 03.09.2009. Tratamiento tributario de las rentas o pensiones pagadas en virtud de un contrato de renta vitalicia constituido éste mediante la enajenación de bienes raíces.

5° El valor de los aportes recibidos por sociedades y sus reajustes, sólo respecto de éstas.

Tampoco constituirá renta el mayor valor o sobreprecio y sus reajustes obtenidos por sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, los que se considerarán capital respecto de la sociedad. Asimismo, no constituirán renta las sumas o bienes que tengan el carácter de aportes entregados por el asociado al gestor de una cuenta en participación, sólo respecto de la asociación, y siempre que fueren acreditados fehacientemente.

Comentario

Este mismo artículo nos señala que no constituye renta el sobreprecio o mayor valor obtenido por las sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, mientras no sean distribuidos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 27 de 09.08.2018. Si la distribuciones de utilidades mediante el pago de un dividendo resultaron imputadas al sobreprecio, debidamente actualizado, obtenido por una sociedad anónima en la colocación de acciones de su propia emisión, resulta plenamente aplicable la tributación que dispone el artículo 17 N° 5 de la LIR, que establece que el señalado sobreprecio,

reajuste o mayor valor tendrá la calidad de un INR mientras no sea distribuido a los accionistas, esto es, que al momento de ser distribuido dicho sobreprecio pierde su calidad de tal, debiendo afectarse con los impuestos generales de la LIR.

Oficio N°2897 de 16.11.2015. *Aplicación del tratamiento tributario previsto en el N° 5, del artículo 17 de la LIR, respecto del sobreprecio obtenido por una sociedad anónima en la colocación de acciones de propia emisión, en el caso en que con posterioridad a dicha colocación, en un proceso de fusión, la sociedad anónima resulte absorbida por la empresa que suscribió la totalidad de dichas acciones y pagó el referido sobreprecio (una agencia en Chile de una empresa extranjera); y posteriormente la casa matriz de esta última, efectúa retiros desde dicha agencia, los que resultan en exceso.*

Circulares

Circular N°44 de 12.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17, al artículo 18 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1° del artículo 41, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Deroga Circular N° 70, de 2015, salvo el N°4 de su Capítulo II (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 19.07.2016).*

Circular N° 27 de 13.06.1984. *Tratamiento tributario del sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por las sociedades anónimas en la colocación de acciones de propia emisión y de la parte de la revalorización del capital propio que corresponde a la parte de las utilidades no retiradas o no distribuidas por la empresa.*

Circular N° 77 de 17.10.1980. *No constituye renta el mayor valor de la revalorización del capital propio, ni el sobre precio reajuste o mayor valor en la colocación de acciones de su propia emisión.*

6° La distribución de utilidades o de fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones, todo ello representativo de una capitalización equivalente como así también, la parte de los dividendos que provengan de los ingresos a que se refiere este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29 respecto de los números 25 y 28 del presente artículo.

Las acciones totalmente liberadas a que refiere el párrafo anterior, no tendrán valor de adquisición en su futura enajenación y el mayor valor obtenido en la misma no se beneficiará del ingreso no renta contemplado en el artículo 107. Tratándose de acciones parcialmente liberadas o de acciones que aumentaron su valor nominal, no formará parte del valor de adquisición de las mismas aquella parte liberada o aquella en que aumentó su valor nominal, respectivamente, no siendo procedente en dicha parte el beneficio del ingreso no renta contemplado en el artículo 107 respecto del mayor valor obtenido en su enajenación.

Comentario

No constituye renta la distribución de utilidades o de fondos acumulados que las sociedades anónimas hagan a sus accionistas en forma de acciones total o parcialmente liberadas o mediante el aumento del valor nominal de las acciones. Esta norma se encuentra en concordancia con lo preceptuado en los artículos 54 N° 1 y 58 N° 2 que excluyen estos ingresos para el cálculo de la renta imponible de los Impuestos Global Complementario y Adicional.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°695 de 11.04.2008. *Efectos tributarios de la capitalización de utilidades en una sociedad anónima respecto del costo de adquisición de las acciones de sus accionistas (Crías o acciones liberadas de pago).*

Oficio N° 4664 de 07.12.1993. *Tributación que afecta a los ingresos obtenidos por la enajenación de la opción de compra de acciones (Opciones). Costo tributario. Tratamiento de las crías o acciones liberadas de pago.*

Circulares

Circular N°44 de 12.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17, al artículo 18 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1° del artículo 41, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Deroga Circular N° 70, de 2015, salvo el N°4 de su Capítulo II.*

Circular N° 77 de 17.10.1980. *No constituye renta la parte de los dividendos que provenga de ingresos no constitutivos de renta.*

7° Las devoluciones de capital, hasta el valor de aporte o de adquisición de su participación, y sus reajustes, siempre que no correspondan a utilidades capitalizadas que deban pagar los impuestos de esta ley. Las sumas retiradas, remesadas o distribuidas por estos conceptos se imputarán y afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda, en la forma dispuesta por el artículo 14.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2230 de 16.10.2017. *A contar del 01.01.2015, en el caso de la división de sociedades, las rentas y otras cantidades acumuladas en las empresas en los registros a que se refiere el artículo 14 de la LIR, vigente durante los ejercicios 2015 y 2016, como también en los registros obligatorios a contar del 01.01.2017, se distribuirán a cada una de las sociedades que participan del proceso de división en la misma proporción que le corresponda en el capital propio tributario determinado a la fecha de la división. Salvo el caso de la diferencia de depreciación entre la acelerada y la normal, la cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia. En el caso que una o más de las sociedades creadas en la división resulte con capital propio tributario negativo, no corresponderá asignar a dichas sociedades las rentas o cantidades acumuladas en los registros mencionados, debiendo permanecer tales cantidades en la empresa dividida.*

Circulares

Circular N°49 *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en el artículo 14 de la LIR. Deroga Circulares N°66, 67 68 y 69, todas del año 2015 (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 20.07.2016).*

8° Las cantidades que se señalan a continuación, obtenidas por personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual, con las excepciones y en los casos y condiciones que se indican en los párrafos siguientes:

a) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas.

i) No constituirá renta aquella parte que se obtenga hasta la concurrencia del costo tributario del bien respectivo, esto es, aquel conformado por su valor de aporte o adquisición, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, debidamente reajustados de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de adquisición, aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al de la enajenación.

ii) Para determinar el mayor valor que resulte de la enajenación, se deducirá del precio o valor asignado a dicha enajenación, el costo tributario del bien respectivo.

iii) Del mayor valor así determinado deberán deducirse las pérdidas provenientes de la enajenación de los bienes señalados en esta letra, obtenidas en el mismo ejercicio. Para estos efectos, dichas pérdidas se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la enajenación que produjo esas pérdidas y el mes anterior al del cierre del ejercicio. En todo caso, para que proceda esta deducción, dichas pérdidas deberán acreditarse fehacientemente ante el Servicio.

iv) El mayor valor que se determine conforme a los literales anteriores, se afectará con impuestos finales en base percibida.

v) Sin perjuicio de lo anterior, el impuesto global complementario podrá declararse y pagarse sobre la base de renta devengada, en cuyo caso podrán aplicarse las siguientes reglas:

El mayor valor referido se entenderá devengado durante el período de años comerciales en que las acciones o derechos sociales que se enajenan han estado en poder del enajenante, hasta un máximo de diez años, en caso de ser superior a éste, y aun cuando en dichos años el enajenante no hubiere obtenido rentas afectas al señalado impuesto o las obtenidas hubieren quedado exentas del mismo. Para tal efecto, las fracciones de años se considerarán como un año completo.

La cantidad correspondiente a cada año se obtendrá de dividir el total del mayor valor obtenido, reajustado en la forma indicada en el párrafo siguiente, por el número de años de tenencia de las acciones o derechos sociales, con un máximo de diez.

Para los efectos de realizar la declaración anual, respecto del citado mayor valor serán aplicables las normas sobre reajustabilidad del número 4º del artículo 33, y no se aplicará en ningún período la exención establecida en el artículo 57.

Las cantidades reajustadas correspondientes a cada año se convertirán a unidades tributarias mensuales, según el valor de esta unidad en el mes de diciembre del año en que haya tenido lugar la enajenación, y se ubicarán en los años en que se devengaron, con el objeto de liquidar el impuesto global complementario de acuerdo con las normas vigentes y según el valor de la citada unidad en el mes de diciembre de los años respectivos.

Las diferencias de impuestos o reintegros de devoluciones que se determinen por aplicación de las reglas anteriores, según corresponda, se expresarán en unidades tributarias mensuales del año respectivo y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades en el mes de diciembre del año en que haya tenido lugar la enajenación.

El impuesto que resulte de la reliquidación establecida precedentemente se deberá declarar y pagar en el año tributario que corresponda al año calendario o comercial en que haya tenido lugar la enajenación.

La reliquidación del impuesto global complementario conforme con los párrafos anteriores en ningún caso implicará modificar las declaraciones de impuesto a la renta correspondientes a los años comerciales que se tomaron en consideración para efectos del cálculo de dicho impuesto.

vi) Cuando el conjunto de los resultados determinados en la enajenación de los bienes a que se refieren las letras a), c) y d) de este número, no exceda del equivalente a 10 unidades tributarias anuales, según su valor al cierre del ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación, se considerarán para los efectos de esta ley como un ingreso no constitutivo de renta. En caso que excedan dicha suma, los respectivos mayores valores se afectarán con la tributación que corresponda.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2489 de 06.09.2016. *Tratamiento tributario en la venta de acciones. Las características y circunstancias de si la enajenación de acciones es habitual o no debe ser comprobada una vez que ellas ocurran.*

Resoluciones

Resolución N°43 de 08.05.2015. *Fija formato y condiciones de la solicitud que deben presentar los contribuyentes de Impuesto Adicional que realicen las operaciones a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y soliciten a este Servicio que determine previamente el mayor valor sobre el cual debe calcularse el impuesto de retención que afecta a dichas operaciones.*

Resolución N°42 de 08.05.2015. *Establece la forma en que los contribuyentes deberán acreditar las circunstancias señaladas en el inciso décimo del N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta para eximirse de efectuar la retención de impuestos por operaciones de enajenación a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j) del N°8 del artículo 17 de dicha ley, realizadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.*

Circulares

Circular N°44 de 12.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899, a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17, al artículo 18 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1° del artículo 41, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017. Deroga Circular N° 70, de 2015, salvo el N°4 de su Capítulo II (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 19.07.2016).*

Circular N°21 de 19.04.2016. *Instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. (Reforma Tributaria). (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 23.04.2016).*

b) Enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad.

i) Se aplicarán, en lo que fuesen pertinentes, las reglas señaladas en los literales ii) y iii), de la letra a) anterior. No obstante, para efectos de esta letra b), el costo tributario también estará conformado por el valor de adquisición del bien respectivo y los desembolsos incurridos en

mejoras que hayan aumentado su valor, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la adquisición o mejora, según corresponda, y el mes anterior a la enajenación. Las referidas mejoras deberán haber sido efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante, y declaradas en la oportunidad que corresponda ante el Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

ii) No constituirá renta, asimismo, aquella parte del mayor valor que no exceda, independiente del número de enajenaciones realizadas o del número de bienes raíces de propiedad del contribuyente, la suma total equivalente a 8.000 unidades de fomento. Para el cómputo del valor de ésta, se utilizará el valor de la unidad de fomento que corresponda al último día del ejercicio en que tuvo lugar la enajenación respectiva. El Servicio mantendrá a disposición de los contribuyentes los antecedentes de que disponga sobre las enajenaciones que realicen para efectos de computar el límite señalado.

iii) En caso que el mayor valor referido exceda en todo o en parte el límite del ingreso no constitutivo de renta anterior, se gravará dicho exceso con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, o bien, tratándose de personas naturales con domicilio o residencia en Chile, con un impuesto único y sustitutivo de 10%, a elección del enajenante, en ambos casos sobre la base de renta percibida.

iv) Lo establecido en los números ii) y iii) precedentes aplicará siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz transcurra un plazo que exceda de un año. No obstante, dicho plazo será de cuatro años en caso de una enajenación de un bien raíz producto de una subdivisión de terrenos, urbanos o rurales, o derivado de la construcción de edificios por pisos o departamentos, incluyendo en este caso las bodegas y los estacionamientos, el que se contará desde la adquisición o la construcción, según corresponda.

v) Sin perjuicio de lo anterior, el impuesto global complementario que corresponda conforme a los números precedentes podrá declararse y pagarse sobre la base de la renta devengada, en cuyo caso podrán aplicarse las reglas dispuestas en el literal v), de la letra a) anterior.

vi) En la enajenación de los bienes referidos, adquiridos por sucesión por causa de muerte, el enajenante podrá deducir, en la proporción que le corresponda, como crédito en contra del impuesto respectivo, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la ley número 16.271 pagado sobre dichos bienes. El monto del crédito corresponderá a la suma equivalente que resulte de aplicar al valor del impuesto efectivamente pagado por el asignatario, la proporción que se determine entre el valor del bien raíz respectivo que se haya considerado para el cálculo del impuesto y el valor líquido del total de las asignaciones que le hubieren correspondido al enajenante de acuerdo a la ley. El monto del crédito a que tenga derecho el enajenante, se determinará al término del ejercicio en que se efectúe la enajenación, y para ello el valor del impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte, el valor del bien y de las asignaciones líquidas que le hubieren correspondido al enajenante, se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de pago del referido impuesto y el mes anterior al término del ejercicio en que se efectúa la enajenación.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2343 de 23.08.2016. *En el caso de los propietarios, personas naturales, respecto de los inmuebles adquiridos hasta el 31.12.2003, cualquiera sea la fecha en que se enajenen; o aquellos*

enajenados antes del 01.01.2017 mantienen la tributación actualmente vigente, esto es, no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación, en la medida que no sea el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente, los inmuebles no formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría, según contabilidad completa y la enajenación no se efectúe a una empresa o sociedad relacionada con el cedente.

Resoluciones

Resolución N°29 de 05.04.2016. *Instruye sobre procedimiento y plazo para comunicar tasaciones a valor de mercado de bienes raíces al amparo de las Leyes N° 20.780, de 2014, y N° 20.899, de 2016.*

Resolución N°80 de 29.09.2015. *Establece procedimiento para declarar mejoras de bienes raíces de acuerdo a lo dispuesto por la letra b) del N°8 del artículo 17 de la LIR, modificado por la Ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria.*

c) Enajenación de pertenencias mineras y derechos de aguas. Para determinar el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos bienes y el ingreso no constitutivo de renta, se aplicarán, en lo que fuesen pertinentes, las reglas establecidas en los literales i), ii), iii) y vi) de la letra a) anterior. En el evento que proceda gravar el mayor valor determinado, este se afectará con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre la base de la renta percibida.

d) Enajenación de bonos y demás títulos de deuda. Para determinar el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos bienes y el ingreso no constitutivo de renta, se aplicarán, en lo que fuesen pertinentes, las reglas establecidas en los literales i), ii), iii) y vi) de la letra a) anterior. Sin embargo, en este caso, el valor de adquisición deberá disminuirse con las amortizaciones de capital recibidas por el enajenante, reajustadas de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la amortización y el mes anterior a la enajenación. En el evento que proceda gravar el mayor valor determinado, este se afectará con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre la base de renta percibida.

e) Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial. No constituye renta el mayor valor obtenido en su enajenación, siempre que el enajenante sea el respectivo inventor o autor.

f) No constituye renta la adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos, ya sea que se trate de personas naturales o no. El valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponderá al valor que se haya considerado para los fines del impuesto a las herencias en relación al bien de que se trate, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la adjudicación.

g) No constituye renta la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista, se trate de una persona natural o no, con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7°.- de este artículo, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma y que se hayan considerado para efectos de la aplicación en el artículo 38 bis, al término de giro. El valor de adquisición de los bienes que se le adjudiquen corresponderá a aquel que haya registrado la empresa o sociedad de acuerdo a las normas de la

presente ley al término de giro, conforme a lo establecido en el referido artículo 38 bis.

h) No constituye renta la adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges, de comunidad de bienes a favor de cualquiera de los convivientes civiles, o de uno o más de los herederos o cesionarios de éstos o aquellos y ya sea que se trate de personas naturales o no. El valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponderá al valor de adjudicación. Las reglas precedentes se aplicarán a la adjudicación de bienes con ocasión de la liquidación de la comunidad pactada por los convivientes civiles.

i) No constituye renta el mayor valor proveniente de la enajenación de vehículos destinados al transporte de pasajeros o exclusivamente al transporte de carga ajena, que sean de propiedad de personas naturales que a la fecha de enajenación posean sólo uno de dichos vehículos, aun cuando lo hubiere asignado a su empresa individual que tributa sobre renta presunta.

j) No se considerará enajenación, para los efectos de esta ley, las cesiones de instrumentos financieros que se efectúen con ocasión de un contrato de retrocompra celebrado con un banco, corredora de bolsa o agente de valores. La diferencia que en estos casos se determine entre el valor de la compraventa al contado y el valor de la compraventa a plazo, celebradas ambas operaciones en forma conjunta y simultánea, será considerada para el vendedor al contado como un gasto por intereses de aquellos indicados en el número 1º. -, del inciso cuarto del artículo 31, y para el comprador al contado, como un ingreso percibido o devengado, según corresponda, el que tributará conforme a las normas generales de esta ley. Las reglas referidas en este párrafo se aplicarán ya sea que el comprador al contado sea una persona natural o no, y aun cuando actúe en su calidad de empresario individual.

k)) No se considerará enajenación, para los efectos de esta ley, ya sea que las partes sean personas naturales o no, y aun cuando se trate de bienes asignados a su empresa individual, la cesión y la restitución de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, que se efectúen con ocasión de un préstamo o arriendo de acciones, en una operación bursátil de venta corta, siempre que las acciones que se den en préstamo o en arriendo se hubieren adquirido en una bolsa de valores del país o en un proceso de oferta pública de acciones regido por el título XXV de la ley número 18.045, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, o de la colocación de acciones de primera emisión.

Para determinar los impuestos que graven los ingresos que perciba o devengue el cedente por las operaciones señaladas en el inciso anterior, se aplicarán las normas generales de esta ley. En el caso del cesionario, los ingresos que obtuviese producto de la enajenación de las acciones cedidas se entenderán percibidos o devengados, en el ejercicio en que se deban restituir las acciones al cedente, cuyo costo se reconocerá conforme a lo establecido en el artículo 30.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores se aplicará también al préstamo de bonos en operaciones bursátiles de venta corta. En todo caso, el prestatario deberá adquirir los bonos que deba restituir en alguno de los mercados formales a que se refiere el artículo 48 del decreto ley Nº 3.500, de 1980.

l) Tratamiento tributario de los planes de compensación laboral que consistan en la entrega de opciones para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior.

i) Planes de compensación laboral pactados en contratos individuales de trabajo o en contratos o convenios colectivos de trabajo.

No constituye renta para los directores, consejeros y trabajadores, la entrega que efectúa la empresa, o sus relacionados, en los términos del número 17 del artículo 8º del Código Tributario,

de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, así como tampoco el ejercicio de la misma. Sin embargo, el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción tributará conforme a lo dispuesto en el número iv) de la letra a) anterior, el que será equivalente a la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, de existir.

El mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior adquiridos una vez ejercida la opción tributará conforme a las reglas generales. Para estos efectos, se entenderá por mayor valor la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el monto que se determine de la suma de los valores pagados con ocasión de la entrega o adquisición y ejercicio de la opción, de existir. No obstante, en caso que aplique al mayor valor lo dispuesto en el artículo 107, se afectará con impuestos finales la diferencia entre el valor de adquisición determinado de acuerdo a lo indicado en el número iii) siguiente, y la cantidad que corresponda a la suma de los valores pagados con ocasión de la entrega y ejercicio de la opción, si fuera aplicable.

ii) Planes de compensación laboral que no fueron pactados en contratos individuales de trabajo o en convenios o contratos colectivos de trabajo.

No constituye renta para los directores, consejeros y trabajadores, la entrega que efectúa la empresa, o sus relacionados, en los términos del número 17 del artículo 8° del Código Tributario, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior.

Constituye mayor remuneración para las referidas personas el ejercicio de la respectiva opción, remuneración que se gravará con el impuesto único de segunda categoría, o con impuestos finales, según corresponda, y que será equivalente a la diferencia entre el valor de adquisición de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, de acuerdo a lo indicado en el literal iii) siguiente, y el monto que se determine de la suma de los valores pagados con ocasión de la entrega y ejercicio de la opción, de existir.

Asimismo, el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción tributará conforme a lo dispuesto en el número iv) de la letra a) anterior, y será equivalente a la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, de existir.

El mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior adquiridos una vez ejercida la opción, tributará conforme a las reglas generales. Para estos efectos, se entenderá por mayor valor la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor de adquisición de dichas acciones, bonos o títulos, a que se refiere el literal iii) siguiente.

iii) Para efectos de lo dispuesto en los literales i) y ii) precedentes, se deberán tener presente las siguientes reglas, según corresponda:

Los valores pagados con ocasión de la entrega y ejercicio de una opción se reajustarán de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de su pago y el mes anterior al de la enajenación de la opción o de las de acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, según corresponda.

Se considerará como valor de adquisición de las acciones, adquiridas mediante el ejercicio de una opción, el valor de libros o el valor de mercado, a que se refieren los artículos 130 a 132 del Decreto Supremo número 702, de 2011, del Ministerio de Hacienda, que aprueba el nuevo reglamento de sociedades anónimas, según se trate de acciones de sociedades anónimas cerradas o abiertas. En el caso de acciones emitidas en el exterior, se utilizarán los mismos parámetros de valoración, atendiendo a las características de las acciones de que se trate.

Tratándose de bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, adquiridos mediante el ejercicio de una opción, se considerará como valor de adquisición el valor de mercado, tomando en cuenta, entre otros elementos, su valor nominal, la tasa de cupón, el plazo para su rescate o la calificación del instrumento.

Los valores de adquisición referidos en los dos párrafos precedentes se reajustarán de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de las acciones, bonos o demás títulos y el mes anterior al de la enajenación de los mismos.

m) Enajenaciones de toda clase de bienes no contemplados en las letras precedentes. Se aplicarán, en lo que fuesen pertinentes, las reglas señaladas en los literales i), ii), iii) y iv) de la letra a) anterior. En estos casos, el costo tributario estará conformado por el valor de adquisición de los respectivos bienes, debidamente reajustado de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al de la enajenación.

No obstante lo dispuesto en las letras precedentes, si la enajenación de dichos bienes se efectúa por el propietario a una sociedad de personas o anónima cerrada en que participe directa o indirectamente; o, al cónyuge, conviviente civil o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad; o, a un relacionado en los términos del número 17 del artículo 8° del Código Tributario; o, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por estos últimos, el mayor valor obtenido se gravará con impuestos finales en base devengada. Lo establecido en este inciso no aplicará a la entrega y ejercicio de opciones a que se refiere la letra l) anterior.

Por su parte, en los mismos casos señalados en el inciso anterior, no se aplicará lo dispuesto en los literales v) y vi) de la letra a) anterior, esto es, la renta no podrá considerarse devengada en más de un ejercicio y no tendrá lugar el ingreso no constitutivo de renta de 10 unidades tributarias anuales.

El Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran 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 literal ii) del inciso primero del artículo 21. La tasación, liquidación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario podrán reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que indica.

Para los efectos de este número, se entenderá por fecha de adquisición o enajenación la del respectivo contrato, instrumento u operación, sin perjuicio que, tratándose de las operaciones de la letra b) anterior, se considerará la fecha de la inscripción respectiva.

9° La adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil, o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2351 de 26.10.2017. *Impuesto de Herencia en la sucesión de extranjero que incluye bienes situados en Chile. La asignación testamentaria hecha a los hijos del causante en relación a los derechos en una sociedad chilena, se encuentra afecta en Chile con el Impuesto de Herencias en la proporción que corresponda a cada uno de los herederos. Respecto de la división y adjudicación de bienes que forman parte de los “bienes maritales”, en la medida que dicho régimen patrimonial pueda homologarse al régimen de “sociedad conyugal” que consulta nuestro sistema legal, sería posible admitir que no aplica en la especie el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.*

Oficio N° 2891 de 26.10.2012. *La adquisición de las acciones por sucesión por causa de muerte, conforme al N° 9, del artículo 17, de la LIR, no constituye renta para los herederos.*

Oficio N° 1006 de 17.03.2006. *Rentas generadas con posterioridad al fallecimiento del causante.*

10° Los beneficios que obtiene el deudor de una renta vitalicia por el mero hecho de cumplirse la condición que le pone término o disminuye su obligación de pago, como también el incremento del patrimonio derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo de un derecho, en el caso de fideicomiso y del usufructo.

Comentario

No constituye renta los beneficios que obtiene el deudor de una renta vitalicia por la sola razón de cumplirse la condición que pone término o disminuye su obligación de pago, como así también el incremento del patrimonio derivado del cumplimiento de una condición o de un plazo suspensivo de un derecho, en el caso de fideicomiso y de usufructo.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1812 de 13.07.2015. *Tratamiento tributario aplicable a la constitución de un fideicomiso sobre derechos sociales.*

Oficio N°2749 de 03.09.2009. *Tratamiento tributario de las rentas o pensiones pagadas en virtud de un contrato de renta vitalicia constituido éste mediante la enajenación de bienes raíces.*

Oficio N° 337 de 02.02.1999. *Situación tributaria de los ingresos generados por las compañías de seguros por concepto de liberación de reservas producidas por la muerte de asegurados con los que se mantenía el pago de la renta vitalicia.*

11° Las cuotas que eroguen los asociados.

Comentario

Las contribuciones fijas o variables, periódicas, que los asociados de una persona jurídica o de cualquiera organización colectiva, no constituirán renta para los efectos tributarios.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 706 de 13.04.2018. *Tratamiento tributario de los aportes recibidos por los OTIC de las empresas asociadas a dichos organismos y de los intereses bancarios provenientes del depósito de los aportes en instituciones financieras (OTIC).*

Oficio N°1821 de 14.07.2015. *Tratamiento tributario de las Asociaciones de Funcionarios del Estado, regidos por la Ley N° 19.296. La ley no establece un régimen tributario especial para estas asociaciones, por consiguiente, se rigen por las normas generales aplicables a todos los contribuyentes de impuestos.*

12° El mayor valor que se obtenga en la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3354 de 23.12.2016. *De verificarse el carácter de uso personal de los textos que son objeto de la venta y el carácter ocasional de esta enajenación, se confirma que el mayor valor obtenido en la venta de la biblioteca personal efectuada por el contribuyente a DIBAM (Dirección de Bibliotecas Archivos y Museos), constituye un ingreso no renta a que hace alusión el artículo 17, N°12, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

13° La asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

Comentario

No constituirá Renta los siguientes conceptos:

La asignación familiar.

Los beneficios previsionales.

La indemnización por desahucio.

La indemnización por años de servicio, hasta un máximo de un mes por año de servicio o fracción superior a seis meses.

Las ayudas o aportes que realicen los servicios de bienestar a los indicados por conceptos de:

- 1. Hospitalizaciones e intervenciones quirúrgicas.*
- 2. Tratamientos especializados.*
- 3. Exámenes de laboratorio.*
- 4. Radiografías.*
- 5. Recetas médicas.*
- 6. Antojos ópticos.*
- 7. Bono escolar.*
- 8. Por defunción.*

9. Aparatos ortopédicos.

10. Por matrimonio.

11. Por embarazo, nacimiento y natalidad.

12. Y cualquier otro beneficio o ayuda que tenga el mismo fin.

Serán considerados ingresos no renta para el trabajador que los reciba directamente.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 364 de 15.02.2017. *Para efectos de determinar el monto de la indemnización por desahucio y por retiro que califica como un ingreso no constitutivo de renta conforme a lo establecido en el N°13, del art. 17 de la LIR, en relación con el inc. 2°, del art. 178 del Código del Trabajo, de acuerdo al promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, no se debe considerar dentro de la remuneración mensual las cantidades percibidas por el trabajador por concepto de: Asignaciones de colación y movilización en la medida que cumplan con los requisitos exigidos en el N°14 del artículo 17 de la LIR.*

Oficio N° 2046 de 01.09.2011. *Las indemnizaciones por años de servicio de pagadas en virtud de un Convenio Colectivo que no cumple con los requisitos establecidos por el artículo 178, del Código del Trabajo, deben ser consideradas como voluntarias.*

Oficio N° 2045 de 01.09.2011. *La retribución en compensación de feriados legales acumulados que corresponda pagar con ocasión de la desvinculación de un trabajador de una empresa, aún en la parte que exceda de dos períodos básicos acumulados, constituye una indemnización legal que no tiene el carácter de renta al tenor de lo dispuesto en el artículo 17, N° 13.*

Circulares

Circular N° 10 de 02.02.1999. *Tratamiento tributario de las indemnizaciones por años de servicio pagadas en exceso de las 90 unidades de fomento (UF) que establece el Código del Trabajo.*

Circular N° 73 de 27.11.1997. *Tratamiento tributario de las sumas de dinero que se paguen a los trabajadores por concepto de feriado legal acumulado que por cualquier causa dejen de pertenecer a la empresa.*

14° La alimentación, movilización o alojamiento proporcionado al empleado u obrero sólo en el interés del empleador o patrón, o la cantidad que se pague en dinero por esta misma causa, siempre que sea razonable a juicio del Director Regional.

Comentario

Los siguientes conceptos serán considerados Ingresos no renta para el trabajador:

La alimentación, estas asignaciones no constituyen renta para los beneficiarios siempre que se reúnan las siguientes condiciones:

a) Su monto debe ser uniforme para todos los empleados o para todos los obreros de una misma empresa;

b) Dicho monto debe estar en relación con el valor de un almuerzo corriente para cada nivel de empleados y obreros;

c) Las asignaciones deben corresponder a períodos efectivamente trabajados; y

d) Las asignaciones se apreciarán por individuo permitiéndose que el personal superior pueda gozar de una asignación de cuantía mayor que el resto del personal.

Movilización.

Alojamiento.

Siempre que sean considerados razonables por el Director Regional.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio Nº364 de 15.02.2017. *Para efectos de determinar el monto de la indemnización por desahucio y por retiro que califica como un ingreso no constitutivo de renta conforme a lo establecido en el Nº13, del art. 17 de la LIR.*

Oficio Nº 2497 de 06.06.2001. *Tratamiento tributario de las asignaciones otorgadas por concepto de alimentación.*

Oficio Nº 1873 de 01.07.1996. *Situación tributaria de las sumas pagadas por una empresa nacional a trabajadores extranjeros para compensar gastos de arrendamiento de vivienda en Chile.*

Circulares

Circular Nº 36 de 30.06.1988. *Tratamiento tributario de la asignación de movilización otorgada a los trabajadores.*

15º Las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional.

Comentario

Las sumas percibidas por gastos de representación que no estén establecidos por ley se considerarán renta para todos los efectos tributarios respecto del gerente, empleado o persona a quien se le haya asignado; afectándose por consiguiente, con el Impuesto Único de Segunda Categoría

Jurisprudencia Administrativa

Oficio Nº 3185 de 25.11.2016. *Las cantidades entregadas por Municipios a profesionales y técnicos por concepto de movilización, destinadas a solventar el gasto en combustible de sus vehículos particulares que utilizan en sus labores de terreno, sin que exista un encargo de la Administración en un lugar diverso al que habitualmente se desempeñan, constituye para ellos un ingreso por el cual deberán continuar emitiendo boletas de honorarios.*

Oficio Nº 2380 de 14.10.2011. *Tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto de traslación y viáticos a los profesionales contratados a honorarios por la Administración Pública que cumplan o no con los requisitos establecidos en el artículo 16 del D.L. Nº 824, de 1974 .*

Oficio Nº 738 de 17.03.1998. *Tratamiento tributario de las asignaciones puestas a disposición de trabajadores y ejecutivos de una empresa por concepto de gastos de representación y de viaje sujetos a rendición.*

16º Las sumas percibidas por concepto de gastos de representación siempre que dichos gastos estén establecidos por ley.

Comentario

Las sumas que sean percibidas por gastos de representación, no constituyen rentas, siempre que dichos gastos estén constituidos por Ley. Esto quiere decir que las sumas percibidas por gastos de representación que no estén considerados por Ley serán renta para los efectos del cálculo del Impuesto Único de Segunda Categoría

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1952 de 25.08.2011. *Las sumas que la Iglesia entrega a los misioneros evangélicos (religiosos o pastores) destinadas a solventar sus gastos de vida y el desarrollo del culto, no reúnen el carácter de renta, por lo que no procede gravarlas conforme a las normas del artículo 42 de la LIR ingresos no renta.*

Oficio N° 379 de 02.12.2002. *Tratamiento tributario de los gastos de representación.*

Oficio N° 1842 de 05.05.1999. *Tratamiento tributario de las sumas entregadas por concepto de gastos de representación por las compañías de seguros a sus ejecutivos, para que incurran en gastos, a fin de promocionar los productos que éstas ofrecen.*

17º Las pensiones o jubilaciones de fuente extranjera.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2517 de 05.12.2013. *El pago que se efectúa al trabajador de los recursos aportados por su empleador a un fondo de previsión o compañía de seguros situada en extranjero y su rentabilidad, se encuentran afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría.*

Oficio N° 817 de 11.03.2003. *Situación tributaria de pensiones o jubilaciones obtenidas en el exterior.*

Oficio N° 4697 de 14.08.1975. *No constituyen renta las jubilaciones y pensiones de fuente extranjera.*

18º Las cantidades percibidas o los gastos pagados con motivo de becas de estudio.

Comentario

Las sumas que sean percibidas por becas de estudio, serán consideradas como Ingresos no Renta, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Estas cantidades de dinero deben estar destinadas solamente a financiar los estudios que motivan la beca.*
- 2) Las sumas de dinero deben ser otorgadas única y exclusivamente en beneficio del becario, sin que estas puedan ser aprovechadas por terceros o puedan ser objeto de un destino distinto.*

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1041 de 15.05.2017. *El monto aportado a las familias tutoras en el marco del Programa de Residencia Familiar Estudiantil, corresponde a una beca de estudio, calificada como un ingreso no constitutivo de renta por el N° 18, del artículo 17, de la LIR.*

Oficio N°874 de 06.04.2016. *Situación tributaria de becas de especialización médica.*

Oficio N°1305 de 14.06.2013. *La asignación pagada por concepto de beca de estudio, corresponde a un ingreso no constitutivo de renta conforme a lo dispuesto en el N° 18, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y por tanto, no se comprende como una renta del artículo 42 N° 2 de la misma ley, que deba gravarse con impuesto.*

Oficio N° 831 de 24.04.2008. *Tratamiento tributario de las becas de estudio*

Circulares

Circular N°40 de 22.06.2001. *Tratamiento tributario de las becas de estudio pagadas por las empresas a los hijos de sus trabajadores.*

19º Las pensiones alimenticias que se deben por ley a determinadas personas, únicamente respecto de éstas.

Comentario

El artículo 321º del Código Civil enumera las personas que son titulares del derecho legal de alimentos, estos son:

El cónyuge,

Los descendientes y ascendientes legítimos;

Los hijos naturales y su posterioridad legítima;

Los padres naturales;

Los hijos ilegítimos;

La madre ilegítima;

Los hermanos legítimos; y las personas que hubieren hecho una donación cuantiosa que no hubiere sido rescindida o revocada.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3952 de 27.06.1977. *Los ingresos que perciban los misioneros extranjeros de una institución religiosa, se asimilan a pensiones alimenticias que se deben pagar por ley a los menores de edad, y en virtud de tal calidad no constituyen renta para los efectos tributarios.*

20º La constitución de la propiedad intelectual, como también la constitución de los derechos que se originen de acuerdo a los Títulos III, IV, V y VI del Código Minería (sic) y su artículo 72, sin perjuicio de los beneficios que se obtengan de dichos bienes.

Comentario

La sola estimación o evaluación monetaria de los derechos de propiedad intelectual que se originen de acuerdo a lo señalado en el Código de Minería, efectuada por su autor no propietario, no constituyen renta.

Ahora bien tratándose de la venta de los mencionados muebles, por parte del autor en el caso de la propiedad intelectual, o por el propietario en el caso de las pertenencias mineras, se aplicarán las normas del artículo 17 N° 8 ya comentado.

21° El hecho de obtener de la autoridad correspondiente una merced, una concesión o un permiso fiscal o municipal.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1022 de 23.05.2018. *El galardón a que tiene derecho el denunciante de derechos hereditarios que le correspondan al Fisco, en virtud de lo establecido en el artículo 42 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, no se encuentra gravado con Impuesto a la Renta por corresponder a una merced recibida de la autoridad correspondiente, el que no obstante constituir un incremento patrimonial es considerado un ingreso no constitutivo de renta en virtud del artículo 17 N° 21 de la LIR. El criterio contenido en el presente Oficio deja sin efecto lo resuelto mediante el Oficio 4710 de 23.07.1980, de este Servicio.*

22° Las remisiones, por ley, de deudas, intereses u otras sanciones.

Comentario

Las condonaciones de deudas, intereses u otras sanciones, no constituirán renta solo cuando estén concedidas por Ley y no por forma voluntaria.

Lo anterior quiere decir, que en el caso de una condonación de una deuda o similar, que no sea concedida por Ley, se gravará con las normas del artículo 20 N° 5, por lo tanto formará parte de la base imponible del Impuesto a la Renta.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3066 de 28.08.2002. *Tratamiento tributario de la recuperación de pérdidas de empresas declaradas en quiebra. Situación tributaria de intereses.*

Oficio N° 675 de 12.02.2001. *Aplicación del artículo 17 N° 22 de la Ley de la Renta a la situación de quiebra a que se refiere el artículo 191 de la Ley N° 18.175.*

23° Los premios otorgados por el Estado o las Municipalidades, por la Universidad de Chile, por la Universidad Técnica del Estado, por una Universidad reconocida por el Estado, por una corporación o fundación de derechos público o privado, o por alguna otra persona o personas designadas por ley, siempre que se trate de galardones establecidos de un modo permanente en beneficio de estudios, investigaciones y creaciones de ciencia o de arte, y que la persona agraciada no tenga calidad de empleado u obrero de la entidad que lo otorga; como asimismo los premios del Sistema de Pronósticos y Apuestas creados por el Decreto Ley N° 1.298, de 1975.

Comentario

No constituirán renta los siguientes Ingresos:

El Estado.

Las Municipalidades.

La Universidad de Chile.

La Universidad Técnica del Estado (USACH y sus derivadas).

Por una Universidad reconocida por el Estado.

Por una corporación o fundación de Derecho Público o Privado, o persona designada por la Ley.

Siempre y cuando se trate galardones establecidos de manera permanente como beneficios de estudios, investigación y similares.

24º Los premios de rifas de beneficencia autorizadas previamente por decreto supremo.

25º Los reajustes y amortizaciones de bonos, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por cuenta o con garantía del Estado y los emitidos por cuenta de instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades; los reajustes y las amortizaciones de los bonos o letras hipotecarias emitidas por instituciones de crédito hipotecario; los reajustes de depósitos de ahorro en el Banco del Estado de Chile, en la Corporación de la Vivienda y en las Asociaciones de Ahorro y Préstamos; los reajustes de los certificados de ahorro reajustables del Banco Central de Chile, de los bonos y pagarés reajustables de la Caja Central de Ahorro y Préstamos y de las hipotecas del sistema nacional de ahorros y préstamos, y los reajustes de los depósitos y cuotas de ahorros en cooperativas y demás instituciones regidas por el Decreto R.R.A. Nº 20, de 5 de abril de 1963, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.

También se comprenderán los reajustes que en las operaciones de crédito de dinero de cualquier naturaleza, o instrumentos financieros, tales como bonos, debentures, pagarés, letras o valores hipotecarios estipulen las partes contratantes, se fije por el emisor o deban, según la ley, ser presumidos o considerados como tales, pero sólo hasta las sumas o cantidades determinadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 bis, todo ello sin perjuicio de lo señalado en el artículo 29.

26º Los montepíos a que se refiere la Ley Nº 5.311.

Comentario

Los montepíos correspondientes a la Ley Nº 5.311 de 1933, no constituirán renta, estos son:

En la guerra de la Independencia de 1810 a 1826.

En la Campaña restauradora del Perú de 1838 -1839.

En la guerra contra España 1865 - 1866.

Contra Perú y Bolivia 1879 - 1884.

Campaña de 1891.

27º Las gratificaciones de zona establecidas o pagadas en virtud de una ley.

Comentario

Las asignaciones de zona que estén dadas mediante una ley, serán considerados como ingreso no constitutivo de renta, estas asignaciones son:

D.L. N° 249.

D.L. N° 889.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°741 de 06.04.2017. *No constituye renta la asignación de zona que perciban los docentes de establecimientos particulares de financiamiento compartido conforme al artículo 11, del D.F.L. N°2, del Ministerio de Educación, de 1998, como tampoco el complemento de zona a que alude el artículo 5° transitorio de la Ley N°19.070, en base a lo prevenido por el N° 27, del artículo 17, de la LIR.*

28° El monto de los reajustes que, de conformidad a las disposiciones del párrafo 3° del Título V de esta ley, proceda respecto de los pagos provisionales efectuados por los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29.

Comentario

Los reajustes de los PPM que se realicen según las normas del artículo 95 de la ley en comento, serán considerados como un Ingreso No Renta.

29° Los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una ley.

Comentario

Será considerado Ingreso no renta los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital, tales como:

Subsidios a favor de personas que sufren el Mal de Hanssen.

Bonificación por inversiones o reinversiones efectuadas en Regiones extremas.

Etc.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 196 de 29.01.2010. *Tratamiento tributario del subsidio entregado a una fundación por parte del Estado destinado a la construcción de su centro artístico.*

Oficio N° 2616 de 30.05.2003. *Tratamiento tributario de bonificación a la contratación de mano de obra.*

Circulares

Circular N° 27 de 03.06.2004. *Tratamiento tributario de la bonificación a la contratación de mano de obra*

Circular N° 23 de 21.04.2003. *Tratamiento tributario de la bonificación a la contratación de mano de obra 30° La parte de los gananciales que uno de los cónyuges, sus herederos o cesionarios, perciba de otro cónyuge, sus herederos o cesionarios, como consecuencia del término del régimen patrimonial de participación en los gananciales.*

Comentario

La adjudicación de bienes por cualquiera de los cónyuges en el caso de la disolución de una sociedad conyugal, no constituye renta, ya que en su momento, dichos bienes hicieron tributar a uno de los cónyuges durante la vigencia de dicha sociedad.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 414 de 07.02.2006. *Situación tributaria de la compensación económica que establece el artículo 61 y siguientes de la Ley N° 19.947 sobre Matrimonio Civil.*

Oficio N° 4606 de 18.11.2005. *Tributación de compensaciones económicas en favor de cónyuges de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 61 y siguientes de la Ley N° 19.947, sobre Matrimonio Civil.*

Circulares

Circular N° 48 de 06.12.1994. *La parte de los gananciales que corresponda a algunos de los cónyuges o a sus herederos con motivo del término del régimen patrimonial en los gananciales no constituye renta para los efectos tributarios.*

31° Las compensaciones económicas convenidas por los cónyuges o los convivientes civiles en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y aquellas decretadas por sentencia judicial.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1838 de 27.05.2009. *El incremento patrimonial originado en el pago de una compensación económica de aquellas a que se refiere el artículo 61 de la Ley N° 19.947, convenida por los cónyuges en escritura pública, acta de avenimiento o transacción y aquellas decretadas por sentencia judicial, es un ingreso no constitutivo de renta, en virtud de lo dispuesto por el N° 31 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta.*

Oficio N° 2890 de 11.10.2007. *Tratamiento tributario de compensación económica acordada entre las partes mediante transacción en juicio de divorcio.*

Circulares

Circular N° 18 de 03.04.2008. *Tratamiento tributario frente a las normas de la Ley de la Renta de las compensaciones económicas pagadas a los cónyuges, conforme a las disposiciones de la Ley N° 19.947, sobre matrimonio civil.*

ARTÍCULO 18°

Derogado.

ARTÍCULO 18 BIS

Derogado.

ARTÍCULO 18 TER

Derogado.

ARTÍCULO 18 QUATER

Derogado.

TÍTULO II DEL IMPUESTO CEDULAR POR CATEGORÍAS

ARTÍCULO 19

Las normas de este Título se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas.

Comentario

Para efectos de declaración y pago de las rentas de primera categoría, los contribuyentes que declaren renta efectiva deberán considerar al efecto, tanto las rentas percibidas como devengadas.

Se entenderá por “renta percibida”, aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, debiendo entenderse asimismo que una renta devengada, se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Por otra parte, una renta se encuentra “devengada” desde que se debe, es decir, desde que se ha producido o se tiene un título sobre ella hasta que pasa a ser percibida. Por tanto, existe entre ambos conceptos una relación de causa efecto, si bien este crédito esta en el patrimonio de su titular y tiene un contenido económico, todavía no se ha producido el pago o prestación de lo que se debe.

Por el contrario, una renta se encuentra percibida cuando el titular se apropia de ella, recibéndola en forma material o jurídica, ingresando definitivamente a su patrimonio. De lo anterior se concluye, que la acción de devengar es totalmente ajena o independiente de la exigibilidad de la obligación ya que una renta puede perfectamente estar devengada, haber adquirido derecho a ella su titular y no ser exigible todavía, por existir un plazo que fija la época para el cumplimiento de la obligación.

La ley de la renta determina que en general, los ingresos deben computarse dentro del año en que ellos sean devengados o en su defecto del año en que sean percibidos por el contribuyente, salvo los casos excepcionales para los cuales se señala expresamente un procedimiento diferente.

PRIMERA CATEGORÍA DE LAS RENTAS DEL CAPITAL Y DE LAS EMPRESAS COMERCIALES, INDUSTRIALES, MINERAS Y OTRAS

PÁRRAFO 1º DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LA TASA DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 20

Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo con las normas de los artículos 56, número 3), y 63. Conforme a lo anterior, para los contribuyentes que se acojan al Régimen Pro Pyme contenido en la letra D) del artículo 14, la tasa será de 25%. En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

Comentario

A partir del año comercial 2018, los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B), del artículo 14 de la LIR aplicarán una tasa del 27%.

Clasificación de las rentas del artículo 20.

- 1. Rentas de bienes raíces.*
- 2. Rentas de capitales mobiliarios y otras inversiones financieras.*
- 3. Rentas del comercio, industria, Minería, etc.*
- 4. Rentas obtenidas por prestadores de servicios (comisionistas, corredores, etc.)*
- 5. Cualquiera renta no clasificada específicamente.*
- 6. Premios de lotería.*

1º La renta de los bienes raíces en conformidad a las normas siguientes:

a) Tratándose de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravará la renta efectiva de dichos bienes.

En el caso de los bienes raíces agrícolas, del monto del impuesto de esta categoría podrá rebajarse el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta. Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este párrafo excediere del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución. Tampoco dará derecho a devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 31, número 3; 56, número 3 y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el impuesto de primera categoría en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por el impuesto territorial. El Servicio, mediante resolución, impartirá las instrucciones para el control de lo dispuesto en este párrafo.

La cantidad cuya deducción se autoriza en el párrafo anterior se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el mes anterior al de

cierre del ejercicio respectivo.

b) En el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

Para estos efectos, se considerará como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces.

Serán aplicables a los contribuyentes de esta letra las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) de este número, salvo aquellos que den dichos inmuebles en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal al cónyuge, conviviente civil, o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad; o, a relacionados conforme con el artículo 8 número 17 del Código Tributario; o, al cónyuge, conviviente civil, o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en las letras c) y e) del artículo 8 número 17 del Código Tributario, ya referido.

c) Las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior, podrán imputar al impuesto de este párrafo el impuesto territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, aplicándose las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) de este número.

Jurisprudencia administrativa

Oficio N°2107 de 22.09.2017. *Las personas naturales que exploten bienes raíces no agrícolas de acuerdo al N°1, del artículo 20 de la LIR, estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría, sin importar si su renta efectiva la determinan según contabilidad completa o según contrato. Por el contrario, la aplicación de la exención en referencia, no afecta que el empresario individual continúe siendo calificado como un contribuyente que determina el Impuesto de Primera Categoría sobre renta efectiva.*

Oficio N°826 de 01.04.2016. *Una S.A arrendadora de predios agrícolas y no agrícolas que nunca ha explotado sus predios agrícolas, debe tributar respecto de los ingresos provenientes del arrendamiento de predios agrícolas en conformidad con lo dispuesto en la letra c), del N° 1, del art. 20 de la LIR, vale decir, en base a la renta efectiva determinada según contrato, sin que pueda efectuar deducción alguna a dichas rentas; y respecto de la renta del arrendamiento de los predios no agrícolas debe tributar conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vale decir sobre la renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, pudiendo rebajar los gastos necesarios.*

Circulares

Circular N°39 de 08.07.2016. *Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780, respecto entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los*

bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de Impuesto Adicional. Modifica Circulares N°s 54, de 2013; 10, de 2015; 37, de 2015 y 17, de 2016 y modifica y complementa Circular N°71, de 2015.

Circular N°37 del 28.05.2015. Instruye sobre el nuevo régimen de tributación en base a renta presunta de los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, conforme al nuevo texto del artículo 34 de la Ley de la Ley sobre Impuesto a la Renta, modificado sobre Impuesto a la Renta (contenida en el por la Ley N° 20.780. También se instruye sobre las modificaciones efectuadas al régimen de 20.780 de 29 de septiembre de 2014. tributación que afecta a las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces. Modificada por Circular N° 39, de 2016.

2° Las rentas provenientes de capitales mobiliarios, entendiéndose por estos últimos aquellos activos o instrumentos de naturaleza mueble, corporales o incorporales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de dichos bienes.

En el caso de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, las rentas se gravarán cuando se hayan devengado, y se considerarán devengadas en cada ejercicio, a partir de la fecha que corresponda a su colocación y así sucesivamente hasta su pago. El impuesto se aplicará a los titulares de los referidos instrumentos, y gravará los intereses que hayan devengado en el año calendario o comercial respectivo, desde la fecha de su colocación o adquisición hasta el día de su enajenación o rescate, ambas inclusive. El interés devengado se determinará de la siguiente forma: (i) multiplicando la tasa de interés fiscal anual del instrumento determinada conforme al artículo 104, por el capital del mismo, a su valor nominal o par; (ii) el resultado obtenido conforme al literal anterior se dividirá por los días del año calendario, en base a lo establecido en los términos de emisión del instrumento respectivo para el pago del interés o cupón, y (iii) finalmente, se multiplicará tal resultado por el número de días del año calendario o comercial en que el título haya estado en poder del contribuyente titular, en base a lo establecido en los términos de emisión del instrumento respectivo para el pago del interés o cupón.

No obstante las rentas de este número, percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° de este artículo, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del patrimonio de la empresa, se comprenderán en estos últimos números, respectivamente.

Comentario

RENTAS DE CAPITALES MOBILIARIOS, artículo 20 N° 2 Bonos y debentures o títulos de crédito.

Créditos de cualquier clase.

Los dividendos.

Depósitos en dinero (a la vista o a plazo).

RENTAS DE CAPITALES MOBILIARIOS QUE NO SE CLASIFICAN EN EL NÚMERO 2 DEL ARTÍCULO 20 DE LA LEY DE LA RENTA

De conformidad a lo preceptuado por el inciso final del N° 2 del artículo 20 cuando las rentas de capitales mobiliarios sean percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20° que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte

del patrimonio de la empresa y las cuales hayan sido efectuadas con recursos económicos provenientes de dichas actividades enumeradas precedentemente tales beneficios en estos casos se comprenderán como ingresos de los números antes señalados, vale decir, como rentas de los números 1º, 3º, 4º y 5º del citado artículo 20.

Dada dicha situación las rentas obtenidas por las inversiones en capitales mobiliarios formarán parte de la RLI de primera categoría y se gravarán con los tributos generales de la ley de la renta esto es con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional según corresponda excepto en el caso de las rentas que se clasifiquen en el N° 1 del artículo 20 de la ley del ramo ya sea que tributen bajo el régimen de renta presunta o en base a renta efectiva, ya que se encuentran exentas del impuesto de primera categoría en virtud de la exención que se contempla en el N° 4 del artículo 39º de la ley de la renta, pero afectas a los tributos personales antes mencionados.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2589 de 07.12.2018. *Respecto de una sociedad que no califica como sociedad de inversión, gravada en el N° 3 del art. 20 de la LIR, y que únicamente obtiene rentas clasificadas en el art. 20 N° 2 de dicha ley, es posible señalar que: sus socios tributan por tales rentas el mismo año de su percepción (art. 14 letra C) N° 1 de la LIR); la sociedad no se encuentra obligada a determinar su renta efectiva según contabilidad completa (art. 68 de la LIR); sus resultados se deben determinar de acuerdo con las rentas efectivamente percibidas (art. 29 inc. segundo de la LIR); no se encuentra obligada a determinar su capital propio tributario de acuerdo a las normas del art. 41 de la LIR; deberá observar las normas de corrección monetaria de los art. 41 bis y 33 N° 4 de la LIR.*

3º Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

Párrafo segundo del N° 3

Derogado.

Comentario

RENTAS DE LA INDUSTRIA, COMERCIO, DE LA MINERÍA (Art. 20º N° 3)

Bancos.

Administradores de fondos mutuos.

Empresas financieras.

Constructoras.

Periodísticas.

Publicitarias.

Radiodifusión y televisión.

Procesamiento automático de datos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2868 de 18.10.2016. *En la medida que una Sociedad Educativa Centro de Formación Técnica de una Universidad, efectivamente sea una sociedad en cuya creación, organización o mantenimiento participa o interviene una Universidad, dicho centro de formación técnica se encontrará exento de Impuesto a la Renta respecto de las rentas provenientes exclusivamente de las actividades educacionales que les son propias y por otras que no se clasifiquen en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Oficio N° 2068 de 09.08.2012. *El servicio consistente en la publicación de avisos de venta de vehículos en un sitio web especialmente dedicado a dicho objeto, corresponde a un servicio de publicidad.*

Oficio N° 1981 de 06.08.2012. *Los servicios consistentes en meras inspecciones o fiscalizaciones de rellenos sanitarios constituyen prestaciones que no se encuentran incluidas dentro de las actividades comprendidas en los números 3 ó 4, del Art. 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta*

4° Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

Comentario

Corredores, titulados o no.

Martilleros.

Agentes de aduana.

Colegios.

Clínicas.

Hospitales.

Empresas de diversión y esparcimiento.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2475 de 25.09.2012. *Los servicios de observación de semillas en campos experimentales, constituyen actividades propias de un laboratorio, clasificadas en el Art. 20, N° 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Oficio N° 1050 de 04.05.2011. *Tratamiento tributario que afecta a los establecimientos educacionales por las subvenciones que perciben del Estado, por la aplicación del artículo 5° del Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de 1998, del Ministerio de Educación.*

Circulares

Circular N° 28 de 01.06.2005. *Autorización, funcionamiento y fiscalización de casinos de juegos.*

Circular N° 47 de 13.04.1977. *Salas cunas, jardines infantiles están comprendidos dentro del rubro colegios.*

5° Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas.

6° Los premios de lotería, pagarán el impuesto, de esta categoría con una tasa del 15% en calidad de impuesto único de esta ley. Este impuesto se aplicará también sobre los premios correspondientes a boletos no vendidos o no cobrados en el sorteo anterior.

Inciso Derogado.

ARTÍCULO 20° BIS

Derogado.

ARTÍCULO 21

Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

- i) Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan 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 y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final de este artículo, o bien, en aquellos casos en que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso. 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 aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso cuarto; 35 inciso tercero, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64, y en el artículo 65 del Código Tributario, según corresponda, y

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 establecido en el número 2, del artículo 38 bis 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; (iv) las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto, y (v) los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero.

Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta

efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), 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 hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista. En estos casos, el Servicio podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas, comuneros 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 a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

El Servicio de Impuestos Internos podrá revisar la efectividad de los montos declarados como utilidades afectas a impuestos finales no retiradas, remesadas o distribuidas de la empresa, y los activos que la representan, para efectos de determinar la procedencia de lo señalado en este número (i) siempre que el Servicio determine en forma fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta, que haya debido resultar imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14. Para estos efectos el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha de la revisión, los activos de la misma y la relación entre dichos antecedentes y el monto que se pretende como retiro, remesa o distribución encubierta. Asimismo, deberá considerar el origen de los activos, junto a otras circunstancias relevantes, lo que deberá ser expresado por el Servicio, fundadamente, al determinar que se trata de un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso.

- ii) Los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, la comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, en la medida que el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución, encubierta, que resulte imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado en el artículo 14. 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 de balance acumuladas 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, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso.

Las sumas que establece este numeral se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad acreedora, de las cantidades a que se refieren el número 4.-, de la letra A), del artículo 14 y el número 2.- de la letra B), de dicho artículo, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones.

- 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 del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.

Del valor mínimo del beneficio calculado conforme a las reglas anteriores podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el 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 el 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 estuviera disponible y pudiera ser utilizada por todos los trabajadores de la empresa, bajo criterios de universalidad y sin exclusiones. En caso que dicho uso fuere exclusivo para ciertos trabajadores o para directores de la empresa, se aplicará el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, que será de cargo de la empresa, comunidad 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, comunero o accionista y no sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, éste se determinará distribuyéndose conforme a las reglas que establece el artículo 14, letra A), para la atribución de rentas. 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 numeral no se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del artículo 14, y el número 2.- de la letra B) del mismo artículo.

iv) En el caso que cualquier bien de la empresa, comunidad o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, comunero, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este párrafo al propietario, comunero, 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, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

Las sumas que establece este numeral, hasta el valor tributario del activo que resulta ejecutado, se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del artículo 14, y el número 2.- de la letra B), de dicho artículo, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones.

Para la aplicación de la tributación establecida en el inciso tercero, se entenderá que las partidas señaladas en el literal i) benefician, que el préstamo se ha efectuado, que el beneficio señalado en el literal iii) se ha conferido o que se han garantizado obligaciones al propietario, comunero, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como beneficiario de las partidas señaladas en el literal i), deudor del préstamo, beneficiario por el uso o goce señalado en el literal iii), o sujeto cuyas deudas se han garantizado, a sus respectivos cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las

normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario o, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos, y, además, se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.

Comentario

Tienen la misma tributación las sociedades anónimas y las sociedades de personas, en cuanto al nivel de tributación de los gastos rechazados pagados y el gravamen que poseen los retiros presuntos.

En líneas generales:

Gastos Rechazados Pagados cuyos beneficiarios no sean los socios o accionistas:

Se afectan con 40% de impuesto en carácter de único.

Gastos rechazados pagados cuyos beneficiarios sean los empresarios, socios o accionistas y personas relacionadas.

Se afectan con Impuesto Global Complementario o Adicional, incrementados en un 10% por gasto.

Con respecto a los Retiros Presuntos, su tributación será igual a la de los gastos rechazados cuyos beneficiarios sean los empresarios, socios o accionistas y personas relacionadas, esto es:

Se afectan con Impuesto Global Complementario o Adicional, incrementados en un 10% por retiro.

En cuanto a los préstamos que se realicen a los socios o accionistas, estos se tratan como los retiros presuntos, esto es, se gravan con Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda, incrementados en un 10%.

Circulares

Circular N°39 de 08.07.2016. *Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780, respecto entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de Impuesto Adicional.*

Circular N°45 de 23.09.2013. *Instruye sobre la nueva tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la Ley N° 20.630 de 2012.*

PÁRRAFO 2º DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

ARTÍCULO 22

Los contribuyentes que se enumeran a continuación que desarrollen las actividades que se indican pagarán anualmente un impuesto de esta categoría que tendrá el carácter de único:

- 1.º Los *“pequeños mineros artesanales”*, entendiéndose por tales las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propias o ajenas, con o sin la ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados. Se comprenden también en esta denominación las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios, y las cooperativas mineras, y siempre que los socios o cooperados tengan todo el carácter de mineros artesanales de acuerdo con el concepto antes descrito.
- 2.º Los *“pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública”*, entendiéndose por tales las personas naturales que presten servicios o venden productos en la vía pública, en forma ambulante o estacionada y directamente al público, según calificación que quedará determinada en el respectivo permiso municipal, sin perjuicio de la facultad del Director Regional para excluir a determinados contribuyentes del régimen que se establece en el artículo 24, cuando existan circunstancias que los coloquen en una situación de excepción con respecto del resto de los contribuyentes de su misma actividad o cuando la rentabilidad de sus negocios no se compadezca con la tributación especial a que estén sometidos.
- 3.º Los *“Suplementeros”*, entendiéndose por tales los pequeños comerciantes que ejercen la actividad de vender en la vía pública, periódicos, revistas, folletos, fascículos y sus tapas, álbumes de estampas y otros impresos análogos.
- 4.º Los *“Propietarios de un taller artesanal u obrero”*, entendiéndose por tales las personas naturales que posean una pequeña empresa y que la exploten personalmente, destinada a la fabricación de bienes o a la prestación de servicios de cualquier especie, cuyo capital efectivo no exceda de 10 unidades tributarias anuales al comienzo del ejercicio respectivo, y que no emplee más de 5 operarios, incluyendo los aprendices y los miembros del núcleo familiar del contribuyente. El trabajo puede ejercerse en un local o taller o a domicilio, pudiendo emplearse materiales propios o ajenos.
- 5.º Los pescadores artesanales inscritos en el registro establecido al efecto por la Ley General de Pesca y Acuicultura, que sean personas naturales, calificados como armadores artesanales a cuyo nombre se exploten una o dos naves que, en conjunto, no superen las quince toneladas de registro grueso.

Para determinar el tonelaje de registro grueso de las naves sin cubierta, éste se estimará como el resultado de multiplicar la eslora por la manga, por el puntal y por el factor 0.212, expresando en metros las dimensiones de la nave.

Tratándose de naves con cubierta, que no cuenten con certificado de la autoridad marítima que acredite su tonelaje de registro grueso, éste se estimará como el resultado de multiplicar la eslora por la manga, por el puntal y por el factor 0.279, expresando en metros las dimensiones de la nave.

Comentario

Los siguientes contribuyentes, serán considerados como pequeños contribuyentes:

- 1. Los pequeños mineros artesanales.*
- 2. Los pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública.*
- 3. Los suplementeros.*
- 4. Los propietarios de un taller artesanal u obrero.*
- 5. Los pescadores artesanales inscritos en el registro establecido en la Ley General de pesca y Acuicultura.*

Los cuales pagarán un impuesto en carácter de único dependiendo de la actividad que desarrollen.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 4055 de 20.10.2000. *Los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de la Renta no tienen derecho al crédito por gastos de capacitación.*

Oficio N° 2898 de 21.07.1992. *Tributación que afecta a los contribuyentes denominados areneros artesanales.*

Circulares

Circular N° 82 de 20.06.1977. *Tratamiento tributario de los pagos efectuados por concepto de patentes mineras. Adoptan la calidad de un pago provisional voluntario.*

Circular N° 22 de 25.01.1977. *Régimen tributario de los medianos y pequeños mineros artesanales.*

ARTÍCULO 23

Los pequeños mineros artesanales estarán afectos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de esta ley por las rentas provenientes de la actividad minera, que se aplicará sobre el valor neto de las ventas de productos mineros con arreglo a las siguientes tasas:

1% Si el precio internacional del cobre, en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales, no excede de 316,57 centavos de dólar por libra;

2% Si el precio internacional del cobre, en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales, excede de 316,57 centavos de dólar por libra y no sobrepasa de 407,06 centavos de dólar por libra, y

4% Si el precio internacional del cobre, en base al cual se calcula la tarifa de compra de los minerales, excede de 407,06 centavos de dólar por libra.

Se entiende por valor neto de la venta el precio recibido por el minero, excluida o deducida la renta de arrendamiento o regalía cuando proceda.

El Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la

equivalencia que corresponda respecto del precio internacional del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, la tasa será del 2% sobre el valor neto de la venta.

No obstante, estos contribuyentes podrán optar por tributar anualmente mediante el régimen de renta presunta contemplado en el artículo 34.

Comentario

Se elimina a partir del 01.01.2016 la frase fina del último inciso de este artículo que decía:

“Nº 1, de la presente ley, en cuyo caso, no podrán volver al sistema del impuesto único establecido en este artículo”.

El valor neto de la renta como el precio recibido por el minero, excluido o deducido la renta del arrendamiento o regalía cuando proceda.

El SII previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio internacional del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de los mencionados minerales con el cobre.

Será responsabilidad de los comerciantes que adquieran los minerales, el retener y enterar al Fisco el Impuesto retenido.

Circulares

Circular N°11 de 25.02.2019. *Nuevas escalas y tasas para la determinación de los impuestos que afectan a los contribuyentes mineros a que se refieren los artículos 23 y 34 N°2 letra c) de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 24

Los pequeños comerciantes que desarrollen sus actividades en la vía pública pagarán en el año que realicen dichas actividades, un impuesto anual cuyo monto será el que se indica a continuación, según el caso:

- 1.º Comerciantes de ferias libres, media unidad tributaria mensual vigente en el mes en que sea exigible el tributo, y
- 2.º Comerciantes estacionados, media unidad tributaria mensual vigente en el mes en que sea exigible el tributo.

A los suplementeros no se les aplicará este tributo, salvo cuando se encuentren en la situación descrita en el inciso segundo del artículo 25.

Comentario

Este artículo nos señala, que los pequeños comerciantes que desarrollen sus actividades en la vía pública, pagarán una vez al año, un impuesto que será el que indica a continuación, según sea el caso.

1º Comerciantes de ferias libres, media unidad tributaria mensual vigente en el mes en que sea exigible el tributo, y

2º Comerciantes estacionados, media unidad tributaria mensual vigente en el mes en que sea exigible el tributo.

A los suplementeros no se les aplicará este tributo, salvo cuando se encuentren en la situación descrita en el inciso segundo del artículo 25.

ARTÍCULO 25

Los suplementeros pagarán anualmente el impuesto de esta categoría con una tasa del 0,5% del valor total de las ventas de periódicos, revistas, folletos y otros ingresos que expendan dentro de su giro.

Los suplementeros estacionados que, además de los impresos inherentes a su giro, expendan cigarrillos, números de lotería, gomas de mascar, dulces y otros artículos de escaso valor, cualquiera que sea su naturaleza, pagarán por esta última actividad, el impuesto a que se refiere el artículo anterior, con un monto equivalente a un cuarto de unidad tributaria mensual vigente en el mes en que sea exigible el tributo, sin perjuicio de lo que les corresponda pagar por su actividad de suplementeros.

Comentario

Los suplementeros cancelarán anualmente un Impuesto de Primera Categoría con una tasa del 0,5% del valor total de las ventas de periódicos, revistas, folletos y otros impresos. Ahora bien, si estos suplementeros también vendiesen cigarrillos, boletos de lotería y otros artículos de escaso valor, cualquiera sea su naturaleza, pagarán por esta última actividad, un cuarto de UTM vigente en el mes en que sea exigible el impuesto, sin perjuicio de lo que corresponda pagar por su actividad de suplementero.

ARTÍCULO 26

Las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal o taller obrero, pagarán como impuesto de esta Categoría la cantidad que resulte mayor entre el monto de dos unidades tributarias mensuales vigentes en el último mes del ejercicio respectivo y el monto de los pagos provisionales obligatorios a que se refiere la letra c) del artículo 84, reajustados conforme al artículo 95.

Para los efectos de la determinación del capital efectivo existente al comienzo del ejercicio respectivo, se agregará a éste el valor comercial en plaza de las maquinarias y equipos de terceros, cuyo uso o goce hayan sido cedidos al taller a cualquier título, y que se encuentren en posesión del contribuyente a la fecha de la determinación del citado capital.

Asimismo, se adicionará al capital efectivo el valor comercial en plaza de las referidas maquinarias y equipos ajenos que hayan sido utilizados por la empresa en el ejercicio comercial anterior y que hayan sido restituidos a sus propietarios con antelación a la fecha de determinación del mencionado capital efectivo. En esta última situación, el propietario de dichos bienes que deba tributar conforme a las normas de este artículo, deberá computarlos también en el cálculo de su capital efectivo por su valor comercial en plaza.

Los contribuyentes de este artículo cuyo capital efectivo, existente al comienzo del ejercicio, determinado según las normas del inciso anterior, exceda en cualquier momento dentro del ejercicio respectivo, del límite de diez unidades tributarias anuales, por causa que no sea la de utilidades generadas por el taller dentro del mismo ejercicio, quedarán obligados a demostrar la renta efectiva acreditada mediante contabilidad fidedigna a partir del 1º de enero del año siguiente en relación con rentas que se perciban o devenguen desde dicha fecha.

Comentario

Las personas naturales propietarias de un taller artesanal o taller obrero, pagarán como impuesto de primera categoría, la cantidad que resulte mayor entre el monto de dos unidades tributarias mensuales vigentes en el último mes del ejercicio respectivo y el monto de los pagos provisionales obligatorios.

El Capital Efectivo se determinará, agregando a éste el valor corriente en plaza de las maquinarias y equipos de terceros, cuyo goce haya sido cedido al taller a cualquier título, y que se encuentren en posesión del contribuyente a la fecha de la declaración. Asimismo, se adicionará al capital efectivo el valor comercial en plaza de las referidas maquinarias y equipos ajenos que hayan sido utilizados por la empresa en el ejercicio comercial anterior y que hayan sido restituidos a sus propietarios con antelación a la fecha de determinación del mencionado capital efectivo.

Los contribuyentes cuyo capital efectivo, exceda en cualquier momento dentro del ejercicio respectivo, del límite de diez unidades tributarias anuales, por causa que no sea la de utilidades generadas por el taller dentro del mismo ejercicio, quedarán obligados a demostrar la renta efectiva acreditada mediante contabilidad fidedigna a partir del 1º de Enero del año siguiente en relación con rentas que se perciban o devenguen desde dicha fecha.

ARTÍCULO 26 BIS

Los pescadores artesanales señalados en el número 5º del artículo 22, pagarán como impuesto de esta categoría una cantidad equivalente a:

Media unidad tributaria mensual, vigente en el último mes del ejercicio respectivo, los armadores artesanales de una o dos naves artesanales que, en su conjunto, no superen las cuatro toneladas de registro grueso;

Una unidad tributaria mensual, vigente en el último mes del ejercicio respectivo, los armadores artesanales de una o dos naves artesanales que, en su conjunto, tengan sobre cuatro y hasta ocho toneladas de registro grueso, y

Dos unidades tributarias mensuales, vigentes en el último mes del ejercicio respectivo, los armadores artesanales de una o dos naves que, en conjunto, tengan sobre ocho y hasta quince toneladas de registro grueso.

Comentario

Los pescadores artesanales que se señalaron en el artículo 22 N° 5 pagarán como Impuesto de Primera Categoría lo siguiente:

Media unidad tributaria mensual, vigente en el último mes del ejercicio respectivo, los armadores artesanales de una o dos naves artesanales que, en su conjunto, no superen las cuatro toneladas de registro grueso;

Una unidad tributaria mensual, vigente en el último mes del ejercicio respectivo, los armadores artesanales de una o dos naves artesanales que, en su conjunto, tengan sobre cuatro y hasta ocho toneladas de registro grueso,

Dos unidades tributarias mensuales, vigentes en el último mes del ejercicio respectivo, los armadores artesanales de una o dos naves que, en conjunto, tengan sobre ocho y hasta quince toneladas de registro grueso.

ARTÍCULO 27

Para los fines de justificar gastos de vida o inversiones, se presume que las rentas cuya tributación se ha cumplido mediante las disposiciones de este párrafo es equivalente a dos unidades tributarias anuales, excepto en el caso de los contribuyentes referidos en el artículo 23 en que la presunción será equivalente al 10% de las ventas anuales de minerales.

Estas mismas rentas presuntas se gravarán con el impuesto global complementario o adicional si los contribuyentes de este párrafo han obtenido rentas de otras actividades gravadas de acuerdo con los números 3, 4 y 5 del artículo 20.

Comentario

Se presume que las rentas cuya tributación, se ha cumplido mediante las disposiciones de este párrafo es equivalente a 2 UTM, excepto en el caso de los contribuyentes señalados en el artículo 23 en que la presunción será equivalente al 10% de las ventas anuales de minerales.

Estas mismas rentas presuntas se gravarán con el impuesto global complementario o adicional si los contribuyentes de este párrafo han obtenido rentas de otras actividades gravadas de acuerdo con los números 3, 4 y 5 del artículo 20.

ARTÍCULO 28

El Presidente de la República podrá disponer que el impuesto establecido en los artículos 24 y 26 se aplique conjuntamente con el otorgamiento del derecho, permiso o licencia municipal correspondiente, fijando la modalidad de cobro, plazo para su ingreso en arcas fiscales y otras medidas pertinentes. Si el derecho, permiso o licencia se otorga por un período inferior a un año, el impuesto respectivo se reducirá proporcionalmente al lapso que aquéllos abarquen, considerándose como mes completo toda fracción inferior a un mes.

Facúltase al Presidente de la República para incorporar a otros grupos o gremios de pequeños contribuyentes a un sistema simplificado de tributación, bajo condiciones y características similares a las establecidas en este párrafo, ya sea sobre la base de una estimación de la renta imponible, fijación de un impuesto de cuantía determinada u otros sistemas, facultándosele también para establecer su retención o su aplicación con la respectiva patente o permiso municipal.

Comentario

El Presidente de la República podrá disponer que el impuesto establecido en los artículos 24 y 26 se aplique conjuntamente con el otorgamiento del derecho, permiso o licencia municipal, fijando la modalidad de cobro, plazo para su ingreso en arcas fiscales y otras medidas

pertinentes.

El Presidente de la República podrá incorporar a otros grupos o gremios de pequeños contribuyentes a un sistema simplificado de tributación, bajo condiciones y características similares a las establecidas en este párrafo, ya sea sobre la base de una estimación de la renta imponible, fijación de un impuesto de cuantía determinada u otro sistema, facultándosele también para establecer su retención o su aplicación con la respectiva patente o permiso municipal.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 4240 de 13.10.2006. *Tributación de los pequeños comerciantes que desarrollan una actividad en la vía pública, conforme lo dispuesto por los artículos 22 y 24 de la Ley de la Renta.*

Oficio N° 1465 de 09.05.1986. *Las Municipalidades deben recaudar el impuesto único a la renta del artículo 24 de la Ley de la Renta cuando los contribuyentes se presenten a cumplir con su obligación tributaria.*

PÁRRAFO 3º DE LA BASE IMPONIBLE

ARTÍCULO 29

Constituyen “ingresos brutos” todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos que no constituyan renta a que se refiere el artículo 17. En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17 y las rentas referidas en el número 2 del artículo 20. Sin embargo, estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional sujeto a las disposiciones del Párrafo 3º del Título V. Las diferencias de cambio en favor del contribuyente, originadas de créditos, también constituirán ingresos brutos.

El monto a que asciende la suma de los ingresos mencionados, será incluido en los ingresos brutos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, con excepción de las rentas mencionadas en el número 2º del artículo 20, que se incluirán en el ingreso bruto del año en que se perciban.

Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. En los contratos de construcción por suma alzada el ingreso bruto, representado por el valor de la obra ejecutada, será incluido en el ejercicio en que se formule el cobro respectivo.

Con todo, no se considerará en los ingresos brutos la diferencia positiva entre el valor nominal y el de adquisición en operaciones de compra de títulos de crédito y carteras de crédito, sin perjuicio del reconocimiento como ingreso bruto de las sumas que sean percibidas. El mismo tratamiento tendrá la adquisición y colocación de bonos a un valor inferior al nominal o de emisión. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará en el caso de empresas relacionadas conforme a la definición contemplada en el número 17 del artículo 8 del Código Tributario, salvo que se acredite que las operaciones se

han realizado de acuerdo a precios o valores normales de mercado que habrían acordado partes no relacionadas.

Constituirán ingresos brutos del ejercicio los anticipos de intereses que obtengan los bancos, las empresas financieras y otras similares.

El ingreso bruto de los servicios de conservación, reparación y explotación de una obra de uso público entregada en concesión, será equivalente a la diferencia que resulte de restar del ingreso total mensual percibido por el concesionario por concepto de la explotación de la concesión, la cantidad que resulte de dividir el costo total de la obra por el número de meses que comprenda la explotación efectiva de la concesión o, alternativamente, a elección del concesionario, por un tercio de este plazo. En el caso del concesionario por cesión, el costo total a dividir en los mismos plazos anteriores, será equivalente al costo de la obra en que él haya incurrido efectivamente más el valor de adquisición de la concesión. Si se prorroga el plazo de la concesión antes del término del período originalmente concedido, se considerará el nuevo plazo para los efectos de determinar el costo señalado precedentemente, por aquella parte del valor de la obra que reste a la fecha de la prórroga. De igual forma, si el concesionario original o el concesionario por cesión asume la obligación de construir una obra adicional, se sumará el valor de ésta al valor residual de la obra originalmente construida para determinar dicho costo. Para los efectos de lo dispuesto en este inciso, deberán descontarse del costo los eventuales subsidios estatales y actualizarse de conformidad al artículo 41, número 7.

Comentario

Debe tenerse presente lo mencionado en el numeral XI, del artículo 3° transitorio, de la Reforma Tributaria Ley 20.780.

Numeral XI, del artículo 3° transitorio:

Reconocimiento de ingresos, costos o gastos:

Se aplicará la sanción establecida en el número 20 del artículo 97 del Código Tributario cuando el contribuyente efectúe la imputación o deducción de ingresos, costos y/o gastos en un período distinto a aquel en que legalmente corresponda, con el objeto de postergar la tributación o disminuir las rentas que deban gravarse conforme al nuevo régimen de tributación establecido en el artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017.

Se entenderá que existe postergación o se disminuyen las referidas rentas, cuando la suma de ingresos, costos y/o gastos imputados o deducidos en un período distinto de aquel en que legalmente corresponda, asciende al 5% o más de los ingresos, gastos y, o costos, de dicho período.

Artículo 97 N°20 CT, contempla una multa de hasta 200% de los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales.

Son ingresos brutos el monto de las ventas, el valor de los servicios prestados y cualesquiera otros ingresos, con sola excepción de los que no constituyen renta.

Del concepto anterior, se desprende el procedimiento que deben utilizar las empresas para determinar la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.

Reajustes que deben formar parte de los ingresos brutos:

Los reajustes y amortizaciones que a pesar de su carácter de beneficios “no constitutivas de renta”, que por mandato de este artículo quedarán afectos a formar parte de los ingresos brutos son los siguientes:

- 1. Los reajustes y amortizaciones de bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del Estado y emitidos por cuenta de instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades;*
- 2. Lo reajustes y las amortizaciones de los bonos o letras hipotecarias emitidos por instituciones de crédito hipotecario;*
- 3. Los reajustes de depósitos de ahorro en el Banco del Estado de Chile, en la Corvi y en las A.A.P.;*
- 4. Los reajustes de los certificados de ahorro reajustables del Banco Central de Chile (C.A.R.);*
- 5. Los reajustes de los bonos y pagarés reajustables de la Caja Central de Ahorros y Préstamos y de las hipotecas del sistema nacional de ahorros y préstamos.*
- 6. Los reajustes de los depósitos y cuotas de ahorro en cooperativas y demás instituciones regidas por el Decreto R.R.A. N° 20, de 1963;*
- 7. Los reajustes de operaciones de créditos de dinero de cualquier naturaleza;*
- 8. Los reajustes de instrumentos financieros, tales como bonos, debentures, pagarés, letras y valores hipotecarios;*
- 9. Los reajustes que devengan los P.P.M., según las normas de los artículos 95 y 97 de la ley (ingresos brutos que no constituyen base imponible de los P.P.M., según lo dispuesto por el inciso final del artículo 84 de la ley del ramo, que textualmente señala: Para los fines indicados en este artículo, no formarán parte de los ingresos brutos el reajuste de los pagos Provisionales contemplados en el Párrafo 39 de este Título), y*
- 10. Las diferencias de cambio devengadas a favor de la empresa, provenientes de créditos en moneda extranjera, de la existencia de moneda extranjera o de depósitos en dicha moneda.*

Las rentas de capitales mobiliarios referidas en el N° 2 del artículo 20, percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, que demuestren sus, rentas efectivas mediante contabilidad completa y balance general y siempre también que la inversión generadora de dichas rentas forme parte de patrimonio de la empresa, se entienden que corresponden a rentas tipificadas o clasificadas en los números 1, 3, 4 y 5 de la disposición legal antes mencionada, respectivamente. Por lo tanto, cuando las citadas rentas sean obtenidas por los contribuyentes señalados pierden su calidad de rentas de capitales mobiliarios del N° 2 del artículo 20, comprendiéndose para todos los efectos tributarios como ingresos clasificados en los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20.

No forman parte de los ingresos brutos por su monto total, los ingresos que no constituyan renta en virtud de lo dispuesto por el artículo 17 de la ley de la Renta, como así también a aquéllos que por mandato de algunas leyes especiales le confieren el carácter de no renta.

En general, no forman parte de los ingresos brutos todos aquellos ingresos que el artículo 17 tipifica como no constitutivos de renta, cuando cumplen con las condiciones allí señaladas.

De acuerdo a lo señalado por el inciso 2 del artículo 29, como norma general los ingresos brutos se incluirán en los siguientes ejercicios:

En el ejercicio comercial en que ellos se devenguen, o

En el ejercicio comercial en que se perciban.

Los ingresos que se originen por contratos de promesa de venta de bienes inmuebles, se computaran como tales en el período en que se suscriba el contrato de compra y venta, esto es, al momento de la firma.

En los contratos de construcción por suma alzada, el ingreso bruto estará representado por el valor de la obra, en el ejercicio en que se formule su cobro a las personas que encargaron la construcción del inmueble.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1308 de 14.06.2013. *De acuerdo a las normas de un Contrato de Suministro de Vestuario Deportivo y Licencia Exclusiva, la renta se devengó y percibió.*

Oficio N°1934 de 25.10.2010. *Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de sepulturas perpetuas, quedan comprendidos en lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 29 de la LIR,*

Oficio N°4906 de 20.12.2006. *Tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por un establecimiento particular subvencionado.*

Circulares

Circular N° 10 de 29.01.1990. *Constituyen ingresos brutos del ejercicio los anticipos de intereses que obtengan los bancos, las empresas financieras y otras similares.*

Circular N° 11 de 22.01.1988. *Instrucciones generales sobre la oportunidad en que se deben computar, en la actividad de la construcción, los ingresos brutos en los contratos de promesa de venta de inmuebles y contratos por suma alzada sobre este tipo de bienes.*

ARTÍCULO 30

La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en el país se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduana miento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra. El costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento.

Para los efectos de establecer el costo directo de venta de las mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o para determinar el costo directo de los mismos bienes cuando se

apliquen a procesos productivos y/o artículos terminados o en proceso, deberán utilizarse los costos directos más antiguos, sin perjuicio que el contribuyente opte por utilizar el método denominado "Costo Promedio Ponderado". El método de valorización adoptado respecto de un ejercicio determinará a su vez el valor de las existencias al término de éste, sin perjuicio del ajuste que ordena el artículo 41. El método elegido deberá mantenerse consistentemente a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos.

Tratándose de bienes enajenados o prometidos enajenar a la fecha del balance respectivo que no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o construidos totalmente por el enajenante, se estimará su costo directo de acuerdo al que el contribuyente haya tenido presente para celebrar el respectivo contrato. En todo caso el valor de la enajenación o promesa deberá arrojar una utilidad estimada de la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones; todo ello sin perjuicio de ajustar la renta bruta definitiva de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que dicho costo se produzca.

No obstante en el caso de contratos de promesa de venta de inmuebles, el costo directo de su adquisición o construcción se deducirá en el ejercicio en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. Tratándose de contratos de construcción por suma alzada, el costo directo deberá deducirse en el ejercicio en que se presente cada cobro.

En los contratos de construcción de una obra de uso público a que se refiere el artículo 15, el costo representado por el valor total de la obra, en los términos señalados en los incisos sexto y séptimo del referido artículo, deberá deducirse en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra.

En los casos en que no pueda establecerse claramente estas deducciones, la Dirección Regional podrá autorizar a los contribuyentes que dichos costos directos se rebajen conjuntamente con los gastos necesarios para producir la renta, a que se refiere el artículo siguiente.

Comentario

Debe tenerse presente lo mencionado en el numeral XI, del artículo 3° transitorio, de la Reforma Tributaria Ley 20.780.

Numeral XI, del artículo 3° transitorio:

Reconocimiento de ingresos, costos o gastos:

Se aplicará la sanción establecida en el número 20 del artículo 97 del Código Tributario cuando el contribuyente efectúe la imputación o deducción de ingresos, costos y/o gastos en un período distinto a aquel en que legalmente corresponda, con el objeto de postergar la tributación o disminuir las rentas que deban gravarse conforme al nuevo régimen de tributación establecido en el artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2017.

Se entenderá que existe postergación o se disminuyen las referidas rentas, cuando la suma de ingresos, costos y/o gastos imputados o deducidos en un período distinto de aquel en que legalmente corresponda, asciende al 5% o más de los ingresos, gastos y, o costos, de dicho período.

Artículo 97 N°20 CT, contempla una multa de hasta 200% de los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales.

La renta bruta de una persona será determinada, deduciendo de los ingresos brutos, los costos directos, para tales efectos tenemos que los costos directos se calculan de la siguiente manera:

Las mercaderías que se adquieran en nuestro país, su costo directo, será el precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente, el seguro y flete hasta las bodegas del comprador.

En el caso de mercaderías internadas en nuestro país, su costo directo será el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduana miento y optativamente, el seguro y flete hasta las bodegas del importador.

Para los bienes que sean fabricados directamente en nuestro país, se considerará la materia prima y la mano de obra, considerando como tales a los siguientes:

Materia Prima Directa: Se refiere a los materiales directos, a las piezas acabadas, a los servicios que hayan sido proporcionados por terceros y que guarden una estrecha relación con el bien que se ha fabricado. También se podrán considerar elementos del costo directo, aquellas materias primas autorizadas por la Dirección Regional respectiva y aquellas materias que, aun teniendo la calidad de elementos directos del costo, su escaso valor aconseje considerarlos como un gasto general de fabricación.

Mano de Obra Directa: En líneas generales, está constituida por la mano de obra que se ocupa en la fabricación de los productos y que puede ser identificada fácilmente con los mismos bienes, o con los procesos o departamentos específicos. De acuerdo con la definición anterior, podemos señalar que la mano de obra directa está constituida por:

- 1. Salarios o jornales.*
- 2. Horas extraordinarias.*
- 3. Tratos e incentivos directos de producción.*
- 4. Leyes sociales que afectan a esas remuneraciones.*

Si se analiza lo que se ha expuesto en el párrafo anterior, podemos señalar que no constituye mano de obra directa, aquella que constituya un gasto general indirecto de fabricación y que mediante los sistemas de costeo generalmente aceptados, sea distribuido en alguna proporción o en base a un parámetro previamente fijado.

Por lo tanto podemos señalar que constituyen mano de obra indirecta las siguientes partidas:

- 1. Gratificaciones.*
- 2. Participaciones.*
- 3. Indemnizaciones.*
- 4. Incentivos.*
- 5. Premios.*
- 6. Bonificaciones.*
- 7. Bonos de vacaciones, aguinaldos, remuneraciones por supervigilancia de la producción.*
- 8. Mano de obra ociosa.*
- 9. Otras remuneraciones análogas.*

Toda cantidad que escape a la calificación de materia prima directa y mano de obra directa, podrán ser rebajados para los efectos de calcular la renta líquida imponible en el ejercicio que se hayan generado.

Costo Directo de las Prestaciones de Servicios

El costo directo para las empresas que se dedican a la prestación de servicios, está compuesto por:

Mano de obra Directa

Materiales y repuestos

Valor de servicios que hayan sido prestados por terceros y que hayan sido necesarios para la prestación de un servicio.

Los reajustes, intereses, diferencias de cambio que hayan sido pagados o que se hubiesen devengado durante el ejercicio, no forman parte del costo, por lo tanto deberán ser cargadas a los resultados del mismo ejercicio, como gasto, según lo señalan las normas del artículo 31 de la Ley de la Renta.

Costo directo de la Actividad Minera.

Para estos efectos, se debe considerar dentro del costo directo de la actividad minera, el precio de adquisición del grupo de pertenencias respectivo y los intereses por un saldo de precio o créditos asociados a la adquisición de dicho grupo de pertenencias, adeudados o pagados hasta el comienzo de la explotación.

No forman parte del valor de adquisición de las pertenencias, los gastos necesarios para la construcción de la propiedad minera, los gastos de desarrollo y exploración, la cancelación de las patentes con el valor de la pertenencia mineras y en general toda aquella parte del precio que corresponda regalías, plantas de beneficio de mineral o a otros bienes o derechos que no digan relación con el valor de la pertenencia propiamente tal. Lo anterior es sin perjuicio de su posterior deducción como gasto, de su amortización o depreciación.

El valor de adquisición de las pertenencias al término de cada ejercicio, estará representado por el valor al comienzo del mismo, o por el valor que éste tenga al momento de su adquisición, menos el costo de pertenencia del mineral extraído entre la adquisición y el cierre del ejercicio, según corresponda.

El costo de pertenencia por unidad de material que se extraiga, se determinará dividiendo el valor de adquisición de las pertenencias al término del ejercicio anterior por la suma de las unidades de mineral en reservas.

El mineral en reservas será calculado de la siguiente forma:

La estimación técnica inicial del mineral en reservas del grupo de pertenencias, comprenderá tan solo el mineral o salmuera que pueda ser económicamente explotado, pudiendo variar de un ejercicio a otro. Estas variaciones pueden surgir de acuerdo a las exploraciones hechas durante el ejercicio y a las variaciones que tengan los factores económicos del precio del producto y el costo de explotación que determinen el carácter de comercial de las Reservas Medidas, entendiéndose por tales, la calidad de las toneladas de material extraído, cuya cantidad, calidad y ley son conocidas por evidencias geológicas específicas y además calculadas por las dimensiones que revelen los afloramientos, zanjas, labores o sondajes, la calidad será calculada por los muestreos de detalle. Serán consideradas como reservas los desmontes, relaves y escoriales que estén amparados por una pertenencia.

La estimación realizada de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, deberá mantenerla el contribuyente a plena disposición del SII, el cual podrá efectuar las revisiones y verificaciones que sus atribuciones le permitan.

Con respecto a la estimación técnica de las reservas de mineral, el SII tendrá en cuenta lo que señalen al respecto los informes técnicos del Servicio Nacional de Geología y Minería.

Es importante señalar, que según las normas del artículo N° 5 del Decreto Supremo 209 emanado del Ministerio de Minería, señala que para registrar el valor de adquisición de cada grupo de pertenencias en el primer balance que deba efectuar un contribuyente sujeto a dicho Decreto Supremo, deberá excluir del balance, la parte que proporcionalmente le corresponda al mineral que se hubiese extraído con anterioridad, según las siguientes normas:

1. Se deducirá del valor de adquisición, la cantidad que resulte de multiplicar el mineral extraído por el contribuyente hasta el término del ejercicio anterior, por el costo de pertenencia determinado con anterioridad, de acuerdo con lo que se señale en el número 2.

2. El costo de pertenencia resulta de dividir el valor de adquisición del grupo de pertenencias, por la suma del mineral en reservas más el mineral extraído por el contribuyente hasta el término del ejercicio anterior.

Ahora bien, si el contribuyente tiene un derecho de usufructo sobre unas pertenencias mineras y él cancela un valor por dicho derecho, éste deberá ser considerado como parte del costo directo y ser rebajado de los ingresos brutos, o en su defecto debe ser deducido de la renta bruta en calidad de gasto necesario para producir la renta.

Métodos de determinación del Costo Directo

Método FIFO o PEPS

La regla básica de este sistema se podría definir como “lo primero en entrar, es lo primero en salir”, lo anterior quiere decir que los costos directos de las mercaderías, ya sean éstas nacionales o extranjeras, corresponden en primer lugar al costo directo de los bienes en existencia del ejercicio anterior y seguidamente el que corresponda a las adquisiciones del ejercicio, en el mismo orden de prelación en que ellas han sido adquiridas.

De lo anterior se tiene que las salidas de existencia se van valorizando al costo directo más antiguo, antes de aplicar la corrección monetaria. Ahora bien, tratándose de mercaderías manufacturadas por la misma empresa, este sistema deberá aplicarse según el orden de fabricación o producción de los artículos.

Costo Promedio Ponderado

La característica principal de este sistema, es que nos entrega un “costo directo” promedio de los artículos cuyos precios han fluctuado durante el ejercicio, ponderando la incidencia que en dicho promedio tiene en cada nueva adquisición de mercaderías, es decir, este sistema lleva implícito una movilidad en cuanto al costo promedio de las mercaderías, resultante de la variación que en el mismo periodo origina cada nueva adquisición.

Estimación del Costo Directo de bienes vendidos o prometidos en venta a la fecha del Balance, que no hubiesen sido comprados ni fabricados

El inciso tercero del artículo 30 de la Ley de la Renta, establece que el contribuyente estará obligado a estimar un costo directo de los bienes que venda o prometa vender, y a incorporar como ingreso bruto del ejercicio el precio de la enajenación o promesa de venta que se haya pactado. Así entonces, los contribuyentes deberán atender las siguientes situaciones:

Se deberán considerar como costo directo a la fecha de cierre del ejercicio las siguientes operaciones:

1. Venta de materias primas, mercaderías, aún cuando éstas no hayan sido adquiridas.

2. *Cualquier acto, contrato o convención que signifique la promesa de enajenar materias primas, materiales, insumos o mercaderías, que no hayan sido adquiridos a la fecha de cierre.*
3. *Venta o cualquier acto, contrato o convención que signifique la promesa de vender bienes no fabricados a la fecha del balance.*
4. *Ventas de casa, departamentos, estacionamientos, edificios y otros inmuebles que aún no han comenzado a construirse.*
5. *Promesa de venta de bienes que aún no han empezado a construirse o edificarse.*
6. *Venta de bienes en proceso de construcción o edificación.*
7. *Promesas de ventas de bienes inmuebles en proceso de construcción o edificación. Cálculo del costo directo de los bienes vendidos o que se hayan prometido en venta.*

Respecto de aquellos bienes que se hayan vendido o se prometieron en venta y que a la fecha del balance respectivo la empresa o contribuyente no los hubiere adquirido o simplemente no hubiese completado totalmente su fabricación producción o construcción de acuerdo a lo señalado anteriormente, para efectos de determinar su costo directo, se deberá atender a lo siguiente:

1. *El monto del costo directo estimado deberá en primer término, corresponder al que el contribuyente haya tenido al momento de celebrar el contrato.*
2. *La diferencia que exista entre el valor de la venta o de la promesa de venta, y el costo directo estimado deberá dar margen u origen a una utilidad que tendrá el carácter de provisoria.*
3. *Las sumas de la utilidad provisoria deberán ser de un valor que diga relación con la que ha sido obtenida por el contribuyente, dentro del mismo ejercicio con respecto a bienes que sean de la misma especie.*
4. *Si durante un ejercicio determinado, faltase el marco de referencia que establece el punto anterior, el contribuyente deberá dejar constancia de esta situación en sus registros contables, ya sea en un asiento contable o en una nota a los estados financieros, de la forma y de los valores que dieron como resultado el costo directo estimado o provisorio de la operación.*

En el ejercicio siguiente o en aquél en que el contribuyente se encuentre en las condiciones de precisar el costo directo real de los bienes vendidos o prometidos en venta, se deberán regularizar las diferentes anotaciones contables que dieron origen a la utilidad provisoria.

Período en el cual se deben deducir los Costos Directos en los Contratos de Promesa de Venta de Inmuebles los costos directos incurridos en la adquisición o construcción de los inmuebles prometidos en venta, se deducirán en el ejercicio en el cual se suscriba el contrato de enajenación correspondiente, es decir, en el mismo período en el cual se deben incluir, para los efectos tributarios, los ingresos provenientes de este tipo de contratos. Ahora bien, todos los costos en que se haya incurrido antes de la suscripción del contrato de venta, deberán ser activados y en la parte desembolsada someterlos a las normas de corrección monetaria que están refrendadas en el artículo 41, hasta el ejercicio en el cual van a ser deducidos como costo directo de los ingresos brutos originados en la celebración de esos contratos. Por lo tanto, el costo directo de los bienes inmuebles prometidos en venta estará conformado por los siguientes elementos tratándose de empresas constructoras:

1. *El valor del terreno que esta incluido en la promesa de venta.*
2. *El valor de los materiales necesarios para la construcción de los bienes.*

3. El valor de la mano de obra que ha sido empleada directamente en la construcción del inmueble.

4. El valor de los servicios que hayan sido proporcionados por terceros que guarden directa relación con los inmuebles construidos.

5. El costo directo de la construcción quedará sometido a las normas el artículo 41 de la Ley de la renta.

Período en el cual se deben deducir los Costos Directos en los Contratos de Construcción por suma alzada.

El costo directo de este tipo de contratos, está constituido por los siguientes elementos:

1. El valor de los materiales necesarios para la construcción del inmueble.

2. El valor de la mano de obra directa utilizada en la construcción del bien.

3. El valor de los servicios proporcionados por terceros que estén relacionados directamente con los inmuebles construidos.

4. El costo directo de los contratos por suma alzada quedará sometido a las normas el artículo 41 de la Ley de la renta.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2157 de 03.10.2013. *El vendedor que se compromete a enajenar un bien corporal determinado, cuya fabricación o construcción al término del ejercicio no se encuentra totalmente finalizada, para la determinación del costo y utilidad de la operación en el ejercicio en que se percibe el anticipo, se deberán aplicar las normas contenidas en el inciso 3°, del artículo 30 de la LIR.*

Oficio N°2361 de 23.05.1999. *Sistemas de valorización de las existencias para la determinación del costo de venta y la aplicación de la corrección monetaria.*

Circulares

Circular N° 49 de 27.08.1996. *Período en el cual deberá deducirse al costo representado por el valor total de la obra, en los contratos de construcción de una obra de uso público.*

Circular N° 26 de 08.03.1976. *Costo directo de los bienes producidos o elaborados por el contribuyente. Concepto de materia prima y mano de obra directa.*

ARTÍCULO 31

La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiéndose por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y

arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso.

Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Respecto de las cantidades a que se refiere el artículo 59, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 41 E.

Comentario

La Renta Líquida Imponible se determinará deduciendo de los Ingresos brutos, todos aquellos gastos que sean necesarios para producir la Renta, que no hayan sido rebajados en virtud de lo que señala el artículo 30 de la Ley en comento, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

Que se trate de gastos necesarios para producir la renta del ejercicio. El concepto de gasto necesario no está definido en la Ley de la Renta por lo que se debe recurrir al sentido natural y obvio que le da el Diccionario de la Lengua Española al término "necesario" y que es "aquello que es menester indispensablemente o hace falta para un fin". De ello se infiere que cumple con este requisito aquel gasto inevitable u obligatorio.

Que los gastos no estén rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el artículo 30 de la Ley de la Renta. En otras palabras, no se aceptará su deducción, tanto por su naturaleza como por su monto, si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes cuya negociación o producción origina la renta.

Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto se haya "pagado" o, en su defecto, se esté "adeudando" a alguien, en virtud de un título obligatorio para el contribuyente, o sea, que para el debido cumplimiento de este requisito es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del

contribuyente. De este modo, no reunirán esta característica los gastos “estimados” o “provisiones” para futuros gastos que hacen los contribuyentes, cuya deducción de la renta bruta no está permitida por la Ley.

Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el servicio de impuestos internos. En otros términos el contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos pudiendo el Servicio calificar los medios probatorios ofrecidos.

Además, y dentro del concepto de gastos necesarios para producir la renta señalada anteriormente y que establece el artículo 31, se considerarán todos aquellos registrados en la contabilidad de la empresa, que estén acreditados o justificados en forma fehaciente, es decir, contar o estar respaldados con medios probatorios que indiquen su naturaleza, necesidad, efectividad y monto.

Los gastos pagados o adeudados por una empresa, deben corresponder al período en que efectivamente ellos se producen, los que deberán tener, además, una directa relación con los beneficios obtenidos. Por lo tanto, aquellos egresos del período que deben ser consumidos como gastos en ejercicios futuros, o los gastos que por su naturaleza no pueden ser amortizados de inmediato, permanecerán transitoriamente en el activo de la empresa hasta ser cargados como pérdidas en el ejercicio que corresponda.

Además, debe tenerse presente que todos los gastos que se rebajen del resultado de la empresa, deben ser propios o estar en relación a la actividad generadora de la renta.

No se permitirá deducir de la R.L.I aquellos gastos que no correspondan al giro de la empresa y que estén señalados en el artículo 21 y 33 N° 1 de la presente Ley, como así también la adquisición o arrendamiento de automóviles, stations wagons y similares, cuando este no sea el giro habitual, y los gastos de índole general para la mantención de este tipo de vehículos.

Los gastos que correspondan a desembolsos realizados en el extranjero, se deberán acreditar con la respectiva documentación, siempre y cuando en ellos conste la individualización y domicilio del prestador del servicio o vendedor, el objeto de la prestación o la venta y la fecha en que se realizó.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3286 de 12.11.2009. *Requisitos y condiciones que deben reunir los desembolsos para la construcción y mejoramiento de caminos públicos, para que puedan ser reconocidos tributariamente como un gasto necesario para generar renta.*

Oficio N° 1518 de 28.04.2006. *Tratamiento tributario de pagos efectuados al exterior por una empresa perteneciente a un grupo internacional de empresas. (Gastos incurridos en el extranjero). Requisitos de gastos necesarios para producir la renta.*

Circulares

Circular N° 5 de 18.01.2018. *Actualización de instrucciones referentes al tratamiento tributario de vehículos motorizados frente a las normas contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.*

Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que

se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo:

1º Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto.

Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y, en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.

Comentario

Se consideran gastos necesarios para producir renta, los intereses que se encuentren pagados o adeudados dentro del ejercicio y que se relacionen directamente con el giro del negocio. Por expresa disposición de la Ley de la Renta, no se aceptará la deducción como gasto de aquellos intereses y reajustes pagados o adeudados por préstamos o créditos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención o explotación, de bienes que no produzcan rentas de primera categoría.

Tampoco se aceptarán como gasto, aquellos intereses aplicados a desembolsos que se relacionen con rentas exentas o ingresos que no constituyan renta, o cuando los intereses correspondan a la mora en el pago de impuestos y contribuciones de cualquier naturaleza, sin entrar a calificar si la mora fue voluntaria o involuntaria.

Se aceptarán como deducción los intereses que correspondan a:

Préstamos empleados en la adquisición de mercaderías y otros bienes objeto de comercialización o industrialización.

Saldos de precio de mercaderías y otros bienes objeto de comercialización o industrialización.

Préstamos aplicados al financiamiento de gastos de explotación del negocio o empresa.

Saldos de precio de bienes del activo inmovilizado, pero solo respecto de los devengados a partir de la fecha en que dichos bienes comiencen a producir o prestar servicios. Aquellos intereses que se encuentren devengados antes de que los bienes entren en funcionamiento, formarán parte del costo de adquisición de éstos.

Préstamos empleados en la adquisición de bienes del activo fijo.

Intereses por mora en el pago de patentes municipales y de cotizaciones previsionales siempre y cuando, este atraso se haya debido a falta de disponibilidad o bien por alguna causa justa o involuntaria de la empresa.(Párrafo 6(12) 41 02, Manual del SII).

También se aceptan como gasto tributario los intereses, reajustes y diferencias de cambios de haberes pertenecientes al socio o empresario invertidos en la empresa.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1021 de 23.05.2018. *De acuerdo a lo dispuesto por el inciso 2º del N° 1 del artículo 31 de la LIR, los intereses y demás gastos financieros destinados a la adquisición de acciones que*

podieren acogerse al régimen de excepción establecido en el art. 107 de la LIR, podrán ser deducidos en el ejercicio en que sean pagados o adeudados, los cuales se aceptarán como gasto del régimen general de tributación, aún cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría, en la medida que cumplan con los demás requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR.

Oficio N°2669 de 26.09.2016. *Las sumas pagadas por concepto de intereses destinados a financiar la operación de una filial, no constituyen un gasto necesario para producir la renta en los términos del artículo 31 de la LIR, pues si bien dichos pagos pueden resultar obligatorios para ella en virtud de acuerdos contractuales, tales desembolsos no están destinados a solventar sus operaciones, sino la de otra sociedad, una de sus filiales, ni tampoco a la adquisición de bienes que produzcan rentas gravadas en primera categoría, sin que puedan vincularse dichos intereses a la producción de sus propias rentas gravadas.*

Oficio N° 1644 de 16.09.2010. *Si los intereses provenientes de un crédito son deducibles como gasto en virtud del N° 1 del artículo 31 de la LIR, igualmente lo serán por su naturaleza los desembolsos relacionados con cauciones por ser necesarios para producir la renta del contribuyente, debiéndose acreditar fehacientemente ante el SII.*

Circulares

Circular N° 42 de 28.08.1990. *Aceptación como gasto tributario de los intereses, reajustes y diferencia de cambio de haberes pertenecientes al empresario o socios invertidos en la empresa.*

2° Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

Comentario

Se consideran gasto necesario para producir renta, los impuestos soportados por la empresa, que cumplan con las siguientes condiciones:

Que se trate de impuestos establecidos por leyes chilenas.

Que dichos impuestos estén relacionados con el giro de la empresa.

No deben tratarse de impuestos de la Ley de la Renta, ni tampoco del Impuesto territorial a menos que, las contribuciones no puedan ser utilizadas como crédito.

No debe haber sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente. Que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento.

De acuerdo a los requisitos indicados anteriormente, nos estamos refiriendo, a los siguientes impuestos:

Impuestos de timbres y estampillas, permisos de circulación de vehículos de trabajo, patentes municipales, I.V.A. parcialmente irre recuperable, I.V.A. totalmente irre recuperable por gastos aceptados, etc. (Circular N° 142 de 1976, SII).

Respecto a las contribuciones de bienes raíces cuando adquieren el carácter de “gasto aceptado”, (por no poder ser utilizadas como crédito) no requieren actualización, puesto que se trata de un gasto y como tal, no debe agregarse a la RLI ni tampoco al FUT ya que son consideradas como un gasto necesario para producir renta.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3287 de 12.11.2009. *El crédito por concepto de impuesto territorial, en general, sólo es procedente respecto del propietario o usufructuario de los bienes raíces, sin embargo, el Impuesto Territorial pagado por la empresa arrendataria del bien raíz constituye para ésta un mayor desembolso por concepto del arrendamiento de la propiedad que podrá rebajarse como un gasto necesario para producir la renta.*

Oficio N° 2560 de 14.08.2009. *Improcedencia de deducir como un gasto necesario para producir la renta, por parte de la sociedad absorbente, el crédito Fiscal IVA, originado por la sociedad absorbida.*

Circulares

Circular N° 38 de 01.07.2010. *Si el impuesto de timbres y Estampillas no ha sido recuperado en la forma señalada, se considerará un gasto necesario para producir la renta bajo las reglas generales de la Ley de la Renta.*

Circulares N° 68 de 02.10.2001. *Las contribuciones de bienes raíces que no constituyen crédito en contra del impuesto de Primera Categoría se pueden rebajar como un gasto necesario para producir la renta.*

3º Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Se incluye, también, la deducción del costo para fines tributarios de aquellos alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio. Para estos efectos, se exigirá que se trate de bienes respecto de los cuales su comercialización se ha vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conservando sus condiciones para el consumo o uso según corresponda, son entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas ante el Servicio, para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tales instituciones, u otras instituciones sin fines de lucro que las puedan utilizar en el cumplimiento de sus fines, todas circunstancias que deberán ser acreditadas de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución.

Del mismo modo, se procederá en la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos que autorice el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine, a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes.

En conformidad con lo dispuesto en la ley número 20.920, que establece marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente.

Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sumas que para estos efectos deberán previamente incrementarse en la forma señalada en el inciso final del número 1° del artículo 54 y en los artículos 58 número 2) y 62.

Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente.

En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades incrementadas, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.

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.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el número 17 del artículo 8° del Código Tributario.

Comentario

Comprende las pérdidas sufridas por la empresa debido a la destrucción de bienes, aún cuando se deba a delitos contra la propiedad, quedando fuera las que se refieran a bienes que se

transforman en inservibles, por obsolescencia y los castigos de bienes fallados, que no hayan sido dados de baja. Se pueden señalar, por ejemplo, las pérdidas sufridas por incendio, terremotos, inundaciones robos, hurtos, etc.

Los siniestros de activos representan en sí una pérdida, pero se debe tener en consideración que si se obtiene una indemnización, ésta debe ser considerada como un ingreso bruto.

Se debe señalar que toda estimación de pérdidas que obedezcan a normas contables o financieras, no es aceptada tributariamente como una disminución de la RLI de primera categoría. Puesto que cuando se genera una disminución de los valores de los bienes físicos del activo inmovilizado, por ejemplo, de las instituciones bancarias, resultante de la aplicación de las facultades que al Superintendente de Bancos e Instituciones Financieras le otorgan algunos decretos, en cuanto a que puede ordenar que se rectifique o corrija el valor en que se encuentren contabilizadas dichas inversiones en las instituciones fiscalizadas, cuando se establezca que dicho valor es inferior al real.

Al respecto, el SII ha dictaminado que en razón de tratarse de una medida administrativa, no es procedente aceptar la deducción como gasto de tal castigo, ya que conforme a las normas de la Ley de la Renta, no se pueden anticipar pérdidas, sino que éstas deben deducirse de la RLI en el momento en que ellas se realizan o producen, lo que puede ocurrir con ocasión de la transferencia o enajenación del bien que se trate. Es decir, aceptar como deducción tributaria la disminución del valor del bien físico del activo inmovilizado, significaría reconocer o adelantar pérdidas que aún no se han producido, originando una postergación de la aplicación de los impuestos a la renta, difiriéndolos en la práctica hasta el momento de la enajenación del referido bien, lo que no se ajusta con los supuestos generales de la Ley de la Renta. (Oficio N° 641 de 26.02.1988).

La disminución del valor de los bienes físicos del activo fijo o inmovilizado, con efectos tributarios, solo se produce mediante la aplicación de la depreciación señalada en el artículo 31 N° 5, o en virtud de castigos reales o efectivos realizados de acuerdo a normas impositivas.

Faltantes de Inventario.

El faltante de inventario puede provenir.

1) De la salida de la empresa de bienes corporales muebles, pudiendo ser ocasionado por:

a) El propio contribuyente; por ejemplo mediante; retiros personales, ventas y traslados.

b) Por acción de terceros; ejemplo robos y hurtos.

2) De la pérdida de esos bienes por efecto de:

a) Casos fortuitos o fuerza mayor; y

b) Por acción de fenómenos naturales, biológicos, químicos o físicos.

En el caso de las pérdidas tributarias generadas en el ejercicio o las que provengan de ejercicios anteriores, estas se deberán imputar en el siguiente orden:

1ª Imputación: A los retiros y dividendos afectos al IGC o IA percibidos en el mismo ejercicio, que no deban formar parte de la RLI.

En este caso, cuando dichas sumas incrementadas resulten total o parcialmente absorbidas por la Pérdida Tributaria, el total o la parte del crédito por IDPC que corresponda, podrá recuperarse en un 100% como pago provisional por utilidades absorbidas.

2ª Imputación: Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2152 de 03.10.2013. *Cuando se trate de gastos evitables, atendido el actuar poco diligente y precavido del contribuyente, tales desembolsos no se pueden deducir como gasto necesario para producir la renta conforme a las normas del inciso primero del artículo 31 de la LIR.*

Circulares

Circular N°49 de 14.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, establecidos en el artículo 14 de la LIR. Deroga Circulares N°66, 67 68 y 69, todas del año 2015.*

Circular N° 65 de 25.09.2001. *Tratamiento tributario de las pérdidas de ejercicios anteriores. Contribuyentes que tienen derecho; pérdidas que se pueden rebajar.*

Circular N° 10 de 29.01.1990. *Sistema de recuperación del impuesto de Primera Categoría aplicado por las empresas fuentes sobre los retiros y distribuciones efectuados de tales empresas durante el ejercicio.*

4º Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán deducir de su renta líquida, salvo que se trate de operaciones con relacionados, en los términos del número 17.- del artículo 8º del Código Tributario, los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento o el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos. El Servicio, mediante sucesivas resoluciones, establecerá los rangos de porcentajes tomando de referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente. Las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29.

Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras, entendiéndose dentro de estas últimas a las empresas operadoras y/o emisoras de tarjetas de crédito no bancarias, de acuerdo a las instrucciones que impartan en conjunto la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el Servicio de Impuestos Internos. Las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29.

Las instrucciones de carácter general que se impartan en virtud del inciso anterior, serán también aplicables a las remisiones de créditos riesgosos que efectúen los bancos y sociedades financieras a sus deudores, en la parte en que se encuentren afectados a provisiones constituidas conforme a la normativa sobre clasificación de la cartera de créditos establecida por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

Las normas generales que se dicten deberán contener, a lo menos, las siguientes condiciones:

a) Que se trate de créditos clasificados en las dos últimas categorías de riesgo ¡establecidas para la clasificación de cartera, y

b) Que el crédito de que se trata haya permanecido en alguna de las categorías indicadas a lo menos por el período de un año, desde que se haya pronunciado sobre ella la Superintendencia.

Lo dispuesto en este número se aplicará también a los créditos que una institución financiera haya adquirido de otra, siempre que se cumpla con las condiciones antedichas.

Lo dispuesto en el párrafo segundo no se aplicará en el caso de créditos entre empresas consideradas relacionadas conforme al número 17 del artículo 8° del Código Tributario, salvo que se trate de empresas o sociedades de apoyo al giro. Se entenderá que constituyen empresas o sociedades de apoyo al giro aquellas sociedades o empresas cuyo objeto único sea prestar servicios destinados a facilitar el cumplimiento o desarrollo del negocio de empresas relacionadas, o que por su intermedio se pueda realizar operaciones del giro de las mismas.

Comentario

Serán aceptadas como gastos las deudas incobrables que hayan sido contabilizadas oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro, se entenderá que se han agotado prudencialmente los medios de cobro cuando se cumplan los requisitos que para tales efectos ha señalado el SII a través de Circular 24 de 2008. Dichas deudas deben provenir de deudas relacionadas con las gestiones comerciales de la empresa o negocio de cuya renta se trate. En los libros debe haber quedado constancia, en su oportunidad, de las operaciones que dieron origen a tales deudas y el sistema contable vigente debe permitir el control y verificación de las cuentas respectivas, de tal modo que si se produce posteriormente el pago de estos créditos castigados, aparezca dicha suma como utilidad o se encuentre incorporada a la renta líquida imponible.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°86 de 13.01.2016. *En virtud de que la SBIF ha considerado a las empresas emisoras u operadoras de tarjetas de crédito como instituciones financieras, a ellas le resultan obligatorias las normas contenidas en los incisos 2°, y siguientes del artículo 31 N° 4 de la LIR, para la deducción como gasto tributario de los castigos y provisiones de créditos. Por consiguiente, una empresa con dicho objeto calificaría como una institución financiera en los términos señalados por la referida Superintendencia.*

Oficio N° 1480 de 14.07.2008. *Requisitos que se deben cumplir para el castigo de los créditos incobrables.*

Circulares

Circular N° 34 de 16.06.2008. *Tratamiento tributario del castigo de créditos incobrables en el caso de empresas de suministros de servicios domiciliarios, conforme a las normas del artículo 21 y 31 N° 4 de la Ley de la Renta.*

Circular N° 24 de 24.04.2008. *Tratamiento tributario del castigo de créditos incobrables, conforme a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

5° Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.

El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de

vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijado por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciación a que se refiere este número. Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41 y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.

En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.

La Dirección Regional, en cada caso particular, a petición del contribuyente o del Comité de Inversiones Extranjeras, podrá modificar el régimen de depreciación de los bienes cuando los antecedentes así lo hagan aconsejable.

Para los efectos de esta ley no se admitirán depreciaciones por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 30.

Comentario

La depreciación tiene por objeto compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes, lo cual se produce por el uso de dichos bienes en cada ejercicio financiero. Ella se aplica desde la fecha en que los bienes empiezan a cumplir sus funciones y durará hasta el término de la vida útil de ellos, por consiguiente, solo durante el periodo de uso de los bienes, éstos pueden ser objeto de amortización.

La depreciación se suspenderá, si los bienes respectivos dejan de cumplir sus funciones antes de agotarse su vida útil, por ejemplo, en el caso de enajenación, desuso (obsolescencia), reemplazo o destrucción.

No estarán sujetos a depreciación los bienes intangibles, tales como, derechos de llave, derechos de marca, patentes industriales o de invención, etc., como tampoco los bienes objeto de negociación habitual y que se clasifiquen en el activo realizable. El suelo tampoco será objeto de depreciación por no estar sujeto a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso o empleo.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1636 de 31.05.2005. *Procedimiento para fijar la vida útil a bienes internados al país en calidad de usados para los efectos de aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

Oficio N° 1786 de 16.05.2000. Regímenes de depreciación que establece la Ley de la Renta para los efectos tributarios. Concepto de depreciación acelerada.

Circulares

Circular N° 60 de 02.12.2003. Efectos tributarios de las modificaciones que la Ley N° 19.840, introdujo a la depreciación acelerada, respecto de la invariabilidad contemplada en el artículo 11 bis del DL N° 600 de 1974.

Circulares N° 2 de 05.01.1978. Mejoras a bienes antiguos que pueden acogerse al régimen de depreciación acelerada.

5° bis. Para los efectos de lo dispuesto en el número 5° precedente, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, tengan un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 100.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.

En lo demás, se aplicarán las reglas que establece el número 5° anterior.

Comentario

La Reforma Tributaria (Ley N°20.780), incorporó estos nuevos regímenes opcionales de depreciación acelerada para las micro, pequeñas y medianas empresas, los cuales operan de la siguiente manera:

a) Contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF.

Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5, del artículo 31 de la LIR, considerando para tales efectos una vida útil de 1 año, ya sea que se trate de bienes nuevos o usados.

Si se trata de contribuyentes que no registren operaciones en ninguno de los años anteriores, igualmente podrán acogerse a este régimen de depreciación, siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 UF, según el valor de ésta en el primer día del mes del inicio de actividades.

b) Contribuyentes que registren en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 UF y que no superen las 100.000 UF.

Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten, y en todo caso, la vida útil

resultante no podrá ser inferior a un año.

Circulares

Circular N°62 de 02.12.2014. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y que entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014 (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 06.12.2014).*

6° Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales.

Se aceptarán como gasto las asignaciones de movilización, alimentación, viático, las cantidades por concepto de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza, siempre que los mismos guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa. Tratándose de pagos voluntarios por estos conceptos, se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables.

Tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

No obstante disposición legal en contrario, para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior, que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1. Asimismo, se aceptará como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge o conviviente civil del propietario o a sus hijos, en la medida que se trate de una remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior y que efectivamente trabajen en el negocio o empresa.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten fehacientemente y se encuentren, por su naturaleza, vinculadas directa o indirectamente al desarrollo del giro.

En el caso de reorganizaciones de grupos empresariales, sea que consistan en reorganizaciones societarias o de funciones, incluyendo los procesos de toma de control o traspasos dentro de grupos económicos, que contemplen el traslado total o parcial de trabajadores dentro de un mismo grupo empresarial, sin solución de continuidad laboral, en que se reconozcan por el nuevo empleador los años de servicio prestados a otras empresas del grupo, procederá la deducción como gasto el pago de las indemnizaciones que correspondan por años de servicio al término de la relación laboral, proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se hayan prestado efectivamente los servicios.

Comentario

Los Párrafos 6(12)-46 y 6(17)-89.02, del Manual del S.I.I. señala que en general se acepta como gasto tributario toda remuneración que la empresa deba pagar a sus trabajadores en virtud de un contrato de trabajo, en razón de servicios personales prestados por éstos. Entre estas remuneraciones se pueden señalar las siguientes: sueldos, salarios, honorarios, horas extraordinarias, comisiones, sobresueldos y cualesquiera otras asimilaciones.

Procede la rebaja tanto de aquellas remuneraciones pagadas como adeudadas, con la condición de que digan relación con el giro de la actividad del contribuyente; correspondan al ejercicio por el cual se declara la renta correspondiente; y se acrediten y justifiquen ante el Servicio de Impuestos Internos con la documentación fidedigna respectiva, y debidamente anotadas en el Libro de Remuneraciones correspondiente cuando se esté obligado a llevar dicho tipo de registro, y a su vez, en las cuentas contables respectivas.

Con respecto a las Indemnizaciones por años de servicio la Circular N° 127, de 16-10-75, señala que las indemnizaciones por años de servicios deberán ser rebajadas como gasto en los ejercicios comerciales en que se devenguen o generen, aun cuando su pago no sea exigible a la fecha del balance respectivo por no haber ocurrido el retiro o despido de los trabajadores a beneficiarse con dicha indemnización.

Para que este gasto se estime adeudado por la empresa, se hace imperativa la existencia de una obligación de pago posterior.

La provisión para el pago de la indemnización por años de servicios, por lo tanto, significará un gasto adeudado siempre que para la empresa constituya una obligación el pago de esa indemnización, solamente condicionada en cuanto a su exigibilidad a la cesación de los servicios del trabajador, de tal modo que exista, correlativamente y de parte de los trabajadores, el derecho a percibirla.

Por su parte el inciso tercero de este numeral establece que se acepta como gasto el sueldo que se asigne el empresario individual, socio de sociedades de personas y el socio gestor de sociedades en comandita por acciones, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias.

Para lo anterior se deben cumplir los siguientes requisitos:

- 1. Que el empresario individual y los socios de las sociedades respectivas trabajen en forma efectiva y permanentemente en el negocio o empresa. En virtud de esta condición, la mencionada rebaja se entenderá que se podrá invocar respecto de una sola empresa o sociedad, por uno o varios socios, en atención a que la norma exige permanencia en el trabajo en el negocio o empresa;*
- 2. La mencionada rebaja procederá sólo hasta el monto en que las remuneraciones asignadas queden afectas a cotizaciones previsionales obligatorias. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90 del Decreto Ley N° 3.500 de 1980, tales cotizaciones obligatorias establecidas en el artículo 92 de dicho texto legal, deben efectuarse sobre una renta imponible mensual máxima de 78,3 U.F. (año 2018), vigentes al último día del mes anterior al pago de la remuneración; (Actualmente al último día del mes de la remuneración).*
- 3. Que las citadas remuneraciones queden sujetas al impuesto único de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo, y*
- 4. Que las remuneraciones y el impuesto único de Segunda Categoría que les afecta, se*

contabilicen debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 707 de 11.04.2008. *Tratamiento tributario del sueldo empresarial asignado a socios de sociedad que explota un establecimiento educacional subvencionado.*

Oficio N° 2206 de 26.07.1995. *Determinación del monto de las utilidades a considerar para el cálculo de las gratificaciones legales, a que se refieren los artículos 46 y siguientes del Código del Trabajo.*

Circulares

Circular N°42 de 28.08.1990. *Restablecimiento del beneficio tributario del sueldo empresarial. Requisitos que se deben reunir para su aceptación como gasto. El sueldo empresarial pagado que no cumpla con los requisitos que exige la ley o el exceso cancelado por sobre el límite establecido constituye un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el artículo 33 N°1 de la Ley de la Renta.*

Circular N° 37 de 01.08.1990. *Impuesto Único de Segunda Categoría que afecta al sueldo patronal o empresarial.*

6° bis Las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa. En todo caso, el monto de la beca por cada hijo, no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente a una y media unidad tributaria anual, salvo que el beneficio corresponda a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior y se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo, caso en el cual este límite será de hasta un monto equivalente a cinco y media unidades tributarias anuales.

Comentario

De acuerdo con la acepción número seis contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, constituye beca de estudio el: "Estipendio o pensión temporal que se concede a uno para que continúe o complete sus estudios."

De conformidad a la definición anterior, deben considerarse comprendidos dentro del concepto de beca de estudio todos aquellos beneficios percibidos por el becario, tales como: pagos de matrículas, cuotas de enseñanza o escolaridad, viáticos, pasajes, etc., destinados exclusivamente a la obtención de una instrucción básica, media, técnico profesional o universitaria por parte de los becarios, o la participación de éstos en cursos de perfeccionamiento o de capacitación motivo de la beca.

Requisitos que deben reunir las cantidades pagadas por concepto de becas de estudio para que no constituyan renta.

Deben estar destinadas exclusivamente al financiamiento de los estudios motivo de la beca.

Deben otorgarse en favor del becario mismo, sin la posibilidad que puedan ser aprovechadas por terceros o se les dé un destino distinto.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 831 de 24.04.2008. *Tratamiento tributario de las becas de estudio, contenidas en las Circulares N°s 41, de 1999 y 40, de 2001.*

Oficio N°2123 de 17.05.2001. *Tipos de gastos que comprende a una beca de estudio.*

Circulares

Circular N° 40 de 22.06.2001. *Tratamiento tributario de las becas de estudio pagadas por las empresas a los hijos de sus trabajadores.*

7° Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, ya sea que los programas de instrucción sean realizados directamente por la institución donataria o a través de otras entidades o establecimientos docentes, académicos o educacionales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6‰ del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.

Lo dispuesto en el inciso anterior se aplicará también a las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunes.

Las donaciones a que se refiere este número no requerirán del trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos.

Comentario

Las donaciones son desembolsos financieros, que efectúan libremente los contribuyentes con el fin de ayudar a instituciones establecidas por Ley. El espíritu de la donación, es que se realice en forma desinteresada (a título gratuito) por la empresa o persona donante. (Artículo 1386, Código Civil).

Desde el punto de vista tributario las donaciones constituyen un gasto aceptado y/o un crédito contra los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario. De acuerdo a lo anterior podemos entonces clasificarlas en dos tipos de acuerdo a su forma de deducirlas de los impuestos.

A. Donaciones que se pueden deducir como gastos de la base imponible del impuesto.

1. Donaciones efectuadas a la CORFO.

2. Donaciones efectuadas al Estado.

3. Donaciones con fines de instrucción básica, media gratuita, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privadas o fiscales.

4. Donaciones a los Cuerpos de Bomberos.

5. Donaciones al Fondo de Solidaridad Nacional.

6. Donaciones al Servicio Nacional de Menores.

7. Donaciones a Comités Habitacionales Comunales.

8. Donaciones efectuadas a determinados establecimientos educacionales e instituciones traspasados a las municipalidades.

9. Donaciones efectuadas a determinados establecimientos educacionales, organismos e instituciones sin fines de lucro, para solventar los gastos de los donatarios que implican cumplir con sus objetivos.

10. Donaciones efectuadas a la Fundación Teresa de los Andes.

11. Donaciones efectuadas a la Fundación Alberto Hurtado.

B. Donaciones que se pueden deducir como crédito en contra de los impuestos.

Para obtener la franquicia tributaria, las donaciones deben ser efectuadas sólo a instituciones que cumplan con ciertos fines, entre las cuales se puede mencionar a:

1. Donaciones efectuadas a las Universidades e Institutos Profesionales estatales y particulares. (Art. 69 Ley N° 18.681).

2. Donaciones con fines culturales. (Art. 8 Ley N° 18.985).

3. Donaciones efectuadas a determinados establecimientos con fines educacionales. (Art. 3 Ley N° 19.247).

4. Donaciones efectuadas a determinadas Instituciones o Corporaciones con fines deportivos. (Ley N° 19.712).

Instituciones señaladas en el 31 N° 7.

En este número se señalan tres requisitos copulativos para que las donaciones sean aceptadas como gasto:

a) Los donatarios deben ser los que la norma legal señala.

b) El monto máximo del gasto por donaciones, tiene dos alternativas.

Hasta el 2 % de la R.L.I.

Hasta el 1.6%O del Capital Propio Tributario del cierre del ejercicio.

c) Los donativos pueden ser en dinero o especies.

Se debe tener en cuenta también que en caso de generarse una pérdida tributaria se permite computar las donaciones por el monto del 1.6% O del capital propio tributario.

Algunas de las instituciones de las mencionadas en este artículo son: a) Cuerpo de Bomberos.

b) Fondo de Solidaridad Nacional.

c) Servicio Nacional de Menores.

d) Instrucción básica o media gratuita privada o fiscal.

e) Instrucción técnico profesional o universitaria en el país, privada o fiscal.

Todas estas donaciones no requieren del trámite de la insinuación, es decir, no requieren de la autorización del juez competente y estarán exentas de toda clase de impuestos respecto de los donatarios y beneficiarios. Se hace presente, que las disposiciones anteriores no se aplicarán a las empresas productivas de la gran minería del cobre y que el Fondo de Abastecimiento y Equipamiento comunitario creado por el D.L. N° 1126, fue derogado por el artículo 3° de la Ley

Nº 18.121 publicado en año 82.

Conforme a lo establecido en el 31 Nº 7, esta norma legal no se aplica a las empresas de la Ley Nº 16.624 o sea a las empresas productivas de la gran minería del cobre.

Cabe señalar que la Ley 19.885 establece un tope global absoluto del 5% de la Renta Líquida Imponible.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio Nº 491 de 12.03.2013. *Los contribuyentes que se encuentren en situación de pérdida tributaria en el ejercicio en que efectúen donaciones a Universidades e Institutos Profesionales al amparo del artículo 69, de la Ley Nº 18.681, no tienen derecho al crédito tributario por tales donaciones, ya que éste procede solo cuando el contribuyente ha determinado una renta líquida imponible de Primera Categoría.*

Oficio Nº 479 de 13.02.1984. *Deducción como gasto de las donaciones al amparo de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular Nº 49 de 05.11.2012. *Instruye sobre modificaciones efectuadas por la Ley Nº 20.565 al tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al amparo de la Ley Nº 19.885 sobre donaciones con fines sociales y públicos.*

Circular Nº 42 de 28.08.1990. *Segundo límite máximo hasta el cual se aceptan como gastos las donaciones efectuadas de conformidad a las normas del Nº 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta 8º Los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.*

Comentario

Si corresponden a créditos obtenidos para financiar operaciones del giro de la empresa y si cumplen con todos los requisitos tales como aquellos pactados, documentados, devengados en el ejercicio, etc., son gasto aceptado. Se incluyen aquellos originados por los bienes del activo inmovilizado y del activo realizable.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio Nº 1359 de 24.04.1991. *Se aceptarán como gasto tributario las diferencias de cambio que las empresas o sociedades paguen a sus socios con motivo de préstamos y mutuos que este último hubiera efectuado en la empresa o sociedad respectiva, cumpliendo los requisitos que se exigen.*

Circulares

Circular Nº 42 de 28.08.1990. *Aceptación como gasto tributario de los intereses, reajustes y diferencia de cambio de haberes pertenecientes al empresario o socios invertidos en la empresa.*

9º Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en

un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

En el caso de empresas cuyo único giro según la escritura de constitución sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

Comentario

Aquellos desembolsos realizados por las empresas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha propiamente tal y que dicen relación con la existencia de la empresa, repercutiendo no solo en la generación de la renta del ejercicio en que ellos se originan o desembolsaron sino también en la de los periodos o ejercicios siguientes.

El plazo de imputación de los gastos de organización y puesta en marcha de aquellos contribuyentes que hayan optado por amortizar los gastos en mas de un periodo, se contara a partir de la fecha en que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando esto ultimo sea posterior a la fecha en que se originaron los referidos desembolsos.

El plazo para la amortización de los referidos gastos deberá contarse comenzando por el año en que la empresa obtenga rentas atribuibles a su actividad principal y no a partir del año en que la empresa hubiere comenzado a generar ingresos clasificados en la primera categoría.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 273 de 31.01.2007. *Condiciones que deben reunirse para la deducción de la renta bruta de los gastos de organización y puesta en marcha, según lo dispuesto por el N° 9 del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

Oficio N° 2557 de 01.08.1991. *Límite máximo de la amortización de gastos de organización y puesta en marcha.*

Circulares

Circular N° 54 de 24.12.1984. *Nuevas normas sobre amortización de los gastos de organización y puesta en marcha.*

Circular N° 61 de 12.05.1976. *Ejercicio a contar del cual se pueden empezar a amortizar los gastos de organización y puesta en marcha según DL N° 1362 de 1976.*

Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se

reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41.

El valor de adquisición de los derechos o acciones a que se refiere el inciso anterior, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar fundadamente los valores de los activos determinados por el contribuyente en caso que resulten ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia determinada en virtud de la referida tasación, se considerará como parte del activo intangible, según lo señalado en este número.

Comentario

Así como el legislador en el artículo 15 nos habla del Badwill, en el inciso tercero del artículo 31, establece que cuando por motivo de la fusión de sociedades, y se produzca un mayor valor de inversión, comparando lo efectivamente invertido versus el capital propio, en adelante Goodwill, deberá ser distribuido entre todos los activos no monetarios que se reciban de la sociedad absorbida con motivo de la fusión cuyo valor de costo para efectos tributarios sea inferior a su valor corriente en plaza. La distribución debe efectuarse en la proporción o porcentaje que represente el valor corriente en plaza de cada uno de ellos sobre la sumatoria del total de los mismos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta la concurrencia de su valor corriente en plaza. En caso de que posterior a esta distribución aun subsista una diferencia, el goodwill no distribuido, total o parcialmente, entre los activos no monetarios, constituye un activo intangible que sólo puede ser castigado o amortizado a la disolución de la absorbente o al término de giro de la misma.

Este mismo artículo dispone que el SII podrá tasar la operación en virtud del artículo 64 del DL 830, si existiese una diferencia, esta se considerara un activo intangible, en los términos ya señalados.

Circulares

Circular N°1 de 02.01.2015. *Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, a los artículos 31 inciso 1° y 3°, 31 N°9, 41 N°1, 59 inc 1°, 59 N°1, 59 inc final y 91 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y deroga artículo 13 de la Ley N°18.768, que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015.*

10° Los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.

Comentario

Se aceptan como gasto siempre que se relacionen con el giro del negocio y se aceptará su prorrateo, hasta en 3 ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generen dichos gastos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 4291 de 19.10.2006. *Tratamiento tributario de los bonos canjeables en dinero entregados a personas que suscriban contratos de promesas de venta de inmuebles por parte de inmobiliarias de acuerdo al artículo 31 inciso 1 y N° 10 de la Ley de la Renta.*

11° Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1213 de 03.05.2016. *Procedimiento para utilizar el crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría (IDPC), por los desembolsos en Investigación y Desarrollo (I&D), establecido en Ley N° 20.241.*

Oficio N° 3973 de 13.09.2006. *Procedencia de la rebaja como gasto de los desembolsos incurridos en actividades de investigación científica y tecnológica en interés de la empresa. Resuelve reconsideración de Oficio N° 4275 de 2005.*

Oficio N° 3826 de 21.09.1992. *Alcance de la expresión "investigación científica y tecnológica" a que se refiere el N° 11 del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N°19 de 15.04.2013. *Instruye sobre la aplicación de los beneficios tributarios por la inversión privada en Investigación y Desarrollo (I + D), establecidos en la Ley N° 20.241 de 2008, modificada por la Ley N° 20.570, de 2012.*

Circular N°61 de 17.10.2008. *Tratamiento tributario (crédito y gasto) de las inversiones privadas efectuadas en investigación y desarrollo, según la Ley N° 20.241 de 2008.*

Circular N°11 de 27.01.1989. *Tratamiento tributario aplicable a los gastos incurridos por las empresas en la investigación científica y tecnológica, según el N° 11 del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

12° Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.

El límite establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando, en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Para que sea aplicable lo dispuesto en este inciso, dentro de los dos meses siguientes al del término del ejercicio respectivo, el contribuyente o su representante legal, deberá formular una declaración jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada. Esta declaración deberá conservarse con los antecedentes de la respectiva declaración anual de impuesto a la renta, para ser presentada al Servicio cuando éste lo requiera. El que maliciosamente suscriba una declaración jurada falsa será sancionado en conformidad con el artículo 97, número 4, del Código Tributario.

Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación.

Para determinar si los montos pagados por los conceptos indicados en el inciso primero de este número se encuentran o no dentro del límite allí indicado, deberán sumarse en primer lugar todos los pagos que resulten de lo dispuesto en los incisos segundo y tercero. Los restantes pagos se sumarán a continuación de aquéllos.

Comentario

Los pagos que se efectúen al exterior y que se refieren al uso de marcas, patentes, fórmulas asesorías y otras prestaciones similares sea que consistan en regalías o cualquiera forma de remuneración, hasta un máximo de un 4% de los ingresos por ventas y servicios del giro en el respectivo ejercicio.

Dicho límite no será aplicable cuando entre el beneficiario y el contribuyente no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Para que sea aplicable lo dispuesto, el contribuyente, dentro de los dos meses siguientes al del término del ejercicio respectivo, deberá formular una declaración jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada. Tampoco se aplicará el límite señalado anteriormente, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta éste se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%.

Para determinar si los montos pagados por los conceptos indicados en el inciso primero de este número se encuentran o no dentro del límite allí indicado, deberán sumarse en primer lugar todos los pagos que resulten de lo dispuesto en los incisos segundo y tercero. Los restantes pagos se sumarán a continuación de aquellos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2268 de 26.08.1998. *Forma de aplicar el límite del 4% a que se refiere el N° 12 del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N°65 de 25.09.2001. *Procedimientos que el SII puede utilizar para verificar la no aplicación del límite del 4% que establece el N° 12 del artículo 31 de la Ley de la Renta.*

13°. Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.

También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto

14°. Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.

Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley.

Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso que el contribuyente, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas, a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley número 19.496. En estos casos, se considerarán como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades pagadas y se agregarán a la renta líquida imponible del ejercicio en que efectúen la referida reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.

También constituyen gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.

ARTÍCULO 32

La renta líquida determinada en conformidad al artículo anterior se ajustará de acuerdo con las siguientes normas según lo previsto en el artículo 41:

- 1.º Se deducirán de la renta líquida las partidas que se indican a continuación:
 - a) El monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio;
 - b) El monto del reajuste de los aumentos de dicho capital propio, y
 - c) El monto del reajuste de los pasivos exigibles reajustables o en moneda extranjera, en cuanto no estén deducidos conforme a los artículos 30º y 31º y siempre que se relacionen con el giro del negocio o empresa.
- 2.º Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación:
 - a) El monto del reajuste de las disminuciones del capital propio inicial del ejercicio, y
 - b) El monto de los ajustes del activo a que se refieren los números 2º al 9º del artículo 41, a menos que ya se encuentren formando parte de la renta líquida.
 - c) El monto de los ajustes de precio de transferencia realizados por el contribuyente, regulados en el numeral 9 del artículo 41 E.

Comentario

La Renta Líquida Imponible deberá ser ajustada de acuerdo con las normas del artículo 41 de la Ley en comento. Por lo tanto se deducirán de la RLI las siguientes partidas:

El monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio.

El monto del reajuste de los aumentos de dicho capital.

El monto del reajuste de los pasivos exigibles o en moneda extranjera, en cuanto no estén deducidos conforme a los artículos 30 y 31 siempre que se relacionen con el giro del negocio o empresa.

Por su parte, se deberán agregar las siguientes partidas:

El monto del reajuste de las disminuciones del capital propio inicial del ejercicio.

El monto de los ajustes el activo a que se refieren los números 2 al 9 del artículo 41, a menos que ya se encuentren formando parte de la renta líquida.

ARTÍCULO 33

Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

- 1.º Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:
 - a) SUPRIMIDA.
 - b) SUPRIMIDA.
 - c) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente;

- 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 costo de los bienes citados.
- 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 originan;

En los casos de gastos y desembolsos imputables tanto a rentas gravadas como ingresos no renta y/o rentas exentas de los impuestos finales, se deberá agregar aquella parte asociada a los ingresos no renta y rentas exentas. Para determinar dicho valor el contribuyente deberá optar por una de las siguientes alternativas, la cual deberá mantener por al menos 3 años comerciales consecutivos:

- 2) Aplicar al total de gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, el porcentaje que resulte de dividir el total de ingresos no constitutivos de rentas y rentas exentas de los impuestos finales, sobre el total de ingresos brutos del ejercicio, incluyendo dentro de estos últimos los ingresos no renta y rentas exentas.
- 3) Aplicar al total de gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, el factor que resulte de multiplicar el resultado individual de las operaciones señaladas en las letras a) y b) siguientes:
 - a) La proporción entre el monto de los activos que generan rentas no gravadas y exentas de los impuestos finales sobre el monto total de activos asociados a la generación de tales rentas. Los valores aludidos se determinarán al cierre del ejercicio considerando lo dispuesto en el artículo 41, según proceda. Si dichos activos no existieren al término del ejercicio, se atenderá a su valor al inicio del ejercicio o en su defecto, al valor de adquisición.
 - b) La proporción entre los ingresos no constitutivos de rentas y rentas exentas de los impuestos finales, sobre el total de ingresos brutos, incluidos en estos últimos los ingresos no renta y rentas exentas, al término del ejercicio respectivo, relacionadas con los activos y gastos de este inciso.

Para las operaciones descritas en las letras a) y b) anteriores deberá considerarse la permanencia en días de dichos activos e ingresos brutos durante el ejercicio respectivo, tomando como base 365 días o la cantidad que corresponda al año comercial respectivo.

- 4) Con todo, cuando las metodologías señaladas anteriormente no reflejen adecuadamente la situación del modelo de negocios del contribuyente, éste podrá proponer al Servicio un método alternativo que podrá considerar factores de proporcionalidad, fijos o móviles, en base al valor presente de los flujos futuros de los respectivos bienes o funciones, u otra metodología basada en técnicas de general aceptación. Para este efecto, se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 26 bis del Código Tributario, en la forma y con los requisitos que el Servicio regulará mediante resolución.
 - 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 artículo 31 o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, y al empresario individual o socios de sociedades de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa, uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o evaluados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se les aplicará como renta a los beneficiarios no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho

- establecida en el literal iii) del inciso tercero de dicho artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios, y
- g) 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, en su caso.
- 2.º Se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:
- a) Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas;
- b) Rentas exentas por esta ley o leyes especiales chilenas. En caso de intereses exentos, sólo podrán deducirse los determinados de conformidad a las normas del artículo 41 bis.
- c) Las cantidades a que se refieren los numerales i. del inciso primero e i) del inciso tercero, del artículo 21
- 3.º Los agregados a la renta líquida que procedan de acuerdo con las letras a), b), c), f) y g), del N° 1 se efectuarán reajustándolos previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.
- 4.º La renta líquida correspondiente a actividades clasificadas en esta categoría, que no se determine en base a los resultados de un balance general, deberá reajustarse 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 a aquél en que se percibió o devengó y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo. Tratándose de rentas del artículo 20, N° 2, se considerará el último día del mes anterior al de su percepción.

No quedará sujeta a las normas sobre reajuste contempladas en este número ni a las de los artículos 54º inciso penúltimo, y 62º, inciso primero, la renta líquida imponible que se establezca en base al sistema de presunciones que contempla el artículo 34º. Tampoco quedará sujeta a las normas sobre reajuste antes señaladas, la renta líquida imponible que se determine por inversiones en el extranjero e ingresos gravados en el extranjero, la cual se regirá por lo dispuesto en el artículo 41 A número 7 letra a) y 41 B inciso primero.

5.º Derogado.

Inciso final del Art. 33. Derogado.

Comentario

Para los efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible, se deberán agregar las siguientes partidas, siempre que hayan sido disminuidas de la Renta Líquida declarada.

Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años; en el caso de las remuneraciones asignadas al cónyuge de uno de los socios que al

mismo tiempo tenga la calidad de socio de la empresa, serán aceptadas como gasto.

Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente.

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 costo de los bienes citados; si las mejoras que se realicen al activo fijo han sido contabilizados como pérdidas, estas deberán ser contabilizadas como erogaciones capitalizables.

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 originan.

Desembolsos que no se acepten como gasto, provenientes de ciertos beneficios otorgados a determinadas personas.

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, en su caso.

Por su parte, se deducirán de la Renta líquida Imponible las siguientes partidas.

Los dividendos percibidos y utilidades sociales percibidas, siempre que no provengan de sociedades o empresas que estén constituidas fuera de nuestro país.

Rentas exentas por esta Ley o por Leyes especiales chilenas, en el caso de intereses exentos, solo se deducirán los que estén señalados de acuerdo a lo que señala el artículo 41 de la Ley de la Renta.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1849 de 17.08.2017. *Tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de acciones cuando una parte del precio es variable, sujeto al cumplimiento de condiciones suspensivas.*

Perfeccionada la compraventa y cesión de acciones, la tributación respectiva debe determinarse considerando la parte fija del precio de compraventa que se percibió o se devengó en dicho momento, aplicando para ello las normas tributarias vigentes en dicha época.

Oficio N°2240 de 09.08.2016. *Para efectos de determinar si existe o no habitualidad en las operaciones de enajenación de acciones, el ánimo o intención se debe colegir de una serie de consideraciones o elementos de juicio, considerando el objeto o actividad del contribuyente, la periodicidad o frecuencia con que en la práctica el contribuyente realice compras y ventas de estos títulos, y otras circunstancias previas o concurrentes a la operación de que se trate, de acuerdo a lo previsto en el vigente artículo 18, de la LIR; por lo cual el objeto social de la entidad vendedora, no es el único elemento de juicio a considerar para los efectos de determinar si existe o no habitualidad en dichas operaciones.*

Oficio N°2320 de 14.12.2010. *Tratamiento tributario de los costos, gastos y desembolsos relacionados con ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, conforme al artículo 33, N°1, letra e), de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Oficio N°987 de 13.03.2001. *Ajustes a efectuar al resultado contable para los fines de la determinación del resultado tributario, según normas de las letras del N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N°21 de 19.04.2016. *Instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. (Reforma Tributaria).*

ARTÍCULO 33 BIS

Crédito por inversiones en activo fijo.

- d) Los contribuyentes que declaren el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 unidades de fomento, tendrán derecho a un crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según proceda. Para este efecto, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la unidad de fomento al término de cada mes. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Respecto de los bienes construidos, no darán derecho a crédito las obras que consistan en mantención o reparación de los mismos. Tampoco darán derecho a crédito los activos que puedan ser usados para fines habitacionales o de transporte, excluidos los camiones, camionetas de cabina simple y otros destinados exclusivamente al transporte de carga o buses que presten servicios interurbanos o rurales de transporte público remunerado de pasajeros, inscritos como tales en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, que lleva el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

El crédito establecido en el inciso primero se deducirá del impuesto de primera categoría que deba pagarse por las rentas del ejercicio en que ocurra la adquisición o término de la construcción, y, de producirse un exceso, no dará derecho a devolución.

Para los efectos de calcular el crédito, los bienes se considerarán por su valor actualizado al término del ejercicio, en conformidad con las normas del artículo 41 de esta ley, y antes de deducir la depreciación correspondiente.

En ningún caso el monto anual del crédito podrá exceder de 500 unidades tributarias mensuales, considerando el valor de la unidad tributaria mensual del mes de cierre del ejercicio.

El crédito establecido en este artículo no se aplicará a las empresas del Estado ni a las empresas en las que el Estado, sus organismos o empresas o las municipalidades tengan una participación o interés superior al 50% del capital.

Tampoco se aplicará dicho crédito respecto de los bienes que una empresa entregue en arrendamiento con opción de compra.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo físico inmovilizado los bienes corporales muebles nuevos que una empresa toma en arrendamiento con opción de compra. En este caso el crédito se calculará sobre el monto total del contrato.

- e) Aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes

respectivos, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000 unidades de fomento, tendrán derecho al crédito establecido en los incisos precedentes con el porcentaje que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000. Para este efecto, las ventas anuales se expresarán en unidades de fomento, considerando para ello el valor de los ingresos mensuales según el valor de la unidad de fomento al término de cada mes. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Si el porcentaje que resulte es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del referido crédito.

En todo lo demás, se aplicarán las reglas establecidas en la letra a) precedente.

- f) Los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, y registren un promedio de ventas anuales superior a 100.000 unidades de fomento tendrán derecho al crédito establecido en este artículo, equivalente a un 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según corresponda.

En todo lo demás, se aplicarán las reglas establecidas en la letra a) precedente.

ARTÍCULO 34

Rentas presuntas.

1. Normas generales.

Los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga o pasajeros, atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, podrán optar por pagar el impuesto de primera categoría sobre la base de la renta presunta, determinada de la forma que para cada caso dispone este artículo, y siempre que cumplan con los requisitos que a continuación se establecen.

Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en este artículo, los contribuyentes cuyas ventas o ingresos netos anuales de la primera categoría, no excedan de 9.000 unidades de fomento, tratándose de la actividad agrícola; 5.000 unidades de fomento en la actividad de transporte, o no excedan de 17.000 unidades de fomento, en el caso de la minería. Para la determinación de las ventas o ingresos, se computarán la totalidad de ingresos obtenidos por los contribuyentes, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, según corresponda, y no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas o ingresos de cada mes deberán expresarse en unidades de fomento de acuerdo con el valor de ésta el último día del mes respectivo.

La opción a que se refiere el primer párrafo de este número, deberá ejercerse dando el respectivo aviso al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril, del año calendario en que se incorporan al referido régimen, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en conformidad con el régimen de renta presunta. Sin perjuicio de la regla anterior, tratándose de contribuyentes que inicien actividades, la opción deberá ejercerse dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, siempre que no registren a la fecha de inicio de actividades, un capital efectivo superior a 18.000 unidades de fomento, tratándose de la actividad agrícola, 10.000

unidades de fomento en el caso del transporte, o de 34.000 unidades de fomento, en el caso de la actividad minera, determinado según el valor de esta unidad al día de inicio de actividades.

Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento, desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

No podrán acogerse a las disposiciones del presente artículo los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo. En caso de exceder dicho límite, se aplicará lo dispuesto en el inciso penúltimo de este artículo.

Para el control del límite de las ventas o ingresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este artículo considerarán la información de sus documentos tributarios electrónicos o en su defecto un sistema de control de su flujo de ingresos, que cumpla con los requisitos y forma que establezca el Servicio, mediante resolución. Con todo, los contribuyentes que califiquen como microempresas según lo prescrito en el artículo 2° de la ley N° 20.416, que sean personas naturales que actúen como empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada o comunidades, estarán exentas de esta última obligación.

El Servicio de Impuestos Internos deberá llevar un Registro de Contribuyentes acogidos al régimen de presunción de renta a que se refiere este artículo.

2. Determinación de la renta presunta.

a) Actividad agrícola.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, es igual al 10% del avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto.

Serán aplicables a estos contribuyentes, las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) del número 1° del artículo 20.

b) Transporte terrestre de carga o pasajeros.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten vehículos de transporte terrestre de carga o pasajeros, es igual al 10% del valor corriente en plaza del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar, respectivamente. Para estos efectos, se entenderá que el valor corriente en plaza del vehículo es el determinado por el Director del Servicio de Impuestos Internos al 1° de enero de cada año en que deba declararse el impuesto, mediante resolución que será publicada en el Diario Oficial o en otro diario de circulación nacional.

c) Minería.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de la actividad minera, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 298,43 centavos de dólar.

6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 298,43 centavos de dólar y no sobrepasa de 316,57 centavos de dólar.

10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 316,57 centavos de dólar y no sobrepasa de 361,77 centavos de dólar.

15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 361,77 centavos de dólar y no sobrepasa de 407,06 centavos de dólar.

20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 407,06 centavos de dólar.

Por precio de la libra de cobre se entiende el Precio de Productores Chilenos fijado por la Comisión Chilena del Cobre.

Para estos efectos, el valor de las ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de las ventas y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

El Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio promedio del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la renta líquida imponible es del 6% del valor neto de la venta de ellos.

Las cantidades expresadas en centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, que conforman las escalas contenidas en el artículo 23 y en el presente artículo, serán reactualizadas antes del 15 de febrero de cada año, mediante decreto supremo, de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en dicho país, en el año calendario precedente, según lo determine el Banco Central de Chile. Esta reactualización regirá, en lo que respecta a la escala del artículo 23, a contar del 1 de marzo del año correspondiente y hasta el último día del mes de febrero del año siguiente y, en cuanto a la escala de este artículo, regirá para el año tributario en que tenga lugar la reactualización.

3. Normas de relación.

Para establecer si el contribuyente cumple con el límite de ventas o ingresos establecido en el número 1.- anterior, deberá sumar a sus ingresos por ventas y servicios los ingresos por ventas y servicios obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado, sea que realicen o no la misma actividad por la que se acoge al régimen de renta presunta a que se refiere este artículo. Si al efectuar las operaciones descritas el resultado obtenido excede dicho límite, tanto el contribuyente como las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado y que determinen su renta conforme a este artículo, deberán determinar el impuesto de esta categoría sobre renta efectiva determinada en base a un balance general, según contabilidad completa conforme al artículo 14 A o según lo contemplado en la letra D) del mismo artículo, si cumplen los requisitos para acogerse a esta última disposición.

Para la determinación de los ingresos no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, y los ingresos de cada mes deberán expresarse en unidades de fomento de acuerdo con el valor de ésta en el último día del mes respectivo.

Para estos efectos, se considerarán relacionados con una persona, empresa, comunidad, cooperativa o sociedad, cualquiera sea su naturaleza jurídica, los contribuyentes que cumplan con las normas de relación establecidas en el número 17 del artículo 8° del Código Tributario.

En estos casos deberán computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural mantiene con dicha entidad.

Tratándose de los casos señalados en las letras a) y b) del número 17 del artículo 8° del Código Tributario, el contribuyente deberá sumar a sus ingresos el total de los ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas, sea que mantenga la relación directamente o a través de otra u otras empresas.

En el caso de las entidades relacionadas de acuerdo a las letras c) y d) del número 17 del artículo 8 del Código Tributario, que no se encuentren en las situaciones descritas en las letras a), b) y e) del mismo artículo, computarán el porcentaje de ingresos obtenidos por sus entidades relacionadas que le corresponda según su participación en el capital o las utilidades, ingresos o derechos de voto. Cuando el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, se deberá considerar el porcentaje de participación mayor.

Las entidades relacionadas conforme a las reglas del número 17 del artículo 8° del Código Tributario, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado.

4. Otras normas.

Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, salvo el contemplado en el inciso cuarto del número 1 de este artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose en todo a las normas comunes de esta ley. Sin perjuicio de lo anterior, si en el año, de manera individual, se excede el límite de ingresos que corresponda a cada actividad, se deberá establecer la renta líquida imponible de dicho año de acuerdo a un porcentaje sobre los ingresos brutos, en la forma que señala el número 5 siguiente. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) del artículo 14, dando el respectivo aviso al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen, en la forma que establecen las normas referidas, o bien podrán optar por el de Régimen Pro Pyme del artículo 14 letra D), siempre que cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición. Los contribuyentes no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que no desarrollen la actividad agrícola, minera o de transporte terrestre de carga o pasajeros, según corresponda, por 5 ejercicios consecutivos o más, caso en el cual deberá estarse a las reglas de los números precedentes para determinar si pueden o no volver a acogerse al régimen de renta presunta. Para los efectos de computar el plazo de 5 ejercicios, se considerará que el contribuyente desarrolla actividades agrícolas, mineras o de transporte, cuando, respectivamente, arrienda o cede en cualquier forma el goce de pertenencias mineras, predios agrícolas o vehículos, cuya propiedad o usufructo conserva. Cuando se incumpla el requisito establecido en el párrafo cuarto del número 1.- de este artículo, esto es, que correspondan al tipo de entidades allí indicadas y los comuneros, cooperados, socios o accionistas sean en todo momento personas naturales, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1 de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y que se han incorporado a partir de esa fecha al régimen establecido en la letra A) del artículo 14, debiendo dar aviso de tal circunstancia entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

Asimismo, los contribuyentes a que se refiere este artículo, que tomen en arrendamiento o que a

otro título de mera tenencia exploten el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte de carga o pasajeros, de contribuyentes que deban tributar sobre su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo a la letra A) del artículo 14, o de acuerdo al Régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición, quedarán sujetos a uno de estos regímenes, según corresponda, a contar del 1 de enero del año siguiente a aquel en que concurren tales circunstancias, y no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que, se cumplan dentro del mismo plazo de 5 ejercicios, las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Los contribuyentes de este artículo podrán optar por pagar el impuesto de esta categoría sobre sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo a la letra A) del artículo 14, o de acuerdo a la al Régimen Pro Pyme de la letra D) del artículo 14, cuando puedan optar y cumplan los requisitos para acogerse, según corresponda. Una vez ejercida dicha opción no podrá reincorporarse al sistema de presunción de renta. El ejercicio de la opción se efectuará dando aviso al Servicio entre el 1 de enero y el 30 de abril del año calendario en que deseen cambiar, quedando sujetos a todas las normas comunes de esta ley a contar del día primero de enero del año del aviso.

El contribuyente que por efecto de las normas de relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva deberá informar de ello, mediante carta certificada, a las personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades con las que se encuentre relacionado. Las personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar conforme al mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan en ellas una participación superior al 10% de la propiedad, capital, utilidades o ingresos en ella.

Circulares

Circular N°13 de 17.02.2017. *Nuevas escalas y tasas para la determinación de los impuestos que afectan a los contribuyentes mineros a que se refieren los artículos 23 y 34 N°2 letra c) de la Ley de la Renta.*

Resoluciones

Resolución N°102 de 13.10.2017. *Establece forma y plazo para que los contribuyentes que tributen conforme a las normas del Artículo 14 letra C) N° 1 (contabilidad simplificada, planillas y contratos), y N° 2 y 34 (renta presunta), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) entreguen y certifiquen la información que se detalla.*

Resolución N°43 de 05.05.2017. *Establece forma y oportunidad en que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría acogidos a los regímenes tributarios: art. 14 letra a), renta presunta, o art. 14 ter deben cumplir con la obligación de informar los criterios para la distribución de utilidades, establecida en el N° 6 de la letra a) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Resolución N°21 de 22.03.2016. *Rectifica Resolución Ex. SII N° 3 del 14 de enero de 2016, que fija lista de valores de vehículos motorizados.*

Resolución N°9 de 23.02.2016. Establece las escalas de tasas conforme al precio internacional de los minerales, las que se aplicarán sobre el valor neto de las ventas de minerales de oro y plata y a la combinación de esos minerales con cobre, para los efectos de la aplicación del impuesto

establecido en el artículo 23 de la LIR y para efectos de la presunción de renta líquida imponible de la actividad minera a que se refiere el 34 N°1, de la LIR.

5. Inventario de activos y pasivos, y utilidades acumuladas por el retiro o exclusión del régimen simplificado.

Los contribuyentes que se encuentren acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establece este artículo y que opten o deban abandonarlo por dejar de cumplir los requisitos para mantenerse en el mismo, deberán en tales casos declarar su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, registrando sus activos y pasivos en el balance inicial que al efecto deberán confeccionar a contar del 1 de enero del año siguiente a la exclusión o retiro, de acuerdo a las siguientes normas:

A) Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

a) Los terrenos agrícolas se registrarán por su avalúo fiscal a la fecha de balance inicial o por su valor de adquisición reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al balance inicial, a elección del contribuyente.

b) Los demás bienes físicos del activo inmovilizado se registrarán por su valor de adquisición o construcción, debidamente documentado y actualizado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo la depreciación normal que corresponda por el mismo período en virtud de lo dispuesto en el número 5° del artículo 31.

c) El valor de costo de los bienes del activo realizable se determinará en conformidad con las normas del artículo 30, de acuerdo con la documentación correspondiente, y se actualizará a su costo de reposición según las normas contenidas en el artículo 41, número 3°.-

d) Las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él, se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance inicial, considerando su calidad, el estado en que se encuentren, su duración real a contar de esa fecha, y su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

e) Los demás bienes del activo se registrarán por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado y actualizado en conformidad con las normas del artículo 41

f) Los pasivos se registrarán según su monto exigible, debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas del artículo 41.

g) Los pasivos que obedezcan a operaciones de crédito de dinero sólo podrán registrarse si se ha pagado oportunamente el impuesto de timbres y estampillas, a menos que se encuentren expresamente exentos de éste.

h) La diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para efectos tributarios. Si la diferencia es negativa, en ningún caso podrá deducirse en conformidad con el artículo 31, número 3°.-

B) Contribuyentes que desarrollan actividades mineras.

Estos contribuyentes deberán aplicar las normas establecidas en las letras a) a la h), de la letra A) anterior, a excepción de lo establecido en la letra d).

Lo señalado en la letra a) se aplicará respecto de los terrenos de propiedad del contribuyente que hayan sido destinados a su actividad de explotación minera.

C) Contribuyentes que desarrollan la actividad de transporte.

Estos contribuyentes deberán aplicar las normas establecidas en las letras a) a la h), de la letra A) anterior, a excepción de lo establecido en la letra d), con las siguientes modificaciones:

Lo señalado en la letra a) se aplicará respecto de los terrenos no agrícolas, de propiedad del contribuyente, que hayan sido destinados a su actividad de transporte.

Respecto de lo indicado en la letra b), opcionalmente podrán registrar los vehículos motorizados de transporte terrestre de carga o de pasajeros de acuerdo con su valor corriente en plaza, fijado por el Servicio en el ejercicio anterior a aquel en que deban determinar su renta según contabilidad completa. Ese valor deberá actualizarse por la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la publicación de la lista que contenga dicho valor corriente en plaza en el Diario Oficial y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que esa lista haya sido publicada.

D) Normas comunes.

a) Para todos los efectos tributarios, se presumirá que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad. El Servicio podrá rebajar los valores registrados en el balance inicial, haciendo uso del procedimiento establecido en el artículo 64 del Código Tributario, en todos aquellos casos en que la valorización del contribuyente no cumpla los requisitos señalados en este número 5.- o no se acredite fehacientemente. Las diferencias que se determinen por aplicación de dicha facultad no se afectarán con lo dispuesto en el artículo 21.

b) Los contribuyentes a que se refiere este número, respecto de los bienes físicos del activo inmovilizado existentes a la fecha del balance inicial, podrán aplicar el régimen de depreciación acelerada establecido en los números 5 y 5 bis, ambos del artículo 31, en tanto cumplan los requisitos para tal efecto.

c) El primer año comercial en que deban declarar su renta efectiva mediante balance general, según contabilidad completa, los contribuyentes deberán dar aviso de esta circunstancia al Servicio, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución, debiendo acompañar el balance inicial mencionado en el párrafo primero de esta letra. La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario.

d) Los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha, deberán ser considerados en el ejercicio de su percepción a menos que hubieran sido facturados y entregados los bienes o prestados los servicios, cuando el contribuyente estaba aún bajo el régimen de renta presunta, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengo.

e) Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes a que se refiere este número 5.-, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también según ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones hechas por estos últimos en los ejercicios citados. Lo dispuesto en esta letra se aplicará también cuando, durante los ejercicios señalados, los contribuyentes entreguen en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de

transporte de carga terrestre o de pasajeros. En tal circunstancia, el arrendatario o mero tenedor quedará también sujeto al régimen de renta efectiva según contabilidad completa. Se aplicará respecto de lo dispuesto en este inciso lo prescrito en el artículo 75 bis del Código Tributario; sin embargo, en estos casos, el enajenante, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue el predio, la pertenencia o el vehículo de carga, podrá cumplir con la obligación de informar su régimen tributario hasta el último día hábil del mes de enero del año en que deba comenzar a determinar su renta efectiva según contabilidad completa. En este caso, la información al adquirente, arrendatario o mero tenedor deberá efectuarse mediante carta certificada dirigida a través de un notario al domicilio que aquél haya señalado en el contrato y, en la misma forma, al Director Regional del Servicio correspondiente al mismo domicilio.

E) Sistemas de contabilidad que podrán llevar para acreditar la renta efectiva.

Para estos efectos, serán aplicables las disposiciones del Código de Comercio, del Código Tributario y de esta ley, en lo que resulten pertinentes.

Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas deberán aplicar, además, lo dispuesto en el decreto supremo número 1.139, de 1990, del Ministerio de Hacienda, que establece Normas contables para los contribuyentes obligados a declarar la renta efectiva, o que opten a ello, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta y aprueba el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola.

Los contribuyentes que exploten pertenencias mineras deberán aplicar lo dispuesto en el decreto supremo número 209, de 1990, del Ministerio de Minería, que reglamenta forma de costear el valor de adquisición de las pertenencias mineras.

Resoluciones

Resolución N°102 de 13.10.2017. *Establece forma y plazo para que los contribuyentes que tributen conforme a las normas del Artículo 14 letra C) N° 1 (contabilidad simplificada, planillas y contratos), y N° 2 y 34 (renta presunta), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) entreguen y certifiquen la información que se detalla.*

Resolución N°43 de 05.05.2017. *Establece forma y oportunidad en que los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría acogidos a los regímenes tributarios: art. 14 letra a), renta presunta, o art. 14 ter deben cumplir con la obligación de informar los criterios para la distribución de utilidades, establecida en el N° 6 de la letra a) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Resolución N°21 de 22.03.2016. *Rectifica Resolución Ex. SII N° 3 del 14 de enero de 2016, que fija lista de valores de vehículos motorizados.*

Resolución N°9 de 23.02.2016. *Establece las escalas de tasas conforme al precio internacional de los minerales, las que se aplicarán sobre el valor neto de las ventas de minerales de oro y plata y a la combinación de esos minerales con cobre, para los efectos de la aplicación del impuesto establecido en el artículo 23 de la LIR y para efectos de la presunción de renta líquida imponible de la actividad minera a que se refiere el 34 N°1, de la LIR.*

ARTÍCULO 34 BIS

Derogado.

ARTÍCULO 35

Cuando la contabilidad del contribuyente no refleje adecuadamente la renta efectiva debido a caso fortuito o fuerza mayor, acreditada conforme a las reglas generales, el contribuyente dispondrá del plazo de 6 meses, contado desde el hecho respectivo, para ajustar su contabilidad, y reemplazar las declaraciones correspondientes. Los plazos de prescripción se entenderán aumentados por igual plazo. El contribuyente deberá informar al Servicio en la forma que éste determine mediante resolución. Para estos efectos, el Servicio habilitará un expediente electrónico de acuerdo a lo dispuesto y con los efectos que señala el artículo 21 del Código Tributario. No podrán acogerse a este procedimiento quienes se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario dentro de los 3 años tributarios anteriores al que corresponda.

Con todo, cuando la renta líquida del contribuyente respecto de los ingresos brutos se encuentre dentro de los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad que publique el Servicio, no procederá la calificación de no fidedigna de la contabilidad, debiéndose en todo caso aplicar lo dispuesto en el inciso anterior.

Cuando la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, imputable al contribuyente, situación que deberá ser declarada fundadamente por el Servicio en el acto respectivo, 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.

Comentario

Cuando no sea posible determinar la Renta Líquida Imponible, se presumirá para los efectos de la determinación del Impuesto de Primera Categoría, que la RLI corresponde al 10% del capital invertido en la empresa o un porcentaje de las ventas que se realizó durante el ejercicio, el que deberá ser determinado por la Dirección Regional, tomando como base, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°3392 de 24.08.2000. *Determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría de acuerdo al artículo 35 de la Ley de la Renta.*

Oficio N°431 de 25.01.1979. *Normas sobre reajustabilidad para aplicar presunciones de renta determinadas según las normas del artículo 35 de la Ley de la Renta.*

Resoluciones

Resolución N°38 de 28.03.2017. *Establece procedimiento voluntario a utilizar para determinar la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría para los contribuyentes que se hubieren encontrado acogidos al régimen de renta presunta vigente al 31.12.2015 y, que al 31.12.2016, deban abandonarlo obligatoriamente por no cumplir cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la Ley de Impuesto a la Renta y no puedan constituir su*

contabilidad completa.

ARTÍCULO 36

Sin perjuicio de otras normas de esta ley, para determinar la renta efectiva de los contribuyentes que efectúen importaciones o exportaciones, o ambas operaciones, la Dirección Regional podrá, respecto de dichas operaciones, impugnar los precios o valores en que efectúen sus transacciones o contabilicen su movimiento, cuando ellos difieran de los que se obtienen de ordinario en el mercado interno o externo. Para estos efectos, la Dirección Regional podrá solicitar informe al Servicio Nacional de Aduanas.

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.

Comentario

Para determinar la renta efectiva de contribuyentes que efectúen importaciones o exportaciones, o ambas operaciones, la Dirección Regional del SII, podrá impugnar los precios o valores, cuando ellos difieran de los que se obtienen de ordinario en el mercado interno o externo, para estos efectos, el Director Regional podrá solicitar al Servicio de Aduanas un informe al respecto.

Se presumirá que la RLI 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 la suma de ambas, realizadas durante el año por el cual deba pagarse el impuesto, que fluctuará, según su naturaleza, entre 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.

Esta presunción sólo se aplicará cuando no se acredite fehacientemente por el contribuyente respectivo la renta efectiva.

Por su parte, el SII ha señalado al respecto lo siguiente:

- 1. La renta imponible de los importadores y exportadores, se determinará a base de la renta efectiva, acreditada mediante contabilidad, cualquiera que sea el resultado que reflejen los balances.*
- 2. La presunción de renta mínima contemplada en la disposición legal en estudio, es solamente un recurso que tiene el SII para fijar la renta líquida imponible cuando el contribuyente no pueda acreditar fehacientemente su renta efectiva.*
- 3. Una de las causales por las cuales puede ser impugnada la contabilidad es la falta de concordancia entre los precios o valores consignados en las facturas de compra y, o ventas con los precios del mercado interno y externo, respectivamente. En este caso se puede recurrir al*

Servicio de Aduanas y pedir información para efectuar el cotejo correspondiente, en cuanto a las compras se refiere.

4. En el caso que el contribuyente no acredite fehacientemente su renta efectiva, procede aplicar la presunción de renta mínima. No obstante, si la renta mínima resulta de un monto inferior a la declarada por el contribuyente, prevalecerá la renta efectiva.

5. Una vez establecida la renta presunta por no haberse comprobado fehacientemente por el contribuyente su renta efectiva, no puede aceptarse que éste pueda rebajar, en ejercicios posteriores, la pérdida que hubiere declarado por el negocio o empresa de que se trate, durante el período por el cual se le determino dicha renta presunta, no siendo aplicable, en la especie, el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta que contempla dicha rebaja, por cuanto dicha pérdida ha quedado desvirtuada por la señalada renta presunta.

6. Para fijar el porcentaje de rentabilidad se pueden tener en consideración los siguientes antecedentes:

Tipo de mercadería objeto del comercio de importación o exportación.

Margen de utilidad que deja la mercadería.

Condiciones en que la firma haya desarrollado sus actividades.

Porcentaje promedio de utilidad de otros negocios que se dediquen al mismo ramos y en condiciones más o menos análogas.

7. La base sobre la cual se aplica el porcentaje.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1395 de 23.05.1995. *Aplicación del artículo 64 del Código Tributario y 36 de la Ley de la Renta, en caso de fijación de precios en condiciones preferentes.*

ARTÍCULO 37

En el caso de los bancos que no estén constituidos en calidad de sociedades chilenas, y sin perjuicio de lo dispuesto los artículos 31, inciso tercero y 41 E, la Dirección Regional podrá rechazar como gasto necesario para producir la renta el exceso que determine por las cantidades pagadas o adeudadas a sus casas matrices por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras cuando los montos de estas cantidades no guarden relación con las que se cobran habitualmente en situaciones similares, conforme a los antecedentes que proporcione el Banco Central de Chile y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras a solicitud del respectivo Director Regional.

Comentario

Las Direcciones Regionales del SII respectivas podrán rechazar como gasto necesario para producir la renta las cantidades excesivas que determinen por los conceptos anteriormente indicados, que las agencias de bancos extranjeros paguen o adeuden a sus casas matrices, cuando los montos de tales cantidades no guarden relación con los que habitualmente se cobran en situaciones similares.

Esta facultad la realizará, de acuerdo a los antecedentes que proporcionen el Banco Central de Chile y la Superintendencia de Bancos e Instituciones financieras, solicitados a petición expresa de la Dirección Regional que corresponda.

Los excesos que se determinen, para los efectos tributarios serán considerados un gasto rechazado de aquellos que están consignados en el N°1 del artículo 33 de la misma Ley.

Circulares

Circular N° 61 de 23.12.1993. Tributación que afecta a los bancos que no estén constituidos en calidad de sociedades chilenas.

ARTICULO 37° BIS

Derogado.

ARTÍCULO 38

La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles de acuerdo a las disposiciones de este artículo. Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al establecimiento permanente, se considerarán sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al establecimiento permanente o utilizados por él, y se aplicará, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en los artículos 12, 41 A y 41 B. Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán determinar los referidos resultados del establecimiento permanente de que se trate sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros establecimientos permanentes de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E, o con terceros independientes. Para llevar a cabo ajustes a los resultados del establecimiento permanente a fin de adecuarlos a lo dispuesto en este artículo, cuando ello sea procedente, tanto el contribuyente como el Servicio deberán estarse a lo dispuesto en el artículo 41 E, en cuanto sea aplicable.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 35, cuando los elementos contables de estos establecimientos permanentes no permitan establecer su renta efectiva, el Servicio podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos del establecimiento permanente la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente ley. Podrá, también, fijar la renta afecta, aplicando al activo del establecimiento permanente, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

Será aplicable a la asignación de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que se efectúe desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, o desde éste a su matriz extranjera u a otro establecimiento permanente ubicado en Chile o en el exterior, lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario. Tratándose de la asignación de acciones o derechos sociales en sociedades constituidas en el país efectuada desde el exterior por la matriz a un establecimiento permanente en el país, el Servicio carecerá de la facultad de tasar con tal que

dicha asignación obedezca a una legítima razón de negocios, no origine un flujo efectivo de dinero para la matriz y sea efectuada y registrada en la contabilidad del establecimiento permanente al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en ella.

Comentario

El nuevo artículo 38 de la LIR, esta en sintonía con lo propuesto por la OCDE, dado que dichas rentas serán las que puedan ser atribuidas a la agencia o establecimiento permanente, considerando sus activos.

Es así que este artículo establece que en el caso en que no pudiese ser determinada la renta efectiva de la agencia, el SII podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos de ella la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados de acuerdo a las normas del artículo 29 al 33 de la LIR.

Se incluyen normas que reglan la asignación de activos entre Establecimiento Permanente y matriz, señalando que cuando constituyan una reorganización empresarial no se aplicará la facultad de tasar.

ARTÍCULO 38 BIS

Al término de giro de las empresas acogidas a las reglas de la primera categoría, sea que se haya declarado por la empresa o en caso que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes, se aplicarán las siguientes normas:

5. Las empresas que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, indicadas en el inciso siguiente, incrementadas en una cantidad equivalente al 100% del crédito por impuesto de primera categoría y al crédito por impuestos finales establecido en el artículo 41 A, incorporados en el registro SAC, por parte de sus propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa, para afectarse con la tributación que a continuación se indica.

Tales cantidades corresponden a las diferencias positivas que se determinen entre el valor positivo del capital propio tributario de la empresa, a la fecha de término de giro incrementado en el saldo negativo del registro REX, asignándole valor cero si resultare negativo y las siguientes cantidades:

- i. El saldo positivo de las cantidades anotadas en el registro REX; y
- ii. El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mes anterior al término de giro.

Estas empresas tributarán por esas rentas o cantidades con un impuesto del 35%, sólo respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a los propietarios contribuyentes de impuestos finales o propietarios no obligados a llevar contabilidad completa. Contra este impuesto, podrá deducirse la proporción que corresponda del saldo de créditos registrados en el registro SAC, aplicando cuando corresponda, la obligación de restitución conforme a los artículos 56 N° 3 y 63.

El exceso de créditos que se produzca, luego de imputar los créditos señalados al impuesto del 35% por término de giro, no podrá ser imputado a ninguna otra obligación tributaria, ni dará derecho a devolución.

Respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a propietarios que consistan en empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3, del artículo 14, ésta deberá considerarse retirada o distribuida a dichos propietarios a la fecha del término de giro, con el crédito que les corresponda proporcionalmente.

6. Las empresas acogidas al N° 3 de la letra D) del artículo 14, cuyos propietarios tributan en base a retiros, deberán considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en ella, indicadas en el número 1.- precedente y tributar según las reglas señaladas en el mismo numeral. Para este efecto, deberán considerar como capital propio tributario de la empresa el determinado considerando el siguiente valor de los activos:
 - i. Aquellos que formen parte de su activo realizable, valorados según costo de reposición.
 - ii. Los bienes físicos de su activo inmovilizado, a su valor actualizado al término de giro, conforme al artículo 31 número 5 y artículo 41, aplicando la depreciación normal
 - iii. Los demás activos valorizados conforme a lo dispuesto en el artículo 41.

Las empresas acogidas al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14, al término de giro deberán practicar un inventario final en el que registrarán los bienes conforme con las mismas reglas señaladas en los números (i), (ii) y (iii) precedentes. En estos casos, la diferencia de valor que se determine entre la suma de las partidas señaladas en dichos números y el monto de las pérdidas determinadas conforme a esta ley al término de giro, se gravará con el impuesto final que corresponde entendiéndose percibida por los propietarios, en la proporción en que participan en las utilidades de la empresa. También se gravará al término de giro el ingreso diferido pendiente de tributación, al que se refiere la letra (d) del número 8 de la letra D) del artículo 14.

7. Los propietarios de las empresas señaladas en el número 1 y 2 precedentes, que sean contribuyentes del impuesto global complementario, podrán optar por declarar, las rentas o cantidades que les correspondan, conforme a la determinación señalada en dichos números 1 y 2, como afectas al impuesto global complementario de acuerdo con las siguientes reglas:

La renta o cantidad que le corresponda se entenderá devengada durante el período de años comerciales en que ha sido propietario, excluyendo el año del término de giro, hasta un máximo de diez años, y aun cuando en dichos años no hubiere obtenido rentas afectas al señalado impuesto o las obtenidas hubieren quedado exentas del mismo. Para tal efecto, las fracciones de años se considerarán como un año completo.

La cantidad correspondiente a cada año se obtendrá de dividir el total de la renta o cantidad, reajustado en la forma indicada en el párrafo siguiente, por el número de años determinado conforme al párrafo anterior.

Las cantidades reajustadas correspondientes a cada año se convertirán a unidades tributarias mensuales, según el valor de esta unidad en el mes del término de giro, y se ubicarán en los años en que se devengaron, con el objeto de liquidar el impuesto global complementario de acuerdo con las normas vigentes y según el valor de la citada unidad en el mes de diciembre para cada año respectivo.

Las diferencias de impuestos o reintegros de devoluciones que se determinen por aplicación de las reglas anteriores, según corresponda, se expresarán en unidades tributarias mensuales del año

respectivo y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades en el término de giro.

Aquella porción del impuesto de que trata este artículo, contra el cual se imputen créditos del registro SAC que hayan sido cubiertos con el crédito por impuesto territorial pagado o se originen en el crédito establecido en el artículo 41 A, no podrán ser objeto de devolución.

Esta reliquidación del impuesto global complementario conforme con los párrafos anteriores en ningún caso implicará modificar las declaraciones de impuesto a la renta correspondientes a los años comerciales que se tomen en consideración para efectos del cálculo de dicho impuesto.

La reliquidación de que trata este número, será efectuada en reemplazo del impuesto establecido en el N° 1 anterior. Con dicha finalidad, la reliquidación deberá efectuarse en conjunto con el término de giro de la empresa, mediante la declaración y pago del impuesto global complementario que corresponda, sin considerar para estos efectos el año en que se efectúa la reliquidación. Si solo algunos propietarios ejercen la opción de reliquidar, la empresa deberá pagar el impuesto establecido en el N° 1 únicamente respecto a la parte de las rentas o cantidades que correspondan a aquellos propietarios que no ejerzan la opción. No obstante, en caso que el propietario no ejerciera la opción de reliquidar en conjunto con el término de giro de la empresa, y en consecuencia, esta última haya pagado el impuesto establecido en el N° 1 anterior, el propietario podrá ejercer la opción de reliquidar en su declaración anual de impuesto a la renta que corresponda al ejercicio del término de giro, en los mismos términos señalados, pudiendo solicitar la devolución del impuesto establecido en el N° 1 pagado por la empresa, en exceso del impuesto reliquidado que le corresponda pagar.

Lo contemplado en el párrafo anterior no aplicará para aquellos casos en que, por aplicación de lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 69 del Código Tributario, el Servicio pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

8. En los casos señalados en los números 1 y 2 anteriores, la empresa que termina su giro deberá pagar los impuestos respectivos que se determinen a esa fecha.

En caso que la empresa haya optado voluntariamente por anticipar a sus propietarios el crédito por impuesto de primera categoría, conforme al N° 6 de la letra A) del artículo 14 de esta ley, podrá deducir de la renta líquida imponible del ejercicio de término de giro, hasta el monto positivo que resulte de ésta, la cantidad sobre la cual se aplicó y pagó efectivamente la tasa del impuesto de primera categoría, que no haya sido ajustada previamente. En caso que se produzca un excedente este se extinguirá.

9. El valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se adjudiquen los propietarios de las empresas de que trata este artículo, en la disolución o liquidación de las mismas, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley, a la fecha del término de giro, considerando el valor determinado conforme al número 2 precedente para las empresas que resulte aplicable. La empresa certificará el valor de adquisición de los bienes al adjudicatario respectivo en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución. En esta adjudicación no corresponderá aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario.

En caso que el valor de los bienes, determinado según el inciso anterior, que corresponde adjudicar a las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14, exceda del valor de la inversión total realizada por dichas empresas en la empresa que realiza el término de giro, la diferencia que se produzca deberá reconocerse como un ingreso del ejercicio de la empresa adjudicataria. Por su parte, en caso que el valor de los bienes, determinado según el inciso anterior, que corresponda adjudicar a las empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) o D) N° 3 del artículo 14, sea menor al valor de la inversión total realizada por dichas empresas en la empresa que

realiza el término de giro, la diferencia que se produzca deberá deducirse como un gasto del ejercicio de la empresa adjudicataria.

El valor de la inversión total realizada para determinar la diferencia a que se refiere el inciso anterior deberá reajustarse según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de adquisición de dicha inversión y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce el término de giro.

Comentario

Al término de giro, los contribuyentes que estén obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán considerar como retiradas o distribuidas las utilidades que esten determinadas y acumuladas a dicha fecha.

Estas cantidades tributarán con un 35% como Impuesto Único de Primera Categoría para los empresarios individuales o socios accionistas, no debiendo incluir dichas sumas en el calculo del Impuesto Global Complementario.

Aquella parte de las rentas en estudio, que se entienden retiradas de las empresas y que correspondan a socios personas jurídicas, no se afectarán con el Impuesto único con tasa de un 35%.

Ahora bien, el empresario o socio persona natural podrá optar por declarar las rentas como afectas al Impuesto Global Complementario del año correspondiente, de acuerdo a lo siguiente:

A estas cantidades se les aplicará una tasa de impuesto global complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hayan afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa que esta terminando su giro tuviera una existencia inferior a tres ejercicios, el promedio se deberá calcular por los ejercicios de existencia efectiva. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales.

En contra del Impuesto Global Complementario que resulte de la aplicación de las modalidades de cálculo enunciadas en el punto anterior, el empresario individual o socio, podrá rebajar como Crédito contra el Impuesto de Primera Categoría el 35% cancelado, bajo las mismas condiciones que señala el artículo 56 N° 3 de la Ley de la Renta, es decir, cantidades que dan derecho tienen que estar incluidas en la Renta Bruta del Impuesto Global Complementario que se declara en el mencionado período y que hayan sido afectadas a nivel de empresa que pone termino a su giro con el Impuesto Único con tasa 35%.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2624 de 14.12.2018. *Posibilidad de imputar contra otras obligaciones tributarias, el remanente de crédito por IDPC que se genere por la aplicación del art. 38 bis N° 3 de la LIR, correspondiente a la aplicación de la tasa promedio de IGC sobre las rentas o cantidades distribuidas en el término de giro de un contribuyente sujeto al art. 14 letra A) de dicha ley. La devolución de dicho remanente, estará supeditada a si el crédito por IDPC que formaba parte del SAC, puede ser objeto de devolución conforme a las normas de la LIR.*

Oficio N° 198 de 30.01.2018. *Los contribuyentes sujetos a los regímenes de renta atribuida o de imputación parcial de créditos, para determinar las rentas pendientes de tributación acumuladas*

en las empresas al momento del término de giro, deberán rebajar del valor positivo del Capital Propio Tributario todas aquellas cantidades que conforme a la LIR no deban pagar impuestos, no debiendo realizar ningún ajuste o comparación con las rentas acumuladas en el registros FUT existente al 31 de diciembre de 2016.

Resoluciones

Resolución N°74 de 05.08.2016. *Establece forma y plazo en que las empresas, comunidades o sociedades deben certificar el valor de costo para fines tributarios, a la fecha de término de giro, de los bienes que se adjudiquen sus dueños, comuneros, socios o accionistas en la disolución o liquidación de aquellas.*

PÁRRAFO 4º DE LAS EXENCIONES

ARTÍCULO 39

Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las siguientes rentas:

- 1.º Las utilidades pagadas por sociedades de personas respecto de sus socios y los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, con excepción de las que provengan de sociedades extranjeras, que no desarrollen actividades en el país.
- 2.º Las rentas que se encuentran exentas expresamente en virtud de leyes especiales.
- 3.º La renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales.
- 4.º Los intereses o rentas que provengan de:
 - a) Los bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del Estado o por las instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado.
 - b) Los bonos o letras hipotecarios emitidos por las instituciones autorizadas para hacerlo.
 - c) Los bonos, debentures, letras, pagarés o cualquier otro título de crédito emitidos por la Caja Central de Ahorros y Préstamos; Asociaciones de Ahorro y Préstamos; empresas bancarias de cualquier naturaleza; sociedades financieras; institutos de financiamiento cooperativo y las cooperativas de ahorro y crédito.
 - d) Los bonos o debentures emitidos por sociedades anónimas.
 - e) Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas.
 - f) Los depósitos en cuentas de ahorro para la vivienda.
 - g) Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en alguna de las instituciones mencionadas en la letra c) de este número.

- h) Los efectos de comercio emitidos por terceros e intermediados por alguna de las instituciones financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por intermediarios fiscalizados por la Superintendencia de Compañías de Seguros, Sociedades Anónimas y Bolsas de Comercio.

Las exenciones contempladas en los Nos 2º y 4º de este artículo, relativas a operaciones de crédito o financieras no regirán cuando las rentas provenientes de dichas operaciones sean obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en los Nros. 3, 4 y 5 del artículo 20 y declaren la renta efectiva.

Comentario

Este artículo nos señala las exenciones reales al Impuesto de Primera Categoría.

Entre las cantidades que allí se mencionan podemos señalar las siguientes:

1. Los dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, respecto de sus accionistas, con excepción de las rentas referidas en la letra c) del N° 2 del artículo 20.

Esta exención sólo tiene aplicación para el beneficiario de las rentas, ya que el Impuesto de Primera Categoría lo cancela y entera la sociedad anónima. De lo anterior se desprende que tales rentas deberán ser declaradas en el Impuesto Global Complementario o Adicional. Esta exención no alcanza a los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país percibidos por personas domiciliadas o residentes.

2. Las rentas que se encuentren exentas expresamente en virtud de leyes especiales. Entre este tipo de rentas podemos señalar las siguientes:

Las señaladas en el artículo 41 de la Ley N° 16.411 de 1966, que beneficia a los bienes y actividades desarrolladas en Isla de Pascua.

Exención de Impuestos que favorecen a las empresas que se instalen en las Zonas Francas en virtud del D.S. N° 341 de 1977.

Franquicias regionales para empresas que se instalen en el territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, Ley N° 18392, de 1985.

Franquicias regionales para las Comunas de Porvenir y Primavera y Antártica Chilena en virtud de la Ley N° 19.149, de 1992 Bosques forestales acogidos al D.S. N° 4363, de 1931, eximidos de los Impuestos de la Ley de la Renta.

Polla Chilena de Beneficencia S.A., exención de los Impuestos que la favorece en virtud de la Ley N° 18.851 de 1989.

La renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales. 4. L o s intereses o rentas que provengan de:

Los bonos, pagarés y otros títulos de créditos emitidos por cuenta o con garantía del estado o por las instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado.

Los bonos o letras hipotecarias emitidos por las instrucciones autorizadas para hacerlo.

Los bonos, debentures, letras, pagarés o cualquier otro título de crédito emitido por la caja central de ahorros y préstamos, asociaciones de ahorro y préstamos bancarias de cualquier naturaleza, sociedades financieras, institutos de financiamiento cooperativo y las cooperativas

de ahorro y crédito.

Los bonos o debentures emitidos por sociedades anónimas. Las cuotas de ahorro emitidas por cooperativas y los aportes de capital en cooperativas. Los depósitos en ahorro para la vivienda.

Los depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquiera naturaleza efectuados en alguna de las instituciones mencionadas en el tercer punto.

Los efectos de comercio emitidos por terceros e intermediarios por alguna de las instituciones financieras fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por intermediarios fiscalizados por la Superintendencia de Valores y Seguros.

5. Las exenciones contempladas en el artículo 39 N° 2 y 4 relativas a las operaciones de crédito o financieras, no regirán cuando las rentas provenientes de las citadas operaciones hayan sido obtenidas por empresas que desarrollen actividades clasificadas en el artículo 20 N° 3, 4 y 5 y que declaren renta efectiva.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1315 de 25.04.1988. *La exención de impuesto establecida en la letra g) del N° 4 del artículo 39 de la Ley de la Renta se encuentra plenamente vigente y alcanza solo al impuesto de Primera Categoría de los intereses provenientes de depósitos bancarios.*

Circulares

Circular N°36 de 31.07.1992. *Exención de impuesto de Primera Categoría que favorece a las empresas instaladas en las Comunas de Porvenir y Primavera y en la Antártica Chilena, en virtud de lo establecido en la Ley N° 19.149, de 1992.*

Circular N°48 de 05.12.1985. *Las empresas a que se refiere la Ley N° 18.392, de 1985, se eximen del impuesto de Primera Categoría y de la Tasa Adicional del ex artículo 21 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 40

Estarán exentas del impuesto a la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran:

1° El Fisco y demás instituciones que comparten la personalidad jurídica del Fisco, así como las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades.

2° Las instituciones exentas por leyes especiales.

3° Las instituciones de ahorro y previsión social que determine el Presidente de la República. La Asociación de BoyScouts de Chile y las instituciones de Socorros Mutuos afiliados a la Confederación Mutualista de Chile, y

4° Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que tengan por objeto principal y efectivo proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita, de modo directo a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas. En caso que, concedida la exención, el Servicio constate y declare fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados, podrá liquidar y girar los impuestos

que corresponda por el o los años en que se verificó el incumplimiento.

5° Los comerciantes ambulantes, siempre que no desarrollen otra actividad gravada en esta categoría.

6° Las empresas individuales que obtengan rentas líquidas de esta categoría conforme a los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20°, que no excedan en conjunto de una unidad tributaria anual.

7° Eliminado.

Con todo, las exenciones a que se refieren los números 1, 2 y 3 no regirán respecto de las empresas que pertenezcan a las instituciones mencionadas en dichos números ni de las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20°. Para los efectos de este artículo, la empresa pertenece a una institución cuando, compartiendo su personalidad jurídica, permite a la institución realizar actividades a través de un conjunto constituido por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos.

Comentario

Estarán exentos del Impuesto de Primera Categoría, las rentas que perciban las siguientes personas:

El Fisco, las instituciones fiscales y semifiscales, las instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma, las instituciones y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades

Las instituciones exentas por leyes especiales, por ejemplo:

Las entidades deportivas que se benefician con la Franquicia de la Ley N° 8834 de 1947

Caja de compensación de asignación familiar, DFL N° 42 de 1978.

Etc.

Las instituciones de ahorro y previsión social que determine el Presidente de la República. La Asociación del BoyScouts de Chile y las instituciones de Socorros Mutuos afiliados a la Confederación Mutualistas de Chile, Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos.

Los comerciantes ambulantes, siempre que no desarrollen otra actividad gravada en esta categoría.

Las empresas individuales que no estén acogidas a las normas del artículo 14 bis que obtengan rentas líquidas de primera categoría, que no excedan en conjunto de una unidad tributaria anual.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2142 de 01.08.2016. *Al SII solo le corresponde “verificar”, en la práctica, el cumplimiento de los requisitos necesarios para mantener la franquicia establecida en el artículo 40 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los requisitos pueden incumplirse si la fundación modifica sus estatutos como si, en los hechos, realiza actividades inconsistentes o incompatibles con esos requisitos. Verificado el incumplimiento de los requisitos, cuestión que debe acreditarse tras un procedimiento de fiscalización, corresponde al SII informar a la autoridad administrativa*

correspondiente a fin que revoque el decreto que concedió la franquicia tributaria.

Oficio N°1216 de 03.05.2016. *El Ministerio de Hacienda, una vez recibida una solicitud de exención del Impuesto de Primera Categoría de conformidad con el N° 4, del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, puede solicitar como medida para mejor resolver informe al SII, ya que ese Ministerio es la autoridad ante quien debe presentarse tal petición y quien resuelve su procedencia, dictando, en caso positivo, el Decreto Supremo que exime del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta a la entidad de beneficencia respectiva.*

Oficio N°2853 de 24.10.2012. *Aplicación de la exención de impuesto de Primera Categoría establecida en el N°1, del artículo 40, de la LIR, en relación a las actividades desarrolladas por un organismo que obtiene ingresos propios.*

Oficio N°1016 de 20.03.2003. *Favorece a las universidades y a las entidades de las que forman parte. Exención de impuesto establecida en la Ley N° 13.713, de 1.959.*

Circulares

Circular N°106 de 28.11.1979. *Exención de Impuestos a la renta que favorece a las personas y entidades deportivas según lo establecido en la Ley N° 8.834 y sus modificaciones posteriores.*

Circular N°42 de 30.06.1980. *Exención de Impuestos a la renta que favorece a las personas y entidades deportivas según lo establecido en la Ley N° 8.834 y sus modificaciones posteriores.*

PÁRRAFO 5° DE LA CORRECCIÓN MONETARIA DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS

ARTÍCULO 41

Los contribuyentes de esta categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a las siguientes normas:

1° El capital propio tributario inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance.

Los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el período comprendido entre el último día del mes, anterior al del aumento y el último día del mes, anterior al del balance.

Las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el citado índice en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance. Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma indicada anteriormente.

Comentario

Los contribuyentes que tributen en la primera categoría, y que declaren sus rentas efectivas, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores del activo y del pasivo exigible, de acuerdo a lo siguiente:

La corrección monetaria del capital propio inicial se realizará de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del segundo mes anterior a la iniciación del ejercicio al del último día del mes anterior al del balance.

Se entenderá por Capital Propio Tributario :

A la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial debiendo rebajarse los valores intangibles nominales, transitorios y de orden y otros que no representen una inversión efectiva

De lo anterior tenemos que el Capital Tributario se determina de la siguiente manera:

a) Suma total del Activo.

SE DEDUCE:

1. Cuenta "Depreciación Acumulada".

Siempre y cuando esta cuenta, se haya presentado en el pasivo del balance, puesto representa una forma indirecta de registrar la depreciación de los bienes del activo inmovilizado.

2. Valores INTO.

Intangibles, nominales, transitorios y de orden que no representen inversiones efectivas, como por ejemplo:

a) Valores Intangibles y Nominales.

Estimación del derecho de llaves, de marcas, patentes de invención, fórmulas, etc. Las cuentas anteriores, se deducen del activo, por el monto total del valor estimado.

Pérdidas de arrastre.

b) Valores Transitorios.

Saldos deudores de las cuentas particulares del empresario individual o en las cuentas corrientes de los socios que no tengan el carácter de comercial.

Estas cuentas también deben ser deducidas del activo por su monto total. Dividendos provisorios, cuando esté presentada como cuenta de activo. c) Cuentas de Orden.

Son aquellas cuentas cuyo objetivo es reflejar responsabilidades u otro tipo de información en la contabilidad de la empresa, y no inciden en la determinación del capital propio por ejemplo; letras endosadas, letras descontadas, valores recibidos en garantía, generalmente se presentan en forma separada, pero en el balance general figuran tanto en el activo como en el pasivo, de tal manera que existen dos alternativas frente a esta última forma de contabilización, una de ellas es dejar estas cuentas tanto en el pasivo, exigible como en el activo o bien excluirlas en ambos términos, con lo cual no se genera ningún efecto en el capital propio.

3. Bienes que no originen rentas gravadas en primera categoría o que no corresponden al giro del negocio, solo cuando se trata de personas naturales.

Deben excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas de

Primera Categoría que no correspondan al giro actividad o negociaciones de la empresa, en tal circunstancia, dichos bienes no influirán en la determinación del capital propio inicial al no estar considerados en la respectiva contabilidad.

4. Otras deducciones.

Mayor valor por retasación técnica del activo fijo, Activos en Leasing (mientras no se ejerza la opción de compra no forman parte del capital propio tributario de la empresa).

5. MAS (MENOS) AJUSTES TRIBUTARIOS.

Estimaciones que hayan disminuido valores de activo no aceptadas por la ley de la renta como por ejemplo estimaciones de deudas incobrables.

Ajustes de valores negociables. Cuando el valor bursátil es menor que el costo corregido la diferencia se suma.

Estimaciones de obsolescencia de existencias.

Ajustes por diferencias entre la depreciación acelerada y normal del activo fijo.

MAS

Ajustes por gastos diferidos, tales como, gastos de organización y puesta XXXX en marcha, etc.

= TOTAL ACTIVO DEPURADO

MENOS PASIVO EXIGIBLE

Pasivo exigible que lo conforman todas aquellas cantidades adeudadas por la empresa y cuyo pago puede ser exigido a corto largo plazo por terceros, debiendo excluirse de dicho pasivo los valores del empresario o socios que hayan estado incorporados al giro de la empresa los cuales formarán parte del capital propio.

Ajustes tributarios del pasivo exigible.

MENOS

Provisión impuesto renta.

Provisión para el pago del reajuste, intereses penales y sanciones por la mora en el pago de impuestos.

Provisiones para gastos que la ley no acepta como tales, ejemplo vacaciones globales voluntarias.

Saldos acreedores de cuentas particulares del empresario o socio.

Cuentas obligadas en Leasing.

PASIVO DEPURADO

= CAPITAL PROPIO INICIAL TRIBUTARIO

Los aumentos de capital se corregirán de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del mes anterior a la realización del aumento y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Las disminuciones de capital se corregirán de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del mes anterior a la realización de la disminución y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 474 de 05.03.2018. *Los contribuyentes acogidos al régimen establecido en la letra B) del artículo 14 de la LIR, cuyo capital hubiere sido aportado antes del año 1975, para efectos de calcular la diferencia que ordena la letra a) del N° 2.-, de la letra B) del mismo artículo, esto es, para determinar las rentas afectas a los impuestos global complementario o adicional, deberán reajustar el capital aportado, más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, solamente a partir de la entrada en vigencia del mecanismo de corrección monetaria contemplado en el artículo 41 de la LIR.*

Oficio N°843 de 18.04.2017. *Efectos tributarios, en relación a los artículos 64 del Código Tributario e inciso 3° del artículo 63, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso de una reestructuración de un grupo empresarial extranjero, que se efectuaría mediante la división de una sociedad constituida en un país con el que no existe Convenio de Doble Tributación vigente y el traslado de la sede de dirección de la sociedad resultante de la división, a un país con el que existe un Convenio vigente.*

Circulares

Circular N°158 de 29.12.1976. *Exclusión del capital propio de las acciones, bonos y debentures cuando se trate de operaciones no habituales.*

Circular N°100 de 19.08.1975. *Determinación del Capital Propio Tributario*

2° El valor neto inicial en el ejercicio respectivo de los bienes físicos del activo inmovilizado se reajustará en el mismo porcentaje referido en el inciso primero del número 1°. Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el número 1°, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.

Los bienes adquiridos con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables también se reajustarán en la forma señalada, pero las diferencias de cambio o el monto de los reajustes, pagados o adeudados, no se considerarán como mayor valor de adquisición de dichos bienes, sino que se cargarán a los resultados del balance y disminuirán la renta líquida cuando así proceda de acuerdo con las normas de los artículos 31 y 33.

Comentario

Los activos fijos, cuando provengan del ejercicio anterior se corregirán de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día segundo del mes anterior a la finalización del año anterior y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Ahora bien, si corresponde a activos comprados en el ejercicio, se deberán corregir de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del mes anterior a la compra del activo y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Aquellos activos que hubiesen sido adquiridos con créditos de moneda extranjera, o con créditos reajustables, deberán reajustarse de la manera indicada, pero las diferencias de cambio o reajustes, no deberán ser consideradas como mayor valor de adquisición de los citados bienes, si no que deberán ser registrados en los resultados del balance.

3º El valor de adquisición o de costo directo de los bienes físicos del activo realizable, existentes a la fecha del balance, se ajustará a su costo de reposición a dicha fecha. Para estos fines se entenderá por costos de reposición de un artículo o bien, el que resulte de aplicar las siguientes normas:

- a) *Respecto de aquellos bienes en que exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad y características, durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio que figure en ellos, el cual no podrá ser inferior al precio más alto del citado ejercicio.*
- b) *Respecto de aquellos bienes en que sólo exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad o características durante el primer semestre del ejercicio comercial respectivo, su costo de reposición será el precio más alto que figure en los citados documentos, reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al segundo semestre y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio correspondiente.*
- c) *Respecto de los bienes cuyas existencias se mantienen desde el ejercicio comercial anterior, y de los cuales no exista factura, contrato o convención durante el ejercicio comercial correspondiente, su costo de reposición se determinará reajustando su valor de libros de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio comercial y el último día del mes anterior al de cierre de dicho ejercicio.*
- d) *El costo de reposición de aquellos bienes adquiridos en el extranjero respecto de los cuales exista internación de los de su mismo género, calidad y características durante el segundo semestre del ejercicio comercial respectivo, será equivalente al valor de la última importación.*

Respecto de aquellos bienes adquiridos en el extranjero en que la última internación de los de su mismo género, calidad y característica se haya realizado durante el primer semestre, su costo de reposición será equivalente al valor de la última importación, reajustado éste según el porcentaje de variación experimentado por el tipo de cambio de la respectiva moneda extranjera ocurrida durante el segundo semestre.

Tratándose de aquellos bienes adquiridos en el extranjero y de los cuales no exista importación para los de su mismo género, calidad o característica durante el ejercicio comercial correspondiente, su costo de reposición será equivalente al valor de libros reajustado según el porcentaje de variación experimentada por el tipo de cambio de la moneda respectiva durante el ejercicio.

Por el valor de importación se entenderá el valor CIF según tipo de cambio vigente a la fecha de la factura del proveedor extranjero, más los derechos de internación y gastos de desaduana miento.

La internación del bien se entenderá realizada en la oportunidad en que se produzca su nacionalización. Con anterioridad los bienes se encontrarán en tránsito, debiendo valorizarse cada desembolso en base al porcentaje de variación experimentada por la respectiva moneda extranjera entre la fecha de su erogación y la del balance.

Para los efectos de esta letra, se considerará la moneda extranjera según su valor de cotización, tipo comprador, en el mercado bancario.

e) *Respecto de los productos terminados o en proceso, su costo de reposición se determinará considerando la materia prima de acuerdo con las normas de este número y la mano de obra por*

el valor que tenga en el último mes de producción, excluyéndose las remuneraciones que no correspondan a dicho mes.

En los casos no previstos en este número la Dirección Nacional determinará la forma de establecer el costo de reposición.

Con todo el contribuyente que esté en condiciones de probar fehacientemente que el costo de reposición de sus existencias a la fecha del balance es inferior del que resulta de aplicar las normas anteriores, podrá asignarles el valor de reposición que se desprende de los documentos y antecedentes probatorios que invoque.

Comentario

El valor de las mercaderías deberá ser reajustado de la siguiente forma Mercaderías compradas en Chile, cuya última adquisición se haya realizado en el primer semestre del ejercicio en curso; para ellos el costo de reposición será el precio más alto del primer semestre, reajustado por la variación del IPC (último día del segundo mes anterior al segundo semestre y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio).

Mercaderías adquiridas en Chile, con compras en el segundo semestre, el costo de reposición en este caso es el precio más alto del ejercicio.

Mercaderías nacionales que provienen del ejercicio anterior, en este caso el costo de reposición se determinará reajustando su valor en libros de acuerdo con la variación anual del IPC, entre el último día del mes anterior al término del ejercicio anterior y el último día del mes que antecede al término del ejercicio actual.

Existencias adquiridas en el extranjero con compras en el segundo semestre; en este caso, el costo de reposición esta dado por el precio de la ultima importación.

Existencias adquiridas en el extranjero con compras en el primer semestre, en este caso, el costo de reposición va a estar dado por el precio de la ultima importación, reajustado por el porcentaje de variación experimentada por el tipo de cambio de la moneda extranjera ocurrida en el segundo semestre (ultimo día del mes de cierre del primer semestre y el ultimo día del mes de cierre del segundo semestre).

Existencias adquiridas en el extranjero y que provienen del ejercicio anterior, el costo de reposición será equivalente al valor libro reajustado según el porcentaje de variación de la respectiva moneda extranjera durante el ejercicio.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°534 de 13.02.2006. *Forma de registro de la corrección monetaria de las existencias.*

Oficio N°4102 de 10.11.1999. *Valorización de las existencias importadas para efectos de la corrección monetaria.*

Circulares

Circular N°13 de 17.01.1977. *Corrección monetaria de los bienes en tránsito. Situación en que a la fecha del balance sólo se encuentra contabilizado el compromiso con el acreedor extranjero respectivo.*

Circular N°37 de 24.03.1976. *Corrección monetaria de los bienes físicos del activo realizable, producidos por el contribuyente, en existencia al término del ejercicio y que provengan del ejercicio anterior.*

4º El valor de los créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se ajustará de acuerdo con el valor de cotización de la respectiva moneda o con el reajuste pactado, en su caso. El monto de los pagos provisionales mensuales pendientes de imputación a la fecha del balance se reajustará de acuerdo a lo previsto en el artículo 95.

Comentario

El valor de los créditos o derechos en moneda extranjera o que sean reajustables que existan a la finalización del ejercicio, se deberán reajustar de acuerdo a la cotización del tipo de cambio a la fecha de balance.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°3542 de 22.12.2009. *Las inversiones en bienes raíces adquiridos en el extranjero se corrigen monetariamente de acuerdo a las normas del artículo 41 N°4 de la LIR*

Oficio N°835 de 24.04.2008. *Revalorización de acciones de sociedad anónima extranjera recibidas en calidad de aporte por aumento de capital en sociedad chilena, de acuerdo a lo establecido en los artículos 41 N° 4 y 41 B de la Ley de la Renta.*

5º El valor de las existencias de monedas extranjeras y de monedas de oro se ajustará a su valor de cotización, tipo comprador, a la fecha del balance, de acuerdo al cambio que corresponda al mercado o área en el que legalmente deban liquidarse.

Comentario

El valor de las monedas de oro, deberán ser corregidas al valor de su cotización tipo comprador, a la fecha del balance, de acuerdo al cambio que corresponda al mercado.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°8507 de 18.11.1980. *Situación tributaria de las ventas de oro amonedado y su cotización para los efectos de la corrección monetaria.*

6º El valor de los derechos de llave, pertenencias y concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de marca y patentes de invención, pagados efectivamente, se reajustará aplicando las normas del número 2º. El valor del derecho de usufructo se reajustará aplicando las mismas normas a que se refiere este número.

Comentario

Los derechos de llaves, pertenencias y concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de marca y de patentes de invención, pagados efectivamente, se deberán actualizar.

Los derechos, cuando provengan del ejercicio anterior se corregirán de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día segundo del mes anterior a la finalización del año anterior y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Ahora bien, si corresponde a derechos comprados en el ejercicio, se deberán corregir de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del mes anterior a la compra del derecho y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Aquellos derechos que hubiesen sido adquiridos con créditos de moneda extranjera, o con créditos reajustables, deberán reajustarse de la manera indicada, pero las diferencias de cambio o reajustes, no deberán ser consideradas como mayor valor de adquisición de los citados bienes, si no que deberán ser registrados en los resultados del balance.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 32 de 05.01.2018. *El valor pagado por la adquisición del derecho real de usufructo sobre un bien raíz, solo podrá cargarse al resultado mediante su castigo cuando se acredite que el mismo ha perdido todo su valor económico para la empresa que realizó la inversión, en el año comercial de su extinción, a saber, año comercial 2018.*

Circulares

Circular N° 105 de 09.10.1978. *Las pertenencias, concesiones mineras y los derechos de usufructo se revalorizan de acuerdo a las normas de la corrección monetaria.*

7º El monto de los gastos de organización y de puesta en marcha registrado en el activo para su castigo, en ejercicios posteriores, se reajustará de acuerdo con las normas del número 2º. De igual modo se procederá con los gastos y costos pendientes a la fecha del balance que deban ser diferidos a ejercicios posteriores.

Comentario

Los gastos de organización y puesta en marcha, cuando provengan del ejercicio anterior se corregirán de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día segundo del mes anterior a la finalización del año anterior y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Ahora bien, si corresponde a gastos de organización y puesta en marcha del ejercicio, se deberán corregir de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del mes anterior a la realización del gasto y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

8º El valor de adquisición de las acciones de sociedades anónimas o de sociedades en comandita por acciones se reajustará de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor, en la misma forma que los bienes físicos del activo inmovilizado. Para estos efectos se aplicarán las normas sobre determinación del valor de adquisición establecidas en el artículo 17, número 8.

Comentario

Las acciones, cuando provengan del ejercicio anterior se corregirán de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día segundo del mes anterior a la finalización del año anterior y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Ahora bien, si corresponde a acciones compradas en el ejercicio, se deberán corregir de acuerdo a la variación que experimente el IPC entre el último día del mes anterior a la compra del activo y el del último día del mes anterior de la finalización del ejercicio.

Aquellas acciones que hubiesen sido adquiridas con créditos de moneda extranjera, o con créditos reajustables, deberán reajustarse de la manera indicada, pero las diferencias de cambio o reajustes, no deberán ser consideradas como mayor valor de adquisición de los citados bienes, si no que deberán ser registrados en los resultados del balance.

9º Los derechos en sociedades de personas se reajustarán en la misma forma indicada en el número anterior.

Cuando los contribuyentes señalados en el inciso primero de este artículo enajenen los derechos a que se refiere este número o las acciones señaladas en el número anterior, podrán deducir como costo para los fines de esta ley el valor de adquisición reajustado conforme a lo dispuesto en el número 8 precedente, al término del ejercicio anterior a la fecha de enajenación, considerando además los aumentos y disminuciones de capital que se efectúen durante el ejercicio respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17, número 8, sin considerar reajuste alguno sobre dichas cantidades.

Comentario

El legislador ha establecido una forma única de reajuste tanto de las acciones como de los Derechos sociales para efectos del cálculo del costo.

Debemos recordar que antes de esta modificación, el artículo 41 N° 9 de la Ley de la Renta establecía que “Lo anterior es sin perjuicio de rectificar posteriormente dicho reajuste de acuerdo al que haya correspondido en la respectiva sociedad de personas. Las diferencias que se produzcan de esta rectificación se contabilizarán, según corresponda, con cargo o abono a la cuenta “Revalorización del Capital Propio”, lo que se conocía comúnmente como el VPP Tributario. El objetivo que tenía dicha norma era dejar establecido en la contabilidad el porcentaje de participación del capital propio de la empresa de la cual se es socia.

10º Las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se reajustarán de acuerdo a la cotización de la respectiva moneda a la misma fecha o con el reajuste pactado, en su caso.

Comentario

Estas se reajustarán de acuerdo a la cotización de la respectiva moneda o del reajuste pactado en su caso.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2997 de 25.10.2007. *Incidencia en Chile de las variaciones del tipo de cambio de las monedas de los países en donde se encuentran radicadas las agencias de empresas nacionales, en conformidad a las normas de los artículos 38, 41 y 41 B de la Ley de la Renta.*

Oficio N°1746 de 03.07.1998. *Calificación de pago de una deuda social por parte de un socio de una sociedad de responsabilidad limitada para los efectos previstos en la letra a) del N° 1 del artículo 33 y N° 9 y 10 del artículo 41 de la Ley de la Renta.*

11º En aquellos casos en que este artículo no establezca normas de reajustabilidad para determinados bienes, derechos, deudas u obligaciones, la Dirección Nacional determinará a su juicio exclusivo la forma en que debe efectuarse su reajustabilidad.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°3207 de 02.10.1990. *Las facultades establecidas en el inciso 2 de la letra e) del N° 3 y N° 11 del artículo 41 de la Ley de la Renta, sólo son aplicables en ausencia de una norma de reajustabilidad, situación que no se produce en el caso de las empresas constructoras.*

Circulares

Circular N°105 de 09.10.1978. El SII está facultado para dictar normas de reajustabilidad en aquellos casos en que tales normas no se establezcan en el artículo 41 de la Ley de la Renta.

12° Al término de cada ejercicio, los contribuyentes sometidos a las disposiciones del presente artículo, deberán registrar en sus libros de contabilidad los ajustes exigidos por este precepto, de acuerdo a las siguientes normas:

a) Los ajustes del capital propio inicial y de sus aumentos, efectuados de conformidad a lo dispuesto en los incisos primero y segundo del N° 1° se cargarán a una cuenta de resultados denominada "Corrección Monetaria" y se abonarán al pasivo no exigible en una cuenta denominada "Revalorización del Capital Propio";

b) Los ajustes a que se refiere el inciso tercero del N°1 se cargarán a la cuenta "Revalorización del Capital Propio" y se abonarán a la cuenta "Corrección Monetaria";

c) Los ajustes señalados en los números 2° al 9°, se cargarán a la cuenta del activo que corresponda y se abonarán a la cuenta "Corrección Monetaria", a menos que por aplicación del artículo 29 ya se encuentren formando parte de ésta, y

Inciso segundo Derogado.

d) Los ajustes a que se refiere el N° 10 se cargarán a la cuenta "Corrección Monetaria" y se abonarán a la cuenta del Pasivo Exigible respectiva, siempre que así proceda de acuerdo con las normas de los artículos 31 y 33.

Inciso Segundo Derogado.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°534 de 13.02.2006. *Forma de registro de la corrección monetaria de las existencias.*

Oficio N°3057 de 12.06.1979. *Contabilización y traspaso de la revalorización del capital propio y/o reservas.*

Circulares

Circular N°158 de 29.12.1976. *Normas contables para el registro de los ajustes derivados de la corrección monetaria.*

13° El mayor valor que resulte de la revalorización del capital propio y de sus variaciones no estará afecto a impuesto y será considerado "capital propio" a contar del primer día del ejercicio siguiente, pudiendo traspasarse su valor al capital y/o reservas de la empresa. El menor valor que eventualmente pudiese resultar de la revalorización del capital propio y sus variaciones, será considerado una disminución del capital y/o reservas a contar de la misma fecha indicada anteriormente. No obstante, el reajuste que corresponda a las utilidades estará afecto al

Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando sea retirado o distribuido.

Los contribuyentes que enajenen ocasionalmente bienes y cuya enajenación sea susceptible de generar rentas afectas al impuesto de esta categoría y que no estén obligados a declarar sus rentas mediante un balance general, deberán para los efectos de determinar la renta proveniente de la enajenación, deducir del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes, según la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la adquisición del bien y el último día del mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo.

Comentario

Aquellos contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41, que enajenen ocasionalmente bienes, de cuya renta se deba gravar con la Primera Categoría, determinaran su base imponible de la siguiente forma:

Establecer el precio de venta total, según el respectivo contrato, factura o convención;

Actualizar el valor de adquisición según el porcentaje de variación que haya experimentado el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones correspondientes al período respectivo, según los años de vida útil que el Servicio ha asignado a los distintos tipos de bienes.

La diferencia que se produzca entre el precio de venta y el de adquisición debidamente actualizado en la forma antedicha, constituirá la base o renta líquida imponible sobre la cual se aplicarán los impuestos a la renta que procedan (Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según el caso).

ARTÍCULO 41 BIS

Los contribuyentes no incluidos en el artículo anterior, que reciban intereses por cualquier obligación de dinero, quedarán sujetos para todos los efectos tributarios y en especial para los del artículo 20, a las siguientes normas:

1. El valor del capital originalmente adeudado en moneda del mismo valor adquisitivo se determinará reajustando la suma numérica originalmente entregada o adeudada de acuerdo con la variación de la unidad de fomento experimentada en el plazo que comprende la operación.
2. En las obligaciones de dinero se considerará interés la cantidad que el acreedor tiene derecho a cobrar al deudor, en virtud de la ley o de la convención, por sobre el capital inicial debidamente reajustado en conformidad a lo dispuesto en el N° 1 de este artículo. No se considerarán intereses sin embargo, las costas procesales y personales, si las hubiere.

Comentario

Aquellos contribuyentes que no hayan sido considerados en el ejercicio anterior, y que reciban intereses por cualquier obligación de dinero, estarán sujetos a las siguientes normas:

El valor del capital originariamente adeudado, se deberá reajustar corrigiendo la suma numérica originalmente entregada o adeudada de acuerdo a la variación de la UF correspondiente al plazo que comprende la citada operación.

En las deudas en dinero, se considerará interés a la cantidad que el acreedor pueda cobrar sobre el capital inicial reajustado de acuerdo a lo que señala en el punto anterior, considerando eso sí, los costos correspondientes al proceso y gastos de índole personal.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1738 de 23.04.2003. *Procedimiento de cálculo de los intereses provenientes de depósitos bancarios de acuerdo a las normas del artículo 41 bis de la Ley de la Renta.*

Oficio N°3110 de 09.08.2000. *Cálculo de intereses en el caso de depósitos en moneda extranjera de acuerdo a las normas del artículo 41 bis de la Ley de la Renta.*

PÁRRAFO 6° DE LAS NORMAS RELATIVAS A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

ARTÍCULO 41 A

Los contribuyentes o entidades domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, que obtengan rentas que hayan soportado impuestos en el extranjero, se regirán por las normas de este artículo para efectos de utilizar como crédito los impuestos pagados sobre dichas rentas.

10. Rentas cuyos impuestos soportados en el extranjero pueden ser utilizados como crédito.

Darán derecho a crédito los impuestos soportados en el extranjero respecto de las siguientes rentas:

- a) Dividendos y retiros de utilidades;
- b) Rentas por el uso de intangibles, tales como marcas, patentes y fórmulas;
- c) Rentas por la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación;
- d) Rentas clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 42;
- e) Rentas de establecimientos permanentes situados en el extranjero;
- f) Rentas pasivas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G, cuando corresponda a las rentas a que se refieren las letras a), b) y g) de este numeral; y
- g) Rentas provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, que esté vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en el otro país contratante.

11. Impuestos soportados en el extranjero que pueden ser utilizados como crédito.

Darán derecho a crédito los siguientes impuestos soportados en el extranjero:

- a) Crédito directo por impuesto de retención.

Dará derecho a crédito el impuesto a la renta retenido en el extranjero sobre las rentas señaladas en el número 1 de este artículo.

b) Crédito indirecto por impuesto corporativo.

Dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado por la sociedad o entidad en el extranjero, en la parte que proporcionalmente corresponda a las utilidades que se remesan a Chile, o que deban computarse de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 G.

Tratándose de establecimientos permanentes situados en el extranjero, o entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile conforme con el artículo 41 G, también darán derecho a crédito los impuestos a la renta que se adeuden hasta el ejercicio siguiente sobre las rentas de dichos establecimientos permanentes o entidades controladas que se deban incluir en la renta líquida imponible del contribuyente con domicilio, residencia, constituido o establecido en Chile. Para estos efectos, se considerarán sólo los impuestos pagados hasta el 31 de diciembre del ejercicio de presentación de la declaración anual de impuestos a la renta, conforme a lo dispuesto en el artículo 69. En caso que los impuestos sean pagados luego de la fecha de presentación de la declaración anual de impuestos a la renta, conforme a lo dispuesto en el artículo 69, el crédito podrá utilizarse en el ejercicio siguiente.

c) Crédito indirecto respecto de entidades subsidiarias.

También dará derecho a crédito el impuesto a la renta pagado o retenido por una o más sociedades o entidades en la parte que proporcionalmente corresponda a las utilidades que repartan a la sociedad o entidad que remesa dichas utilidades a Chile, o que se devenguen de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 G, siempre que todas se encuentren domiciliadas o residentes, o estén constituidas o establecidas en el mismo país y la referida sociedad o entidad que remesa las utilidades a Chile o cuyas rentas se devengan conforme con el artículo 41 G, sea dueña directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades o entidades subsidiarias señaladas.

Asimismo, dará derecho a crédito el impuesto pagado o retenido por una sociedad o entidad domiciliada o residente, constituida o establecida en un tercer país con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación internacional u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, que se encuentre vigente, en el cual se hayan aplicado los impuestos acreditables en Chile. En este caso, la sociedad o entidad que remesa las utilidades a Chile o cuya renta se devenga conforme con el artículo 41 G, deberá ser dueña directa o indirecta del 10% o más del capital de las sociedades o entidades subsidiarias señaladas.

d) Crédito por impuesto adicional.

Dará derecho a crédito el impuesto adicional de esta ley, cuando las rentas que deban reconocerse en Chile correspondan en su origen a rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes o entidades sin domicilio ni residencia en el país.

12. Determinación del monto de crédito por impuestos soportados en el extranjero.

Al término de cada ejercicio los contribuyentes determinarán una Renta Imponible y una Renta Neta para efectos del uso del crédito conforme con este artículo.

La Renta Imponible estará conformada por la Renta Neta más la totalidad de impuestos que pueden ser utilizados como créditos, con sus respectivos topes.

La Renta Neta consistirá en el resultado consolidado de utilidad líquida percibida o pérdida en relación a rentas respecto de las cuales se soportaron los impuestos en el extranjero, que constituya la renta del contribuyente afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos para producirla, en la proporción que corresponda. Para la determinación de la Renta Neta, se aplicarán, en lo que corresponda, las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores y de la aplicación de las reglas

de corrección monetaria y de depreciación.

El crédito total disponible corresponderá a los impuestos soportados en el extranjero, el cual no podrá exceder de la cantidad menor entre el tope individual y el tope global que se describen a continuación:

a) Tope individual.

Corresponderá a la cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado en el extranjero y un 35% sobre la renta bruta de cada tipo de renta gravada en el extranjero, considerada en forma separada. Cuando no pueda acreditarse la renta bruta, el crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal, que al restarle dicho 35%, el resultado sea equivalente a la renta líquida percibida.

b) Tope global.

Corresponderá al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la Renta Neta de cada ejercicio, la cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero y el tope individual precedentemente indicado.

Los contribuyentes que deban considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G, calcularán la Renta Neta y los topes individual y global para la aplicación del crédito, en el ejercicio en que se devenguen las rentas pasivas y, posteriormente, realizarán nuevamente la referida determinación en el ejercicio en que se perciban los dividendos o retiros de utilidades que correspondan a dichas rentas pasivas devengadas en ejercicios anteriores, considerando los valores reajustados. Para la determinación del crédito y del tope individual y global en el ejercicio en que se percibe el retiro o dividendo, se deberá computar el impuesto soportado respecto de dichas rentas en el ejercicio en que se consideraron devengadas y el impuesto retenido sobre los dividendos o retiros percibidos. Del crédito así calculado, deberá descontarse aquel que se rebajó del impuesto respectivo en el ejercicio en que se devengaron las rentas pasivas del artículo 41 G, reajustado. La determinación del crédito en el ejercicio en que se percibe el retiro o dividendo no afectará en caso alguno el crédito utilizado en el ejercicio en que se devengó la renta pasiva.

13. Imputación del crédito por impuestos soportados en el extranjero, correspondiente a rentas clasificadas en el artículo 20.

El crédito anual por impuestos soportados en el extranjero, determinado en conformidad a lo dispuesto en el número anterior, constituirá el crédito total disponible del contribuyente para el ejercicio respectivo, el que se deducirá del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales, en la forma que se indica a continuación:

A) Aplicación del crédito en relación con empresas definidas en el artículo 14. a) Crédito imputable contra el impuesto de primera categoría.

- i. Se agregará a la base imponible del impuesto de primera categoría, el crédito total disponible referido en el inciso primero, de este número 4.
- ii. El crédito que se imputará contra el impuesto de primera categoría será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa de dicho impuesto sobre la Renta Imponible determinada de acuerdo a este artículo.
- iii. El crédito determinado en la forma indicada precedente, se imputará a continuación de aquellos créditos o deducciones que no dan derecho a reembolso y antes de aquellos que lo permiten.
- iv. Cuando en el ejercicio respectivo se determine un excedente del crédito imputable contra el impuesto de primera categoría, ya sea por la existencia de una pérdida para

fines tributarios o por otra causa, dicho excedente se imputará en los ejercicios siguientes, hasta su total extinción. Para efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

- v. El impuesto de primera categoría que haya sido pagado con crédito por impuestos soportados en el extranjero y que constituya, al momento del retiro o distribución, crédito conforme con lo que establecen los artículos 56 número 3) y 63, deberá registrarse en el saldo acumulado de crédito del registro SAC establecido en el artículo 14, letra A, número 2, letra d, y podrá deducirse de los impuestos finales, de acuerdo con lo indicado en la letra b) siguiente.
- vi. No podrá en caso alguno ser objeto de devolución el impuesto de primera categoría en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito por impuestos soportados en el extranjero. Tampoco otorgará tal derecho, cualquier otro crédito al que se impute el crédito por impuestos de primera categoría que haya sido pagado de la forma indicada.

b) Crédito imputable contra los impuestos finales.

La cantidad que resulte después de restar al crédito total disponible, aquella parte imputable al impuesto de primera categoría conforme a lo establecido en la letra a) precedente, constituirá el saldo de crédito imputable contra los impuestos finales.

El saldo de crédito aludido en el párrafo anterior, deberá registrarse en el registro SAC establecido en el artículo 14, letra A, número 2, letra d, y podrá deducirse de los impuestos finales, sin derecho a devolución o imputación a otros impuestos, o a recuperarse en los años posteriores, en caso de existir un remanente.

B) Personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.

Las rentas que soportaron impuestos en el extranjero percibidas, o devengadas conforme con el artículo 41 G, por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, siempre que no formen parte de los activos asignados a su empresa individual, se encontrarán exentas del impuesto de primera categoría, debiendo afectarse la Renta Imponible determinada de acuerdo a este artículo, con el impuesto global complementario establecido en el artículo 52.

El crédito total disponible a que se refiere el inciso primero del presente número 4, se imputará contra el impuesto global complementario determinado en el ejercicio. El remanente de crédito que se determine, no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos ni podrá recuperarse en los años posteriores.

14. Imputación del crédito por impuestos soportados en el extranjero, correspondiente a rentas clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 42.

a) Imputación contra el impuesto global complementario.

Los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que perciban rentas que soportaron impuestos en el extranjero clasificadas en el número 2 del artículo 42, podrán imputar como crédito contra el impuesto establecido en el artículo 52, los impuestos soportados en el extranjero respecto de dichas rentas.

El crédito anual por los impuestos soportados en el extranjero deberá ser imputado en contra del impuesto global complementario que se calcule sobre la Renta Imponible determinada de

conformidad con lo establecido en el número 3 de este artículo.

El remanente de crédito que se determine, no dará derecho a devolución o imputación a otros impuestos, ni podrá recuperarse en los años posteriores.

b) Imputación contra el impuesto único de segunda categoría.

Los contribuyentes domiciliados o residente en Chile que perciban rentas que soportaron impuestos en el extranjero clasificadas en el número 1 del artículo 42, podrán imputar como crédito contra el impuesto establecido en el número 1 del artículo 42, los impuestos soportados en el extranjero por dichas rentas.

Para efectos de determinar el crédito, se aplicará lo establecido en el número 3 precedente, considerando que la Renta Imponible determinada conforme con este artículo estará conformada por las rentas líquidas percibidas clasificadas en el número 1 del artículo 42, más la totalidad de los impuestos que pueden ser utilizados como créditos, aplicando sólo el tope individual.

Para la imputación del crédito, los contribuyentes deberán efectuar una reliquidación anual del impuesto único de segunda categoría en conformidad a lo dispuesto en el artículo 47. El crédito anual que corresponda por los impuestos soportados en el extranjero que se calcula sobre la Renta Imponible determinada conforme al párrafo anterior, deberá ser imputado en contra del impuesto único de segunda categoría reliquidado que corresponda a las rentas que soportaron los impuestos en el extranjero.

El exceso que resulte de la comparación del impuesto único de segunda categoría pagado o retenido en Chile y el de la reliquidación de dicho impuesto, rebajado el crédito, se imputará a otros impuestos anuales o se devolverá al contribuyente por el Servicio de Tesorerías de acuerdo con las normas del artículo 97.

Lo anterior, salvo que los contribuyentes del artículo 42 número 1 obtuvieran, en el mismo ejercicio, otras rentas gravadas con el impuesto global complementario, en cuyo caso la Renta Imponible determinada conforme con este artículo se gravará de acuerdo a la letra a) precedente.

Si se determina un remanente de crédito, este no dará derecho a devolución o imputación contra otros impuestos, ni podrá recuperarse en los años posteriores.

15. Registro de Inversiones en el Extranjero y deberes de información.

Los contribuyentes que realicen inversiones de las que produzcan rentas respecto de las cuales se tendría derecho a crédito conforme con este artículo, deberán inscribirse en el Registro de Inversiones en el Extranjero que llevará el Servicio de Impuestos Internos. La inscripción deberá realizarse en el año en que se efectúe la inversión respectiva. Alternativamente, en vez de inscribirse en el registro, los contribuyentes podrán presentar una declaración jurada en la forma y plazo que señale el Servicio mediante resolución. El Servicio emitirá una resolución donde determinará las formalidades del registro y la forma de realizar la inscripción. Asimismo, los contribuyentes deberán informar las inversiones, rentas e impuestos y demás antecedentes necesarios para identificar dichos conceptos en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

El retardo u omisión en la inscripción o presentación de las declaraciones establecidas en esta letra, o la presentación de dicha declaración incompleta o con antecedentes erróneos, será sancionada con una multa de diez unidades tributarias mensuales, incrementada con una unidad tributaria mensual adicional por cada mes de retraso, con tope de cien unidades tributarias mensuales. La referida multa se aplicará conforme al procedimiento establecido en el artículo 161 del Código Tributario.

16. Normas comunes.

- a) Para efectuar el cálculo del crédito por los impuestos soportados en el extranjero, tanto los impuestos respectivos como las rentas a que se refiere este artículo, se convertirán a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente, vigente en la fecha en que dichas cantidades se perciban, salvo que se trate de contribuyentes que no estén obligados a aplicar las normas sobre corrección monetaria, en cuyo caso se utilizará la paridad cambiaria vigente al término del ejercicio respectivo.

Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará a la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se ha efectuado el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto pagado en el extranjero en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas que se acredite en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada. A falta de norma especial, para efectos de establecer el tipo de cambio aplicable, se considerará el valor de las respectivas divisas en el día en que se ha percibido o devengado, según corresponda, la respectiva renta.

No se aplicará el reajuste a que se refiere este número cuando el contribuyente lleve su contabilidad en moneda extranjera, sin perjuicio de convertir los impuestos que corresponda pagar en el extranjero y las rentas gravadas en el extranjero a su equivalente en la misma moneda extranjera en que lleva su contabilidad.

- b) Darán derecho a crédito los impuestos obligatorios a la renta pagados, retenidos o adeudados en forma definitiva en el extranjero, siempre que sean equivalentes o similares a los impuestos contenidos en la presente ley, ya sea que se apliquen sobre rentas determinadas de resultados reales o rentas presuntas sustitutivas de ellos. Los créditos otorgados por la legislación extranjera al impuesto pagado en el extranjero, se considerarán como parte de este último. Si el total o parte de un impuesto a la renta fuere acreditable a otro impuesto a la renta, respecto de la misma renta, se rebajará el primero del segundo, a fin de no generar una doble deducción de un mismo impuesto respecto de la misma renta determinada por un mismo contribuyente. Si la aplicación o monto del impuesto soportado en el extranjero depende de su admisión como crédito contra el impuesto a la renta que grava en el país de residencia al contribuyente que obtiene una renta de las incluidas en este artículo, dicho impuesto no dará derecho a crédito en Chile.
- c) Los impuestos pagados, retenidos o adeudados en el extranjero, deberán acreditarse mediante el correspondiente comprobante de pago o declaración de impuestos en el extranjero, o bien, con un certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero. Cuando no se disponga del comprobante de pago, declaración de impuestos en el extranjero o el certificado oficial expedido por la autoridad competente del país extranjero, el contribuyente podrá acreditarlo por cualquier medio de prueba legal. Para la acreditación será suficiente una traducción no oficial de los antecedentes, salvo que se requiera por motivos fundados una traducción oficial en un proceso de fiscalización conforme con el artículo 59 del Código Tributario. De la misma forma deberá acreditarse la participación en las sociedades y entidades extranjeras que dan origen al crédito directo e indirecto. Los funcionarios del Servicio deberán agotar todos los medios que estén a su disposición para los efectos de verificar la veracidad y exactitud de los antecedentes aportados, aun cuando se

trate de documentos que no hubiesen sido traducidos, legalizados o autenticados.

- d) e) El Servicio de Impuestos Internos podrá verificar la efectividad de los pagos o retenciones de los impuestos soportados en el extranjero y el cumplimiento de las demás condiciones que se establecen en el presente artículo, a través de intercambios de información de conformidad con los convenios suscritos que correspondan.

Comentario

Rentas que tienen solución unilateral a la doble tributación (Rentas de países con los cuales NO EXISTA convenio para evitar la doble tributación).

Primera Categoría: Para este tipo de rentas las medidas unilaterales solamente contemplan las rentas por:

- 1. Dividendos.*
- 2. Retiros.*
- 3. Agencias o establecimientos permanentes.*
- 4. Rentas por el uso de marcas.*
- 5. Rentas por el uso de patentes.*
- 6. Rentas por el uso de formulas.*
- 7. Rentas por el uso de asesorías técnicas;*
- 8. Y otras prestaciones similares.*

Todo contribuyente con domicilio o residencia en Chile que obtenga rentas por dividendos y retiros de utilidades provenientes del exterior y que a su vez dichas rentas se graven con impuestos en el exterior, de manera equivalente a los impuestos que establecen la ley de la renta, podrán considerarse como crédito en Chile los impuestos retenidos en el exterior.

La norma legal establece que se pueden considerar los impuestos retenidos tanto a nivel de empresa, como los impuestos retenidos a nivel de remesa (frontera), como también a su vez los impuestos pagados por una sociedad en la parte de las utilidades que reparta a la empresa que remesa dichas utilidades a Chile, siempre que ambas estén domiciliadas en el mismo país y la segunda posea directamente el 10% o más del capital de la primera.

El artículo 41 A, letra A, N° 1, inciso segundo, establece que el impuesto retenido a nivel de empresa se podrá considerar en el cálculo de los impuestos retenidos en el extranjero siempre y cuando se cumpla el siguiente requisito:

- 1. Que el impuesto de retención no exista o que sea inferior al impuesto de primera categoría.*

Lo anterior implica que, si el impuesto de retención es igual o superior al impuesto de primera categoría (tasa del 20%), no se podrá considerar en el cálculo del crédito por los impuestos pagados en el exterior, los impuestos retenidos a nivel de empresas.

El artículo 41 A, letra A, N° 1, inciso tercero, establece que el impuesto retenido a nivel de empresa (Empresa que tiene el mismo domicilio de la compañía que reparte las utilidades, en donde la empresa que reparte las utilidades tiene el 10% o más de participación de la compañía de la cual recibió las utilidades que posteriormente reparte al extranjero) se podrán considerar en el cálculo de los impuestos retenidos en el extranjero, siempre y cuando se cumpla el siguiente requisito:

- 2. Que el impuesto de retención no exista o que sea inferior al impuesto de primera categoría.*

Lo anterior implica que si el impuesto de retención es igual o superior al impuesto de primera categoría (tasa del 20%), no se podrá considerar en el cálculo del crédito por los impuestos pagados en el exterior, los impuestos retenidos a nivel de empresas.

En el caso que se puedan considerar los impuestos retenidos a nivel de empresa, para calcular el crédito por los impuestos retenidos en el extranjero, los impuestos se calcularán primeramente, reconstituyendo la renta bruta antes del impuesto de retención y posteriormente el impuesto retenido a nivel de empresa, partiendo de la renta reconstituida antes del impuesto de retención.

El artículo 41 A, letra A, N° 2 y 3 señalan lo siguiente con respecto al crédito determinado por los impuestos pagados en el exterior:

El crédito total disponible se podrá utilizar como crédito en contra del impuesto de primera categoría y de los impuestos finales (Global complementario y adicional).

El crédito por los impuestos extranjeros formará parte de la base del impuesto de primera categoría (Renta líquida imponible), es decir, los impuestos reconocidos como crédito son una renta afecta al impuesto de primera categoría.

El crédito respecto de rentas de agencias o asesorías, marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, en los casos que provengan de países con los cuales Chile NO tenga un Convenio para evitar la doble tributación se les otorgará un crédito correspondiente a los impuestos externos y seguirá determinándose con tope del Impuesto de Primera Categoría (20%).

Debemos recordar el concepto de “Renta Neta de Fuente Extranjera” que se determina como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera, afecta a impuesto en Chile, obtenida por el contribuyente, deducidos los gastos necesarios para producirlo, en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por los impuestos extranjeros.

Con la modificación de la Ley 20.630, se limita la devolución de pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA) sólo a impuestos pagados por contribuyentes domiciliados en Chile, sin modificar en lo demás las normas sobre créditos por impuestos pagados en el exterior. Además, no se permite la devolución en Chile de impuestos pagados en el exterior.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1040 de 15.05.2017. *A partir del 1° de enero de 2017, se podrá hacer valer como crédito a que se refieren los artículos 41 A y 41 C, los impuestos pagados por subsidiarias de la empresa que remesa las utilidades a Chile, siempre que las subsidiarias se encuentren domiciliadas en un país con el que se encuentre vigente un CDTI u otro que permita el intercambio de información para fines tributarios, en el cual se hayan aplicado los impuestos acreditables en Chile.*

Oficio N°283 de 14.02.2013. *En caso división de una sociedad el crédito por impuestos pagados en el extranjero, sólo puede ser aprovechado por el contribuyente que percibió las rentas del exterior, y en ningún caso, por la nueva sociedad resultante de la división, ya que en la especie se trata de un crédito intransferible e intransmisible.*

Oficio N°207 de 27.01.2012. *En caso que la sociedad chilena receptora de las rentas de fuente extranjera genere pérdida tributaria al término del ejercicio respectivo, tales créditos se extinguen, en conformidad a las normas legales vigentes, sin que dicha sociedad chilena en este caso se afecte con impuesto alguno respecto de las rentas recibidas del exterior.*

Circulares

Circular N° 13 de 20.02.2018. *Modifica parcialmente las instrucciones contenidas en la letra (B), del II.2.- del apartado II, de la Circular N°48 de 2016, relativas al plazo para la inscripción en el Registro de Inversiones en el Extranjero establecido en el N°2, de la letra D.- del artículo 41 A, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Circular N°48 de 12.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016 a los artículos 41A, 41 B y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017 y créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Deroga Circular N° 46, de 2015.*

Circular N°22 de 13.04.2011. *Nueva modalidad o procedimiento para inscribir en el Registro las inversiones efectuadas en el extranjero (Registro Electrónico)*

ARTÍCULO 41 B

Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 del artículo 17, con excepción de las letras f), g) y h) de dicho número, y en el artículo 57. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en o declarada ante el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el número 6 del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o declaración o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. Para efectos de lo anterior, los contribuyentes que obtengan ingresos de fuente extranjera o que retornen el capital invertido en el exterior, deberán convertir dichas cantidades a su equivalente en pesos chilenos de acuerdo a la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera correspondiente vigente al término del ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en la letra a), del número 7 del artículo 41 A.

Las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad deberán aplicar las disposiciones de esta ley con las siguientes modificaciones:

1. En el caso que tengan agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, el resultado de ganancias o pérdidas que obtengan se reconocerá en Chile sobre base percibida o devengada. Dicho resultado se calculará aplicando las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, con excepción de la deducción de la pérdida de ejercicios anteriores dispuesta en el número 3 del artículo 31, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. El resultado de las rentas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la agencia o establecimiento permanente y se convertirá a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en la letra a), del número 7 del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.
2. Aplicarán el artículo 21 por las partidas que correspondan a las agencias o establecimientos permanentes que tengan en el exterior.

3. Las inversiones efectuadas en el exterior en acciones, derechos sociales y en agencias o establecimientos permanentes, se considerarán como activos en moneda extranjera para los efectos de la corrección monetaria, aplicándose al respecto el número 4 del artículo 41. Para determinar la renta proveniente de la enajenación de las acciones y derechos sociales, los contribuyentes sujetos al régimen de corrección monetaria de activos y pasivos deducirán el valor al que se encuentren registrados dichos activos al comienzo del ejercicio, incrementándolo o disminuyéndolo previamente con las nuevas inversiones o retiros de capital. Los contribuyentes que no estén sujetos a dicho régimen deberán aplicar el inciso segundo del artículo 41 para calcular el mayor valor en la enajenación de los bienes que correspondan a dichas inversiones. El tipo de cambio que se aplicará en este número será el resultante de aplicar la letra a), del número 7 del artículo 41 A. También formarán parte del costo referido anteriormente, las utilidades o cantidades que se hayan afectado con las normas del artículo 41 G que se encuentren acumuladas en la entidad controlada a la fecha de enajenación y que previamente se hayan gravado con el impuesto que corresponda al contribuyente o entidad que controla a dicha entidad. Para estos efectos, las citadas utilidades o cantidades se considerarán por el monto a que se refiere el artículo 41 G.
4. Los créditos o deducciones del impuesto de primera categoría, en los que la ley no autorice expresamente su rebaja del impuesto que provenga de las rentas de fuente extranjera, sólo se deducirán del tributo que se determine por las rentas chilenas. Para estos efectos se considerará que el impuesto de primera categoría aplicado sobre las rentas de fuente extranjera, es aquel que se determine sobre la renta imponible de fuente extranjera a que se refiere el número 3.- del artículo 41 A.

Comentario

Aquellos contribuyentes que posean inversiones en el exterior, y que perciban ingresos por dichas inversiones, no podrán aplicar las normas consignadas en el artículo 17 N° 7 y 8 con excepción de las letras f) y g) del mismo artículo.

Sin embargo, los citados contribuyentes podrán retornar dichas inversiones a nuestro país siempre y cuando este monto este registrado en el registro que para tal efecto lleve el SII.

Acreditado con los certificados emanados por la autoridad del país en el cual se realice la inversión.

Para todos los efectos, estas inversiones se considerarán activos en moneda extranjera.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1297 de 09.06.2017. *Valorización de inversión efectuada en establecimientos permanentes en el exterior, para los fines de aplicar la corrección monetaria conforme al artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Para efectos de aplicar la corrección monetaria y determinar el costo de la inversión al momento de su liquidación o enajenación, la matriz debe reconocer al término de cada ejercicio el mayor o menor valor de la inversión efectuada en la agencia o establecimiento permanente en el exterior que se deriva del reconocimiento del resultado tributario de utilidad o pérdida obtenido por dicha inversión. También deberán ajustarse las incidencias que, en dicho reconocimiento, tiene la percepción efectiva por parte de la matriz de las rentas generadas por el establecimiento permanente o agencia en el exterior.*

Oficio N° 800 de 17.04.2008. *Tratamiento tributario de obligaciones contraídas por una casa matriz con su agencia en el exterior.*

Oficio N°11 de 02.01.2003. *Contabilización de las inversiones en el exterior efectuadas por inversionistas. Competencia del SII.*

Circulares

Circular N°22 de 13.04.2011. *Nueva modalidad o procedimiento para inscribir en el Registro las inversiones efectuadas en el extranjero (Registro Electrónico)*

Circular N° 25 de 25.04.2008. *Instrucciones sobre la forma en que debe invocarse el crédito por impuestos extranjeros , según los artículos 41 A, 41 B y 41 C de la Ley de la Renta, y demás disposiciones de dicha ley relacionadas con las normas sobre la doble tributación internacional.*

ARTÍCULO 41 C

Suprimido.

Comentario

Aquellos contribuyentes que posean domicilio o residencia en nuestro país, y que obtengan rentas de primera Categoría de países con los cuales se haya suscrito convenios de doble tributación que se encuentren vigentes en el país y en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por él o los Impuestos a la Renta que se hubiesen cancelado en los estados contrapartes.

Para estos efectos, el artículo en cuestión, señala cuales son las cantidades que deben ser consideradas para el cálculo del Crédito total disponible, contra el Impuesto de Primera Categoría y contra los Impuestos finales.

Cabe señalar también, que este artículo permite a los contribuyentes de Impuestos personales, esto es, por Impuesto Único de Segunda Categoría

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2058 de 26.10.2013. *Situación tributaria frente al Impuesto Adicional de la Ley sobre Impuesto a la Renta de contrato de cesión del uso de programas computacionales y otras prestaciones de servicios relacionadas, tales como desarrollo e implementación de módulos de hidrocarburos; servicios de soporte y mantención; actualización de sistemas, inducción, etc, celebrado con una empresa sin domicilio ni residencia en Chile..*

Oficio N°4889 de 19.12.2006. *Crédito por impuestos pagados en el extranjero en el caso que se cambie el titular original de la inversión en el exterior, ya inscrita en el Registro de Inversiones en el Extranjero que lleva el SII.*

Circulares

Circular N°22 de 13.04.2011. *Nueva modalidad o procedimiento para inscribir en el Registro las inversiones efectuadas en el extranjero (Registro Electrónico).*

ARTÍCULO 41 D

A las sociedades anónimas abiertas y las sociedades anónimas cerradas que acuerden en sus estatutos someterse a las normas que rigen a éstas, que se constituyan en Chile y de acuerdo a las leyes chilenas con capital extranjero que se mantenga en todo momento de propiedad plena, posesión y tenencia de socios o accionistas que cumplan los requisitos indicados en el número 2, sólo les será aplicable lo dispuesto en este artículo en reemplazo de las demás disposiciones de esta ley, salvo aquellas que obliguen a retener impuestos que afecten a terceros o a proporcionar información a autoridades públicas, respecto del aporte y retiro del capital y de los ingresos o ganancias que obtengan de las actividades que realicen en el extranjero, así como de los gastos y desembolsos que deban efectuar en el desarrollo de ellas. El mismo tratamiento se aplicará a los accionistas de dichas sociedades domiciliados o residentes en el extranjero por las remesas, y distribuciones de utilidades o dividendos que obtengan de éstas y por las devoluciones parciales o totales de capital provenientes del exterior, así como por el mayor valor que obtengan en la enajenación de las acciones en las sociedades acogidas a este artículo, con excepción de la parte proporcional que corresponda a las inversiones en Chile, en el total del patrimonio de la sociedad. Para los efectos de esta ley, las citadas sociedades no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena.

Las referidas sociedades y sus socios o accionistas deberán cumplir con las siguientes obligaciones y requisitos, mientras la sociedad se encuentre acogida a este artículo:

1. Tener por objeto exclusivo la realización de inversiones en el país y en el exterior, conforme a las normas del presente artículo.
2. Los accionistas de la sociedad y los socios o accionistas de aquellos, que sean personas jurídicas y que tengan el 10% o más de participación en el capital o en las utilidades de los primeros, no deberán estar domiciliados ni ser residentes en Chile, ni en países o en territorios que sean considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Mediante decreto supremo del Ministerio de Hacienda, que podrá modificarse cuantas veces sea necesario a petición de parte o de oficio, se determinará la lista de países que se encuentran en esta situación. Para estos efectos, sólo se considerarán en esta lista los Estados o territorios respectivos que estén incluidos en la lista de países que establece periódicamente la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos. En todo caso, no será aplicable lo anterior si al momento de constituirse la sociedad en Chile y ya efectuados los correspondientes aportes, los accionistas de la sociedad y los socios o accionistas de aquellos, si son personas jurídicas, no se encontraban domiciliados o residentes en un país o territorio que, con posterioridad a tales hechos, quede comprendido en la lista a que se refiere este número. Igual criterio se aplicará respecto de las inversiones que se efectúen en el exterior en relación al momento y al monto efectivamente invertido a esa fecha.

Sin perjuicio de la restricción anterior, podrán adquirir acciones de las sociedades acogidas a este artículo las personas domiciliadas o residentes en Chile, siempre que en su conjunto no posean o participen directa o indirectamente del 75% o más del capital o de las utilidades de ellas. A estas personas se le aplicarán las mismas normas que esta ley dispone para los accionistas de sociedades anónimas constituidas fuera del país, incluyendo el impuesto a la renta a las ganancias de capital que se determinen en la enajenación de las acciones de la sociedad acogida a este artículo.

3. El capital aportado por el inversionista extranjero deberá tener su fuente de origen en el exterior y deberá efectuarse en moneda extranjera de libre convertibilidad a través de alguno

de los mecanismos que la legislación chilena establece para el ingreso de capitales desde el exterior. Igual tratamiento tendrán las utilidades que se originen del referido capital aportado. Asimismo, la devolución de estos capitales deberá efectuarse en moneda extranjera de libre convertibilidad, sujetándose a las normas cambiarias vigentes a esa fecha.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, el capital podrá ser enterado en acciones, como también en derechos sociales, pero de sociedades domiciliadas en el extranjero de propiedad de personas sin domicilio ni residencia en Chile, valorados todos ellos a su precio bursátil o de libros, según corresponda, o de adquisición en ausencia del primero.

En todo caso, la sociedad podrá endeudarse, pero los créditos obtenidos en el extranjero no podrán exceder en ningún momento la suma del capital aportado por los inversionistas extranjeros y de tres veces a la aportada por los inversionistas domiciliados o residentes en Chile. En el evento que la participación en el capital del inversionista domiciliado o residente en el extranjero aumente o bien que el capital disminuya por devoluciones del mismo, la sociedad deberá, dentro del plazo de sesenta días contados desde la ocurrencia de estos hechos, ajustarse a la nueva relación deuda capital señalada.

En todo caso, los créditos a que se refiere este número, estarán afectos a las normas generales de la Ley de Timbres y Estampillas y sus intereses al impuesto establecido en el artículo 59, número 1), de esta ley.

4. La sociedad deberá llevar contabilidad completa en moneda extranjera o moneda nacional si opta por ello, e inscribirse en un registro especial a cargo del Servicio de Impuestos Internos, en reemplazo de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario debiendo informar, periódicamente, mediante declaración jurada a este organismo, el cumplimiento de las condiciones señaladas en los números 1, 2, 3, 5 y 6, así como cada ingreso de capital al país y las inversiones o cualquier otra operación o remesa al exterior que efectúe, en la forma, plazo y condiciones que dicho Servicio establezca.

La entrega de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere este número, será sancionada con una multa de hasta el 10% del monto de las inversiones efectuadas por esta sociedad, no pudiendo en todo caso ser dicha multa inferior al equivalente a 40 unidades tributarias anuales la que se sujetará para su aplicación al procedimiento establecido en el artículo 165 del Código Tributario.

5. No obstante su objeto único, las sociedades acogidas a este artículo podrán prestar servicios remunerados a las sociedades y empresas indicadas en el número siguiente, relacionados con las actividades de estas últimas, como también invertir en sociedades anónimas constituidas en Chile. Estas deberán aplicar el impuesto establecido en el número 2) del artículo 58º, con derecho al crédito referido en el artículo 63º, por las utilidades que acuerden distribuir a las sociedades acogidas a este artículo, cuando proceda. A los accionistas domiciliados o residentes en Chile a que se refiere el número 2.-, inciso segundo de este artículo, que perciban rentas originadas en las utilidades señaladas, se les aplicará respecto de ellas las mismas normas que la ley dispone para los accionistas de sociedades anónimas constituidas fuera del país, y además, con derecho a un crédito con la tasa de impuesto del artículo 58º, número 2), aplicado en la forma dispuesta en el artículo 41 A de esta ley.

Las sociedades acogidas a este artículo, que invirtieron en sociedades constituidas en Chile deberán distribuir sus utilidades comenzando por las más antiguas, registrando en forma separada las que provengan de sociedades constituidas en Chile de aquellas obtenidas en el exterior. Para los efectos de calcular el crédito recuperable a que se refiere la parte final del inciso anterior, la sociedad deberá considerar que las utilidades que se distribuyen, afectadas por el impuesto referido, corresponden

a todos sus accionistas en proporción a la propiedad existente de los accionistas residentes o domiciliados en Chile y los no residentes ni domiciliados en el país.

Las sociedades acogidas a este artículo, que invirtieron en sociedades constituidas en Chile deberán distribuir sus utilidades comenzando por las más antiguas, registrando en forma separada las que provengan de sociedades constituidas en Chile de aquellas obtenidas en el exterior. Para los efectos de calcular el crédito recuperable a que se refiere la parte final del inciso anterior, la sociedad deberá considerar que las utilidades que se distribuyen, afectadas por el impuesto referido, corresponden a todos sus accionistas en proporción a la propiedad existente de los accionistas residentes o domiciliados en Chile y los no residentes ni domiciliados en el país.

Las sociedades acogidas a este artículo deberán informar al contribuyente y al Servicio de Impuestos Internos el monto de la cantidad con derecho al crédito que proceda deducir.

6. Las inversiones que constituyen su objeto social se deberán efectuar mediante aporte social o accionario, o en otros títulos que sean convertibles en acciones, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 87 de la Ley N° 18.046, en empresas constituidas y formalmente establecidas en el extranjero, en un país o territorio que no sea de aquellos señalados en el número 2, de este artículo, para la realización de actividades empresariales. En caso que las actividades empresariales referidas no sean efectuadas en el exterior directamente por las empresas mencionadas, sino por filiales o coligadas de aquellas o a través de una secuencia de filiales o coligadas, las empresas que generen las rentas respectivas deberán cumplir en todo caso con las exigencias de este número.
7. El mayor valor que se obtenga en la enajenación de las acciones representativas de la inversión en una sociedad acogida a las disposiciones de este artículo no estará afecto a los impuestos de esta ley, con las excepciones señaladas en el inciso primero y en el inciso segundo del número 2. Sin embargo, la enajenación total o parcial de dichas acciones a personas naturales o jurídicas domiciliadas o residentes en alguno de los países o territorios indicados en el número 2 de este artículo o a filiales o coligadas directas o indirectas de las mismas, producirá el efecto de que, tanto la sociedad como todos sus accionistas quedarán sujetos al régimen tributario general establecido en esta ley, especialmente en lo referente a los dividendos, distribuciones de utilidades, remesas o devoluciones de capital que ocurran a contar de la fecha de la enajenación.
8. A las sociedades acogidas a las normas establecidas en el presente artículo, no les serán aplicables las disposiciones sobre secreto y reserva bancario establecido en el artículo 154 de la Ley General de Bancos. Cualquier información relacionada con esta materia deberá ser proporcionada a través del Servicio de Impuestos Internos, en la forma en la que se determine mediante un reglamento contenido en un decreto supremo del Ministerio de Hacienda.
9. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en este artículo determinará la aplicación plena de los impuestos de la presente ley a contar de las rentas del año calendario en que ocurra la contravención.

Comentario

Esta normativa considera en general a las sociedades plataforma como no domiciliadas en Chile para los efectos del Impuesto a la Renta. Además, las sociedades plataforma deben tener un objeto restringido y existen ciertas limitaciones respecto de quienes pueden ser sus accionistas

y las sociedades en las que puede invertir. Las sociedades plataforma también están sometidas a ciertas obligaciones especiales y no están amparadas por el secreto bancario.

Las sociedades de plataforma, no obstante su objeto único, podrán prestar servicios remunerados a las sociedades y empresas indicadas en el número seis del mismo artículo, relacionados con las actividades de dichas sociedades.

Las inversiones que constituyen el objeto social de las sociedades plataforma se deberán efectuar mediante aporte social o accionario, o en otros títulos que sean convertibles en acciones, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 87 de la Ley N° 18.046. Esta última norma define lo que se entiende por sociedades coligadas con una sociedad anónima, que a su vez se denomina coligante. Así, sociedades coligadas son aquellas en que la coligante sin controlarla, posee directamente o a través de otra persona natural o jurídica el 10% ó más, de su capital con derecho a voto o del capital, si no se tratare de una sociedad por acciones, o pueda elegir o designar o hacer elegir o designar por lo menos un miembro del directorio o de la administración de la misma.

VIGENCIA: La eliminación del artículo 41 D entrará en vigencia el 1 de enero de 2022. No obstante, lo anterior, a partir de la publicación de la Ley N° 21.047, no podrán ingresar nuevas empresas al régimen establecido en la norma del artículo 41 D, por el artículo primero transitorio de dicha Ley.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°5651 de 18.11.2003. *Tributación de las sociedades plataforma de negocios a que se refiere el artículo 41 D de la Ley de la Renta. Tales sociedades no pueden realizar operaciones o inversiones distintas a las que señala la ley.*

Oficio N°4517 de 12.09.2003. *Situación tributaria de sociedades plataforma de negocios a que se refiere al artículo 41 D de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N° 16 de 16.03.2018. *Informa sobre derogación del artículo 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la Ley N° 21.047 y sus efectos tributarios (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 21.03.2018).*

ARTÍCULO 41 E

Para los efectos de esta ley, el Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

Las disposiciones de este artículo se aplicarán respecto de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios señaladas cuando a juicio del Servicio, en virtud de ellas, se haya producido a cualquier título o sin título alguno, el traslado desde Chile al extranjero o viceversa, de funciones, activos, riesgos, bienes y/o actividades susceptibles de generar rentas gravadas en el país,

o se ponga término a convenciones, acuerdos o contratos vigentes o se lleven a cabo modificaciones sustanciales de ellos, y se estime que en la respectiva reorganización o restructuración no se cumple el principio de plena competencia, para cuyos efectos deberá aplicar los métodos referidos en este artículo.

Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones, activos y riesgos asumidos por las partes, las características específicas, componentes y elementos determinantes de los bienes, servicios, contratos, o cualquier otra operación o circunstancias razonablemente relevantes según el caso que se analice. Cuando tales operaciones no se hayan efectuado a sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá impugnarlos fundadamente, conforme a lo dispuesto en este artículo.

1. Normas de relación.

Para los efectos de este artículo, las partes intervinientes se considerarán relacionadas cuando:

- a) Una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra, o
- b) Una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí.

Se considerarán partes relacionadas una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas.

También se considerará que existe relación cuando las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país, territorio o jurisdicción a los que se refiere el artículo 41 H, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente.

Las personas naturales se entenderán relacionadas, cuando entre ellas sean cónyuges, convivientes civiles, o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.

Igualmente, se considerará que existe relación entre los intervinientes cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

2. Métodos de precios de transferencia.

El Servicio, para los efectos de impugnar conforme a este artículo los precios, valores o rentabilidades respectivos, deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar que sus operaciones con partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o considerando rentabilidades normales de mercado, según alguno de los siguientes métodos:

- a) Método de Precio Comparable no Controlado: Es aquel que consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de los bienes o servicios, considerando el que hayan o habrían pactado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables;
- b) Método de Precio de Reventa: Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado

de los bienes o servicios, considerando el precio o valor a que tales bienes o servicios son posteriormente revendidos o prestados por el adquirente a partes independientes. Para estos efectos, se deberá deducir del precio o valor de reventa o prestación, el margen de utilidad bruta que se haya o habría obtenido por un revendedor o prestador en operaciones y circunstancias comparables entre partes independientes. El margen de utilidad bruta se determinará dividiendo la utilidad bruta por las ventas de bienes o prestación de servicios en operaciones entre partes independientes. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos por ventas o servicios en operaciones entre partes independientes, los costos de ventas del bien o servicio;

- c) Método de Costo más Margen: Consiste en determinar el precio o valor normal de mercado de bienes y servicios que un proveedor transfiere a una parte relacionada, a partir de sumar a los costos directos e indirectos de producción, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional, incurridos por tal proveedor, un margen de utilidad sobre dichos costos que se haya o habría obtenido entre partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. El margen de utilidad sobre costos se determinará dividiendo la utilidad bruta de las operaciones entre partes independientes por su respectivo costo de venta o prestación de servicios. Por su parte, la utilidad bruta se determinará deduciendo de los ingresos obtenidos de operaciones entre partes independientes, sus costos directos e indirectos de producción, transformación, fabricación y similares, sin incluir gastos generales ni otros de carácter operacional;
- d) Método de División de Utilidades: Consiste en determinar la utilidad que corresponde a cada parte en las operaciones respectivas, mediante la distribución entre ellas de la suma total de las utilidades obtenidas en tales operaciones. Para estos efectos, se distribuirá entre las partes dicha utilidad total, sobre la base de la distribución de utilidades que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables;
- e) e) Método Transaccional de Márgenes Netos: Consiste en determinar el margen neto de utilidades que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. Para estos efectos, se utilizarán indicadores operacionales de rentabilidad o márgenes basados en el rendimiento de activos, márgenes sobre costos o ingresos por ventas, u otros que resulten razonables, y
- f) Métodos residuales: Cuando atendidas las características y circunstancias del caso no sea posible aplicar alguno de los métodos mencionados precedentemente, el contribuyente podrá determinar los precios o valores de sus operaciones utilizando otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. En tales casos calificados el contribuyente deberá justificar que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar los métodos precedentes.

El contribuyente deberá emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular. Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso; la disponibilidad de información relevante; la existencia de operaciones comparables; selección de la parte analizada; número de años de información financiera utilizada; derangos y ajustes de comparabilidad y cualquier otro antecedente que se

estime pertinente.

3. Estudios o informes de precios de transferencia.

Los contribuyentes podrán acompañar un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas.

La aplicación de los métodos o presentación de estudios a que se refiere este artículo, es sin perjuicio de la obligación del contribuyente de mantener a disposición del Servicio la totalidad de los antecedentes en virtud de los cuales se han aplicado tales métodos o elaborado dichos estudios, ello conforme a lo dispuesto por los artículos 59 y siguientes del Código Tributario. El Servicio podrá requerir información a autoridades extranjeras respecto de las operaciones que sean objeto de fiscalización por precios de transferencia.

4. Ajustes de precios de transferencia.

Si el contribuyente, a juicio del Servicio, no logra acreditar que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, este último determinará fundadamente, para los efectos de esta ley, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos desde el extranjero, debiendo aplicar para tales efectos los métodos ya señalados.

Determinados por el Servicio los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para la o las operaciones de que se trate, se practicará la liquidación de impuestos o los ajustes respectivos, y la determinación de los intereses y multas que correspondan, considerando especialmente lo siguiente:

El ajuste de precios de transferencia podrá llevarse a cabo mediante la determinación de una cifra única, ya sea un precio o un margen de utilidad comparable, que constituirá la referencia para establecer si una operación cumple las condiciones de plena competencia. Sin embargo, en caso de que haya dos o más precios, valores o rentabilidades consideradas comparables, se deberá utilizar un rango intercuartil.

Si el precio, valor o margen de la transacción analizada se encuentra fuera del rango intercuartil, contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considerará que el valor, precio o margen no es de plena competencia.

Cuando el contribuyente acepte el análisis de precios de transferencia del Servicio y rectifique su declaración de impuestos anuales a la renta, el ajuste de precios de transferencia se realizará mediante la determinación de una cifra única, o bien a un punto o valor dentro del rango intercuartil, según se establezca con el Servicio. Si el Servicio emite una liquidación de impuestos conforme al artículo 24 del Código Tributario o una resolución, según corresponda, el ajuste por precios de transferencia se realizará siempre a la cifra única o a la mediana del rango intercuartil, según el caso.

Cuando en virtud de los ajustes de precios, valores o rentabilidades a que se refiere este artículo, se determine una diferencia, esta cantidad se afectará en el ejercicio a y que corresponda, sólo con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, ya sea que el contribuyente rectifique su declaración de impuestos anuales a la renta o se emita una liquidación de impuestos o resolución según corresponda.

En los casos en que se liquide el impuesto único del inciso primero del artículo 21, se aplicará además una multa equivalente al 5% del monto de la diferencia, salvo que el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos por el Servicio durante la fiscalización. El Servicio determinará mediante circular los antecedentes mínimos que deberá

aportar para que la multa no sea procedente.

5. Reclamación.

El contribuyente podrá reclamar de la liquidación en que se hayan fijado los precios, valores o rentabilidades asignados a la o las operaciones de que se trata y determinado los impuestos, intereses y multas aplicadas, de acuerdo al procedimiento general establecido en el Libro III del Código Tributario.

6. Declaración.

Los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile que realicen operaciones con partes relacionadas, incluidas las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales a que se refiere este artículo, deberán presentar anualmente una o más declaraciones con la información que requiera el Servicio, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución. En dichas declaraciones, el Servicio podrá solicitar, entre otros antecedentes, que los contribuyentes aporten información sobre las características de sus operaciones tanto con partes relacionadas como no relacionadas, los métodos aplicados para la determinación de los precios o valores de tales operaciones, información de sus partes relacionadas en el exterior, así como información general del grupo empresarial al que pertenece, entendiéndose por tal aquel definido en el artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores. La no presentación de la declaración que corresponda, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo. La aplicación de dicha multa se someterá al procedimiento establecido por el número 1°, del artículo 165, del Código Tributario. Si una declaración presentada conforme a este número fuere maliciosamente falsa, se sancionará conforme a lo dispuesto por el inciso primero, del número 4°, del artículo 97, del Código Tributario. El contribuyente podrá solicitar al Director Regional respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la declaración que corresponda. La prórroga concedida ampliará, en los mismos términos, el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a), del artículo 59 del Código Tributario.

7. Acuerdos anticipados.

Los contribuyentes que pretendan presentar una solicitud de acuerdo anticipado que determine los precios, valores o rentabilidades normales de mercado de las operaciones vinculadas que llevarán a cabo con sus partes relacionadas ubicadas en el exterior, podrán presentar una consulta previa al Servicio, cuyo contenido será el siguiente:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- b) Descripción de las operaciones objeto del acuerdo anticipado.
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que pretenda formular.
- d) Indicación de un correo electrónico para las comunicaciones entre el contribuyente y el Servicio.

El Servicio analizará la consulta previa, podrá requerir a los contribuyentes las aclaraciones y

antecedentes que estime pertinentes, y comunicará a los interesados la viabilidad del acuerdo previo de valoración dentro de los dos meses siguientes a la fecha de presentación de dicha solicitud. Esta comunicación se realizará al correo electrónico que indique el contribuyente y se referirá exclusivamente a la posibilidad de presentación del acuerdo anticipado y no a su resultado,

por tanto, no impide el derecho del contribuyente a presentar la solicitud. El Servicio determinará mediante resolución la forma y oportunidad en que podrá presentarse la consulta previa.

Se haya o no presentado una consulta previa, los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas podrán proponer al Servicio un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones para estos efectos, en la forma y oportunidad que establezca el Servicio mediante resolución. El contribuyente interesado deberá presentar una solicitud con una descripción de las operaciones respectivas, sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el período que debiera

comprender el acuerdo, acompañada de la documentación o antecedentes en que se funda y de un informe o estudio de precios de transferencia en que se hayan aplicado a tales operaciones los métodos a que se refiere este artículo. El Servicio, mediante resolución, podrá rechazar a su juicio exclusivo, la solicitud de acuerdo anticipado, la que no será reclamable, ni admitirá recurso alguno. En caso de que el Servicio acepte total o parcialmente la solicitud del contribuyente, se dejará constancia del acuerdo anticipado en un acta, la que será suscrita por el Servicio y un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto, y deberá constar en ella los antecedentes en que se funda. El Servicio podrá suscribir acuerdos anticipados en los cuales intervengan además otras administraciones tributarias a los efectos de determinar anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las respectivas operaciones llevando a cabo las coordinaciones necesarias para su correcta implementación de acuerdo con la normativa vigente de cada jurisdicción. Si se trata de la importación de mercancías, el acuerdo deberá ser suscrito en conjunto con el Servicio Nacional de Aduanas. El Ministerio de Hacienda establecerá mediante resolución el procedimiento a través del cual ambas instituciones resolverán sobre la materia.

El acuerdo anticipado, una vez suscrita el acta, se aplicará respecto de las operaciones llevadas a cabo por el solicitante a partir del mismo año comercial en que se suscriba el acta de acuerdo anticipado y por los cuatro años comerciales siguientes, y podrá ser prorrogado o renovado, previo acuerdo suscrito por el contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas, cuando se trate de importaciones de mercancías, y, cuando corresponda, por la otra u otras administraciones tributarias. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas hasta en los tres años comerciales anteriores a la suscripción del acuerdo, no se aplicará respecto de dichos periodos el impuesto único del inciso primero del artículo 21, sin intereses penales ni multas, y será además aplicable lo dispuesto en el párrafo final del número 4 del presente artículo.

El Servicio de Impuestos Internos, y el Servicio Nacional de Aduanas cuando corresponda, efectuarán un seguimiento del cumplimiento del acuerdo por parte del contribuyente, para lo cual en la respectiva acta se fijará la forma y plazo en que el contribuyente entregará un informe anual en el que se demuestre la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones pactadas. De no cumplirse con dicha obligación se requerirá al contribuyente para que presente dicho informe bajo apercibimiento que, en caso de no hacerlo dentro del plazo de treinta días, el Servicio podrá poner término al acuerdo anticipado por incumplimiento de las obligaciones del contribuyente. El término del acuerdo anticipado regirá desde el mismo ejercicio en que se notifique la resolución que así lo establece.

El Servicio deberá pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente ya sea concurriendo a la suscripción del acta respectiva o rechazándola mediante resolución, dentro del plazo de doce meses contado desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición de dicho Servicio la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolverla. En caso de que el Servicio no se pronuncie dentro del plazo señalado, o bien el contribuyente no aporte los antecedentes solicitados por el Servicio dentro de este procedimiento, se entenderá rechazada la solicitud del

contribuyente. Éste podrá volver a proponer la suscripción del acuerdo. Para los efectos del cómputo del plazo, se dejará constancia de la entrega o puesta a disposición referida en una certificación del jefe de la oficina del Servicio que conozca de la solicitud.

El Servicio podrá, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el acuerdo anticipado cuando la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación, o cuando el contribuyente incumpla total o parcialmente el acuerdo. La resolución que deje sin efecto el acuerdo anticipado deberá fundarse en el carácter erróneo de los antecedentes, en su falsedad maliciosa, en la variación sustancial de los antecedentes o circunstancias esenciales en virtud de las cuales el Servicio aceptó la solicitud de acuerdo anticipado o en el incumplimiento del acuerdo; señalará de qué forma éstos son erróneos, maliciosamente falsos, han variado sustancialmente o en qué forma se incumplió el acuerdo, según corresponda, y detallará los antecedentes que se han tenido a la vista para tales efectos. La resolución que deje sin efecto el acuerdo anticipado regirá a partir de su notificación al contribuyente, salvo cuando se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, caso en el cual se dejará sin efecto a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, considerando la oportunidad en que tales antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente. Asimismo, la resolución será comunicada, cuando corresponda, a la o las demás administraciones tributarias respectivas. Esta resolución no será reclamable ni procederá a su respecto recurso alguno, ello sin perjuicio de la reclamación o recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, intereses y multas dictadas o aplicadas por el Servicio que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto el acuerdo anticipado. Por su parte, el contribuyente podrá dejar sin efecto el acuerdo anticipado que haya suscrito cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. Para estos efectos, deberá manifestar su voluntad en tal sentido a través de aviso por escrito al Servicio, en la forma que éste establezca mediante resolución, de modo que el referido acuerdo quedará sin efecto desde la fecha del aviso, y podrá el Servicio ejercer respecto de las operaciones del contribuyente la totalidad de las facultades que le confiere la ley.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, la presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de acuerdo anticipado que haya sido aceptada total o parcialmente por el Servicio será sancionada en la forma establecida por el inciso primero, del número 4º, del artículo 97 del Código Tributario.

Una vez suscrita el acta de acuerdo anticipado, o sus prórrogas o renovaciones, y mientras se encuentren vigentes de acuerdo a lo señalado precedentemente, el Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas cuando corresponda, no podrán determinar diferencias de impuestos por precios de transferencias o valoración aduanera en las operaciones comprendidas en él, siempre que el valor de las importaciones, los precios, valores o rentabilidades hayan sido establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el acuerdo.

Las actas de acuerdos anticipados y los antecedentes en virtud de los cuales han sido suscritas quedarán amparados por el deber de secreto que establece el artículo 35 del Código Tributario. Aquellos contribuyentes que autoricen al Servicio la publicación de los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, y métodos en virtud de los cuales se suscribieron los acuerdos anticipados conforme a este número, deberán dejar constancia de la autorización en el acta respectiva. Si así lo autorizan, serán incluidos en una nómina pública de contribuyentes socialmente responsables que mantendrá dicho Servicio, mientras se encuentre vigente el acuerdo.

Aun cuando no hayan autorizado ser incluidos en la nómina precedente, no se aplicará respecto de

ellos interés penal y multa algunos con motivo de las infracciones y diferencias de impuestos que se determinen durante dicha vigencia, salvo que se trate de infracciones susceptibles de ser sancionadas con penas corporales, caso en el cual serán excluidos de inmediato de la nómina señalada. Lo anterior es sin perjuicio del deber del contribuyente de subsanar las infracciones cometidas dentro del plazo que señale el Servicio, el que no podrá ser inferior a treinta días hábiles contados desde la notificación de la infracción; y/o declarar y pagar las diferencias de impuestos determinadas, y sin perjuicio de su derecho a reclamar de tales actuaciones, según sea el caso. Cuando el contribuyente no haya subsanado la infracción y/o declarado y pagado los impuestos respectivos dentro de los plazos que correspondan, salvo que haya deducido reclamación respecto de tales infracciones, liquidaciones o giros, el Servicio girará sin más trámite los intereses penales y multas que originalmente no se habían aplicado. En caso de haberse deducido reclamación, procederá el giro señalado cuando no haya sido acogida por sentencia ejecutoriada o el contribuyente se haya desistido de ella.

8. Ajuste correspondiente.

Los contribuyentes podrán, previa autorización del Servicio tanto respecto de la naturaleza como del monto del ajuste, rectificar el precio, valor o rentabilidad de las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas, sobre la base de los ajustes de precios de transferencia que hayan efectuado otros Estados con los cuales se encuentre vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional que no prohíba dicho ajuste, y respecto de los cuales no se hayan deducido, ni se encuentren pendientes, los plazos establecidos para deducir recursos o acciones judiciales o administrativas. No obstante lo anterior, cuando se hayan deducido dichos recursos o acciones, el contribuyente podrá acogerse a lo dispuesto en este número en tanto el ajuste deba considerarse definitivo en virtud de la respectiva sentencia judicial o resolución administrativa. Para estos efectos, el Servicio deberá aplicar respecto de las operaciones materia de rectificación, en la forma señalada, los métodos contemplados en este artículo. La solicitud de rectificación deberá ser presentada en la forma que fije el Servicio mediante resolución, acompañada de todos los documentos en que se funde, incluyendo copia del instrumento que dé cuenta del ajuste practicado por el otro Estado, dentro del plazo de un año contado desde que el ajuste de precios de transferencia se considere definitivo en la otra jurisdicción. El Servicio deberá denegar total o parcialmente la rectificación solicitada por el contribuyente, cuando el ajuste de precios de transferencia efectuado por el otro Estado se estime incompatible con las disposiciones de esta ley, sin que en este caso proceda recurso administrativo o judicial alguno.

Cuando con motivo de este ajuste resultare una diferencia de impuestos a favor del contribuyente, para los efectos de su devolución, ésta se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del pago del impuesto y el mes anterior a la fecha de la resolución que ordene su devolución.

9. Autoajuste de precios de transferencia realizado por el contribuyente.

Los contribuyentes podrán ajustar sus precios, valores D.O. 24.10.2024 o rentabilidades en las operaciones llevadas a cabo con partes relacionadas ubicadas en el extranjero, considerando aquellos que habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, cuando en su análisis determinen que sus operaciones vinculadas no cumplen el principio de plena competencia, para cuyos efectos deberá aplicar los métodos referidos en este artículo.

En consecuencia, se entenderá por autoajuste de precios de transferencia aquel que realice un contribuyente en forma previa a un requerimiento del Servicio y en el que determine, en su opinión, un precio, valor o rentabilidad de plena competencia en el marco de una operación vinculada,

aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado entre las empresas relacionadas.

Este autoajuste podrá llevarse a cabo mediante la determinación de una cifra única, ya sea un precio o un margen de utilidad comparable, que constituirá la referencia para establecer si una operación cumple las condiciones de plena competencia. En caso de que haya dos o más precios, valores o rentabilidades consideradas comparables, deberá utilizar un rango intercuartil, pudiendo ajustarse a cualquier punto o valor dentro del indicado rango.

El ajuste determinado deberá ser agregado a la base imponible del impuesto de primera categoría y sólo procederá cuando ello implique un aumento de la base imponible indicada. No se podrán realizar ajustes para disminuir la renta líquida imponible de primera categoría y determinar un menor impuesto o una mayor pérdida tributaria. El ajuste tendrá solo efectos sobre los impuestos establecidos en la presente ley, en los términos establecidos en el párrafo final del número cuatro del presente artículo.

Los contribuyentes deberán conservar la totalidad de los antecedentes que permitan acreditar que el autoajuste aplicado a la o las operaciones con sus partes relacionadas, se ha efectuado considerando los precios, valores o rentabilidades normales de mercado. En caso de que el Servicio determine un ajuste respecto de estas operaciones, este se afectará con el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de esta ley, conforme a lo establecido en el número cuatro de este artículo.

ARTÍCULO 41 F

Los intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargos de gastos incurridos por el acreedor o entidad relacionada en beneficio directo o indirecto de otras empresas relacionadas en el exterior que afecten los. 41 Resultados del contribuyente domiciliado, residente, establecido o constituido en el país, en virtud de los préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, y que correspondan al exceso de endeudamiento determinado al cierre del ejercicio, se gravarán con un impuesto único de tasa 35%, de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Este impuesto gravará a los contribuyentes domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, por los conceptos señalados precedentemente que correspondan al exceso de endeudamiento y que se hayan pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición durante el ejercicio respectivo.
2. Este impuesto se declarará y pagará anualmente en la forma y plazo que establecen los artículos 65, número 1, y 69, respecto de los intereses y demás partidas del inciso primero, pagados, abonados en cuenta o puestos a disposición durante el ejercicio respectivo en beneficio de entidades relacionadas constituidas, domiciliadas, residentes o establecidas en el extranjero.
3. Para que exista el exceso a que se refiere este artículo, el endeudamiento total anual del contribuyente debe ser superior a tres veces su patrimonio al término del ejercicio respectivo.
4. Para los fines de este artículo, por patrimonio se entenderá el capital propio determinado al 1 de enero del ejercicio respectivo, o a la fecha de la iniciación de actividades, según corresponda, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 41. Se agregará, considerando proporcionalmente su permanencia en el período respectivo, el valor de los aportes y aumentos efectivos de capital efectuados dentro del ejercicio. Se deducirá del valor del capital propio señalado, considerando proporcionalmente aquella parte del período en que

tales cantidades no hayan permanecido en el patrimonio, el valor de las disminuciones efectivas de capital, así como los retiros o distribuciones del ejercicio respectivo.

También se deducirá del valor del capital propio tributario, determinado en la forma señalada, el valor de aquel aporte que directa o indirectamente haya sido financiado con préstamos, créditos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere el número 5 siguiente con partes directa o indirectamente relacionadas, salvo que se encuentren pagados en el ejercicio respectivo, a menos que el pago se haya efectuado o financiado directa o indirectamente con ese mismo tipo de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones.

Cuando por aplicación de las normas señaladas se determine un valor negativo del patrimonio, se considerará que éste es igual a 1.

5. Por endeudamiento total anual se considerará la suma de los valores de los créditos y pasivos señalados en las letras a), b), c), d), g) y h) del N°1 del artículo 59, que la empresa registre durante el ejercicio, así como cualquier otro crédito o pasivo contratado con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en el exterior, sean relacionadas o no. Igualmente, formará parte del endeudamiento total anual el valor de los créditos o pasivos contratados con partes domiciliadas, residentes, constituidas o establecidas en Chile.

Con todo, no se considerarán dentro del endeudamiento total anual aquellos créditos o pasivos contratados con partes no relacionadas y cuyo plazo sea igual o inferior a 90 días, incluidas sus prórrogas o renovaciones.

Se incluirán también las deudas o pasivos de un establecimiento permanente en el exterior de la empresa domiciliada, residente, establecida o constituida en Chile. El impuesto se aplicará sobre aquellas partidas del inciso primero que correspondan al establecimiento permanente, aplicando en lo que corresponda las reglas de este artículo.

En el caso de fusiones, divisiones, disoluciones o cualquier otro acto jurídico u operación que implique el traspaso o la novación de deudas, éstas se considerarán en el cálculo de exceso de endeudamiento de la empresa a la cual se traspasó o asumió la deuda, préstamos, créditos y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a contar de la fecha en que ocurra dicha circunstancia.

Para el cálculo del endeudamiento total anual, se considerarán la suma de los valores de los créditos, deudas, pasivos y demás contratos u operaciones a que se refiere este artículo, a su valor promedio por los meses de permanencia en el mismo, más los intereses y demás partidas del inciso primero devengados en estas mismas deudas que no se hubieren pagado, abonado en cuenta o puesto a disposición, y que a su vez devenguen intereses u otra de las partidas señaladas a favor del acreedor.

Con todo, no se considerarán dentro del endeudamiento total anual aquellos créditos o pasivos contratados con partes no relacionadas y cuyo plazo sea igual o inferior a 90 días, incluidas sus prórrogas o renovaciones.

6. Se considerará que el beneficiario de las partidas a que se refiere el inciso primero es una entidad relacionada con quien las paga, abona en cuenta o pone a disposición cuando:
 - i. Eliminado.
 - ii. El beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en un territorio o jurisdicción que quede comprendido en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H.
 - iii. El beneficiario y quién paga, abona en cuenta o pone a disposición, pertenezcan al

mismo grupo empresarial, o directa o indirectamente posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del otro o cuando se encuentren bajo un socio o accionista común que directa o indirectamente posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro, y dicho beneficiario se encuentre domiciliado, residente, constituido o establecido en el exterior.

- iv. El financiamiento es otorgado con garantía directa o indirecta de terceros relacionados con el deudor en los términos señalados en los numerales ii), iii) y v) de este número, siempre que los terceros se encuentren domiciliados o residentes en el extranjero y sean los beneficiarios finales de los intereses del financiamiento.
 - v. Se trate de instrumentos financieros colocados y adquiridos por empresas independientes y que posteriormente son adquiridos o traspasados a empresas relacionadas en los términos señalados en los numerales i) al iv) anteriores.
 - vi. Una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.
7. Respecto de las operaciones a que se refiere este artículo, el deudor deberá presentar una declaración sobre las deudas, sus garantías y si entre los beneficiarios finales de los intereses y demás partidas señaladas en el inciso primero de este artículo se encuentran entidades relacionadas en los términos señalados en el número 6 anterior, todo ello en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución. Si el deudor se negare a formular dicha declaración o si la presentada fuera incompleta o falsa, se entenderá que existe relación entre el perceptor del interés y demás partidas y el deudor, o entre el deudor y acreedor de las deudas no informadas, según corresponda.
8. Para determinar la base imponible del impuesto que establece este artículo, cuando resulte un exceso de endeudamiento conforme a lo dispuesto en el número 3, se aplicará el porcentaje que se obtenga de dividir el endeudamiento total anual de la empresa menos tres veces el patrimonio, por el referido endeudamiento total anual, todo ello multiplicado por cien, sobre la suma de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso primero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo, que: i) Se hayan afectado con el impuesto adicional con tasa 4%, o ii) Se hayan afectado con una tasa de impuesto adicional inferior a 35% o no se hayan afectado con dicho tributo, en virtud de la aplicación de una rebaja o deducción, de una exención establecida por ley o de la aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile que se encuentre vigente.

En todo caso, la base imponible del impuesto que establece este artículo no podrá exceder de la suma total de los intereses y demás partidas a que se refiere el inciso anterior, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición durante el ejercicio respectivo.

9. Se dará de crédito al impuesto resultante, el monto de la retención total o proporcional, según corresponda, de Impuesto Adicional que se hubiese declarado y pagado sobre los intereses y demás partidas del inciso primero del número 8 anterior que se afecten con este tributo.
10. El impuesto resultante será de cargo de la empresa deudora, la cual podrá deducirlo como gasto, de acuerdo con las normas del artículo 31.
11. Con todo, no se aplicará el impuesto que establece este artículo cuando el contribuyente

acredite ante el Servicio que el financiamiento obtenido y los servicios recibidos corresponden al financiamiento del desarrollo, ampliación o mejora de uno o más proyectos en Chile, otorgados mayoritariamente por entidades no relacionadas con el deudor, en que por razones legales, financieras o económicas, las entidades prestamistas o prestadoras de servicios hayan exigido constituir entidades de propiedad común con el deudor o sus entidades relacionadas, o que por otras circunstancias, los créditos otorgados queden comprendidos en las normas de relación del número 6 anterior, todo lo anterior siempre que los intereses y las demás cantidades a que se refiere el inciso primero, así como las garantías que existan, se hayan pactado a sus valores normales de mercado, para cuyos efectos se aplicará lo dispuesto en el artículo 41 E.

12. La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere éste artículo, que implique la no aplicación de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se sancionará en la forma prevista en el inciso primero del artículo 97, N° 4, del Código Tributario.
13. La norma de control que establece este artículo no se aplicará cuando el deudor sea un banco, compañía de seguros, cooperativa de ahorro y crédito, emisores de tarjetas de crédito, agentes administradores de mutuos hipotecarios endosables, cajas de compensación de asignación familiar y las demás entidades de crédito autorizadas por ley o una caja, sujetas, según corresponda, a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones financieras, a la Superintendencia de Valores y Seguros y, o a la Superintendencia de Seguridad Social.

Tampoco se aplicará cuando el deudor sea una entidad cuya actividad haya sido calificada de carácter financiero por el Ministerio de Hacienda mediante resolución fundada, y siempre que al término de cada año comercial se determine que a lo menos durante 330 días continuos o discontinuos, el 90% o más del total de los activos de dicha entidad corresponden a créditos otorgados o a bienes entregados en arrendamiento con opción de compra a personas o entidades no relacionadas. Para estos efectos, se considerarán los activos a su valor tributario de acuerdo a las normas de esta ley, y se entenderá que existe relación cuando se cumplan las condiciones de los numerales iii), iv), v) o vi) del número 6 de este artículo. No procederá la calificación referida, cuando la entidad sea considerada como filial, coligada, agencia u otro tipo de establecimiento permanente o como parte de un mismo grupo empresarial de personas o entidades que queden comprendidas en al menos dos de los supuestos que establece el artículo 41 H.

Con todo, el endeudamiento con entidades relacionadas e independientes no podrá durante el año comercial ser superior al 120% del total de los créditos otorgados o de los bienes entregados en arrendamiento con opción de compra. En caso de producirse un exceso que no se corrija en el plazo de 90 días contados desde su ocurrencia, se aplicará lo dispuesto en los incisos precedentes. Para estos efectos, la entidad que haya sido calificada de carácter financiero deberá informar al Servicio, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, el cumplimiento de los requisitos que establece este párrafo.

Comentario

La Ley N° 20.780 derogó las normas sobre exceso de endeudamiento contenidas con anterioridad a la modificación en el inciso 4°, del N° 1, del artículo 59 de la LIR, incorporando nuevas reglas en el artículo 41 F de la misma Ley, la que recoge los elementos esenciales de la antigua norma y agrega otros nuevos.

Este artículo establece un impuesto único, de declaración y pago simultáneo, que se aplicará, en términos generales, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

i. Que durante el año comercial respectivo se paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del beneficiario, intereses, comisiones, remuneraciones por servicios y gastos financieros y cualquier otro recargo convencional, incluyendo los que correspondan a reembolsos, recargo de gastos incurridos por el acreedor, en virtud de préstamos, instrumentos de deuda y otros contratos u operaciones a que se refiere este artículo.

ii. Que dicho pago, abono en cuenta o puesta a disposición lo efectúe un contribuyente domiciliado, residente, constituido o establecido en Chile a una entidad relacionada sin domicilio ni residencia en el país.

iii. Que el deudor, al cierre del ejercicio comercial respectivo, se encuentre en situación de exceso de endeudamiento.

Todos los cambios introducidos al artículo 41 F por la Ley 20.899, rigen a contar del 01.01.2016.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1225 de 05.06.2017. *La existencia de un Convenio para Evitar la Doble Tributación, no influye en la determinación de la tasa y base imponible del impuesto al sobreendeudamiento establecido en el artículo 41 F de la LIR.*

Circulares

Circular N°12 de 30.01.2015. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta por las Leyes N°s 20.727 y 20.780 de 2014, y la incorporación de los artículos 41 F y 41 H efectuada por esta última Ley (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 05.02.2015).*

Circular N°34 de 07.06.2016. *Modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.899 a los artículos 41F y 41H de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y al primer párrafo, del número 2, del inciso cuarto del artículo 59, de la misma Ley. Complementa Circular N°12, de 2015.*

ARTÍCULO 41 G

No obstante lo dispuesto en el artículo 12 y en los artículos precedentes de este Párrafo, los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, conforme a las reglas del presente artículo.

A. Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile.

Para los efectos de este artículo, se entenderá por entidades controladas sin domicilio o residencia en Chile, aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, tales como sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts, constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- 5) Para efectos de los impuestos de la presente ley, las rentas de la entidad controlada, no deban computarse en Chile de conformidad al artículo 41 B, N°1.
- 6) Sean controladas por entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile. Se entenderá que la entidad es controlada por tales contribuyentes cuando al cierre del ejercicio respectivo o en cualquier momento durante los doce meses precedentes, éstos, por sí solos o en conjunto y en la proporción que corresponda, con personas o entidades relacionadas en los términos establecidos en las letras a), b) y d) del artículo 100 de la ley N° 18.045, cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:
 - i. El capital, o
 - ii. Del derecho a las utilidades, o
 - iii. De los derechos a voto.

También se considerarán entidades controladas, cuando los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, directa o indirectamente, por sí o a través de las referidas personas relacionadas, puedan elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior o posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar o remover a la mayoría de los directores o administradores, y aquellas entidades que estén bajo el control de una entidad controlada directa o indirectamente por los contribuyentes, entidades o patrimonio constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que se trata de una entidad controlada para los fines de este artículo, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando aquélla se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación.

Del mismo modo, se presume que se trata de una entidad controlada cuando el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile tenga, directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, en los términos de los literales i), ii) o iii) anteriores.

Para los efectos señalados, no se considerarán como personas o entidades relacionadas el controlador que sea una entidad no constituida, establecida, ni domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad local.

B. País o territorio de baja o nula tributación.

Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación aquéllos a que se refiere el artículo 41 H.

C. Rentas pasivas.

Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se considerarán rentas pasivas las siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando se hubiesen capitalizado en el extranjero. No obstante, no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas

pasivas.

2. Intereses y demás rentas a que se refiere el artículo 20, número 2, de esta ley, salvo que la entidad controlada no domiciliada que las genera sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo y no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio que se considere como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H.
3. Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración; excepto las rentas provenientes de proyectos de investigación y desarrollo definidos conforme a la letra f) del artículo 1° de la ley N° 20.241, que establece un incentivo tributario a la inversión en investigación y desarrollo, y que sean aprobados previamente por la Corporación de Fomento de la Producción, conforme al procedimiento que determine dicha institución mediante resolución conjunta con el Servicio de Impuestos Internos.
4. Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números precedentes.
5. Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.
6. Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo a este artículo.
7. Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los números precedentes.
8. Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que: a) sean partes relacionadas en los términos del artículo 41 E; b) tales rentas constituyan gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país para la determinación de sus impuestos a la renta en Chile, o deban formar parte de valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y c) dichas rentas no sean de fuente chilena, o siendo de fuente chilena o extranjera, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

Si las rentas pasivas a que se refiere este artículo representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos de ésta serán considerados como rentas pasivas para los efectos de este artículo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que: (i) Todas las rentas obtenidas por una entidad controlada constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H, son rentas pasivas. (ii) Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula imposición, genera en el ejercicio a lo menos una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o

indirecta, de los propietarios constituidos, domiciliados o residentes en Chile. En caso que el país o territorio publique oficialmente la tasa de interés promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. En caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante decreto supremo.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sólo cuando las rentas pasivas de la entidad controlada excedan del 10% de los ingresos totales de aquella, en el ejercicio que corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, no se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando el valor de los activos de la entidad controlada susceptibles de producir rentas pasivas, considerados proporcionalmente según su permanencia en el ejercicio, no exceda de un 20% del valor total de sus activos, determinado también proporcionalmente en la forma señalada. Tampoco se aplicará cuando las rentas pasivas de la entidad controlada se hayan gravado con impuestos a la renta cuya tasa efectiva sea igual o superior a un 30% en el país donde se encuentra domiciliada, establecida o constituida dicha entidad, conforme a las normas que ahí se apliquen.

D. Forma de reconocer en Chile las rentas percibidas o devengadas de conformidad a este artículo.

Las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas, se considerarán a su vez percibidas o devengadas por suspropietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo, conforme a las siguientes reglas:

1. Las rentas pasivas se considerarán percibidas o devengadas por los propietarios domiciliados o residentes en Chile, en proporción a la participación, directa o indirecta, que ellos tengan en la entidad controlada. Para los efectos de determinar dicha proporción, el Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización que correspondan.
2. Para determinar el monto de las rentas pasivas que debe computarse en Chile, se aplicarán las normas de esta ley sobre determinación de la base imponible de primera categoría, y se agregará a la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio, salvo que el resultado arroje una pérdida, caso en el cual no se reconocerá en el país.
3. Cuando los gastos deducibles incidan en la generación de las rentas pasivas y de otras rentas, la deducción se efectuará en la misma proporción que tales rentas pasivas representen en los ingresos totales de la entidad controlada.
4. El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio establecido en la letra a), del número 7 del artículo 41 A, vigente al término del ejercicio en Chile.
5. Los contribuyentes deberán aplicar el artículo 21 a las entidades controladas que tengan en el exterior.
6. Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile a que se refiere este artículo, no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando no excedan de 2.400 unidades de fomento en total al término del ejercicio respectivo.

E. Dividendos que corresponden a rentas pasivas.

Los dividendos retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad al presente artículo. En estos

casos, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 41 A, letra B y 41 C, según corresponda.

Para estos efectos, se considerará que los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, beneficios o ganancias distribuidas corresponden a las rentas netas pasivas en la misma proporción que dichas rentas representan en el total de las rentas netas de la entidad controlada. La misma regla se aplicará para la determinación de la distribución de utilidades que la entidad que distribuye hubiese recibido a su vez de otras entidades controladas, y así sucesivamente.

F. Obligaciones de registro e información.

Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en el país deberán mantener un registro detallado y actualizado de las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo a este artículo, de los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de entidades controladas, así como del o los impuestos pagados o adeudados respecto de estas rentas en el exterior, entre otros antecedentes.

El Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, pudiendo requerir al contribuyente, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo. La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales. Con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo. La aplicación de dicha multa se someterá al procedimiento establecido en el número 1° del artículo 165 del Código Tributario. Si la declaración presentada conforme a este número fuere maliciosamente falsa, se sancionará conforme a lo dispuesto en el párrafo primero del número 4° del artículo 97 del Código Tributario. El contribuyente podrá solicitar al Director Regional respectivo, o al Director de Grandes Contribuyentes, según corresponda, por una vez, prórroga de hasta tres meses del plazo para la presentación de la citada declaración. La prórroga concedida ampliará, en los mismos términos, el plazo de fiscalización a que se refiere la letra a) del artículo 59 del Código Tributario.

Cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el impuesto adicional de esta ley por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena obtenidas por la entidad sin domicilio ni residencia en el país, el citado impuesto adicional podrá deducirse como crédito del impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas, conforme a este artículo. Para los efectos de su deducción en el país se aplicarán las reglas establecidas en el artículo 41 A, letra B), debiendo acreditarse la procedencia del crédito por el pago de tales tributos.

Comentario

Este artículo fue introducido por la Ley 20.780, y rige a partir del 01.01.2016.

Establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

De este modo, esta regulación se aplica a las siguientes entidades:

- i) Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.*
- ii) Personas jurídicas constituidas en Chile.*

iii) Personas naturales sin domicilio ni residencia en el país y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera de Chile, que se establezcan en el país conforme al N° 1, del artículo 58 de la LIR.

iv) Patrimonios de afectación constituidos o establecidos en el país, tales como fondos mutuos, fondos de inversión, etc.

v) Administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, a través de los cuales se controle directa o indirectamente las entidades sin domicilio ni residencia en el país.

Todos los cambios introducidos al artículo 41 G por la Ley 20.899, rigen a contar del 01.01.2016.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°477 de 06.03.2017. *Los contribuyentes que deban considerar como percibidas o devengadas las rentas de fuente extranjera conforme al artículo 41 G de la LIR (rentas pasivas), deberán incluir para efectos de determinar tales rentas, las pérdidas tributarias del ejercicio, como asimismo, de ejercicios anteriores, siempre que dichas pérdidas estén vinculadas con la generación de rentas pasivas, todo ello debidamente acreditado fehacientemente ante el Servicio, mediante las normas generales y especiales dictadas al efecto.*

Circulares

Circular N°48 de 12.07.2016. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 de 2014 y Ley N° 20.899 de 2016 a los artículos 41A, 41 B y 41 C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017 y créditos por impuesto pagado en el extranjero sobre rentas pasivas, conforme al artículo 41G de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Deroga Circular N° 46, de 2015*

Circular N°40 de 08.07.2016. *Instrucciones sobre el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N° 20.780 y modificado por la Ley N° 20.899, que regula el tratamiento tributario de las rentas pasivas percibidas o devengadas por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile. Sustituye Circular N° 30, de 2015.*

Resoluciones

Resolución N°09 de 20.01.2017 *Establece contenido y forma de llevar el registro que deben mantener los contribuyentes o patrimonios de afectación domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país en conformidad a lo señalado en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

ARTÍCULO 41 H

Para los efectos de esta ley, se considerará que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial cuando se cumpla a lo menos dos de los siguientes requisitos:

- a) Su tasa de tributación efectiva sobre los ingresos de fuente extranjera sea inferior al 50% de la tasa del inciso primero del artículo 58. Para la determinación de la tasa efectiva se

considerarán las exenciones o rebajas otorgadas sobre el ingreso respectivo, los costos o gastos efectivos o presuntos que rebajen tales ingresos y los créditos o rebajas al impuesto extranjero determinado, todos ellos otorgados o concedidos por el respectivo territorio o jurisdicción. La tributación efectiva será la que resulte de dividir el impuesto extranjero neto determinado por la utilidad neta ajustada de acuerdo a lo dispuesto anteriormente. En caso que en el país respectivo se aplique una escala progresiva de tasas, la tasa efectiva será la equivalente a la "tasa media", que resulte de dividir por dos la diferencia entre la tasa máxima y mínima de la escala de tasas correspondiente, expresadas en porcentaje.

- b) No hayan celebrado con Chile un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o el celebrado no se encuentre vigente.
- c) Los territorios o jurisdicciones cuya legislación carezca de reglas que faculten a la administración tributaria respectiva para fiscalizar los precios de transferencia, que de manera sustancial se ajusten a las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, o de la Organización de Naciones Unidas.
- d) Aquellos que no reúnan las condiciones para ser considerados cumplidores o sustancialmente cumplidores de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
- e) Aquellos cuyas legislaciones mantengan vigentes uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de acuerdo a calificación efectuada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.
- f) Aquellos que gravan exclusivamente las rentas generadas, producidas o cuya fuente se encuentre en sus propios territorios.

No se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

El Servicio, previa solicitud, se pronunciará mediante resolución acerca del cumplimiento de los requisitos que establece este artículo.

Comentario

Establece los requisitos para considerar que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial.

Así las cosas, la nueva norma prescribe que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial, cuando éste cumpla a lo menos, con dos de los requisitos que se indican en este artículo. No obstante ello, cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aun cuando cumplan de cualquier forma dos o más de los requisitos que se indican, no se les considerará "régimen fiscal preferencial" para los efectos de la LIR.

Circulares

Circular N°12 de 30.01.2015. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A y 41 C de la Ley sobre Impuesto a la Renta por las Leyes N°s 20.727 y 20.780 de 2014, y la incorporación de los artículos 41 F y 41 H efectuada por esta última Ley (Extracto de Circular publicado en el Diario Oficial de 05.02.2015).*

Resoluciones

Resolución N° 55 de 05.07.2018. Actualiza listado de países contenido en la Resolución Ex. SII N° 124, de 19-12-2017, que se consideran que tienen un régimen fiscal preferencial de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 41 H de la LIR.

**SEGUNDA CATEGORÍA
DE LAS RENTAS DEL TRABAJO****PÁRRAFO 1º
DE LA MATERIA Y TASA DEL IMPUESTO****ARTÍCULO 42**

Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas:

1º. Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las impositivas obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cotizaciones que se destinen a financiar las prestaciones de salud, calculadas sobre el límite máximo imponible del artículo 16 del decreto ley N° 3.500, de 1980. En el caso de pensionados, se considerará el límite máximo imponible indicado en el artículo 85 del decreto ley N° 3.500, de 1980. Asimismo, se exceptúa la cotización para el seguro de desempleo establecido en la letra a) del artículo 5º de la ley N° 19.728, que establece un seguro de desempleo, calculada sobre la base establecida en el artículo 6º de dicha ley, como también las cantidades por concepto de gastos de representación.

Cuando los depósitos efectuados en la cuenta de ahorro voluntario a que se refiere el artículo 21 del decreto ley N° 3.500, de 1980, se destinen a anticipar o mejorar la pensión, para los efectos de aplicar el impuesto establecido en el artículo 43, se rebajará de la base de dicho tributo el monto que resulte de aplicar a la pensión el porcentaje que en el total del fondo destinado a ella representen tales depósitos. Este saldo será determinado por la Administradora de Fondos de Pensiones de acuerdo a lo establecido en el artículo 22 del decreto ley N° 3.500, de 1980, registrando separadamente el capital invertido, expresado en unidades tributarias mensuales, el que corresponderá a la diferencia entre los depósitos y los retiros netos, convertidos cada uno de ellos al valor que tenga dicha unidad en el mes en que se efectúen estas operaciones.

Respecto de los obreros agrícolas el impuesto se calculará sobre la misma cantidad afecta a impositivas del Servicio de Seguro Social, sin ninguna deducción.

Los choferes de taxi, que no sean propietarios de los vehículos que exploten, tributarán con el impuesto de este número con tasa de 3,5% sobre el monto de dos unidades tributarias mensuales, sin derecho a deducción alguna. El impuesto debe ser recaudado mensualmente por el propietario del vehículo el que debe ingresarlo en arcas fiscales entre el 1º y el 12 del mes siguiente.

Comentario

Contribuyentes Afectos del 42 N° 1.

Trabajadores afectos, activos o pasivos, que perciban rentas del trabajo, jubilaciones, pensiones, etc. En consecuencia debe tratarse de rentas generadas por el esfuerzo físico o intelectual percibidas por una persona natural en la medida que se efectúe bajo el vínculo de dependencia y subordinación, esto es que exista un contrato de trabajo en la cual se determine la labor a desarrollar, fijación de la remuneración y que esta se encuentre percibida.

La base imponible de este número son todas las rentas o sueldos, pudiendo rebajarse de ésta las cotizaciones previsionales obligatorias y otras cantidades, como por ejemplo el 0.6% del seguro de desempleo, APV, etc.

Los choferes de taxis tributarán con una tasa de 3.5% sobre 2 UTM, monto que deberá ser enterado en arcas fiscales entre el 1 y el 12 del mes siguiente

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2151 de 01.08.2016. *Las personas naturales sin residencia ni domicilio en Chile, y cuyas remuneraciones se pagan desde el extranjero, pueden obtener un RUT del orden de los 48 millones a efectos de cumplir con las obligaciones tributarias que les afectan.*

Oficio N°2897 de 26.10.2012. *Las pensiones de vejez otorgadas de conformidad con el D.L. N° 3.500, de 1980, se encuentran afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría, de acuerdo con lo establecido por el artículo 42, N°1, de la LIR.*

Oficio N°1951 de 03.08.2012. *Los " bonos de término de conflicto" constituyen una remuneración accesoria o complementaria al sueldo y afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría a que se refieren los artículos 42 N°1 y 43 N°1 de la Ley de la Renta; tributo que se determina en la forma establecida en el artículo 45 de la ley antes mencionada.*

Oficio N° 1776 de 20.05.2009. *Para invocar el beneficio tributario sobre presunción de asignación de zona establecido en el artículo 13 del D.L. N° 889, de 1975, los trabajadores deben acreditar fehacientemente su residencia en las zonas favorecidas con dicha franquicia, entendiéndose por ésta el lugar donde vive habitualmente una persona, mediante un certificado emitido por la Prefectura de Carabineros de Chile de la localidad respectiva. Para determinar la procedencia o no del citado beneficio tributario, no es aplicable en la especie el concepto de "residente" que establece el N° 8 del artículo 8 del Código Tributario.*

Circulares

Circular N° 60 de 20.11.2007. *Tratamiento tributario de las remuneraciones percibidas por los trabajadores de artes y espectáculos y los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante.*

Circular N° 59 de 04.09.2001. *Tratamiento tributario de las cotizaciones previsionales efectuadas para financiar el seguro de cesantía o de desempleo frente a los trabajadores y empleadores, establecido por la Ley N° 19.728, de 2001.*

Resolución Exenta

Resolución Exenta N° 25 de 24.03.2016. *Establece modelo de Certificado N° 47, sobre retenciones practicadas conforme al artículo 74 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por concepto de devolución de fondos previsionales a técnicos extranjeros y a trabajadores desafiados del sistema de pensiones del D.L. N° 3.500.*

2º. Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

Para los efectos del inciso anterior se entenderá por "ocupación lucrativa" la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, podrán optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de esta ley. El ejercicio de la opción deberá practicarse dentro de los tres primeros meses del año comercial respectivo, presentando una declaración al Servicio de Impuestos Internos en dicho plazo, acogiéndose al citado régimen tributario, el cual regirá a contar de ese mismo año. Para los efectos de la determinación en el primer ejercicio de los pagos provisionales mensuales a que se refiere la letra a) del artículo 84, se aplicará por el ejercicio completo, el porcentaje que resulte de la relación entre los ingresos brutos percibidos o devengados en el año comercial anterior y el impuesto de primera categoría que hubiere correspondido declarar, sin considerar el reajuste del artículo 72, pudiéndose dar de abono a estos pagos provisionales las retenciones o pagos provisionales efectuados en dicho ejercicio por los mismos ingresos en virtud de lo dispuesto en el artículo 74, número 2º y 84, letra b), aplicándose al efecto la misma modalidad de imputación que señala el inciso primero del artículo 88. Los contribuyentes que optaren por declarar de acuerdo con las normas de la primera categoría, no podrán volver al sistema de tributación de la segunda categoría.

En ningún caso quedarán comprendidas en este número las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen algunas de las actividades clasificadas en el artículo 20.

Comentario

Contribuyentes Afectos del 42 N° 2.

En este número se clasifican las rentas provenientes de las rentas de profesionales, ocupaciones lucrativas y otras donde prima el esfuerzo intelectual o físico, por sobre el empleo del capital.

Rentas Gravadas

Profesiones Liberales.

Cualquiera otra profesión no incluidas en la primera categoría.

Ocupaciones lucrativas (no comprendidas en la primera categoría ni en el 42 N°1 de la LIR).

Auxiliares de la Administración de Justicia.

Corredores que sean personas naturales.

Sociedades de profesionales.

Participaciones y asignaciones de los directivos o consejeros de S.A.

Profesiones Liberales

Es la persona que posee un título profesional otorgado por alguna Universidad del Estado o reconocido por ésta, u otorgado por otras entidades, que los habilita para ejercer una determinada actividad técnica u oficio, de acuerdo a las normas propias de cada profesión, todo ello de acuerdo a lo instruido sobre esta materia por circular número 21 de 1991 del S.I.I. Por ejemplo: Ingenieros, Médicos, Dentistas, Abogados, Farmacéuticos, etc.

Cualquiera otra profesión

Personas que ejercen una profesión cuyo título ha sido otorgado oficialmente por una entidad educativa no universitaria.

Ocupaciones Lucrativas

Es la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias herramientas equipos u otros bienes de capital. Ejemplo: peluqueros, peinadoras, electricistas, plomeros, modelos, tramoyistas, locutores, etc.

Ejemplos de Ocupaciones lucrativas

Agentes concesionarios de instituciones hípicas

Agentes de seguros no clasificados por la superintendencia como agentes profesionales. En caso contrario tienen la calidad de empleados particulares, tributarán con Impuesto Único de Segunda Categoría

Estudios Fotográficos explotados por personas naturales que trabajen solas y que no ejecuten actos de comercio como por ejemplo compraventa de artículos fotográficos, ni realicen trabajos por cuenta de terceros, como el desarrollo de películas o negativos ampliaciones etc.

Comisionistas.

Preparadores de caballos.

Artistas en general.

Escritores, poetas, libretistas.

Decoradores de interiores.

Auxiliares de la administración de justicia, por los derechos que conforme a la ley perciben del público, como por ejemplo, receptores, archiveros judiciales, notarios, secretarios.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1947 de 03.08.2012. *Una sociedad de personas, cuyos socios sean personas naturales que se dedican al corretaje de propiedades, no cumple con los requisitos legales para tributar en*

la Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Oficio N°2380 de 14.10.2011. *Tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto de traslación y viáticos a los profesionales contratados a honorarios por la Administración Pública que cumplan o no con los requisitos establecidos en el artículo 16 del D.L. N° 824, de 1974 .*

Circulares

Circular N° 43 de 27.10.1994. Situación tributaria de las sociedades profesionales respecto de los servicios de capacitación que prestan.

Circular N° 36 de 11.08.1993. Tributación que afecta a los peluqueros.

Resolución Exenta

Resolución Exenta 48 de 12.05.2007. Modifica Resolución N° 83, del 30.08.2004, que establece instrucciones sobre la emisión y uso de boletas de honorarios electrónicas

ARTÍCULO 42 BIS

Los contribuyentes del artículo 42, N° 1, que efectúen depósitos de ahorro previsional voluntario, cotizaciones voluntarias y ahorro previsional voluntario colectivo de conformidad a lo establecido en los párrafos 2 y 3 del Título III del decreto ley N° 3.500, de 1980, podrán acogerse al régimen que se establece a continuación:

1. Podrán rebajar, de la base imponible del impuesto único de segunda categoría, el monto del depósito de ahorro previsional voluntario, cotización voluntaria y ahorro previsional voluntario colectivo, efectuado mediante el descuento de su remuneración por parte del empleador, hasta por un monto total mensual equivalente a 50 unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del mes respectivo.
2. Podrán reliquidar, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 47, el impuesto único de segunda categoría, rebajando de la base imponible el monto del depósito de ahorro previsional voluntario, cotización voluntaria y ahorro previsional voluntario colectivo, que hubieren efectuado directamente en una institución autorizada de las definidas en la letra p) del artículo 98 del decreto ley N° 3.500, de 1980, o en una administradora de fondos de pensiones, hasta por un monto total máximo anual equivalente a la diferencia entre 600 unidades de fomento, según el valor de ésta al 31 de diciembre del año respectivo, menos el monto total del ahorro voluntario, de las cotizaciones voluntarias y del ahorro previsional voluntario colectivo, acogidos al número 1 anterior.

Para los efectos de impetrar el beneficio, cada inversión efectuada en el año deberá considerarse según el valor de la unidad de fomento en el día que ésta se realice.

3. En caso que los recursos originados en depósitos de ahorro previsional voluntario, cotizaciones voluntarias o ahorro previsional voluntario colectivo

a que se refieren los párrafos 2 y 3 del Título III del decreto ley N° 3.500, de 1980, sean retirados y no se destinen a anticipar o mejorar las pensiones de jubilación, el monto retirado, reajustado en la forma dispuesta en el inciso penúltimo del número 3 del artículo 54, quedará afecto a un impuesto único que se declarará y pagará en la misma forma y oportunidad que el impuesto global

complementario. La tasa de este impuesto será tres puntos porcentuales superior a la que resulte de multiplicar por el factor 1,1, el producto, expresado como porcentaje, que resulte de dividir, por el monto reajustado del retiro efectuado, la diferencia entre el monto del impuesto global complementario determinado sobre las remuneraciones del ejercicio incluyendo el monto reajustado del retiro y el monto del mismo impuesto determinado sin considerar dicho retiro. Si el retiro es efectuado por una persona pensionada o, que cumple con los requisitos de edad y de monto de pensión que establecen los artículos 3º y 68 letra b) del decreto ley N° 3.500, de 1980, o con los requisitos para pensionarse que establece el decreto ley N° 2.448, de 1979, no se aplicarán los recargos porcentuales ni el factor antes señalados.

Las administradoras de fondos de pensiones y las instituciones autorizadas que administren los recursos de ahorro previsional voluntario desde las cuales se efectúen los retiros descritos en el inciso anterior, deberán practicar una retención de impuesto, con tasa 15% que se tratará conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de esta ley y servirá de abono al impuesto único determinado. Con todo, no se considerarán retiros los traspasos de recursos que se efectúen entre las entidades administradoras, siempre que cumplan con los requisitos que se señalan en el numeral siguiente.

Los recursos originados en depósitos de ahorro previsional voluntario, cotizaciones voluntarias o ahorro previsional voluntario colectivo, acogidos a lo dispuesto en el número 1 del presente artículo, y que hayan sido destinados a pólizas de seguros de vida autorizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros como planes de ahorro previsional voluntario, se gravarán en caso de muerte del asegurado con el impuesto que establece este numeral, en aquella parte que no se haya destinado a financiar costos de cobertura. Dicho impuesto, cuya tasa será, en este caso, de un 15%, deberá ser retenido por la Compañía de Seguros al momento de efectuar el pago de tales recursos a los beneficiarios, y enterado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente a aquél en que haya efectuado la retención. Para los efectos de la determinación de este impuesto, las cantidades afectas a la tributación señalada se reajustarán en la forma dispuesta en el inciso penúltimo, del número 3 del artículo 54. El impuesto a que se refiere este inciso no se aplicará cuando los beneficiarios hayan optado por destinar tales recursos a la cuenta de capitalización individual del asegurado.

4. Al momento de incorporarse al sistema de ahorro a que se refiere este artículo, la persona deberá manifestar a las administradoras de fondos de pensiones o a las instituciones autorizadas, su voluntad de acogerse al régimen establecido en este artículo, debiendo mantener vigente dicha expresión de voluntad. La entidad administradora deberá dejar constancia de esta circunstancia en el documento que dé cuenta de la inversión efectuada. Asimismo, deberá informar anualmente respecto de los montos de ahorro y de los retiros efectuados, al contribuyente y al Servicio de Impuestos Internos, en la oportunidad y forma que este último señale.
5. Eliminado.
6. También podrán acogerse al régimen establecido en este artículo las personas indicadas en el inciso tercero del número 6º del artículo 31, hasta por el monto en unidades de fomento que represente la cotización obligatoria que efectúe en el año respectivo, de acuerdo a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 17 del decreto ley N° 3.500, de 1980.

Si el contribuyente no opta, al momento de incorporarse al sistema de ahorro a que se refiere este artículo, por acogerse al régimen establecido en el inciso anterior, o habiendo optado sus depósitos exceden de los límites que establece dicho inciso, los depósitos de ahorro previsional voluntario, las cotizaciones voluntarias, el ahorro previsional voluntario colectivo correspondiente a los aportes del trabajador, a que se refieren los números 2. y 3. del Título III del decreto ley N° 3.500, de 1980, o el exceso en su caso, no se rebajarán de la base imponible del impuesto único de segunda categoría y

no estarán sujetos al impuesto único que establece el número 3. del inciso primero de este artículo, cuando dichos recursos sean retirados. En todo caso, la rentabilidad de dichos aportes estará sujeta a las normas establecidas en el artículo 22 del mencionado decreto ley. Asimismo, cuando dichos aportes se destinen a anticipar o mejorar la pensión, para los efectos de aplicar el impuesto establecido en el artículo 43, se rebajará el monto que resulte de aplicar a la pensión el porcentaje que en el total del fondo destinado a pensión representen las cotizaciones voluntarias, aportes de ahorro previsional voluntario y aportes de ahorro previsional voluntario colectivo que la persona hubiere acogido a lo dispuesto en este inciso y los que no hubiese podido acoger por exceder de los límites que establece el inciso primero. El saldo de dichas cotizaciones y aportes será determinado por las Administradoras de Fondos de Pensiones de acuerdo a lo establecido en el artículo 20 L del decreto ley N° 3.500, de 1980.

Los aportes que los empleadores efectúen a los planes de ahorro previsional voluntario colectivo se considerarán como gasto necesario para producir la renta de aquéllos. A su vez, cuando los aportes del empleador, más la rentabilidad que éstos generen, sean retirados por éste, aquéllos serán considerados como ingresos para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En este último caso, la Administradora o Institución Autorizada deberá efectuar la retención establecida en el N° 3 de este artículo.

Comentario

Se pueden acoger:

Trabajadores Dependientes afiliados a una AFP o al INP.

Trabajadores Independientes afiliados a una AFP o al INP, siempre que efectúen cotizaciones.

Tope máximo de Cotización Voluntaria o Depósito de Ahorro Previsional Voluntario.

Trabajadores Dependientes:

1. Descuento de la Remuneración del Trabajador:

Rebaja de Base Imponible de Impuesto Único con tope máximo mensual de 50 UF.

2. Depósito Directo:

Reliquidación de Impuesto Único de segunda categoría con tope máximo anual de 600 UF.

Trabajadores Independientes: Como rebaja de sus Ingresos Brutos.

Máximo a rebajar = 8,33 UF x Cotizaciones Obligatorias; con tope máximo anual de 600 UF.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2894 de 26.10.2012. *E l retiro del exceso de APV efectuado por un contribuyente de aquellos a que se refiere el inciso 3° del N°6 del artículo 31 de la LIR, no se encuentra afecto al Impuesto Único establecido en el N°3 del artículo 42 bis de la LIR*

Oficio N° 3651 de 11.12.2008. *Las personas que no están pensionadas ni tienen la edad legal para pensionarse por vejez, pero que cumplen con el requisito de poder generar una determinada pensión mínima, por los retiros de APV que efectúen se encuentran afectas a los recargos que establece el N 3 del artículo 42 bis de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N° 51 de 12.09.2008. *Regímenes tributarios a los cuales los contribuyentes del artículo 42 N° 1 y 2 de la Ley de la Renta pueden acoger los ahorros previsionales voluntarios (APV), conforme a las normas del artículo 42 bis*

Circular N° 31 de 26.04.2002. *Instrucciones sobre tratamiento tributario de los depósitos de ahorro voluntario o cotizaciones voluntarias establecido por el artículo 42 bis*

ARTÍCULO 42º TER

El monto de los excedentes de libre disposición, calculado de acuerdo a lo establecido en el decreto ley N° 3.500, de 1980, determinado al momento en que los afiliados opten por pensionarse, podrá ser retirado libre de impuesto hasta por un máximo anual equivalente a 200 unidades tributarias mensuales, no pudiendo, en todo caso, exceder dicha exención el equivalente a 1.200 unidades tributarias mensuales. Con todo, el contribuyente podrá optar, alternativamente, por acoger sus retiros a una exención máxima de 800 unidades tributarias mensuales durante un año. Aquella parte del excedente de libre disposición que corresponda a recursos originados en depósitos convenidos, tributará de acuerdo al siguiente artículo.

Para que opere la exención señalada, los aportes que se efectúen para constituir dicho excedente, por concepto de cotización voluntaria, depósito de ahorro voluntario o depósito de ahorro previsional voluntario colectivo, deberán haberse efectuado con a lo menos cuarenta y ocho meses de anticipación a la determinación de dicho excedente.

Los retiros que efectúe el contribuyente se imputarán, en primer lugar, a los aportes más antiguos, y así sucesivamente.

Comentario

El D.L. N° 3500 de 1980, expresa que los excedentes que quedaren en la cuenta de capitalización individual del afiliado a una Asociación de Fondos de Pensiones (A.F.P.), después de contratada su pensión en conformidad a lo dispuesto en el Título VI del citado cuerpo legal, será de libre disposición para dicho afiliado.

El nuevo artículo 42 ter. de la Ley de la Renta dispone que el monto de los excedentes de libre disposición, calculado según el D.L. N° 3500 y determinado al momento que los afiliados opten por pensionarse, podrá ser retirado libre de impuesto por dichos afiliados de acuerdo con las siguientes alternativas:

a) Retirar en cada año, consecutivo o no, libre de impuesto, hasta un monto máximo equivalente a 200 U.T.M. según el valor de esta unidad al 31 de Diciembre del año calendario respectivo, por lo que podrán retirar una cantidad inferior a 200 U.T.M. en cada año.

Este retiro anual, libre de impuesto, podrá efectuarse hasta completar un total máximo de

1.200 U.T.M. Por consiguiente, si el afiliado opta por retirar en cada año la suma de 200 U.T.M., el límite máximo de 1200 U.T.M. lo completará en 6 años consecutivos. Si opta por retirar una suma anual inferior a 200 U.T.M., el límite máximo de 1.200 U.T.M. se completará en un número superior a 6 años.

b) Optar por retirar, libre de impuesto, por única vez y en un solo año, la suma de máxima de 800 U.T.M: según el valor vigente de esta unidad al 31 de Diciembre del año calendario en que venza

dicho plazo.

Se computará como "año", de acuerdo con el artículo 48 del Código Civil, el lapso que medie entre el día del mes en que el afiliado se acoge a pensión y el mismo día del mes del año calendario siguiente.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°152 de 20.01.2016. *Los retiros de excedentes de libre disposición en la modalidad de 800 UTM a que se refiere el artículo 42 ter de la LIR, pueden fraccionarse de manera que si el afiliado cumple con los requisitos señalados para acogerse a dicha exención, tales cantidades deben declararse como rentas exentas de Impuesto Global Complementario, en conformidad a lo dispuesto en el N°3 del artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Oficio N°1142 de 15.05.2012. *Los retiros de excedentes de libre disposición (ELD) de contribuyente que se pensionó con anterioridad al 7 de noviembre de 2001 y que posteriormente continuó cotizando en una Administradora de Fondos de Pensiones (AFP) deben sujetarse, por estos nuevos retiros de ELD, a la tributación que establece el artículo 42 ter de la LIR, pudiendo ser retirados libre de impuesto por los montos y cumpliendo los requisitos que la propia norma legal establece.*

Oficio N°2401 de 17.10.2011. *Los retiros de excedentes de libre disposición efectuados con cargo a los recursos de la cuenta de ahorro voluntario traspasados a la cuenta de capitalización individual, siguen el mismo tratamiento tributario que los retiros de excedente de libre disposición que se efectúan con cargo a cotizaciones obligatorias.*

Circulares

Circular N° 16 de 22.02.2017. *Cambio de criterio del cómputo del plazo para invocar la exención contemplada en el artículo 42 ter de la LIR. Los contribuyentes pueden efectuar retiros de libre disposición a partir de un año posterior a aquel en que se acojan a pensión, sin que por ello pierdan el beneficio de la exención de impuestos que la norma citada dispone respecto de tales retiros.*

Circular N° 51 de 12.09.2008. *Los ahorros previsionales voluntarios colectivos también se pueden acoger a la exención de impuesto que establece dicha norma siempre que se cumplan los requisitos que se exigen al efecto.*

Circular N° 23 de 12.03.2002. *Instrucciones sobre tratamiento tributario de los excedentes de libre disposición establecido por el artículo 42 ter de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 42 QUÁTER

El monto de los excedentes de libre disposición, calculado de acuerdo a lo establecido en el Decreto Ley N° 3.500, de 1980, que corresponda a depósitos convenidos efectuados por sobre el límite establecido en el inciso tercero del artículo 20 del citado decreto ley, podrá ser retirado libre de impuestos. Con todo, la rentabilidad generada por dichos depósitos, tributará conforme a las reglas generales. Aquella parte de los excedentes de libre disposición que correspondan a recursos originados en depósitos convenidos de montos inferiores al límite contemplado en el artículo 20 del decreto ley N° 3.500, de 1980, tributará conforme a las reglas generales.

ARTÍCULO 43

Las rentas de esta categoría quedarán gravadas de la siguiente manera:

1. Rentas mensuales a que se refiere el N° 1 del artículo 42, a las cuales se aplicará la siguiente escala de tasas:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias mensuales, estarán exentas de este impuesto;

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias mensuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias mensuales, 30,4%;

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 310 unidades tributarias mensuales, 35%; y

Sobre la parte que exceda de 310 unidades tributarias mensuales, 40%.

El impuesto de este número tendrá el carácter de único respecto de las cantidades a las cuales se aplique.

Las regalías por concepto de alimentación que perciban en dinero los trabajadores eventuales y discontinuos, que no tienen patrón fijo y permanente, no serán consideradas como remuneraciones para los efectos del pago del impuesto de este número.

Los trabajadores eventuales y discontinuos que no tienen patrón fijo y permanente, pagarán el impuesto de este número por cada turno o día-turno de trabajo, para lo cual la escala de tasas mensuales se aplicará dividiendo cada tramo de ella por el promedio mensual de turnos o días-turnos trabajados.

Para los créditos, se aplicará el mismo procedimiento anterior.

Los obreros agrícolas cuyas rentas sobrepasen las 10 unidades tributarias mensuales pagarán como impuesto de este número un 3,5% sobre la parte que exceda de dicha cantidad, sin derecho a los créditos que se establecen en el artículo 44.

2. Las rentas mencionadas en el N° 2 del artículo anterior sólo quedarán afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso, cuando sean percibidas.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2553 de 13.09.2016. *En el caso de personas que perciben rentas provenientes de un empleo o de una pensión de jubilación, el pagador de la renta debe retener mensualmente el Impuesto Único correspondiente y, si esas personas no tienen otras rentas, no están obligadas a efectuar una reliquidación del Impuesto Único. Tratamiento en el caso que se reciban rentas de dos empleos o jubilaciones.*

Circulares

Circular N°21 de 23.04.1991. *Tributación aplicable a los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas*

ARTÍCULO 44

Derogado.

ARTÍCULO 45

Inciso derogado.

Las rentas correspondientes a períodos distintos de un mes tributarán aplicando en forma proporcional la escala de tasas contenidas en el artículo 43.

Para los efectos de calcular el impuesto contemplado en el artículo 42, N° 1, las rentas accesorias o complementarias al sueldo, salario o pensión, tales como bonificaciones, horas extraordinarias, premios, dietas, etc., se considerará que ellas corresponden al mismo período en que se perciban, cuando se hayan devengado en un solo período habitual de pago. Si ellas se hubieren devengado en más de un período habitual de pago, se computarán en los respectivos períodos en que se devengaron.

Inciso tercero. Derogado.

Comentario

En el caso de remuneraciones accesorias o complementarias al sueldo se considerará que ellas corresponden al mismo periodo en que se perciben siempre y cuando estas se hayan devengado en UN solo periodo habitual de pago.

Si estas remuneraciones accesorias se hubiesen devengado en mas de un periodo habitual de pago se computarán en los respectivos periodos en que se hayan devengado.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1297 de 31.05.2011. *La indemnización compensatoria pagada a trabajadores contratados a plazo fijo por término anticipado de dicho contrato, constituye una indemnización por lucro cesante, ya que tiene por objeto el pago de la renta que se habría percibido de haberse cumplido el plazo estipulado por las partes; constituyendo renta que debe gravarse con los impuestos de la LIR, atendiendo al tipo de renta que la indemnización viene a remplazar.*

ARTÍCULO 46

Tratándose de remuneraciones del número 1° del artículo 42 pagadas íntegramente con retraso, ellas se ubicarán en el o los períodos en que se devengaron y el impuesto se liquidará de acuerdo con las normas vigentes en esos períodos.

En el caso de diferencia o saldos de remuneraciones o de remuneraciones accesorias o complementarias devengadas en más de un período y que se pagan con retraso, las diferencias o saldos se convertirán en unidades tributarias y se ubicarán en los períodos correspondientes, reliquidándose de acuerdo al valor de la citada unidad en los períodos respectivos.

Los saldos de impuestos resultantes se expresarán en unidades tributarias y se solucionarán en el equivalente de dichas unidades del mes de pago de la correspondiente remuneración.

Para los efectos del inciso anterior, las remuneraciones voluntarias que se paguen en relación a un determinado lapso, se entenderán que se han devengado uniformemente en dicho lapso, el que no podrá exceder de doce meses.

Comentario

Cuando se paguen remuneraciones de aquellas enunciadas en el artículo 42 N°1, (Remuneraciones Principales) pagadas INTEGRAMENTE con retraso, ellas se ubicarán en el o los periodos en que se entiendan devengadas y el impuesto se calculara de acuerdo a las tablas vigentes en cada periodo.

Ahora bien, en el caso de diferencias o saldos de remuneraciones o remuneraciones accesorias o complementarias devengadas en más de un período habitual de pago y que se pagan con retraso, se convertirán en U.T.M. y se procederá a reliquidar.

Las remuneraciones voluntarias que se paguen en relación a un determinado lapso de tiempo, se entenderán que ellas se han devengado de manera UNIFORME, en dicho periodo el cual no puede exceder de 12 meses.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°359 de 26.02.2010. *Tratamiento tributario de indemnizaciones por años de servicios pagadas en forma voluntaria, respecto del trabajador beneficiario de la renta y de la empresa empleadora pagadora de tales sumas.*

Oficio N°1158 de 08.03.2004. *Tributación de sumas pagadas por gratificación especial pagada por única vez, en virtud de convenio colectivo.*

Circulares

Circular N° 37 de 01.08.1990. *Cálculo del impuesto único de Segunda Categoría que afecta a las diferencias o saldos de remuneraciones o a las remuneraciones accesorias o complementarias a los sueldos o pensiones devengadas en más de un período habitual de pago y canceladas con retraso.*

Circular N° 8 de 13.01.1986. *Modalidad de cálculo del impuesto único de Segunda Categoría que afecta a los saldos de remuneraciones accesorias o complementarias al sueldo, salario o pensión.*

ARTÍCULO 47

Los contribuyentes del número 1º, del artículo 42, que durante un año calendario o en una parte de él hayan obtenido rentas de más de un empleador, patrón o pagador simultáneamente, deberán reliquidar el impuesto del número 1, del artículo 43, aplicando al total de sus rentas imponibles, la escala de tasas que resulte en valores anuales, según la unidad tributaria del mes de diciembre y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto. En los casos que de la reliquidación no resulte un mayor impuesto a pagar, el contribuyente no estará obligado a realizarla.

Estos contribuyentes podrán efectuar pagos provisionales a cuenta de las diferencias que se determinen en la reliquidación, las cuales deben declararse anualmente en conformidad al número 5, del artículo 65.

Los demás contribuyentes del impuesto del número 1º, del artículo 43, que no se encuentren obligados a reliquidar dicho tributo conforme al inciso primero, ni a declarar anualmente el Impuesto Global Complementario por no haber obtenido otras rentas gravadas con el referido tributo, podrán efectuar una reliquidación anual de los impuestos retenidos durante el año, aplicando el mismo procedimiento descrito anteriormente.

Para la aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores, las rentas imponibles se reajustarán en conformidad al inciso penúltimo del número 3 del artículo 54 y los impuestos retenidos según el artículo 75.

La cantidad a devolver que resulte de la reliquidación a que se refieren los incisos precedentes, se reajustará en la forma establecida en el artículo 97 y se devolverá por el Servicio de Tesorerías, en el plazo que señala dicha disposición.

Se faculta al Presidente de la República para eximir a los citados contribuyentes de dicha declaración anual, reemplazándola por un sistema que permita la retención del impuesto sobre el monto correspondiente al conjunto de las rentas percibidas.

Comentario

Aquellos contribuyentes que perciban rentas de mas de un empleador pueden efectuar pagos provisionales en el formulario 29 a cuenta de las diferencias que se puedan producir al momento de reliquidar el impuesto anual.

Circulares

Circular N°6 de 28.01.2013. Perfecciona las normas que permiten efectuar una Reliquidación Anual del Impuesto Único de Segunda Categoría.

ARTÍCULO 48

Las participaciones o asignaciones percibidas por los directores o consejeros de las sociedades anónimas quedarán afectas a los impuestos del Título III o IV, según corresponda.

Comentario

Las participaciones y asignaciones de los directores o consejeros de las S.A. quedan gravadas con el impuesto de categoría sin límites de exención

Para mayor información ver circular 30 de 1991

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 3697 de 23.08.2006. *Tratamiento tributario de las dietas pagadas a consejeros sin domicilio ni residencia en Chile de una sociedad anónima constituida en el país, conforme a las normas de los artículos 48 y 74º N°s 3 y 4 de la Ley de la Renta.*

Oficio N° 679 de 23.02.2006. *Situación tributaria que afecta a sumas pagadas por concepto de honorarios por asistencia a reuniones de directorio de una cooperativa. Se afectan con las normas del artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta y no con las disposiciones del artículo 48 de la ley antes mencionada.*

Circulares

Circular N° 30 de 07.06.1991. *Tributación de las participaciones o asignaciones percibidas por los directores o consejeros de sociedades anónimas. Tasas de retención de impuesto y obligación de los directores con domicilio y residencia en Chile de emitir una boleta por las rentas percibidas.*

ARTÍCULO 49

Derogado.

ARTÍCULO 50

Los contribuyentes señalados en el número 2 del artículo 42 deberán declarar la renta efectiva proveniente del ejercicio de sus profesiones u ocupaciones lucrativas. Para la deducción de los gastos les serán aplicables las normas que rigen en esta materia respecto de la Primera Categoría, en cuanto fueren pertinentes.

Especialmente, procederá la deducción como gasto de las impositivas provisionales de cargo del contribuyente que en forma independiente se haya acogido a un régimen de previsión. En el caso de sociedades de profesionales, procederá la deducción de las impositivas que los socios efectúen en forma independiente a una institución de previsión social.

Asimismo, procederá la deducción de aquellas cantidades señaladas en el artículo 42 bis, que cumpla con las condiciones que se establecen en los números 3 y 4 de dicho artículo, aun cuando el contribuyente se acoja a lo dispuesto en el inciso siguiente. Para estos efectos, se convertirá la cantidad pagada por dichas cotizaciones a unidades de fomento, según el valor de ésta al último día del mes en que se pagó la cotización respectiva. En ningún caso esta rebaja podrá exceder al equivalente a 600 unidades de fomento, de acuerdo al valor de ésta al 31 de diciembre del año respectivo. La cantidad deducible señalada considerará el ahorro previsional voluntario que el contribuyente hubiere realizado como trabajador dependiente.

Con todo, los contribuyentes del N° 2 del artículo 42 que ejerzan su profesión u ocupación en forma individual, podrán declarar sus rentas sólo a base de los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos. En tales casos, los contribuyentes tendrán derecho a rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta, un 30% de los ingresos brutos anuales. El monto de las cotizaciones previsionales que se enteren por estos trabajadores independientes no se rebajará como gasto necesario para producir la renta. En ningún caso dicha rebaja podrá exceder de la cantidad de 15 unidades tributarias anuales vigentes al cierre del ejercicio respectivo.

Comentario

El artículo 92, N° 3 de la Ley 20.255 de 2008, eliminó a la fecha, el segundo párrafo del inciso tercero del artículo 50, que se transcribe, por medio del artículo 29 del párrafo 4° y 32 del párrafo 5° ambos de las disposiciones transitorias de la Ley 20.255 de 2008.

Transcripción: "La cantidad que se podrá deducir por este concepto será la que resulte de multiplicar el equivalente a 8,33 unidades de fomento según el valor de dicha unidad al 31 de diciembre, por el número total de unidades de fomento que represente la cotización obligatoria que efectúe en el año respectivo de acuerdo a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 17 del

decreto ley N° 3.500, de 1980".

Los contribuyentes del 42 N°2 que deban declarar renta efectiva para efecto de deducción de gastos aplicaran las normas que se aplican para primera categoría.

Cabe notar que en especial se procederá a deducir como gasto las cotizaciones previsionales de cargo del contribuyente que en forma independiente se haya acogido a un régimen de previsión. Para efectos de los socios de las sociedades de profesionales se deducirán los montos que los socios efectúen en forma independiente a una institución de previsión social.

Por ultimo se deducirá también aquella cantidad destinada al Ahorro Previsional Voluntario (APV) establecido en el artículo 42 bis.

Presunción de Gastos.

Los contribuyentes del 42 N°2 que ejerzan su profesión u ocupación lucrativa en forma independiente, solo pueden declarar en relación a sus ingresos brutos, no podrán considerar los gastos efectivos realizados. Por ello el legislador dispuso que tienen derecho a rebajar a titulo de "gasto necesario para producir renta" el 30% de dichos ingresos brutos anuales con un tope de 15 UTA.

Deben declararlos en el reverso del formulario 22 anualmente en el recuadro N°1 de honorarios.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2639 de 11.09.2007. *Para que proceda la rebaja del ahorro previsional voluntario (APV) de las rentas de la Segunda Categoría del artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, es requisito básico haber efectuado cotizaciones previsionales obligatorias.*

Oficio N°4403 de 20.09.2004. *La modalidad de declarar los gastos efectivos o presuntos es opcional. Exigencia de llevar un libro de entradas y gastos. Normas que rigen las deducciones de los gastos.*

Circulares

Circular N°51 de 12.09.2008. *Deducción de los Ahorros Previsionales Voluntarios (APV) a que se refiere el artículo 42 bis de la Ley de la Renta, de las rentas de la Segunda Categoría del artículo 42 N°1 y 2 de dicha Ley.*

ARTÍCULO 51

Los ingresos y gastos mensuales de los contribuyentes referidos en el N° 2 del artículo 42 se reajustarán en base a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso o del desembolso efectivo del gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del respectivo ejercicio.

TÍTULO III DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

PÁRRAFO 1º DE LA MATERIA Y TASA DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 52

Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2º de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5º, 7º y 8º, con arreglo a las siguientes tasas:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales, estarán exentas de este impuesto;

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 30,4%;

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 310 unidades tributarias anuales, 35%; y

Sobre la parte que exceda de 310 unidades tributarias anuales, 40%.

Comentario

El impuesto Global Complementario, se aplicara a las personas naturales domiciliadas y residentes en Chile, sean chilenas o extranjeras, existiendo una exención de 13.5 UTA.

Tiene el carácter de impuesto final, se declara en el Formulario 22, cuya base imponible se encuentra comprendida entre las líneas 1 y 16, totalizadas en la línea 17 y se aplica sobre el total de rentas percibidas o que se consideren retiradas, otorgándose algunos créditos que representan franquicias reales y otros que constituyen "simples compensaciones" o "rebajas que evitan doble tributación".

ARTÍCULO 52º BIS

El Presidente de la República, los ministros de Estado, los subsecretarios, los senadores y los diputados, que obtengan mensualmente rentas del artículo 42, número 1 de la presente ley, provenientes de dicha función, y que superen el equivalente a 150 unidades tributarias mensuales, se gravarán con el Impuesto Único de Segunda

Categoría aplicando al efecto las escalas de tasas que se indica en la letra a) siguiente, en reemplazo de la contenida en el artículo 43, número 1. Para estos efectos se considerará el valor de la unidad tributaria del mes respectivo.

Las autoridades a que se refiere el inciso anterior que obtengan rentas provenientes de las funciones señaladas y deban gravarse respecto de ellas con el Impuesto Global Complementario, cuando superen el equivalente a 150 unidades tributarias anuales, se gravarán con dicho tributo, aplicando al efecto la escala de tasas que se indica en la letra b) siguiente, en reemplazo de la contenida en el artículo 52 de la presente ley. Para estos efectos se considerará el valor de la unidad tributaria anual del último mes del año comercial respectivo.

Para la aplicación del Impuesto Global Complementario de los contribuyentes a que se refiere el inciso primero, cuando deban incluir otras rentas distintas de las señaladas anteriormente en su declaración anual de impuesto, se aplicará el referido tributo sobre el conjunto de ellas de acuerdo a las reglas generales sobre la materia, y considerando la escala de tasas señalada en el inciso anterior. No obstante ello, cuando la suma de las otras rentas, no señaladas en este artículo, exceda de la suma de 150 unidades tributarias anuales, se dará de crédito contra el impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de rentas, la cantidad que resulte de multiplicar el referido exceso por una tasa de 5%.

a) Las rentas del artículo 42, número 1, que obtengan mensualmente quedarán gravadas de la siguiente manera:

1.- Rentas mensuales a que se refiere el N° 1 del artículo 42, a las cuales se aplicará la siguiente escala de tasas:

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 4%.

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 8%.

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 13,5%.

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias mensuales, 23%.

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias mensuales, 30,4%.

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 unidades tributarias mensuales, 35%.

Sobre la parte que exceda de 150 unidades tributarias mensuales, 40%.

b) Las rentas gravadas con el impuesto global complementario quedarán gravadas de la siguiente manera:

Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias anuales, estarán exentas de este impuesto.

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias anuales, 4%.

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias anuales, 8%.

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias anuales, 13,5%.

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias anuales, 23%.

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias anuales, 30,4%.

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 unidades tributarias anuales, 35%.

Sobre la parte que exceda las 150 unidades tributarias anuales, 40%.

ARTÍCULO 53

Los cónyuges que estén casados bajo el régimen de participación en los gananciales o de separación de bienes, sea ésta convencional, legal o judicial, incluyendo la situación contemplada en el artículo 150 del Código Civil, así como los convivientes civiles que se sometan al régimen de separación total de bienes, declararán sus rentas independientemente.

Sin embargo, los cónyuges o convivientes civiles con separación total convencional de bienes deberán presentar una declaración conjunta de sus rentas cuando los cónyuges no hayan liquidado efectivamente la sociedad conyugal o conserven sus bienes en comunidad o cuando los convivientes civiles no hayan liquidado su comunidad de bienes, o cuando, en uno u otro caso, cualquiera de ellos tuviere poder del otro para administrar o disponer de sus bienes.

Comentario

Los cónyuges que estén casados bajo el régimen de participación en los gananciales o de separación de bienes, sea ésta convencional, legal o judicial, incluyendo la situación contemplada en el Artículo 150 del Código Civil, declararán sus rentas independientemente.

En el caso de los cónyuges casados con e régimen de separación total convencional de bienes deberán presentar una declaración conjunta de sus rentas cuando: no hayan liquidado efectivamente la sociedad conyugal o conserven sus bienes en comunidad o cuando cualquiera de ellos tuviere poder del otro para administrar o disponer de sus bienes.

Circulares

Circular N° 48 de 06.12.1994. *Forma en que deben declarar sus impuestos los cónyuges acogidos al régimen patrimonial de participación en los gananciales en el impuesto Global Complementario.*

PÁRRAFO 2º DE LA BASE IMPONIBLE

ARTÍCULO 54

Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:

- 1.º La totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 y en el número 7º- del artículo 17 de esta ley.

Las cantidades a que se refieren los literales i) al iv) del inciso tercero del artículo 21, en la forma y oportunidad que dicha norma establece, gravándose con el impuesto de este título el que se aplicará incrementado en un monto equivalente al 10% sobre las citadas partidas. Asimismo, formarán parte de la renta bruta global las rentas asignadas en virtud de lo establecido en el número 8 de la letra D) del artículo 14.

Se incluirán también las rentas o cantidades percibidas de empresas o sociedades constituidas en el extranjero y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G, en ambos casos luego de haberse gravado previamente con el impuesto de primera categoría cuando corresponda, y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71.

Las rentas del artículo 20, número 2, y las rentas referidas en el número 8 del artículo 17, obtenidas por personas naturales que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

Se incluirán también todas las demás rentas que se encuentren afectas al impuesto de este título, y que no estén señaladas de manera expresa en el presente número o los siguientes.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 56, número 3, tratándose de las cantidades referidas en el párrafo primero de este número, retiradas o distribuidas de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) del artículo 14, se agregará un monto equivalente a dicho crédito para determinar la renta bruta global del mismo ejercicio. Se procederá en los mismos términos cuando corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A.

- 2.º Las rentas exentas del impuesto de categoría o sujetas a impuestos sustitutivos, que se encuentren afectas al impuesto global complementario de acuerdo con las leyes respectivas. Las rentas que gocen de la rebaja parcial de la tasa del impuesto de categoría, en virtud de leyes especiales, quedarán afectas en su totalidad al impuesto global complementario, salvo que la ley respectiva las exima también de dicho impuesto. En este último caso, dichas rentas se incluirán en la renta bruta global para los efectos de lo dispuesto en el número siguiente.
- 3.º Las rentas totalmente exentas de impuesto global complementario, las rentas parcialmente exentas de este tributo, en la parte que lo estén, las rentas sujetas a impuestos sustitutivos especiales y las rentas referidas en el N° 1 del artículo 42.

Las rentas comprendidas en este número, se incluirán en la renta bruta global sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva del impuesto global complementario; pero se dará de crédito contra el impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de las rentas a que se refiere este artículo, el impuesto que afectaría a las rentas exentas señaladas en este número si se les aplicara aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente.

Tratándose de las rentas referidas en el N° 1 del artículo 42, se dará de crédito el impuesto único a la renta retenido por dichas remuneraciones, reajustado en la forma indicada en el artículo 75.

La obligación de incluir las rentas exentas en la renta bruta global no regirá respecto de aquellas rentas que se encuentren exentas del impuesto global complementario en virtud de contratos suscritos por autoridad competente, en conformidad a la ley vigente al momento de la concesión de las franquicias respectivas.

Para los fines de su inclusión en la renta bruta global, las rentas clasificadas en los artículos 42 N° 1 y 48, como asimismo todas aquellas rentas o cantidades a que se refieren los literales i) al iv), del inciso tercero del artículo 21 que no han sido objeto de reajuste o de corrección monetaria en virtud de otras disposiciones de la presente ley, deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de la obtención de la renta o desembolso de las cantidades referidas y el último día del mes de noviembre del año respectivo. La Dirección Nacional podrá establecer un solo porcentaje de reajuste a aplicarse al monto total de las rentas o cantidades aludidas,

considerando las variaciones generalizadas de dichas rentas o cantidades en el año respectivo, las variaciones del Índice de Precios al Consumidor y los períodos en que dichas variaciones se han producido.

Tratándose de rentas o cantidades establecidas mediante balance practicados en fechas diferentes al 31 de diciembre, dichas rentas o cantidades se reajustarán adicionalmente en el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del balance y el mes de noviembre del año respectivo.

- 4.º Los intereses provenientes de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, los que se gravarán cuando se hayan devengado en la forma establecida en el número 2º del artículo 20.

Comentario

La renta bruta del impuesto global complementario esta compuesta por:

1.- Retiros tributables (no los reinvertidos):

Dividendos.

Honorarios.

Sueldos y similares.

Intereses y similares.

Incremento o renta por crédito de primera categoría art. 56 N°3.

2.- Renta que se “presumen retiradas” o “devengadas” al cierre del ejercicio que deben declararse:

Incremento de primera categoría.

Rentas con contabilidad simplificada.

Rentas Presuntas.

Rentas con contabilidad simplificada.

3.- Rentas Exentas.

Dividendos Capitalismo Popular.

Rentas de Bosques.

Otras.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1212 de 03.05.2016. *El momento en que se produce el retiro efectivo de utilidades cuando éste se realiza mediante el giro de un cheque a favor del socio, es la fecha en que tal documento es presentado ante el Banco respectivo y pagado por éste.*

Oficio N°1694 de 29.05.2002. *Tributación de pensión no contributiva de sobrevivencia otorgada por la Ley N° 19.234. Rentas exentas del impuesto Global Complementario.*

Oficio N°4220 de 27.10.1987. *Determinación de la base imponible de las rentas del artículo 42 N°1 en el impuesto Global Complementario.*

Circulares

Circular N° 67 de 07.12.2016. *Instruye sobre el régimen de tributación que afecta a los fondos administrados por administradoras de fondos de terceros y carteras individuales, conforme lo establece la Ley N° 20.712 (LUF), y los artículos 104, 106, 107, 108 y 109 de la LIR.*

Circular N°45 de 23.07.2013. *Instruye nueva tributación del artículo 21 de la LIR.*

ARTÍCULO 54 BIS

Eliminado

Comentario

Este Artículo fue incorporado a partir del 1° de Octubre de 2014, y establece un incentivo tributario al ahorro e inversión en determinados instrumentos financieros, en tanto se cumplan los requisitos establecidos para tal efecto.

El beneficio tributario consiste en que los rendimientos provenientes de los instrumentos acogidos a esta norma, no se considerarán percibidos para efectos de aplicar el IGC, en la medida que tales rendimientos no sean retirados por el contribuyente y se mantengan ahorrados en dichos instrumentos o en otros del mismo tipo. El beneficio tributario alcanza sólo a los intereses, dividendos y otros rendimientos provenientes de las inversiones en

los instrumentos que señala. Es decir, se trata de inversiones en capitales mobiliarios de aquellos a que se refiere el N° 2, del artículo 20 de la LIR y excluye la aplicación de cualquier otro beneficio tributario establecido en la LIR.

Las inversiones que pueden acogerse a esta norma, son las siguientes:

Depósitos a plazo

Cuentas de ahorro

Fondos mutuos

Otros instrumentos que determine el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo

Las entidades emisoras de los instrumentos en que deben efectuarse las inversiones para gozar de este beneficio, deben estar sometidas a la fiscalización de alguna de las siguientes instituciones:

Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras

Superintendencia de Valores y Seguros

Superintendencia de Seguridad Social

Superintendencia de Pensiones

Departamento de Cooperativas, dependiente del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

Para que los contribuyentes del IGC, puedan gozar del beneficio tributario que establece este artículo, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

a) El inversionista debe ser un contribuyente gravado con el IGC por las rentas o rendimientos de que trata este artículo.

- b) Los instrumentos deben extenderse en forma unipersonal y nominativa.*
- c) Debe manifestarse expresamente la voluntad de acogerse al beneficio tributario.*
- d) La suma total de las inversiones anuales que se efectúen acogidas al beneficio, no podrán exceder de 100 Unidades Tributarias Anuales (UTA).*
- e) Que los intereses, dividendos y otros rendimientos no sean retirados por el contribuyente.*

Circulares

Circular N° 11 de 30.01.2015. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 al beneficio tributario contenido en el artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta a contar del 1° de enero de 2015, su derogación a partir del 1° de enero de 2017 y sobre el tratamiento del saldo de ahorro por las inversiones que se efectúen hasta el 31.12.2016 y se hayan acogido a dicha norma legal.*

Circular N° 62 de 02.12.2014. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y que entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014.*

ARTÍCULO 55

Para determinar la renta neta global se deducirán de la renta bruta global las siguientes cantidades:

- b) El impuesto territorial efectivamente pagado en el año calendario o comercial a que corresponda la Renta Bruta Global, incluso el correspondiente a la parte de los bienes raíces destinados al giro de las actividades indicadas en los artículos 20, N°s. 3, 4 y 5 y 42, N° 2. No procederá esta rebaja en el caso de bienes raíces así como tampoco en aquellos casos en que el impuesto territorial sea crédito contra el impuesto de este título.
- c) Las cotizaciones a que se refiere el inciso primero del artículo 20 del Decreto Ley N° 3.500 de 1980, efectivamente pagadas por el año comercial al que corresponda la renta bruta global, que sean de cargo del contribuyente empresario individual, socio de sociedades de personas o socio gestor de sociedades en comandita por acciones siempre que dichas cotizaciones se originen en las rentas que retiren las citadas personas en empresas o sociedades que sean contribuyentes del impuesto de Primera Categoría y que determinen su renta imponible sobre la base de un balance general según contabilidad. Esta deducción no procederá por las cotizaciones correspondientes a las remuneraciones a que se refiere el inciso tercero del número 6 del artículo 31.

En el caso de sociedades de personas, excluidos los accionistas de sociedades en comandita por acciones, la deducción indicadas en la letra a) precedente, podrán ser impetradas por los socios en proporción a la forma en que se distribuyan las utilidades sociales.

Las cantidades cuya deducción autoriza este artículo y que hayan sido efectivamente pagadas en el año calendario o comercial anterior a aquel en que debe presentarse la declaración de este tributo, se reajustarán 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 que antecede al del pago del impuesto o de la cotización previsional, según corresponda, y el mes de noviembre del año correspondiente.

Comentario

De acuerdo al nuevo artículo 21 de la LIR, el Impuesto de Primera Categoría, es un gasto rechazado que no se afecta con los Impuestos Finales (Global Complementario O Adicional), es por esa razón, que no se deberá rebajar para el cálculo de la Base Imponible del Impuesto Global Complementario o Adicional, pudiendo rebajar solo las contribuciones.

Las cotizaciones previsionales pagadas que correspondan al empresario o socio.

Sedebe señalar también que se deducirán en el formulario 22, las cantidades que correspondan a los beneficios del APV del artículo 42 bis, el 20% de las S.A. abiertas adquiridas antes del 29.07.98, los intereses por créditos hipotecarios y los dividendos pagados por viviendas nuevas acogidas al DFL 2 de acuerdo a la Ley N° 19.622 de 1999.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1464 de 07.05.2009. *Los socios personas naturales de sociedades de personas que tributen acogidos a un régimen de renta presunta, tienen derecho a rebajar de la renta bruta global el impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad en el año tributario anterior.*

Oficio N°4652 de 24.11.2005. *Requisitos y condiciones que se deben cumplir para la procedencia de la rebaja por cotizaciones previsionales que establece la letra b) del artículo 55 de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N°54 de 28.10.1986. *Rebaja por concepto de impuesto de Primera Categoría, contribuciones de bienes raíces y cotizaciones previsionales, según modificaciones introducidas a dicho artículo por la Ley N° 18489, de 1986. Requisitos y condiciones.*

ARTÍCULO 55 BIS

Los contribuyentes personas naturales, gravados con este impuesto, o con el establecido en el artículo 43 N° 1, podrán rebajar de la renta bruta imponible anual los intereses efectivamente pagados durante el año calendario al que corresponde la renta, devengados en créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas, o en créditos de igual naturaleza destinados a pagar los créditos señalados.

Para estos efectos se entenderá como interés deducible máximo por contribuyente, la cantidad menor entre 8 unidades tributarias anuales y el interés efectivamente pagado. La rebaja será por el total del interés deducible en el caso en que la renta bruta anual sea inferior al equivalente de 90 unidades tributarias anuales, y no procederá en el caso en que ésta sea superior a 150 unidades tributarias anuales. Cuando dicha renta sea igual o superior a 90 unidades tributarias anuales e inferior o igual a 150 unidades tributarias anuales, el monto de los intereses a rebajar se determinará multiplicando el interés deducible por el resultado, que se considerará como porcentaje, de la resta entre 250 y la cantidad que resulte de multiplicar el factor 1,667 por la renta bruta anual del contribuyente, expresada en unidades tributarias anuales.

Esta rebaja podrá hacerse efectiva sólo por una contribuyente persona natural por cada vivienda adquirida con un crédito con garantía hipotecaria. En el caso que ésta se hubiere adquirido en

comunidad y existiere más de un deudor, deberá dejarse constancia en la escritura pública respectiva, de la identificación del comunero que se podrá acoger a la rebaja que dispone este artículo.

Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las personas gravadas con el impuesto establecido en el N° 1 del artículo 43, deberán efectuar una reliquidación anual de los impuestos retenidos durante el año, deduciendo del total de sus rentas imponibles, las cantidades rebajables de acuerdo al inciso primero. Al reliquidar deberán aplicar la escala de tasas que resulte en valores anuales, según la unidad tributaria del mes de diciembre y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto.

Para la aplicación de lo dispuesto en el inciso anterior, las rentas imponibles se reajustarán en conformidad con lo dispuesto en el inciso penúltimo del número 3 del artículo 54 y los impuestos retenidos según el artículo 75. Para estos efectos y del Impuesto Global Complementario, se aplicará a los intereses deducibles la reajustabilidad establecida en el inciso final del artículo 55.

La cantidad a devolver que resulte de la reliquidación a que se refieren los dos incisos precedentes, se reajustará en la forma dispuesta en el artículo 97 y se devolverá por el Servicio de Tesorerías, en el plazo que señala dicha disposición.

Las entidades acreedoras deberán proporcionar tanto al Servicio de Impuestos Internos como al contribuyente, la información relacionada con los créditos a que se refiere este artículo, por los medios, forma y plazos que dicho Servicio determine.

Comentario

Los contribuyentes que tienen derecho a rebajar los intereses provenientes de créditos con garantía hipotecaria a que se refiere a este artículo son los siguientes:

a) Los contribuyentes, personas naturales, afectos al impuesto Único de Segunda Categoría establecido en el artículo 43 N° 1 de la Ley de la Renta; o

b) Los contribuyentes, personas naturales, afectos al impuesto Global Complementario establecido en el artículo 52 de la Ley de la Renta, cualquiera que sea el tipo de rentas efectivas o presuntas que declaren en la base imponible de dicho tributo.

La rebaja consiste en la deducción de la base imponible anual de los impuestos antes mencionados de los intereses efectivamente pagados durante el año calendario correspondiente a las rentas que se declaran, provenientes o devengados de uno o más créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas destinadas a la habitación o provenientes o devengados de créditos de igual naturaleza (con garantía hipotecaria) destinados a pagar los créditos antes señalados, cualquiera que sea la fecha en que se otorgaron dichos créditos incluidos los denominados créditos complementarios o de enlace, en la medida que comprendan una garantía hipotecaria, excluyéndose, por lo tanto, de tal beneficio todo crédito que no reúna las características antes mencionadas, esto es, que no se trate de créditos con garantía hipotecaria. Respecto de este punto es necesario aclarar que no es requisito según la norma que contiene el beneficio que se comenta, que el crédito respectivo sea garantizado con una hipoteca que recaiga sobre el mismo inmueble destinado a la habitación que se adquiere o construye con el citado crédito, pudiendo, por lo tanto, garantizarse el mencionado crédito con una o varias hipotecas que recaigan sobre otros inmuebles.

En resumen, la rebaja de las bases imponibles de los impuestos personales indicados en la letra a) precedente, consiste en lo siguiente:

De los intereses efectivamente pagados durante el año al que corresponden las rentas que se están declarando en las bases imponibles de los impuestos antes indicados, devengados o provenientes de créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas destinadas a la habitación, cualquiera que sean las características de éstas, esto es, nuevas o usadas o acogidas a normas de textos legales especiales, como ser, entre otras, sujetas a las disposiciones del DFL N° 2, de 1959, pero no acogidas a la franquicia tributaria de la Ley N° 19.622.

De los intereses efectivamente pagados durante el año al que corresponden las rentas que se están declarando en las bases imponibles de los impuestos antes indicados, devengados o provenientes de créditos, esto es, con garantía hipotecaria, destinados a pagar los créditos originales indicados en el punto precedente.

Cabe precisar, en todo caso, que dentro del concepto de intereses no corresponde incluir otros recargos, como ser seguros, comisiones, etc., sino que sólo las cantidades que legalmente se definen como interés.

La cantidad máxima a deducir por concepto de intereses será la cantidad menor de la comparación entre el monto del interés efectivamente pagado durante el año calendario respectivo, debidamente actualizado en la forma que se indica más adelante, y la cantidad de 8 Unidades Tributarias Anuales (UTA), vigentes en el mes de Diciembre del año calendario correspondiente.

Forma en que operará el límite máximo.

El límite máximo, operará bajo los siguientes términos:

“Cuando la renta bruta imponible anual que declare el contribuyente en el impuesto que corresponda, sea igual o superior a 90 Unidades Tributarias Anuales e inferior o igual a 150 Unidades Tributarias Anuales vigente en el mismo mes antes señalado, el monto del interés a rebajar en este caso será el porcentaje mencionado aplicado sobre el interés efectivamente pagado por el contribuyente con un máximo deducible anual de 8 UTA vigente en el mismo mes precitado, equivalente dicho porcentaje a la cantidad que resulte de restar a 250 la renta bruta imponible anual expresada en UTA declarada por el contribuyente multiplicada previamente esta última por el factor 1,667; y “Cuando la renta bruta imponible anual que declare el contribuyente en el impuesto personal que le afecte de aquellos señalados anteriormente, sea superior a 150 Unidades Tributarias Anuales (UTA), vigente en el mes de Diciembre del año calendario respectivo, en tal caso el contribuyente no tendrá derecho a la rebaja por concepto de intereses.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2366 de 02.08.2007. *Forma de acogerse al beneficio establecido en el Artículo 55 bis de la Ley de la Renta, cuando un inmueble es adquirido en comunidad y no se hizo mención en la escritura de compra cuál de los comuneros se acogería a la rebaja que establece dicho artículo.*

Oficio N°4437 de 11.11.2005. *Requisitos principales que se deben cumplir para acceder al beneficio establecido en el artículo 55° bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Circulares

Circular N° 70 de 26.12.2002. *Instrucciones sobre modificaciones introducidas a la Ley N° 19.622, de 1999, que establece beneficio tributario para la adquisición de viviendas nuevas acogidas a las normas del DFL N° 2, de 1959 y establece nuevo plazo para que los contribuyentes acogidos o que se acogen al beneficio tributario del artículo 55 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta presenten la Declaración Jurada a que se refiere el inciso 2° del artículo 3° transitorio de la Ley N° 19.753, de 2001.*

ARTÍCULO 55 TER

Los contribuyentes personas naturales, gravados con este impuesto, o con el establecido en el artículo 43, número 1, podrán imputar anualmente como crédito, en contra de dichos tributos, la cantidad de 4,4 unidades de fomento por cada hijo, según su valor al término del ejercicio. Este crédito se otorga en atención a los pagos a instituciones de enseñanza pre escolar, básica, diferencial y media, reconocidas por el Estado, por concepto de matrícula y colegiatura de sus hijos y, asimismo, por los pagos de cuotas de centros de padres, transporte escolar particular y todo otro gasto de similar naturaleza y directamente relacionado con la educación de sus hijos. El referido crédito se aplicará conforme a las reglas de los siguientes incisos.

Sólo procederá el crédito respecto de hijos no mayores de 25 años, que cuenten con el certificado de matrícula emitido por alguna de las instituciones señaladas en el inciso anterior y que exhiban un mínimo de asistencia del 85%, salvo impedimento justificado o casos de fuerza mayor, requisitos todos, que serán especificados en un reglamento del Ministerio de Educación.

La suma anual de las rentas totales del padre y de la madre, se hayan o no gravado con estos impuestos, no podrá exceder de 792 unidades de fomento anuales, según el valor de ésta al término del ejercicio.

Para los efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, los contribuyentes gravados con el impuesto establecido en el N° 1 del artículo 43, deberán efectuar una reliquidación anual de los impuestos retenidos durante el año. Al reliquidar deberán aplicar la escala de tasas que resulte en valores anuales, según la unidad tributaria del mes de diciembre y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto.

Para la aplicación de lo dispuesto en el inciso anterior, las rentas se reajustarán en conformidad con lo dispuesto en el inciso penúltimo del artículo 54 y los impuestos retenidos según el artículo 75. Por su parte, el monto del crédito de 4,4 unidades de fomento se considerará según el valor de la misma al término del respectivo ejercicio.

Cuando con motivo de la imputación del crédito establecido en este artículo proceda devolver el todo o parte de los impuestos retenidos o de los pagos provisionales efectuados por el contribuyente, la devolución que resulte de la reliquidación a que se refiere el inciso quinto anterior, se reajustará en la forma dispuesta en el artículo 97 y se devolverá por el Servicio de Tesorerías, en el plazo que señala dicha disposición. Si el monto del crédito establecido en este artículo excediere los impuestos señalados, dicho excedente no podrá imputarse a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución.

Las instituciones de educación pre escolar, básica, diferencial y media, y los contribuyentes que imputen este crédito, deberán entregar al Servicio la información y documentación pertinente para acreditar el cumplimiento de los requisitos, por los medios, forma y plazos que dicho Servicio establezca mediante resolución.

Comentario

Este artículo se incorpora a partir del 1 de enero de 2013, por los impuestos que deban declararse y pagarse desde esa fecha.

Se genera un crédito contra el Impuesto Global complementario por los gastos en educación no universitaria, de 4.4 Unidades de Fomento por cada hijo, no mayor de 25 años y con 85% de asistencia.

Los padres deben poseer renta anual no superior a 792 UF.

Los Contribuyentes afectos al Impuesto Único a los Trabajadores podrán reliquidar su impuesto, con la finalidad que sea devuelto el impuesto único que fue enterado mensualmente.

Este crédito es con derecho a devolución.

Circulares

Circular N°6 de 28.01.2013. Instrucciones sobre modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630 de 2012 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece un crédito por gastos en educación imputable a los tributos antes señalados.

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:

- 1) Derogado.
- 2) La cantidad que resulte de aplicar las normas del N° 3 del artículo 54.
- 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 por impuesto de primera categoría y el crédito contra impuestos finales que establece el artículo 41 A, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el N°5, de la letra A), del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tal disposición, por la parte de dichas cantidades que integren la renta bruta global de las personas aludidas, sea que al momento de generarse dichos créditos la entidad respectiva tenga o no propietarios contribuyentes de impuestos finales. Asimismo, tendrán derecho a 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. También procederá el crédito que corresponda por aplicación de los números 3 y 4 de la letra D) del artículo 14 y de las letras (a) y (d) del número 8 de la referida letra D). En los demás casos, procederá el crédito por el impuesto de primera categoría que hubiere gravado las demás rentas o cantidades incluidas en la renta bruta global.

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

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes que utilicen el crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al artículo 14, sea que éste se impute contra los impuestos que deba declarar anualmente el contribuyente o que el contribuyente solicite una devolución del excedente que se determine, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto global complementario determinado. En todo caso, esta obligación de restitución no será aplicable en caso que el crédito sea utilizado por cooperados cuya renta imponible no exceda de 50 unidades tributarias anuales.

Comentario

Los contribuyentes afectos al Impuesto Global Complementario tendrán los siguientes créditos:

Toda persona por el sólo hecho de ser contribuyente de este Impuesto tiene derecho a un crédito equivalente a un 10% de una UTA.

Crédito proporcional por rentas exentas, para estos efectos se deberá sumar el Impuesto determinado según tabla, y el resultado obtenido se le debe sumar el crédito enunciado en el punto anterior, a este resultado se le debe multiplicar las cantidades exentas que forman parte de la base imponible del tributo en cuestión, más el incremento por el Impuesto de primera categoría por dichas rentas. El resultado anterior, se deberá dividir por la base imponible del Impuesto en análisis, obteniendo así el crédito proporcional por rentas exentas.

Crédito del impuesto de primera categoría en contra del Impuesto Global Complementario, para estos efectos, las cantidades incluidas en la renta bruta global deben haber sido efectivamente gravadas con el Impuesto de Primera Categoría. Por su parte, no dará derecho a crédito el Impuesto de Primera Categoría que se haya determinado sobre rentas presuntas, de cuyo monto pueda ser deducido el Impuesto territorial pagado.

Los créditos enunciados pueden enmarcarse en dos categorías, aquellos cuyos excesos no puedan ser recuperados y aquellos que pueden ser imputados y solicitar su devolución posterior al remanente.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1603 de 28.04.1987. *Tratamiento tributario de las devoluciones de impuestos por diversos conceptos entre los cuales se incluye el crédito del artículo 56 N° 3 de la Ley de la Renta.*

Oficio N°2324 de 16.07.1986. *Para que proceda la devolución de los excedentes de crédito del artículo 56 N° 3 de la Ley de la Renta, éstos deben provenir de rentas o cantidades que hayan sido efectivamente gravadas con el impuesto de Primera Categoría.*

Circulares

Circular N°53 de 17.10.1990. *Condiciones y requisitos bajo los cuales debe otorgarse el crédito por impuesto de Primera Categoría en contra del impuesto Global Complementario o Adicional.*

Orden de imputación en que deben otorgarse los créditos en contra del impuesto Global Complementario o Adicional.

Circular N°38 de 26.06.1986. *Crédito proporcional por rentas exentas y por impuesto único de Segunda Categoría que corresponde otorgar por la declaración en la renta bruta global del impuesto global complementario las rentas exentas de dicho tributo personal o del artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta.*

4) La cantidad que resulte de aplicar una tasa del 5%, sobre aquella parte de la suma total de retiros o dividendos afectos a impuesto global complementario percibidos en el ejercicio y que tengan derecho al crédito establecido en el número 3 anterior sujeto a la obligación de restitución, que exceda de trescientas diez unidades tributarias anuales, según el valor de ésta al término del ejercicio. Para estos efectos, los referidos retiros o dividendos se incrementarán en el monto del crédito señalado en el número 3 anterior y en el monto del crédito contra impuestos finales que corresponda conforme a la letra A) del artículo 41 A.

5) En el caso de personas naturales propietarias o usufructuarias de bienes raíces no agrícolas, que tributen en renta efectiva por la explotación de dichos bienes mediante el respectivo contrato, podrán imputar como crédito el impuesto territorial pagado hasta el monto neto del impuesto global complementario determinado. El referido crédito se imputará antes de los que dan derecho a imputación o a devolución. En caso de generarse un excedente, éste no tendrá derecho a devolución ni a imputación a otro impuesto. Para este efecto, el respectivo impuesto territorial deberá estar pagado dentro del año comercial respectivo.

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.

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, con excepción de la parte en que dicho tributo haya sido cubierto con el crédito por el impuesto territorial pagado, 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 conforme al artículo 97. Para este efecto, la empresa anotará separadamente la parte del saldo acumulado de crédito que haya sido cubierto por el impuesto territorial pagado.

ARTÍCULO 57

Estarán exentas del Impuesto Global Complementario las rentas del artículo 20, N° 2, cuando el monto total de ellas no exceda en conjunto de veinte unidades tributarias mensuales vigentes en el mes de diciembre de cada año, y siempre que dichas rentas sean percibidas por contribuyentes cuyas otras rentas consistan únicamente en aquellas sometidas a la tributación de los artículos 22 y/o 42, N° 1. En los mismos términos y por igual monto estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario las rentas provenientes del mayor valor en la enajenación de acciones de sociedades anónimas o derechos en sociedades de personas.

Asimismo estará exento del impuesto global complementario el mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos por los contribuyentes señalados en el inciso anterior cuando su monto no exceda de 30 unidades tributarias mensuales vigentes al mes de diciembre de cada año.

También estarán exentas del impuesto global complementario las rentas que se eximen de aquel tributo en virtud de leyes especiales, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 3 del artículo 54.

Comentario

Los pequeños contribuyentes y los contribuyentes del Impuesto Único de segunda Categoría quedarán exentos del Impuesto Global Complementario, siempre y cuando:

a) Las rentas de capitales mobiliarios consignados en el artículo 20 N° 2 de esta Ley, no exceda de 20 UTM vigentes en el mes de Diciembre de cada año.

b) Las rentas provenientes del mayor valor obtenido en la venta de acciones de sociedades anónimas y derechos sociales, no exceda de 20 UTM vigentes al mes de Diciembre del año respectivo.

Cabe señalar que las rentas en estudio, deben estar actualizadas al momento de la evaluación de la exención.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1589 de 13.05.1991. *Tratamiento tributario que afecta a los intereses provenientes de depósitos a plazo en libretas de ahorro, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 20 N°2, 41 bis, 54 N°1 y 57 de la Ley de Impuesto a la Renta. Límite de exención de impuesto Global Complementario y período en que deben declararse.*

Oficio N°2856 de 05.09.1989. *Mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos. Límite de exención de impuesto Global Complementario.*

Circulares

Circular N°51 de 12.09.2008. *Exención de impuesto Global Complementario, incompatibilidad con el régimen del artículo 57 bis y plazo de declaración de retención de impuesto.*

Circular N°10 de 23.01.2002. *Exención del impuesto Global Complementario que favorece a los contribuyentes de los artículos 22 y 42 N° 2 de la Ley de la Renta, respecto del mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos.*

ARTÍCULO 57 BIS

Derogado.

TÍTULO IV DEL IMPUESTO ADICIONAL

ARTÍCULO 58

Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

1. Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas que, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14; 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el N° 1 del artículo 59°. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos.
2. Las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país pagarán este impuesto por la totalidad de las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas, constituidas en Chile, o acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionistas, en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14; 17, número 7, y 38 bis. Estarán exceptuadas del gravamen establecido en este número las devoluciones de capitales internados al país que se encuentren acogidos a las franquicias del decreto ley N° 600, de 1974, de la ley Orgánica Constitucional del Banco Central de Chile y demás disposiciones legales vigentes, pero únicamente hasta el monto del capital efectivamente internado en Chile.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 63, se agregará un monto equivalente a dicho crédito para determinar la base imponible de este impuesto. Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A.

Comentario

Las personas que no posean domicilio ni residencia en nuestro país pagarán un impuesto del 35%, por la utilidades que reciban de las sociedades anónimas o en comandita por acciones, con la sola excepción de las sumas correspondientes a la distribución de utilidades que no constituyan rentas, según las normas del artículo 17 en sus números 25 y 28, a capitalización de utilidades efectuada por las sociedades, o la devolución de capitales internados según las normas del D.L. N° 600 de 1974.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 4 de 02.01.2018. En caso de producirse una retención indebida de impuesto Adicional, su restitución puede ser solicitada por el beneficiario de la renta a través de su Declaración Anual de Impuestos a la Renta en caso que conforme a lo dispuesto por el artículo 65 de la LIR, se encuentre obligado a la presentación de dicha declaración anual de impuestos a la renta. En caso contrario, el mismo beneficiario de la renta está facultado a solicitar su devolución en los términos que dispone el N° 2, del artículo 126 del Código Tributario. En ambos casos, el solicitante deberá contar con los medios de prueba para acreditar que la retención resultó indebida.

Circulares

Circular N° 53 de 17.10.1990. Inclusión en la base imponible del impuesto Adicional del artículo 58 N° 2 de la Ley de la Renta de una cantidad equivalente al impuesto de Primera Categoría cuando corresponda invocarse como crédito de dicho tributo.

3) También pagarán el impuesto de este artículo, en carácter de único, los contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, que enajenen las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10. La renta gravada, a elección del enajenante, será: (a) la cantidad que resulte de aplicar, al precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, rebajado por el costo de adquisición que en ellos tenga el enajenante, la proporción que represente el valor corriente en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10 y en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, sobre el precio o valor de enajenación de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros; (b) la proporción del precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros, que represente el valor corriente en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10 y en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, por el precio o valor de enajenación de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros, rebajado el costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile del o los dueños extranjeros directos de los mismos y que se adquieren indirectamente con ocasión de la enajenación correspondiente.

El costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile, será aquel que habría correspondido aplicar conforme a la legislación chilena, si ellos se hubieran enajenado directamente. Tratándose de una agencia u otro tipo de establecimiento permanente referido en el literal (ii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10, el costo tributario corresponderá al capital propio determinado según balance al 31 de diciembre del año anterior a la enajenación, descontadas las utilidades o cantidades pendientes de retiro o distribución desde la agencia.

Cuando no se acredite fehacientemente el valor de adquisición de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos, que tenga el enajenante extranjero, el Servicio determinará la renta gravada con impuestos en Chile conforme a la letra (b) precedente con la información que obre en su poder, perdiéndose la posibilidad de elección establecida anteriormente. Cuando los valores anteriormente indicados estén expresados en moneda extranjera se convertirán a moneda nacional según su equivalente a la fecha de enajenación, considerando para tales efectos lo dispuesto en el número 1, de la letra D, del artículo 41 A.

Este impuesto deberá ser declarado y pagado por el enajenante no domiciliado ni residente en el país, sobre base devengada, conforme a lo dispuesto en los artículos 65, número 1, y 69, de esta ley. Las rentas a que se refiere el artículo 10 podrán, a juicio del contribuyente, considerarse como esporádicas para efectos de lo dispuesto en el artículo 69 N° 3. No se aplicará lo establecido en este inciso, cuando el impuesto haya sido retenido en su totalidad por el comprador conforme a lo dispuesto por el número 4, del artículo 74.

En caso que el impuesto no sea declarado y pagado conforme a lo dispuesto precedentemente, el Servicio, con los antecedentes que obren en su poder y previa citación, podrá liquidar y girar el tributo adeudado al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera. Con todo, responderá solidariamente sobre las cantidades señaladas, junto con el adquirente de las acciones, la entidad, empresa o sociedad emisora de los activos subyacentes a que se refiere el literal (i) del inciso tercero del artículo 10, o la agencia u otro establecimiento permanente en Chile a que se refiere el literal (ii) de la citada disposición.

El Servicio podrá exigir al enajenante, a su representante en Chile o a la sociedad, entidad constituida en el país o al adquirente, una declaración en la forma y plazo que establezca mediante resolución, en la cual se informe el precio o valor de enajenación de los títulos, derechos, cuotas o acciones, y el valor corriente en plaza de los activos subyacentes situados en Chile a que se refiere el inciso tercero del artículo 10, así como cualquier otro antecedente que requiera para los efectos de la determinación del impuesto de este número.

Con todo, el enajenante o el adquirente, en su caso, podrá, en sustitución del impuesto establecido en este número, optar por acoger la renta gravada determinada conforme a las reglas anteriores, al régimen de tributación que habría correspondido aplicar de haberse enajenado directamente los activos subyacentes situados en Chile a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero del artículo 10, que hayan originado la renta gravada, por aplicación del inciso tercero del mismo artículo. Esta alternativa se aplicará considerando las normas y los requisitos y condiciones que hubieran sido aplicables a la enajenación por el titular directo de dichos bienes, incluyendo la existencia de un ingreso no renta que pudiere contemplar la legislación tributaria chilena vigente al momento de la enajenación extranjera.

Comentario

Grava con una tasa ascendente al 35% las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero, o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero, en la medida que dichos derechos, acciones, cuotas, bonos u otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales estén vinculados con activos subyacentes situados en Chile. En este caso, el mismo proyecto consagra los casos en que se aplicará dicho impuesto (por ejemplo, cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros que el enajenante posee, directa o indirectamente, en la sociedad o entidad extranjera, ya sea a la fecha de la enajenación o en cualquiera de los doce meses anteriores a esta, provenga de uno o más de los activos subyacentes correspondiente a (i) Acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo o entidad constituida en Chile; (ii) Una agencia u otro tipo de establecimiento permanente en Chile de un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, y; (iii) Cualquier tipo de bien mueble o inmueble situado en Chile, o de títulos o derechos respecto de los mismos, cuyo titular o dueño sea una sociedad o entidad sin domicilio o residencia en Chile. En este caso, además es necesario que la enajenación referida lo sea de, al menos, un 10% del total de las acciones, cuotas, títulos o derechos de la persona o entidad extranjera.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2158 de 03.10.2013. *La norma de excepción contenida en el inciso final, del artículo 10 de la LIR, requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos para que la enajenación no sea considerada como un hecho gravado con Impuesto Adicional: (i) Que la enajenación de activos efectuada en el exterior, se realice en el contexto de una reorganización de un grupo empresarial, según éste se define en el artículo 96, de la ley N° 18.045, y (ii) que no se haya generado en la operación una renta o mayor valor para el enajenante, determinado éste de acuerdo a cualquiera de las modalidades establecidas en el artículo 58 número 3) de la LIR. En caso de cumplirse con estos requisitos, no se configura el hecho gravado con Impuesto Adicional dispuesto en el inciso*

3° del artículo 10 de la misma Ley, y en consecuencia, el SII no podría aplicar la facultad de tasación que contempla el inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario.

Oficio N°1307 de 14.06.2013. *El mayor valor obtenido en la enajenación de ADRs de compañías nacionales, efectuada en el exterior por inversionistas extranjeros sin domicilio ni residencia en nuestro país, no se encuentra gravado con el Impuesto Adicional en carácter de único establecido en el inciso 3° del artículo 10 y 58 N° 3 de la LIR. Por lo tanto, se confirma el tratamiento tributario que debe darse al mayor valor obtenido en la enajenación de los ADRs señalados, cuando ésta es efectuada por un contribuyente sin domicilio o residencia en el país, en el sentido que los ADRs se consideran bienes situados en el exterior, y por consiguiente, la renta proveniente de ellos tiene su fuente en el exterior y no en Chile.*

ARTÍCULO 59

Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado. Con todo, la tasa de impuesto aplicable se reducirá a 15% respecto de las cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda. Asimismo, se gravarán con tasa de 15% las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un soporte físico o intangible, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual, salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto. No obstante, la tasa de impuesto aplicable será de 30% cuando el acreedor o beneficiario de las regalías o remuneraciones se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que se consideren como un régimen fiscal preferencial conforme a las reglas establecidas en el artículo 41 H. El contribuyente local obligado a retener el impuesto deberá acreditar estas circunstancias y efectuar una declaración jurada, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Comentario

El Suplemento N° 6-(16).15, de 1967 del SII establece que el Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la actual Ley de la Renta, debe pagarse sobre el monto íntegro de los ingresos o cantidades afectas, es decir, sin deducción alguna, y no sobre el monto de las rentas líquidas como podría sostenerse, basándose en lo dispuesto en el artículo 12 del citado cuerpo legal.

Al efecto, ese Servicio considera que lo dispuesto en el artículo 12 mencionado, en cuanto a que sólo deben considerarse las rentas líquidas de fuente extranjera, constituye una norma general

y debe observarse cuando en virtud de las disposiciones comunes de la Ley de la Renta se aplique impuesto sobre las rentas de dicha fuente. En cambio, el artículo 59 constituye una norma excepcional y muy especialísima. Por tanto, excepciona toda otra norma general, como ser las relativas a la fuente de la renta, la del artículo 3° que exige residencia o domicilio en Chile del contribuyente para cobrarle, sobre sus rentas de fuente extranjera, la aplicación del impuesto de Categoría, etc.

Tan excepcional es el artículo 59, que tiene el carácter de impuesto único a la renta y, consiguientemente, exime al contribuyente del impuesto de categoría. Por otra parte, dicha disposición establece la norma de no admitir ninguna deducción del total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a las personas afectadas por el impuesto Adicional del artículo 59. En efecto, el primer inciso establece expresamente la no deducción mencionada.

Si bien el inciso tercero no expresa esa misma condición en la aplicación del Impuesto Adicional a los intereses y remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, dicha condición está implícitamente considerada en la forma verbal: «Este impuesto se aplicará, también, respecto de las rentas que...».

En consecuencia, en opinión de la Dirección Nacional del Servicio, la oración transcrita indica que el Impuesto Adicional establecido en el tercer inciso del artículo 59 se aplica en igual forma como está concebido fundamentalmente en el inciso primero, es decir, sobre las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, sin deducción alguna. Al efecto, la palabra «también» significa «que se usa para afirmar la igualdad o semejanza de una cosa con otra ya nombrada». En este caso, la cosa ya nombrada es el impuesto Adicional a aplicarse sobre cantidades sin deducción alguna, salvo las excepciones expresamente señaladas en el mismo artículo 59.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 125 de 18.01.2018. *Los pagos efectuados por parte de una sociedad residente en Chile a una sociedad residente en España por la cesión del uso del derecho de distribuir y emitir el contenido de dos canales de televisión en el territorio de Chile, están cubiertos por el Artículo 12 del Convenio y, consecuentemente, deben gravarse con una tasa de Impuesto Adicional de 10%, la cual debe retenerse utilizando el Formulario 50 y cumpliendo con los demás requisitos establecidos en la LIR.*

Oficio N° 2058 de 26.10.2013. *Situación tributaria frente al Impuesto Adicional de la Ley sobre Impuesto a la Renta de contrato de cesión del uso de programas computacionales y otras prestaciones de servicios relacionadas, tales como desarrollo e implementación de módulos de hidrocarburos; servicios de soporte y mantención; actualización de sistemas, inducción, etc, celebrado con una empresa sin domicilio ni residencia en Chile.*

Circulares

Circular N°7 de 18.01.1989. *Tratamiento tributario del impuesto Adicional pagado sobre las asesorías técnicas en el caso de los contribuyentes exportadores, según lo establecido por el artículo 13 de la Ley N° 18.768, de 1988.*

Inciso Segundo

Las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión, que no queden afectas a impuestos en virtud del artículo 58 N° 1, tributarán con la tasa señalada en el inciso segundo del artículo 60 sobre el total de dichas cantidades, sin deducción alguna.

Comentario

Artículo 59 inciso 2° Remuneraciones exhibición material cine o televisión 20%

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1552 06.06.1995. *Impuestos que afectan a las cantidades remesadas al exterior por la venta de películas de cine y video, ya sea, a través de un establecimiento permanente en Chile u otra forma de reorganización.*

Inciso Tercero

Aquellas cantidades que se paguen por el uso de derechos de edición o de autor, estarán afectas a una tasa de 15%.

Comentario

Artículo 59 inciso 3° Remuneraciones derechos edición o autor de libros 15%

Circular

Circular N° 50 de 04.11.1993. *Tasa del impuesto Adicional que afecta a las cantidades remesadas al exterior por concepto de uso de derechos de edición o de autor de libros.*

Este impuesto se aplicará, con tasa 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas a que se refiere el inciso primero por concepto de:

1) Intereses. Estarán afectos a este impuesto, pero con una tasa del 4%, los intereses provenientes de:

a) Depósitos en cuenta corriente y a plazo en moneda extranjera, efectuados en cualquiera de las instituciones autorizadas por el Banco Central de Chile para recibirlos;

b) Para la procedencia de la tasa de 4% conforme con el párrafo anterior, el crédito no deberá ser otorgado mediante cualquier tipo de acuerdo estructurado de forma tal que la institución bancaria o financiera extranjera o internacional que reciba los intereses, los transfiera a otra persona o entidad que sea domiciliada o residente en el extranjero, y que no tendría derecho a la tasa reducida si hubiera recibido directamente los intereses del deudor. Adicionalmente, para la procedencia de la tasa de 4%, la institución bancaria o financiera deberá entregar al pagador de los intereses una declaración en la que deje constancia que no ha celebrado un acuerdo estructurado en los términos señalados.

Para efectos de lo dispuesto en este numeral, se entenderá por institución financiera extranjera o internacional, aquella entidad domiciliada, residente o constituida en el extranjero que tenga por objeto principal el otorgamiento de créditos, financiamiento u otras operaciones con esos fines, siempre que sus ingresos provengan mayoritariamente de su objeto principal, que sus operaciones de financiamiento sean realizadas en forma periódica, y que dicha entidad financiera cuente con un capital pagado y reservas igual o superior a la mitad del mínimo que se exija para la constitución de los bancos extranjeros en Chile, por la Ley General de Bancos, contenida en el decreto con fuerza de ley N° 3 de 1997, del Ministerio de Hacienda. Mediante resolución el Servicio de Impuestos Internos establecerá un registro voluntario de inscripción de instituciones financieras extranjeras o internacionales, y el respectivo procedimiento de inscripción, para efectos de que una entidad financiera pueda verificar el cumplimiento de estos requisitos en caso de así requerirlo.

El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación.

No obstante lo anterior, no se gravarán con los impuestos de esta ley los intereses provenientes de los créditos a que se refiere el párrafo anterior, cuando el deudor sea una institución financiera constituida en el país y siempre que ésta hubiere utilizado dichos recursos para otorgar un crédito al exterior. Para estos efectos, la institución deberá informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste señale, el total de los créditos otorgados al exterior con cargo a los recursos obtenidos mediante los créditos a que se refiere esta disposición.

c) Saldos de precios correspondientes a bienes internados al país con cobertura diferida o con sistema de cobranzas;

d) Bonos o debentures emitidos en moneda extranjera por empresas constituidas en Chile El pagador del interés informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación;

e) Bonos o debentures y demás títulos emitidos en moneda extranjera por el Estado de Chile o por el Banco Central de Chile, y

f) Las Aceptaciones Bancarias Latinoamericanas ALADI (ABLAS) y otros beneficios que generen estos documentos.

g) Los instrumentos señalados en las letras a), d) y e) anteriores, emitidos o expresados en moneda nacional.

h) Los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, los que se gravarán cuando se hayan devengado en la forma establecida en el número 2° del artículo 20.

Comentario

Art. 59 inciso 4° N° 1 Intereses en general 35%

Art. 59 inciso 4° N°1 a) Intereses depósitos en moneda extranjera 4%

Art. 59 inciso 4° N°1 b) Intereses créditos externos 4%

Art. 59 inciso 4° N°1 c) Intereses saldo precios de bienes internados 4%

Art. 59 inciso 4° N°1 d) Intereses bonos en moneda extranjera 4%

Art. 59 inciso 4° N°1 e) Intereses títulos del Estado o BCCH 4%

Art. 59 inciso 4º N°1 f) Intereses aceptaciones bancarias ALADI (ABLAS) 4%

Art. 59 inciso 4º N°1 g) Intereses letras a), d) y e) moneda nacional. 4%

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2124 de 19.11.2010. *La obligación de efectuar la retención del impuesto Adicional del N° 1 del artículo 59 de la Ley de la Renta, sobre los intereses que corresponden a personas sin domicilio ni residencia en Chile, recae en el deudor de los intereses quién efectúa el pago, y no en el banco que cumple con el encargo de remesar las rentas al exterior, al cual solo le cabe el papel de intermediario y no es jurídicamente el que paga los intereses.*

Oficio N°287 de 11.02.2008. *Calificación de actividad financiera para efectos de la aplicación del N° 1 del artículo 59 de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N°67 de 02.12.2002. *Nómina de deudores o entidades cuya actividad ha sido calificada de carácter financiero por el Ministerio de Hacienda, para los efectos de la aplicación de las normas sobre exceso endeudamiento contenidas en el N°1 del artículo 59 de la Ley de la Renta.*

Circular N°27 de 30.04.2008. *Impuesto Adicional que grava el pago o abono en cuenta por concepto de intereses de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales. Concepto de institución financiera extranjera o internacional, para efectos de lo previsto en el artículo 59 N° 1, Letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

2) Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Con todo, estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes, por gastos de embarque y desembarque, por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el número 3 de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales. Las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución.

Igualmente estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo. Para que proceda esta exención los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el Director de dicho Servicio. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará también a las sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación, de acuerdo a lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N°825, de 1974.

En el caso que los pagos señalados los efectúen Asociaciones Gremiales que representen a los exportadores bastará, para que proceda la exención, que dichos pagos se efectúen con divisas de libre disponibilidad a que se refiere el inciso anterior, proporcionadas por los propios socios

de tales entidades y que sean autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con las normas que al efecto imparta.

Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.

Comentario

El Artículo 1, N° 3, letra b) de la ley 20.956 de 2016, intercala en el párrafo segundo del numeral 2 de este artículo 59 de la ley, un párrafo que beneficia a los servicios exportables, calificados así por el Servicio Nacional de Aduanas

Art. 59 inciso 4° N°2 inciso 1° Remuneraciones por servicios en el extranjero 35%

Art. 59 inciso 4° N° 2 inciso 4° Remuneraciones ingeniería en Chile o extranjero. 15% ó 20%

Art. 59 inciso 4° N° 2 inciso 4° Remuneraciones asesorías técnicas en Chile o extranjero. 15% ó 20%

Con todo están exentas de este impuesto las siguientes sumas pagadas en el exterior por:

Fletes,

Por gastos de embarque y desembarque,

Por almacenaje,

Por pesaje,

Muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el número 3 del artículo 59,

Comisiones,

Por telecomunicaciones internacionales,

Por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales,

Las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado,

Por investigación científica y tecnológica, y

Por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°916 de 08.05.2013. *Las sumas remesadas al exterior por servicios de intermediación mercantil consistente básicamente en contactar al proveedor con las empresas demandantes de los bienes o servicios, facilitando con ello la conclusión de los negocios, califican como una comisión de aquellas a que se refiere el artículo 59, inciso 4°, N° 2 de la LIR, y en consecuencia, se*

encuentran exentas del Impuesto Adicional, siendo necesario para gozar de la referida exención, que las respectivas operaciones sean informadas al SII, en el plazo que éste determine, así como las condiciones de la operación, pudiendo ejercerse las facultades del inciso 1°, del artículo 36 de la LIR.

Oficio N°615 de 14.03.2011. *Instrucciones impartidas sobre la tributación de las comisiones de conformidad con la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Circulares

Circular N° 44 de 25.08.2017. *Exención de IA a las sumas pagadas al exterior por concepto de trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables calificados como tales por el SNA, a contar del 1° de noviembre de 2016.*

Circular N° 34 de 07.06.2016. *Suprime requisito formal de información al SII, para la procedencia de exención del Impuesto Adicional que ella establece, y que beneficia a determinadas rentas por remuneraciones por servicios prestados en el exterior.*

Circular N°52 de 01.12.1992. *Condiciones y requisitos para que proceda la exención del impuesto Adicional del N° 2 del artículo 59 de la Ley de la Renta. Forma de acreditar los pagos al exterior por los conceptos establecidos en dicha norma legal (Gastos incurridos en el extranjero). (Asesorías técnicas y otros).*

3) Primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de admisión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida u otros del segundo grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con las referidas compañías.

El impuesto de este número, que será el 22%, se aplicará sobre el monto de la prima de seguro o de cada una de las cuotas en que se haya dividido la prima, sin deducción de suma alguna. Tratándose de reaseguros contratados con las compañías a que se refiere el inciso primero de este número, en los mismos términos allí señalados, el impuesto será de 2% y se calculará sobre el total de la prima cedida, sin deducción alguna.

Estarán exentas del impuesto a que se refiere este número, las primas provenientes de seguros del casco y máquinas, excesos, fletes, desembolsos y otros propios de la actividad naviera, y los de aeronaves, fletes y otros, propios de la actividad de aeronavegación, como asimismo los seguros de protección e indemnización relativos a ambas actividades y los seguros y reaseguros, por créditos de exportación. Estarán también exentas del impuesto las remuneraciones o primas provenientes de fianzas, seguros y reaseguros que garanticen el pago de las obligaciones por los créditos o derechos de terceros, derivadas del financiamiento de las obras o por la emisión de títulos de deuda, relacionados con dicho financiamiento, de las empresas concesionarias de obras públicas a que se refiere el Decreto Supremo N° 900 de 1996, del Ministerio de Obras Públicas, que contiene el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley N° 164 de 1991 del mismo Ministerio, Ley de Concesiones de Obras Públicas, de las empresas portuarias creadas en virtud de la Ley N° 19.542 y de las empresas titulares de concesiones portuarias a que se refiere la misma ley.

Comentario

Art. 59 inciso 4° N° 3 Prima seguro Compañía extranjera 22%

Art. 59 inciso 4° N° 3 Prima reaseguro Compañía extranjera 2%

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°808 de 08.03.2006. *Impuesto Adicional que afecta a los reaseguros y oportunidad en que se debe efectuarse la retención de impuestos.*

Oficio N°3288 de 03.06.1980. *Situación tributaria de las primas de seguros contratados con compañías de seguros no establecidas en Chile.*

Circulares

Circular N°7 de 14.01.1988. *Tratamiento tributario de las primas de seguros y reaseguros que se remesen al exterior a compañías no establecidas en Chile.*

Circular N°51 de 18.07.1980. *Impuesto Adicional que efecta a las primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile.*

4) Fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos, y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte.

El impuesto de este número será de 5% y se calculará sobre el monto total de los ingresos provenientes de las operaciones referidas en el inciso anterior, sin deducción alguna.

Este impuesto gravará también a las empresas navieras extranjeras que tengan establecimientos permanentes en Chile; pero dichas empresas podrán rebajar, de los impuestos que deban pagar en conformidad a las normas de esta ley, el gravamen de este número pagado por el período al cual corresponda la declaración de renta respectiva. Para los efectos de hacer esta rebaja, el impuesto pagado se reajustará según la variación experimentada por índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su pago y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio. Si el monto de la rebaja contemplada en este inciso excediere de los impuestos contra los cuales procede aplicarse, el excedente no podrá imputarse a ningún otro ni solicitarse su devolución.

Los armadores, los agentes, consignatarios y embarcadores de naves, según corresponda, retendrán o recaudarán y entregarán en arcas fiscales este impuesto, por sí o por cuenta de quienes representen, dentro del mes subsiguiente a aquel en que la nave extranjera haya recalado en el último puerto chileno en cada viaje.

El impuesto establecido en este número no se aplicará a dichos ingresos generados por naves extranjeras, a condición de que, en los países donde esas naves estén matriculadas, no exista un impuesto similar o se concedan iguales o análogas exenciones a las empresas navieras chilenas. Cuando la nave opere o pertenezca a una empresa naviera domiciliada en un país distinto de aquel en que se encuentra matriculada aquélla, el requisito de la reciprocidad se exigirá respecto de cada país. Sin perjuicio de lo expresado, el impuesto tampoco se aplicará cuando los ingresos provenientes de la operación de naves se obtengan por una persona jurídica constituida o domiciliada en un país extranjero, o por una persona natural que sea nacional o residente de un país extranjero, cuando dicho país extranjero conceda igual o análoga exención en reciprocidad a la persona jurídica constituida o domiciliada en Chile y a las personas naturales chilenas o residentes en el país. El Ministro de Hacienda, a petición de los interesados, calificará las circunstancias que acrediten el otorgamiento de la exención, pudiendo, cuando fuere pertinente, emitir el certificado de rigor.

Comentario

Art. 59 inciso 4º N° 4 Fletes, comisiones y participaciones marítimas 5%

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°4738 de 18.10.2004. *Exención de impuesto Adicional establecida en el N° 4 del artículo 59 de la Ley de la Renta.*

Oficio N°995 de 01.04.1999. *Acreditación del principio de la reciprocidad para el otorgamiento de la exención de impuesto Adicional del artículo 59 N° 4 de la Ley de la Renta*

5) Arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje o cuando los contratos respectivos permitan o no prohíban utilizar la nave para el cabotaje, pagarán el impuesto de este artículo con tasa de 20%. No se considerará cabotaje al transporte de contenedores vacíos entre puntos del territorio nacional.

El impuesto de este Título no se aplicará a las sumas pagadas o abonadas en cuenta por los conceptos señalados, en el caso de naves que se reputen chilenas en conformidad al artículo 6º del Decreto Ley N° 3.059, de 1979 con excepción de las indicadas en su inciso tercero. Sin embargo, si dentro del plazo estipulado en dicho artículo 6º, no se opta por la compra ni se celebra el contrato prometido o se pone término anticipado al contrato sin ejercitar dicha opción o celebrar el contrato prometido, se devengará el impuesto de este Título con tasa del 20%, por las sumas pagadas o abonadas en cuenta por el arrendamiento, el que deberá pagarse dentro del mes siguiente a aquel en que venció el plazo para ejercitar la opción o celebrar el contrato prometido o aquel en que se puso término anticipado al contrato. Los impuestos que resulten adeudados se reajustarán en la variación que experimente la unidad tributaria mensual, entre el mes en que se devengaron y el mes en que efectivamente se paguen.

Comentario

Art. 59 inciso 4º N° 5 Arrendamientos y usufructos naves extranjeras en cabotaje 20%

Circulares

Circular N° 53 de 23.12.1985. *Instrucciones generales sobre la aplicación del impuesto Adicional que grava a las rentas o ingresos provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje.*

6) Las cantidades que pague el arrendatario en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros.

El impuesto se aplicará sobre la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación, los que, para estos efectos, se presume de derecho que constituirán el 5% del monto de cada cuota que se pague en virtud del contrato mencionado.

En todo caso quedarán afectos a la tributación única establecida en el inciso anterior sólo aquellas cantidades que se paguen o abonen en cuenta en cumplimiento de un contrato de arrendamiento en consideración al valor normal que tengan los bienes respectivos en el

mercado internacional. El pagador de la renta informará al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine, las condiciones de la operación.

El impuesto de este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique.

Comentario

Art. 59 inciso 4° N° 6 Arrendamientos con o sin opción compra bienes capital importados 35%

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°2058 de 19.07.2016. *Los servicios de gestión de las relaciones comerciales prestados por una empresa extranjera podrán ser calificados como una comisión o mandato comercial, de aquellas a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto N°2 de la LIR, y en consecuencia, las remuneraciones pactadas se encontrarán exentas del Impuesto Adicional, siempre que el objeto principal del contrato sea la intermediación para la adquisición de productos, los que serán comercializados en el giro de la empresa domiciliada en Chile.*

Oficio N°2653 de 16.06.2004. *Aplicación del N° 6 del inciso cuarto del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, frente a la internación de bienes de capital de un país europeo, sin pago de derechos aduaneros por aplicación del TLC.*

Oficio N°1204 de 09.04.1999. *Tributación del subarrendamiento con opción de compra de un bien de capital que se importa a Chile.*

Circulares

Circular N°5 de 12.01.1989. *Extensión del régimen tributario que establece el N° 6 del artículo 59 de la Ley de la Renta a las sumas que se remesen al exterior con motivo de la importación de un bien de capital bajo la celebración de un contrato de arrendamiento sin opción de compra.*

Circular N°31 de 02.09.1987. *Nuevas rentas o cantidades afectas al impuesto Adicional establecido en el N°6 del artículo 59 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 59 BIS

Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos del impuesto adicional por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8 letra n) de la ley de impuesto a las ventas y servicios contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en el referido decreto ley.

ARTÍCULO 60

Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban o devenguen rentas de fuente chilena que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58 y 59, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.

No obstante, la citada tasa será de 20% cuando se trate de remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las personas naturales a que se refiere el inciso anterior, sólo cuando éstas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas. Este impuesto deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quien o quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74 y 79.

El impuesto establecido en este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las rentas referidas en el inciso segundo, en reemplazo del impuesto de la Segunda Categoría, y se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta o se pongan a disposición de las personas mencionadas en dicho inciso, sin deducción alguna.

Comentario

Una tasa de un 35% de impuesto adicional afectará a las personas extranjeras que no posean domicilio ni residencia en nuestro país, y a las personas jurídicas constituidas fuera de nuestro país, por las rentas de fuente chilena que perciban o devenguen, y que no hayan encontrado afectas a los dos artículos anteriores.

Sin embargo, esta tasa podrá ascender a un 20%, cuando se trate de remuneraciones provenientes del trabajo o habilidad de las personas naturales, cuando estas hubiesen desarrollado en nuestro país, actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas. El impuesto en cuestión, será retenido y enterado en arcas fiscales, por quienes contrataron dichos servicios.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°275 de 31.01.2007. *Tratamiento tributario de pagos efectuados por una filial establecida en Chile a su casa matriz ubicada en el exterior, conforme a las normas de los artículos 31, 59 y 60 de la Ley de la Renta.*

Oficio N°258 de 21.01.2003. *Tributación de trabajadores extranjeros contratados por sociedad anónima constituida en Chile, filial de una casa matriz radicada en el extranjero. Reembolso de gastos afectos al impuesto adicional del inciso primero del artículo 60 de la Ley de la Renta.*

Resolución Exenta

Resolución Exenta N° 107 de 26.10.2017. *Establece la obligación de presentar Declaración Jurada Anual sobre operaciones en Chile por medio de Formulario N° 1946; y deroga Resoluciones N°s 1, 17, 73 de 2003; 29 de 2004; 50 de 2012; 25 de 2015; 28 y 117 de 2016, que contenían las Declaraciones Juradas Formularios N° 1848, 1854, 1856, 1865 y 1912.*

ARTÍCULO 61

DEROGADO.

ARTÍCULO 62

Para determinar la renta imponible en el caso de los impuestos establecidos en el N° 1 del artículo 58° y en el artículo 60 se sumarán las rentas imponibles de las distintas categorías y se incluirán también aquéllas exentas de los impuestos cedulares, exceptuando sólo las rentas gravadas con el impuesto del N° 1 del artículo 43°. Se observarán las normas de reajuste señaladas en el inciso penúltimo del número 3 del artículo 54° para la determinación de la renta imponible afecta al impuesto adicional. Se incluirá la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 14 y en el número 7°.- del artículo 17 de esta ley. El impuesto que grava estas rentas se devengará en el año en que se retiren de las empresas o se remesen al exterior.

El impuesto que grava estas rentas se devengará en el año en que se atribuyan, retiren de las empresas o se remesen al exterior.

Se incluirán las cantidades a que se refieren los literales i) al iv), del inciso tercero, del artículo 21, en la forma y oportunidad que dicha norma establece, gravándose con el impuesto de este título, el que se aplicará incrementado en un monto equivalente al 10% sobre las citadas partidas.

Respecto del artículo 60, inciso primero, podrá deducirse de la renta imponible, a que se refiere el inciso primero, y la contribución territorial pagada, comprendida en las cantidades declaradas.

Las rentas del artículo 20, número 2° y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario.

Formarán también parte de la renta imponible de este impuesto las cantidades determinadas de acuerdo al artículo 14 ter, y que se atribuyan de acuerdo a lo establecido en dicha disposición, devengándose el impuesto, en este último caso, al término del ejercicio.

Se incluirán también las rentas presuntas determinadas según las normas de esta ley y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71. En el caso de sociedades y comunidades, el total de sus rentas presuntas se atribuirán en la forma dispuesta en el número 2 de la letra C) del artículo 14.

Cuando corresponda aplicar el crédito establecido en el artículo 63, tratándose de las cantidades retiradas o distribuidas de empresas sujetas a las disposiciones del artículo 14, se agregará, un monto equivalente a dicho crédito para determinar la base imponible del mismo ejercicio. Tratándose de las rentas referidas en el número 8 del artículo 17, éstas se incluirán cuando hayan sido percibidas o devengadas, según corresponda, de acuerdo con las reglas establecidas en dicha norma. Se procederá en los mismos términos cuando en estos casos corresponda aplicar el crédito contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A.

ARTÍCULO 63

A los contribuyentes del impuesto adicional, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero, se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar las normas señaladas en el inciso siguiente.

El crédito corresponderá a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la base imponible, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito por impuesto de primera categoría y el

crédito contra impuestos finales que establece el artículo 41 A, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el número 5 de la letra A) del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tal disposición, por la parte de dichas cantidades que integren la base imponible de las personas aludidas", sea que al momento de generarse dichos créditos la entidad respectiva tenga o no propietarios contribuyentes de impuestos finales. Asimismo, tendrán derecho a crédito los contribuyentes de impuesto adicional 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 base imponible de las personas aludidas. También procederá el crédito que corresponda por aplicación de los números 3 y 4 de la letra D) del artículo 14 y de las letras (a) y (d) del número 8 de la referida letra D). En los demás casos, procederá el crédito por el impuesto de primera categoría que hubiere gravado las demás rentas o cantidades incluidas en la base imponible de este impuesto.

En ningún caso dará derecho al crédito referido en los incisos anteriores el impuesto establecido en el artículo 20 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.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes que imputen el crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. En todo caso, esta obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y que sean beneficiarios de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas; siempre que en el referido convenio se haya acordado que el impuesto de primera categoría será deducible del impuesto adicional que sea aplicable conforme al convenio o, que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

Comentario

Como ya se señaló en el comentario del artículo anterior, existirá un crédito equivalente al monto de la tasa impositiva del Impuesto de primera Categoría, que hubiese afectado a las rentas gravadas con Impuesto Adicional.

De este mismo crédito podrán gozar los contribuyentes que estuviesen afectados al Impuesto Adicional, sobre aquella parte de las rentas de fuente chilena, que les corresponda como socio accionista de sociedades.

De la misma manera, no dará derecho al crédito, el Impuesto de Primera Categoría que hubiese sido calculado sobre la base de rentas presuntas, y de cuya suma puedan ser rebajadas las contribuciones de bienes raíces.

Circulares

Circular N° 31 de 23.05.2018. *Instruye sobre modificaciones introducidas por Ley N° 21.047 de 2017, que mediante su artículo 4° transitorio extiende el plazo hasta el 31-12-2021 para la no aplicación de la obligación de restitución establecida en el artículo 63 de la LIR en el caso de*

residentes de un país que haya suscrito con Chile convenio para evitar la doble tributación, respecto de remesas de empresas sujetas al régimen letra B) artículo 14 LIR, y a través de su artículo 6° modifica el artículo 37 del D.L. N° 1.939 de 1977, estableciendo el tratamiento tributario de las donaciones efectuadas al Fisco, en cuanto a que constituyen un gasto necesario para producir la renta afecta a los impuestos de la LIR.

Circular N° 53 de 17.10.1990. *Condiciones y requisitos bajo los cuales debe otorgarse el crédito por impuesto de Primera Categoría en contra del impuesto Global Complementario o Adicional. Orden de imputación en que deben otorgarse los créditos en contra del impuesto Global Complementario o Adicional.*

ARTÍCULO 64

Facúltase al Presidente de la República para dictar normas que en conformidad a los convenios internacionales suscritos y a la legislación interna eviten la doble tributación internacional o aminoren sus efectos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 843 de 18.04.2017. *Efectos tributarios, en relación a los artículos 64 del Código Tributario e inciso 3° del artículo 63, de la LIR, en el caso de una reestructuración de un grupo empresarial extranjero, que se efectuaría mediante la división de una sociedad constituida en un país con el que no existe Convenio de Doble Tributación vigente y el traslado de la sede de dirección de la sociedad resultante de la división, a un país con el que existe un Convenio vigente.*

Oficio N°2507 de 03.07.1987. *Petición de dictación de normas para evitar la doble tributación internacional por inversiones en el exterior.*

TÍTULO IV BIS IMPUESTO ESPECÍFICO A LA ACTIVIDAD MINERA

DEROGADO

ARTÍCULO 64 BIS

Derogado.

ARTÍCULO 64 TER

Derogado.

TÍTULO V DE LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO

PÁRRAFO 1º DE LA DECLARACIÓN Y PAGO ANUAL

ARTÍCULO 65

Están obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas en cada año tributario:

- 1.º Los contribuyentes gravados en la primera categoría del Título II o en el número 1º del artículo 58º, por las rentas devengadas o percibidas en el año calendario o comercial anterior, sin perjuicio de las normas especiales del artículo 69º. No estarán obligados a presentar esta declaración los contribuyentes que exclusivamente desarrollan actividades gravadas en los artículos 23º y 25º; en cuanto a los contribuyentes gravados en los artículos 24º y 26º, tampoco estarán obligados a presentar dicha declaración si el Presidente de la República ha hecho uso de la facultad que le confiere el inciso 1º del artículo 28. Asimismo el Director podrá liberar de la obligación establecida en este artículo a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que solamente obtengan rentas de capitales mobiliarios, sea que éstas se originen en la tenencia o en la enajenación de dichos títulos, o rentas de aquellas que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, aun cuando estos contribuyentes hayan designado un representante a cargo de dichas inversiones en el país. En este caso se entenderá, para los efectos de esta ley, que el inversionista no tiene un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58º número 1º).
- 2.º Los contribuyentes gravados con el impuesto contenido en la Ley sobre Royalty a la Minería.
- 3.º Los contribuyentes del impuesto global complementario establecido en el Título III, por las rentas a que se refiere el artículo 54º, obtenidas en el año calendario anterior, siempre que éstas, antes de efectuar cualquiera rebaja, excedan, en conjunto, del límite exento que establece el artículo 52.

No estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere este número los contribuyentes de los artículos 22 y 42 N° 1, cuando durante al año calendario anterior hubieren obtenido únicamente rentas gravadas según dichos artículos u otras rentas exentas del global complementario.

- 4.º Los contribuyentes a que se refiere el artículo 60, inciso primero, por las rentas percibidas, devengadas o retiradas en el año anterior.
- 5.º Los contribuyentes del artículo 47, inciso primero y tercero, aunque en este último caso, no estarán obligados, sino que podrán optar por reliquidar, presentando anualmente la declaración jurada de sus rentas.

Estas declaraciones podrán ser hechas en un solo formulario, en su caso, y deberán contener todos los antecedentes y comprobaciones que la Dirección exija para la determinación del impuesto y el cumplimiento de las demás finalidades a su cargo.

Iguals obligaciones pesan sobre los albaceas, partidores, encargados fiduciarios o administradores, de cualquier género.

Comentario

Los contribuyentes que están obligados a presentar una declaración de impuestos son los siguientes:

Impuesto Único de Primera Categoría

Los contribuyentes, que durante el año hayan efectuado operaciones afectas al Impuesto Único de Primera Categoría, como ser, enajenaciones de acciones de sociedades anónimas; pertenencias mineras; derechos de aguas; derecho de propiedad intelectual o industrial; acciones y derechos en sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima y bonos y debentures, y el monto neto de las rentas de fuente chilena obtenidas de tales operaciones, debidamente actualizado al término del ejercicio, exceda del equivalente a 10 UTA, están obligados a presentar una declaración anual del Impuesto Único de Primera Categoría.

Impuesto Adicional

Las personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile, que tengan establecimientos permanentes en Chile.

No están obligados a presentar declaración de impuestos:

Los pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública, entendiéndose por tales las personas naturales que prestan servicios o venden productos en forma ambulante o estacionada y directamente al público;

Suplementeros, entendiéndose por éstos los que ejercen la actividad de vender en la vía pública periódicos, revistas, folletos, fascículos y sus tapas, álbumes de estampas y otros impresos análogos de su giro, y

Pequeños mineros artesanales, entendiéndose por tales las personas que trabajan personalmente una mina y/o una planta de beneficio de minerales, propia o ajena, con o sin la ayuda de su familia y/o con un máximo de cinco dependientes asalariados; las sociedades legales mineras que no tengan más de seis socios y las cooperativas mineras cuyos socios o cooperados tengan todos el carácter de mineros artesanales.

Impuesto Global Complementario

Las personas naturales con residencia o domicilio en el país, que durante el año hayan obtenido rentas, de cualquier actividad, cuyo monto actualizado al término del ejercicio, sea superior a (13,5 UTA).

No están obligados a presentar una declaración, los contribuyentes de los artículos 22 y 42 N° 1, cuando durante al año calendario anterior hubieren obtenido únicamente rentas gravadas según dichos artículos u otras rentas exentas del global complementario.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1585 de 29.07.2008. *Obligación de presentar declaración anual de impuesto a la renta y llevar contabilidad, en el caso de contribuyente que se encuentra exento de emitir boletas de impuesto al Valor Agregado pero obligado a llevar registro FUT.*

Oficio N°3880 de 03.10.2000. *Contribuyentes obligados a presentar una declaración de impuestos anuales a la renta, incluso, en el caso de no generar rentas.*

Circulares

Circular N°55 de 16.10.2014. *Instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, que modifica el sistema de tributación a la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.*

Circular N°19 de 01.04.2011. *Derechos de los contribuyentes en sus relaciones con el SII. Procedimiento de reclamo por vulneración de los derechos establecido en la Ley N° 20.420.*

Circular N° 41 de 19.07.2007. *Imparte instrucciones sobre declaración y pago de los impuestos que correspondan a las rentas generadas por los menores (Patria potestad, hijos menores o menores de edad).*

ARTÍCULO 66

Los síndicos, depositarios, interventores y demás personas que administren bienes o negocios de empresas, sociedades o cualquier otra persona jurídica deberán presentar la declaración jurada de estas personas en la misma forma que se requiere para dichas entidades. El impuesto adeudado sobre la base de la declaración prestada por el síndico, depositario, interventor o representante, será recaudado en la misma forma que si fuera cobrado a la persona jurídica de cuyos bienes tengan la custodia, administración o manejo.

Comentario

Los síndicos, depositarios, interventores y demás personas que administren bienes o negocios de empresas, sociedades o cualquier otra persona jurídica deberán presentar la declaración de renta de estas personas en la misma forma que se requiere para dichas entidades.

El impuesto cancelado, será recaudado de igual modo que si se hubiera cobrado a las personas representadas.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1526 de 21.04.1999. *Síndicos de quiebras, depositarios, interventores y demás personas que administren bienes o negocios de empresas, sociedades u otras personas jurídicas, deben informar al SII, del monto de los ingresos e individualización del actual propietario de los bienes y comunicarle las rentas para su declaración anual.*

Oficio N°1739 de 07.05.1987. *Tributación de los ingresos provenientes de la transformación de créditos de una empresa en quiebra. Contabilizar ingresos brutos.*

Circulares

Circular N°55 de 27.04.1977. *Obligaciones tributarias del síndico en el caso de continuación total o parcial de las actividades del fallido.*

ARTÍCULO 67

Si las corporaciones, sociedades, empresas o cualquiera persona jurídica extranjera obligada a la declaración a que se refiere el artículo 65, no tuvieren sucursal u oficina en Chile, sino un agente o representante, éste deberá presentar la declaración jurada.

Comentario

En el caso de las personas jurídicas extranjeras que no tuvieren ni oficina ni sucursal en Chile, será el agente o representante, quien deberá presentar la declaración de impuesto a la renta, según el tipo de obligación tributaria que afecte a dichas personas extranjeras.

ARTÍCULO 68

Los contribuyentes no estarán obligados a llevar contabilidad alguna para acreditar las rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20, y en el artículo 22, excepto en la situación prevista en el último inciso del artículo 26, en el artículo 34 y en el N° 1 del artículo 42, sin perjuicio de los libros auxiliares u otros registros especiales que exijan otras leyes o el Director Nacional. Con todo, estos contribuyentes deberán llevar un registro o libros de ingresos diarios, cuando estén sometidos al sistema de pagos provisionales en base a sus ingresos brutos.

Asimismo el director podrá liberar de la obligación de llevar contabilidad a aquellos contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, que solamente obtengan renta producto de la tenencia o enajenación de capitales mobiliarios o rentas de aquellas que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, aun cuando estos contribuyentes hayan designado un representante a cargo de sus inversiones en el país. En ejercicio de esta facultad el Director podrá exigir que la persona a cargo de las inversiones en el país lleve un libro de ingresos y egresos.

Sin embargo, los contribuyentes que declaren en la forma establecida en el inciso final del artículo 50, no estarán obligados a llevar contabilidad y ningún otro registro o libro de ingresos diarios.

Los siguientes contribuyentes estarán facultados para llevar una contabilidad simplificada:

- a) Los contribuyentes de la Primera Categoría del Título II que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional. A estos contribuyentes la Dirección Regional podrá exigirles una planilla con detalle cronológico de las entradas y un detalle aceptable de los gastos. La Dirección Regional podrá cambiar el sistema aplicable a estos contribuyentes, pero dicha modificación regirá a contar del año calendario o comercial siguiente.
- b) Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la Segunda Categoría del Título II, de acuerdo con el N° 2 del artículo 42, con excepción de las sociedades de profesionales y de los acogidos a las disposiciones del inciso final del artículo 50, podrán llevar respecto de esas rentas un solo libro de entradas y gastos en el que se practicará un resumen anual de las entradas y gastos.
- c) Los contribuyentes acogidos al artículo 14 letra D), de acuerdo a las reglas señaladas en el número 3 de dicho artículo. No obstante llevar contabilidad simplificada a estos contribuyentes les aplicará lo establecido en el artículo 21, lo que excluye a los contribuyentes del número 8 de la referida letra D) del artículo 14.

- d) Las Fundaciones y Corporaciones que únicamente perciban aportes o donaciones cuyo destino esté exclusivamente orientado a ejecutar el objeto o fin para el cual fueron constituidas, y que no desarrollen actividades gravadas con el impuesto de primera categoría, podrán llevar un estado de fuentes y usos, el cual contendrá al menos la identificación del aportante o donante, el monto y tipo de aportes o donaciones recibidas y las especificaciones de uso de los mismos, considerando datos del perceptor de tales desembolsos, monto total pagado, número y tipo de documentos recibidos o emitidos, según corresponda. El registro de las operaciones en el estado de fuentes y usos deberá efectuarse en orden cronológico.

Los demás contribuyentes no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa o un solo libro si la Dirección Regional así lo autoriza.

Comentario

Quando un contribuyente perciba rentas de capitales mobiliarios o aquellas rentas percibidas por los pequeños contribuyentes del artículo 22, no estarán obligados a llevar contabilidad para acreditar dichas rentas salvo algunas excepciones que el mismo artículo señala, ellos sin perjuicio de los registros especiales exigidos por otras leyes especiales.

El Director puede liberar de la obligación de llevar contabilidad a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país que obtengan solo rentas de capitales mobiliarios. En el ejercicio de esta facultad el Director puede exigir un libro de ingresos y egresos a la persona que este a cargo de todas las inversiones de la persona no domiciliada ni residente en Chile.

Facultados para llevar contabilidad simplificada.

1.- Contribuyentes de escaso movimiento, capitales pequeños, poca instrucción o en cualquier otra circunstancia que merezca esta excepción. No obstante, lo anterior la Dirección Regional puede exigirles una planilla con el detalle cronológico de las entradas y salidas.

2.- Contribuyentes que obtengan rentas clasificadas de las ocupaciones lucrativas o de profesionales del artículo 42 N°2, deberán llevar un solo libro de ingresos y gastos.

Todos aquellos que no pueden clasificarse bajo estas condiciones, están obligados a llevar contabilidad.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°611 de 23.03.2017. *Como regla general, los contribuyentes deben determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa por la actividad de la explotación de bienes raíces no agrícolas a partir del 1° de enero de 2016, de acuerdo a la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el artículo 68 del referido cuerpo legal y artículo 17 del Código Tributario. Los contribuyentes que no determinaren su renta efectiva según contabilidad completa, quedarán obligados a determinar su renta efectiva obtenida del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, conforme a lo prescrito en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.*

Oficio N°2148 de 03.10.2013. *Tratamiento tributario de la pérdida determinada mediante contabilidad simplificada, por el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, en el caso de un contribuyente que además desarrolla otra actividad respecto de la cual debe declarar el Impuesto de Primera Categoría sobre sus rentas efectivas según contabilidad completa.*

Oficio N°1585 de 29.07.2008. *Obligación de presentar declaración anual de impuesto a la renta y llevar contabilidad, en el caso de contribuyente que se encuentra exento de emitir boletas de impuesto al Valor Agregado pero obligado a llevar registro FUT.*

Circulares

Circular N°10 de 20.01.2010. *Régimen tributario frente a las normas de la Ley de la Renta e IVA aplicable a las personas que ejercen el comercio ambulante o actividades artísticas a bordo de vehículos de transporte urbano de pasajeros.*

Circular N° 49 de 30.07.2001. *Facultad del SII para liberar de la obligación de presentar anualmente una declaración de impuesto o de llevar contabilidad a determinados contribuyentes*

ARTÍCULO 69

Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, salvo las siguientes excepciones:

- 1.º Los contribuyentes a que se refiere el N° 1 del artículo 65, cuyos balances se practiquen en el mes de junio, deberán presentar su declaración de renta en el mes de octubre del mismo año.
- 2.º Aquellos contribuyentes que terminen su giro, deberán declarar en la oportunidad señalada en el Código Tributario.
- 3.º Aquellos contribuyentes que obtengan rentas esporádicas afectas al impuesto de primera categoría o al impuesto global complementario, según sea el caso, deberán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta, a menos que el citado tributo haya sido retenido en su totalidad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 73 o 74. Se excluyen de esta norma los ingresos mencionados en las letras a), b) y c) del número 1.- del artículo 41 A. Si se tratare de rentas afectas a impuesto global complementario, deberá utilizarse para esta declaración mensual la tabla de cálculo establecida en el artículo 43 y reliquidarse posteriormente según las reglas generales de este impuesto.
- 4.º Aquellos contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que deban pagar el impuesto del artículo 58 número 3), en relación al mayor valor obtenido en las enajenaciones a que se refiere el inciso tercero del artículo 10, podrán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta correspondiente. Con todo, cuando estos contribuyentes se encuentren obligados a presentar una declaración anual por otras rentas, podrán abonar los impuestos declarados y pagados de conformidad a este número, debidamente reajustados o convertidos a moneda nacional, según proceda, en la forma que señale el Servicio mediante resolución.

Comentario

Por regla general, las declaraciones de renta se presentan en el mes de abril de cada año, y respecto de las rentas obtenidas en el año comercial anterior, salvo algunas excepciones que se indican en el mismo artículo, como por ejemplo, en el caso de término de giro la declaración se presentará de acuerdo a lo señalado por el Código Tributario.

Circulares

Circular N°27 de 13.06.1984. *Concepto de renta esporádica de Primera Categoría. Fecha de declaración de dichas rentas. Para gozar de la exención del artículo 17 N°8 inciso tercero de la Ley de la Renta, es necesario que las rentas provenientes de las letras a), b), c) d), e), h) de dicho número tengan la calidad de rentas esporádicas y se declaren de acuerdo al artículo 69 N°3 de la ley antes mencionada.*

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°259 de 03.02.2017. *En relación con la tributación de Iglesias, confesiones y entidades religiosas, no parece correcto sostener que las organizaciones religiosas no tributen de forma alguna. Si bien pueden tener un tratamiento tributario preferencial, lo cierto es que en gran medida dicho tratamiento deriva de las actividades propias de culto – que por su naturaleza no están afectas a impuesto – o por el cumplimiento de los requisitos legales – establecidos de modo general – para acceder a ciertos beneficios tributarios.*

ARTÍCULO 70

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.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la ley.

Cuando el contribuyente probare el origen de los fondos, pero no acredite haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales cantidades, los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario se entenderán aumentados por el término de seis meses contados desde la notificación de la citación efectuada en conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, para perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los intereses penales y multas que se derivan de tal incumplimiento.

Comentario

Le corresponde al contribuyente probar con los medios de prueba que establece la ley el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos. Si no lo llegare a probar, se presumirá que corresponden a utilidades afectas a primera categoría (20 N°3) o bien a rentas de segunda categoría clasificadas en el 42 N° 2.

Se establece el aumento de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, cuando el contribuyente probare el origen de los fondos en un procedimiento de justificación de inversiones, pero no acredite haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales cantidades.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 192 de 24.01.2008. *Factibilidad de ejercer facultad del artículo 70 de la Ley de la Renta a profesional clasificado en el N° 2 del artículo 42. Justificación de inversiones.*

Oficio N° 689 de 16.03.2005. *Forma de acreditar las rentas provenientes del exterior para solventar gastos e inversiones en el país. Elementos de prueba.*

Oficio N° 1556 de 03.05.2006. *Acreditación de ingresos destinados a la adquisición de un bien raíz. No es imperativo mantener los fondos depositados en una entidad bancaria.*

Circulares

Circular N°62 de 02.12.2014. *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y que entraron en vigencia a contar del 1° de octubre de 2014.*

Circular N°55 de 16.10.2014. *Instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, que modifica el sistema de tributación a la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.*

Circular N°12 de 04.03.2011. *Modifica instrucciones sobre fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos.*

Circular N° 8 de 07.02.2000. *Instrucciones sobre fiscalización de inversiones. Justificación del origen de los fondos, respecto de las rentas o ingresos con que los contribuyentes han efectuado gastos, desembolsos o inversiones.*

ARTÍCULO 71

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 o en caso de que no se encuentre obligado a llevarla, por cualquier medio de prueba legal. En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere 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.

Comentario

Cuando el contribuyente alegare que sus ingresos provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos debe probarlo mediante CONTABILIDAD FIDEDIGNA, de acuerdo con las normas generales que dictara el Director, debiendo éste comprobar el monto liquidado de dichas rentas. Si existieran discrepancias y el monto declarado no fuera el correcto el Director Regional tiene la facultad de tasar o fijar el monto tomando como base la rentabilidad de las actividades del contribuyente. La diferencia que se genere será gravada con impuesto de primera categoría o bien con impuesto de segunda categoría.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°484 de 04.03.1997. Posibilidad de aplicar los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta, respecto de las partidas incorporadas en el balance inicial a que se refiere el inciso 2° del artículo 3° de la Ley 18985 de 1990.

Oficio N°2556 de 01.08.1991. Los agricultores personas jurídicas. La justificación de sus inversiones debe efectuarse mediante contabilidad fidedigna.

Circulares

Circular N° 26 de 02.03.1978. Justificación de ingresos, gastos de vida e inversiones, cuando se está sujeto a rentas presuntas, exentas o afectas a impuestos sustitutivos.

ARTÍCULO 72

Los impuestos establecidos en esta ley que deban declararse en la forma señalada en el artículo 69, se pagarán, en la parte no cubierta con los pagos provisionales a que se refiere el párrafo 3° de este Título, en una sola cuota dentro del plazo legal para entregar la respectiva declaración. La falta de pago no obstará para que la declaración se efectúe oportunamente.

Los impuestos establecidos en esta ley que deban declararse en la forma señalada en el artículo 69° y pagarse en moneda nacional, excepto aquellos a que se refieren los números 3° y 4° del citado artículo, se pagarán reajustados en el porcentaje de variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio o año respectivo y el último día del mes anterior a aquel en que legalmente deban pagarse.

Si del impuesto calculado hubiere que rebajar impuestos ya pagados o retenidos o el monto de los pagos provisionales a que se refiere el párrafo tercero de este título, el reajuste se aplicará sólo al saldo de impuesto adeudado, una vez efectuadas dichas rebajas.

Comentario

Las declaraciones de renta se pagan en una sola cuota, expresándose los impuestos a pagar en moneda nacional (salvo algunas excepciones) y dentro del plazo legal, es decir hasta el 30 de abril.

La falta de pago no implica, que la declaración pueda efectuarse en los plazos señalados anteriormente.

Para tales efectos los impuestos adeudados se reajustaran por el porcentaje de variación de IPC ocurrida entre los meses de noviembre del año anterior al pago de los impuestos y marzo del año en que se pagan los mismos.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2021 de 31.05.2006. Procedimiento de cálculo del reajuste del artículo 72 de la Ley de la Renta.

PÁRRAFO 2º DE LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO

ARTÍCULO 73

Las oficinas públicas y las personas naturales o jurídicas que paguen por cuenta propia o ajena, rentas mobiliarias gravadas en la primera categoría del Título II, según el N° 2 del artículo 20, deberán retener y deducir el monto del impuesto de dicho título, al tiempo de hacer el pago de tales rentas. La retención se efectuará sobre el monto íntegro de las rentas indicadas.

Tratándose de intereses anticipados o descuento de valores provenientes de operaciones de crédito de dinero no se efectuará la retención dispuesta en el inciso anterior, sin perjuicio que el beneficiario de estas rentas ingrese en arcas fiscales el impuesto del artículo 20 N° 2 una vez transcurrido el plazo a que corresponda la operación.

Cuando estas rentas no se paguen en dinero y estén representadas por otros valores, deberá exigirse a los beneficiados, previamente el pago del impuesto correspondiente.

Comentario

Están obligados a efectuar una retención de impuestos las oficinas públicas y las personas naturales o jurídicas que paguen por cuenta propia o ajena rentas de capitales mobiliarios de aquellos establecidos en el 20 N° 2 la suma equivalente a la tasa del impuesto de primera categoría sobre el monto íntegro de las citadas rentas.

No procederá la retención del impuesto en los siguientes casos:

Tratándose de intereses anticipados o descuento de valores provenientes de operaciones de crédito de dinero no se efectuará la retención dispuesta, sin perjuicio que el beneficiario de estas rentas ingrese en arcas fiscales el impuesto del artículo 20º N° 2º una vez transcurrido el plazo a que corresponda la operación.

Cuando estas rentas no se paguen en dinero y estén representadas por otros valores, deberá exigirse a los beneficiados, previamente, el pago del impuesto correspondiente.

Cuando tales rentas sean pagadas por personas con domicilio o residencia en el exterior, casos en el cual el beneficiario de la renta deberá declarar y pagar el tributo correspondiente.

Cuanto las mencionadas rentas se encuentren exentas.

Cuando las rentas provenientes de capitales mobiliarios sean percibidas o devengadas por contribuyentes que desarrollen actividades de los números 1,2,4 y 5 del artículo 20 que

demuestren sus rentas efectivas mediante balance general y siempre que la inversión generadora de las rentas este formando parte del patrimonio de las empresa.

Cuando de acuerdo al 41 bis no se determine interés en las operaciones de crédito en dinero.

La retención de las rentas de capitales mobiliarios se deberá efectuar hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que fue pagada, abonada o puesta a disposición del interesado.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el impuesto retenido sobre las rentas de capitales mobiliarios que obtengan, tendrán la calidad de pagos provisionales mensuales y en virtud de tal carácter podrán rebajarse de los impuestos anuales a la renta.

Circulares

Circular N°143 de 17.11.1975. *Determinación del monto que debe considerarse interés para los fines de la aplicación del impuesto a la Renta. Normas sobre retención del impuesto de Primera Categoría.*

ARTÍCULO 74

Estarán igualmente sometidos a las obligaciones del artículo anterior:

- 1.º Los que paguen rentas gravadas en el N° 1 del artículo 42.
- 2.º Las instituciones fiscales, semifiscales, los organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma, las Municipalidades, las personas jurídicas en general, y las personas que obtengan rentas de la Primera Categoría, que estén obligados, según la ley, a llevar contabilidad, que paguen rentas del N° 2 del artículo 42. La retención se efectuará con una tasa provisional del 17%.
- 3.º Las sociedades anónimas que paguen rentas gravadas en el artículo 48. La retención se efectuará con una tasa provisional del 10%.
- 4.º Las personas o entidades que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de impuesto adicional que corresponda.

Tratándose de empresas sujetas a las disposiciones de la letra A) y de la letra D) del artículo 14, la retención que deba efectuarse sobre los retiros, remesas o distribuciones realizadas que se afecten con el impuesto adicional, se efectuará incrementando previamente la base en virtud de los artículos 58 y 62, con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 A y 63, determinados conforme a lo dispuesto en el número 5 de la letra A) del artículo 14. En estos casos se otorgará un crédito provisorio por impuesto de primera categoría, sujeto a la obligación de restitución en los casos que corresponda conforme a los artículos 14 y 63, que se utilizará al momento de la retención, cuya tasa será la que corresponda asignar en el año del retiro, remesa o distribución. También se otorgará un crédito provisorio por aquel a que se refiere el artículo 41 A, siempre que, al momento de la retención, la empresa mantenga un saldo en el registro SAC al término del ejercicio anterior y, en ese caso, hasta el tope del crédito mantenido en el saldo del SAC, o bien, cuando en el ejercicio en que se realice la retención, la empresa que debe realizar dicha retención haya percibido retiros o dividendos que den derecho a dicho crédito, caso en el cual el crédito provisorio se otorgará hasta el tope del impuesto pagado en el extranjero. En todo caso, la tasa de crédito provisorio que procede

según el artículo 41 A corresponderá a la diferencia entre la tasa del impuesto adicional y la tasa provisoria de crédito por impuesto de primera categoría que resulte aplicable en el año del retiro, remesa o distribución.

Si al término del ejercicio se determina que la deducción del crédito por impuesto de primera categoría establecido en el artículo 63, o el crédito a que se refiere el artículo 41 A, otorgados en forma provisoria sobre los retiros remesas o distribuciones, resultare indebida, total o parcialmente, la empresa deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de impuesto adicional, la diferencia de impuesto que resulte al haberse deducido un mayor crédito, sin perjuicio del derecho de la empresa de repetir contra aquél. Esta cantidad se pagará en la declaración anual a la renta que deba presentar la empresa, reajustada en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta.

Si el crédito por impuesto de primera categoría que se imputó por la empresa en contra de la retención de impuesto adicional que afecta a los retiros, remesas o distribuciones consiste en un monto menor al que corresponde, el propietario podrá solicitar la devolución del exceso de retención conforme al artículo 126 del Código Tributario, o a través de su declaración anual de impuesto a la renta, aun cuando no se encuentre obligado a efectuar dicha declaración de acuerdo al artículo 65. El propietario podrá también solicitar que la respectiva suma incremente el SAC, establecido en la letra d) del número 2 de la letra A) del artículo 14, de la empresa al término del ejercicio correspondiente, lo que se hará constar mediante una declaración jurada simple que, en ese caso, la empresa deberá tener a disposición del Servicio.

En el caso de las cantidades señaladas en los literales i) al iv) del inciso tercero del artículo 21, la empresa respectiva deberá efectuar una retención anual del 45% sobre dichas sumas, la que se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69.

El monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención.

Cuando al término del ejercicio los créditos establecidos en los artículos 41 A y 63, correspondientes a los retiros y remesas se informen a los propietarios para efectos de imputarlos en su declaración anual de impuestos, y asciendan a un monto mayor o menor al que corresponde, se aplicará lo dispuesto en el inciso primero o segundo del número 7 de la letra A), del artículo 14, según resulte aplicable.

Tratándose de las rentas señaladas en la letra B) del artículo 14, la retención se efectuará de manera anual, sobre la renta que corresponda al propietario con tasa del 35%, con deducción del crédito establecido en el artículo 63, cuando la empresa respectiva se hubiere gravado con el impuesto de primera categoría. La retención en estos casos se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1 y 69.

Igual obligación de retener, tendrán los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), b), c), d), i) y m) del número 8 del artículo 17. La retención se efectuará con una tasa provisional del 10% sobre el total de las cantidades que se remesen al exterior, paguen, abonen en cuenta o pongan a disposición del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, sin deducción alguna, salvo que pueda determinarse el mayor valor afecto a impuesto, caso en el cual la retención se efectuará con la tasa del 35% sobre dicho mayor valor, montos que en ambos casos se darán de abono al conjunto de los impuestos que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención, sin perjuicio de su derecho de imputar en su declaración anual el remanente que

resultare a otros impuestos anuales de esta ley o a solicitar su devolución en la forma prevista en el artículo 97. Si con la retención declarada y pagada se han solucionado íntegramente los impuestos que afectan al contribuyente, este último quedará liberado de presentar la referida declaración anual.

Sin perjuicio de la declaración anual a la que pueda encontrarse obligado, el contribuyente enajenante podrá presentar una solicitud al Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al vencimiento del plazo legal para la declaración y pago de la retención, en la forma que este establezca mediante resolución, con la finalidad de que se determine previamente el mayor valor sobre el cual deberá calcularse el monto de la retención. La presentación de esta solicitud suspenderá el plazo para efectuar la retención correspondiente contemplada en el artículo 79, hasta su resolución. Dicha solicitud deberá incluir, además de la estimación del mayor valor de la operación, todos los antecedentes que lo justifiquen. El Servicio se pronunciará fundadamente sobre dicha solicitud en un plazo de veinte días hábiles, contado desde la fecha en que el contribuyente enajenante haya puesto a disposición de aquel todos los antecedentes necesarios para resolver la solicitud, de lo que se dejará constancia en una certificación emitida por la oficina correspondiente del Servicio. Vencido este plazo sin que el Servicio se haya pronunciado sobre la solicitud, se entenderá que ésta ha sido aceptada, caso en el cual el monto de la retención se tendrá por determinado conforme a la propuesta del contribuyente enajenante y la retención se efectuará por el adquirente conforme a las reglas generales. El mayor valor que se haya determinado de acuerdo a lo anterior no podrá ser objeto de fiscalización alguna, salvo que los antecedentes acompañados por el contribuyente enajenante sean maliciosamente falsos, incompletos o erróneos, caso en el cual el Servicio, previa citación conforme al artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar al contribuyente enajenante las diferencias de impuestos que se detecten conforme a las reglas generales, más los reajustes, intereses y multas pertinentes, o bien, en el caso que se proceda aplicar la tasación del valor de enajenación conforme al artículo 64 del Código Tributario.

En todo caso, podrá no efectuarse la retención si se acredita, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que los impuestos de retención o definitivos aplicables a la operación han sido declarados y pagados directamente por el contribuyente de impuesto adicional, o que se trata de cantidades que correspondan a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas de los impuestos respectivos o que de la operación respectiva resultó un menor valor o pérdida para el contribuyente, según corresponda. En estos casos, cuando no se acredite fehacientemente el cumplimiento de alguna de las causales señaladas, el contribuyente obligado a retener, será responsable del entero de la retención a que se refiere este número, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que sean residentes de países con los que exista un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y sean beneficiarios de dicho convenio, tratándose de rentas o cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a esta ley, podrán no efectuar las retenciones establecidas en este número o efectuarlas con la tasa prevista en el convenio, según sea el caso, cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del convenio respecto de la imposición de las rentas o cantidades señaladas. Se presumirá salvo prueba en contrario que un certificado de residencia fiscal emitido por autoridad competente,

acreditará la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que se haya emitido. Cuando el Servicio establezca en el caso particular que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del respectivo convenio en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o la efectuada lo fue por un monto inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo a este artículo, el contribuyente obligado a retener, será responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente no residente ni domiciliado en Chile.

Tratándose de las enajenaciones a que se refieren los artículos 10, inciso tercero, y 58, número 3), los adquirentes de las acciones, cuotas, derechos y demás títulos efectuarán una retención con una tasa provisional del 20% sobre el total de las cantidades que pongan a disposición del enajenante, sin deducción alguna, o 35% sobre la renta gravada determinada conforme a la letra b) del número 3) del artículo 58, retención que se declarará en conformidad a los artículos 65, número 1, y 69, o conforme al artículo 79, a elección del contribuyente.

5° Las empresas periodísticas, editoras, impresoras e importadoras de periódicos, revistas e impresos, que vendan estos artículos a los suplementeros, sea directamente o por intermedio de agencias o de distribuidores, deberán retener el impuesto referido en el artículo 25 con la tasa del 0,5% aplicada sobre el precio de venta al público de los respectivos periódicos, revistas e impresos que los suplementeros hubieren vendido efectivamente.

6° Los compradores de productos mineros de los contribuyentes a que se refiere la presente ley deberán retener el impuesto referido en el artículo 23 de acuerdo con las tasas que en dicha disposición se establecen, aplicadas sobre el valor neto de venta de los productos. Igual retención, y con las mismas tasas, procederá respecto de los demás vendedores de minerales que determinen sus impuestos de acuerdo a presunciones de renta. El contribuyente podrá solicitar a los compradores la retención de un porcentaje mayor.

7° Los emisores de instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, respecto de los tenedores de los mismos, con una tasa del 4% sobre los intereses devengados a la fecha de cada pago de interés o cupón o de un pago anticipado o rescate, desde el pago de cupón anterior o fecha de emisión, según sea el caso.

Esta retención reemplazará a la que se refiere el número 4° de este artículo respecto de los mismos intereses, pagados o abonados en cuenta a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país. En el caso de contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, el 4% sobre los intereses devengados durante el período en que dichos instrumentos hayan estado en su propiedad podrá darse de abono a los impuestos anuales de Primera Categoría o Global Complementario que graven los respectivos intereses, según corresponda, con derecho a solicitar la devolución del excedente que pudiese resultar de dicho abono.

El emisor deberá declarar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine, los antecedentes de las retenciones que haya debido efectuar conforme a este número. La no presentación de esta declaración o su presentación extemporánea, incompleta o errónea será sancionada con la multa establecida en el número 2° del artículo 97 del Código Tributario, la que se aplicará conforme al procedimiento del artículo 165 del mismo texto legal.

Después de cada retención, los inversionistas que no tengan la calidad de contribuyentes para los efectos de esta ley podrán solicitar por escrito al Servicio de Impuestos Internos la devolución del 4% sobre los intereses devengados durante el período en que dichos instrumentos hayan sido de su propiedad, mediante una declaración jurada en que identifiquen los instrumentos de deuda respectivos y el período en que dichos instrumentos hayan sido de su propiedad durante el plazo transcurrido entre dicha retención y la retención anterior o colocación de los instrumentos, según

corresponda, todo ello en la forma y oportunidad que establezca el referido Servicio mediante resolución. La solicitud de devolución deberá presentarse a más tardar el día 5 del mes siguiente a cada fecha de retención. Dicha devolución se hará hasta el día 12 del mes siguiente a la fecha de retención, mediante un procedimiento que establecerá el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. La entrega maliciosa de información incompleta o falsa en la declaración jurada a que se refiere este párrafo, en virtud de la cual se obtenga una devolución indebida o superior a la que correspondiere, se sancionará en la forma prevista en el párrafo tercero del número 4º del artículo 97 del Código Tributario.

Se exceptúa al emisor de la obligación de retener el 4% establecido en este numeral cuando se trate de instrumentos de deuda de oferta pública que hayan establecido, en sus condiciones de emisión, que la retención se efectuará en la forma señalada en el numeral 8º siguiente.

8º. Los representantes, custodios, intermediarios, depósitos de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en el país que hayan sido designadas o contratadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, para los efectos de cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 cuyas condiciones de emisión señalen que la retención se sujetará a lo establecido en este numeral, con una tasa de 4% sobre los intereses devengados durante el ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 20, número 2º, letra g). Esta retención reemplazará a la que establece el número 4º de este artículo respecto de los mismos intereses, pagados o abonados en cuenta a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Las personas señaladas precedentemente deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución, sobre los antecedentes de las retenciones que hayan debido efectuar conforme a este número. La no presentación de esta declaración o su presentación extemporánea, incompleta o errónea, será sancionada con la multa establecida en el número 2º, del artículo 97, del Código Tributario, la que se aplicará conforme al procedimiento del artículo 165 del mismo texto legal. Esta disposición no será aplicable a aquellos instrumentos incluidos en la nómina de instrumentos elegibles señalada en el número 4 del artículo 104, los que se registrarán por lo establecido en el numeral anterior.

Comentario

Las personas naturales y jurídicas, y en general, todas aquellas que cancelen rentas consignadas en el artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta (sueldos, sobresueldos, etc) estarán obligadas a retener el Impuesto de Segunda Categoría y enterarlos en arcas fiscales, al momento de pagar tales rentas.

Así también, las instituciones fiscales, semifiscales, los organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma, las Municipalidades, las personas jurídicas en general, y las personas que obtengan rentas de la Primera Categoría obligadas a llevar contabilidad, deberán efectuar una retención con tasa del 17%, cuando paguen rentas clasificadas en el artículo 42 N°2 de esta ley.

No obstante, lo anterior, la ley N°21.133 que modificó este artículo, contempla un aumento gradual de la retención del 10% que afectaba a las boletas de honorarios, en 0,75% por año, partiendo el año 2020. En el año 2028, dicha tasa llegará a un 17%.

A continuación, se detalla el aumento gradual que tendrá esta tasa de retención:

AÑO RETENCIÓN AÑO RETENCIÓN 2019 10,00% 2024 13,75% 2020 10,75% 2025 14,50% 2021 11,50% 2026 15,25% 2022 12,25% 2027 16,00% 2023 13,00% 2028 17,00%

De esta manera, la primera retención a la que se le aplicará la nueva tasa, corresponderá a los servicios prestados en el mes de enero del año respectivo.

La misma obligación, de retener y enterar en arcas fiscales el Impuesto, la tendrán las sociedades anónimas que cancelen rentas a directores o consejeros con residencia o domicilio en Chile (tasa 10%), o a consejeros y directores sin domicilio ni residencia en Chile (tasa 20%). Esta retención se deberá enterar en arcas fiscales el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición la renta.

Las personas que remesen al exterior o paguen rentas que estén afectas al Impuesto Adicional de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 58, 59 y 60 de la ley, deberán retener y deducir el monto del Impuesto, al momento de cancelar la renta. La retención se hará con las tasas que corresponda para cada caso.

Las empresas periodísticas, editoras, impresoras e importadoras de periódicos, revistas e impresos, que surtan de estos implementos a los suplementeros, deberán retener y enterar en arcas fiscales el impuesto consignado en el artículo 25 de la ley, con una tasa de un 0.5% sobre el precio de venta al público de los señalados productos.

Las personas que realicen compras a los pequeños mineros artesanales consignados en el artículo 22 N° 1 de la ley, deberán retener y enterar al fisco, el impuesto señalado en el mismo precepto legal.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1993 de 06.09.2017. *Conforme a la normativa legal vigente, las cotizaciones obligatorias destinadas a la formación de la pensión de vejez y efectuadas de conformidad con lo dispuesto por el Decreto Ley N° 3.500, se excluyen de la base imponible para los efectos de aplicar el Impuesto Único de Segunda Categoría, de manera que esas cantidades no quedan afectas a tributación. Lo mismo ocurre con el ahorro previsional voluntario que se efectúe dentro de los topes que establece la ley. Sólo una vez que la persona se jubila y comienza a recibir su pensión debe pagar el Impuesto Único de Segunda Categoría que, por disposición expresa del artículo 42 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, grava también a las pensiones.*

Oficio N°1951 de 06.07.2016. *Conforme a lo dispuesto por el artículo 145-L del Código del Trabajo, los trabajadores de artes y espectáculos básicamente quedaron sujetos a la tributación señalada en el artículo 42, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En lo que respecta a la retención del impuesto de 10% que establece el artículo 74, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se informa que estrictamente no es de cargo del pagador de la renta, sino del perceptor de la misma, a quien se le descuenta y retiene el importe del impuesto.*

Circulares

Circular N°60 de 20.11.2007. *Tratamiento tributario de las remuneraciones percibidas por los trabajadores de artes y espectáculos y los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante.*

Circular N°38 de 26.07.2004. *Imparte instrucciones para confeccionar la declaración de impuestos mensuales en el nuevo diseño del Formulario 29.*

ARTÍCULO 75

Las retenciones practicadas de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 73 y 74 que deban, según la ley, darse de abono a impuestos anuales, tendrán la calidad de pagos provisionales para los efectos de la imputación a que se refiere el artículo 95, y se reajustarán según la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio Inciso segundo.- Derogado.

Comentario

Las retenciones que se hubiesen practicado de acuerdo a lo señalado en los artículos 73 y 74 de la Ley de la Renta, que según la ley, deban darse de abono a los impuestos anuales, tendrán la calidad de pagos provisionales para los efectos de la imputación a que señala el artículo 95 del mismo cuerpo legal, y se deberán reajustar según la variación del IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su retención y el último día del mes anterior al del balance, con la sola excepción de las sumas correspondientes al Impuesto Único de Segunda Categoría.

ARTÍCULO 76

Los habilitados o pagadores de rentas sujetas a retención, los de instituciones bancarias, de ahorro o retiro, los socios administradores de sociedades de personas y los gerentes y administradores de sociedades anónimas, serán considerados codeudores solidarios de sus respectivas instituciones, cuando ellas no cumplieren con la obligación de retener el impuesto que señala esta ley.

Comentario

Los pagadores de rentas que estén sujetas a retención, los de instituciones bancarias, de ahorro o retiro, los socios administradores de sociedades de personas y los gerentes y administradores de sociedades anónimas, serán considerados codeudores solidarios de las respectivas instituciones, cuando ellas no cumplan con la obligación de retener y enterar los Impuestos de esta Ley.

ARTÍCULO 77

Las personas naturales o jurídicas obligadas a retener el impuesto deberán llevar un registro especial en el cual se anotará el impuesto retenido y el nombre y la dirección de la persona por cuya cuenta se retenga. La dirección determinará la forma de llevar el registro. En los libros de contabilidad y en los balances se dejará también constancia de las sumas retenidas. El Servicio podrá examinar, para estos efectos, dichos registros y libros.

La obligación de llevar el registro especial mencionado en el inciso anterior no regirá para las personas obligadas a retener el impuesto establecido en el artículo 25.

Comentario

El empresario individual o las sociedades que estén obligadas a retener el Impuesto, deberán llevar un registro especial en el cual se deberá anotar el impuesto retenido, el nombre y la dirección de la persona a la cual se le este efectuando la retención.

Esta disposición no regirá para las personas obligadas a retener el impuesto a los suplementeros.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°288 de 11.02.2008. *Tratamiento tributario que afecta las remuneraciones percibidas por los trabajadores de artes y espectáculos. El receptor de las boletas de honorarios debe registrarlas en el libro especial a que se refiere el artículo 77 de la Ley de la Renta, para la declaración y pago al Fisco de la retención del 10% de impuesto.*

Oficio N° 2949 de 22.10.1996. *El registro de retenciones del artículo 77 de la Ley de la Renta, se puede llevar mediante medios magnéticos.*

ARTÍCULO 78

Dentro de los primeros doce días de cada mes, las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refieren los números 1, 2, 3, 5 y 6 del artículo 74 deberán declarar y pagar todos los tributos que hayan retenido durante el mes anterior.

Inciso segundo del artículo 78.- Derogado.

Comentario

Los impuestos retenidos en virtud de los que señala el artículo 74 (exceptuando al N° 4) de la Ley en comento, deberán ser enterados en arcas fiscales, dentro de los doce primeros días del mes siguiente de aquel en que se incurrió su retención por parte del pagador de la Renta.

Circulares

Circular N° 11 de 27.01.1989. *Establece plazos para la declaración de los impuestos retenidos a los contribuyentes mineros por los compradores de minerales.*

Circular N° 53 de 26.04.1977. *Tributación de los obreros agrícolas. Retención, declaración y pago del impuesto.*

ARTÍCULO 79

Las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el artículo 73° y el número 4 del artículo 74° deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquél en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención. No obstante, la retención que se efectúe por las cantidades a que se refieren los literales i) al iv), del inciso tercero del artículo 21 y por las rentas a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 y 58 número 3), se declarará y pagará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos 65, N° 1, 69 y 72. Las retenciones que se efectúen conforme a lo dispuesto por los números 7° y 8° del artículo 74, se declararán y pagarán

en el primer caso, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la retención, sin reajuste alguno desde la fecha de retención respectiva, lo que se entenderá que ocurre cuando se produce el pago de interés al inversionista; y en el segundo, dentro del mes de enero siguiente al término del ejercicio en que se devengaron los intereses respectivos, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 69 del Código Tributario.

Comentario

Las personas obligadas a efectuar las retenciones que están consignadas en los artículos 73 y 74 N° 4, deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día doce del mes siguiente a aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta a la cual se le ha efectuado una retención.

La excepción a la norma en comento, la constituye la retención que se hubiese realizado en virtud de lo que señala el artículo 21 de la ley, ya que en este caso, este debe ser enterado en arcas fiscales en el mes de Abril de cada año en el caso de los balances realizados con fecha 31 de diciembre.

Circulares

Circular N° 11 de 27.01.1989. *Eliminación en el artículo 79 de la Ley de la Renta de la circunstancia "contabilizada como gasto" para contar el plazo para declarar y pagar el impuesto de retención del artículo 74 N° 4 de la LIR.*

ARTÍCULO 80

Si el monto total de la cantidad que se debe retener por concepto de un impuesto de categoría de aquellos que deben enterarse mensualmente, resultare inferior a la décima parte de una unidad tributaria mensual, la persona que deba retener o pagar dicho impuesto podrá hacer la declaración de seis meses conjuntamente.

ARTÍCULO 81

El impuesto sobre los premios de lotería será retenido por la oficina principal de la empresa o sociedad que los distribuya y enterado en la Tesorería fiscal correspondiente, dentro de los quince días siguientes al sorteo.

Comentario

Los Premios de Lotería se afectan con el Impuesto Único establecido en el artículo 20 N° 6, que estipula que los premios de lotería, pagarán el impuesto, de esta categoría con una tasa del 15% en calidad de impuesto único de esta ley. Este impuesto se aplicará también sobre los premios correspondientes a boletos no vendidos o no cobrados en el sorteo anterior.

ARTÍCULO 82

Los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción.

Comentario

Los impuestos sujetos a retención se adeudan u originan en el momento en que ocurra una de las siguientes circunstancias:

Que las rentas gravadas con el impuesto de retención se paguen o cuando esta obligación de pagar se extinga por compensación, confusión, novación o transacción.

Que las rentas gravadas con el impuesto de retención se abonen en cuenta. Que las rentas se pongan a disposición del interesado se distribuyan, retiren, remesen, o Que las rentas se contabilicen como gasto.

La ocurrencia de cualquiera de los hechos consignados anteriormente, da lugar nacimiento de la obligación tributaria, por lo tanto, en ese momento queda determinado el monto de la renta gravada.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°871 de 21.04.2017. *Respecto de la enajenación de acciones de una sociedad chilena, efectuada por una persona domiciliada o residente en el exterior que, cuando se dé cualquiera de las circunstancias que señala el art. 79, en relación a lo dispuesto en el art. 82, ambos de la LIR, nace para el adquirente de las acciones la obligación de efectuar la retención del Impuesto Adicional que corresponda. La cesión de una cuenta por cobrar efectuada por un no domiciliado ni residente en Chile, tendría su fuente en el extranjero, no quedando gravada de acuerdo a las normas de la LIR. Sin perjuicio de lo anterior, la cesión de un crédito que en su origen resultó gravado con Impuesto Adicional, no altera las obligaciones tributarias ya devengadas, de manera que cuando el deudor pague el crédito o se dé cualquiera de los supuestos establecidos en el art. 82 de la LIR, deberá retener el Impuesto Adicional que se encontraba pendiente, independiente de que sea el acreedor en ese momento.*

Oficio N°875 de 25.04.2008. *Procedencia de efectuar retención de impuesto Adicional del N° 4 del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Renta en el caso que un accionista extranjero enajene sus acciones a una persona residente en Chile. Normas sobre retención, declaración y pago, fecha desde el cual se adeudan los impuestos de retención.*

Oficio N° 808 de 08.03.2006. *Impuesto Adicional que afecta a los reaseguros y oportunidad en que se debe efectuarse la retención de impuestos.*

Circulares

Circular N°10 de 29.01.1990. *Normas para la retención, declaración y adeudo de los impuestos sujetos a retención.*

ARTÍCULO 83

La responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención en conformidad a los artículos anteriores recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73.

Comentario

La obligación de la empresa es exigir que se emita la Factura, Boleta de Honorarios, etc., especificando la retención del 10%, o la que corresponda, cantidad que debe retener y enterar al fisco. De no actuar en la forma indicada pueden producirse los siguientes efectos:

Por tratarse de una emisión irregular de un documento tributario configurar la infracción tipificada en el N° 10, del Artículo 97 del Código Tributario D.L. N° 830.

Que la responsabilidad por el pago del impuesto no retenido recaiga también sobre la persona obligada a efectuarla, conforme a lo establecido en el artículo 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

PÁRRAFO 3° DECLARACIÓN Y PAGO MENSUAL PROVISIONAL

ARTÍCULO 84

Los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, cuyo monto se determinará en la forma que se indica a continuación:

- e) Sin perjuicio de lo anterior, cuando el contribuyente experimente cambios relevantes en sus ingresos, costos o gastos que afecten o puedan afectar significativamente la renta líquida del ejercicio, podrá recalcular la tasa de los pagos provisionales a que se refiere esta letra. Para este efecto se considerarán las siguientes reglas:
 - i. La disminución o aumento de la renta líquida estimada de manera provisional determinada de acuerdo al literal siguiente, deberá ser al menos de un 30% respecto del monto de dicho concepto determinado por el trimestre que finaliza el 31 de marzo, 30 de junio o 30 de septiembre del mismo ejercicio, según corresponda, de acuerdo a los registros contables respectivos.
 - ii. La renta líquida provisional a que se refiere el numeral i) anterior se preparará de acuerdo a las reglas generales de determinación de la renta líquida, sin considerar ajustes de corrección monetaria ni determinar partidas a que se refiere el artículo 21 y constituirán un estado de situación de conformidad al artículo 60 del Código Tributario.
 - iii. La nueva tasa de pago provisional se determinará multiplicando la tasa de pago

provisional mensual que debió utilizar el contribuyente en el trimestre inmediatamente anterior por uno más el porcentaje de variación determinado conforme al numeral i) anterior.

- iv. La nueva tasa se utilizará respecto de los ingresos brutos que se perciban o devenguen a contar del mes siguiente de la fecha que corresponda a la determinación que permite este párrafo.
- v. Los contribuyentes que recalculen sus pagos provisionales mensuales por aplicación de este inciso deberán mantener a disposición del Servicio de Impuestos Internos los antecedentes de la renta líquida provisional del trimestre respectivo mediante el expediente electrónico.
- vi. El Servicio, mediante una o más resoluciones, establecerá las reglas necesarias para facilitar y hacer efectiva esta opción.

Comentario

Para los contribuyentes que tributan en base a renta efectiva, la letra a) del artículo 84 establece el cálculo de una tasa variable que se determina a partir de la tasa promedio aplicada en el ejercicio anterior, aumentada o disminuida en el porcentaje que corresponda a la diferencia entre el monto del impuesto de Primera Categoría determinado y los PPM que debieron pagarse en un ejercicio comercial determinado.

Con la idea de orientar aún más este cálculo, se indica la fórmula de aumento o disminución de la tasa variable que determinan los contribuyentes que declaran en base a renta efectiva:

Imppto. de Primera Categoría – PPM que debió pagar Actualizados = % aumento o disminución PPM que debió pagar Actualizados

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 703 de 13.04.2018. *Para los fines del cálculo de la tasa de PPMO, que establece la letra a) del artículo 84 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, como los sujetos a la letra B) de este mismo artículo, que opten y cumplan los requisitos para acogerse al incentivo al ahorro para medianas empresas que establece la letra C, del artículo 14 ter de la LIR, deben considerar el Impuesto de Primera Categoría que en definitiva determinen una vez aplicadas las disposiciones de la letra C), del referido artículo 14 ter, vale decir, el Impuesto de Primera Categoría que debe pagarse por el ejercicio comercial en que tenga aplicación este beneficio.*

Oficio N° 29 de 12.01.2010. *Aplicación de la tasa de PPM en caso que por el ajuste automático de la misma, la nueva tasa resultante sea de un monto superior a la tasa del impuesto de Primera Categoría, o bien arroje como resultado una tasa cero.*

Circulares

Circular N° 48 de 19.10.2012. *Tasa variable de los pagos provisionales mensuales obligatorios que debe aplicarse sobre los ingresos brutos percibidos o devengados a partir del mes de Septiembre de 2012.*

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Refunde y actualiza instrucciones generales de carácter*

permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.

b) 17% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales.

Comentarios

Al igual que en el caso de la retención establecida en el N°2 del artículo 74, el aumento de la tasa de PPM del 10% al 17%, se realizará gradualmente de acuerdo lo establecido en la ley N°21.133, llegando en el año 2028 a un 17%.

A continuación, se detalla el aumento gradual que tendrá esta tasa de retención:

AÑO	RETENCIÓN	AÑO	RETENCIÓN	2019	10,00%	2024	13,75%	2020	10,75%	2025	14,50%	2021	11,50%	2026	15,25%	2022	12,25%	2027	16,00%	2023	13,00%	2028	17,00%
-----	-----------	-----	-----------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------	------	--------

De esta manera, el primer pago provisional mensual que se verá afectado con la nueva tasa, será el que se efectúe en el mes de febrero del mismo año, devengado en el mes de enero anterior.

Circulares

Circular N°27 de 26.04.1988. *Monto mínimo por el cual los profesionales deben emitir boletas de honorarios.*

Circular N° 15 de 18.04.1983. *Concepto de ingreso bruto para los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto de Segunda Categoría y PPM que afectan a los notarios*

c) 3% sobre el monto de los ingresos brutos de los talleres artesanales u obreros a que se refiere el artículo 26. Este porcentaje será del 1,5% respecto de dichos talleres que se dediquen a la fabricación de bienes en forma preponderante;

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Refunde y actualiza instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

d) Salvo los contribuyentes mencionados en la letra a) de este artículo, los mineros sometidos a las disposiciones de la presente ley darán cumplimiento al pago mensual obligatorio, con las retenciones a que se refiere el número 6° del artículo 74.

Circulares

Circular N°58 de 30.08.2001. *Nuevo tratamiento tributario de los pagos efectuados por concepto de patentes mineras. Adoptan la calidad de un pago provisional voluntario.*

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Refunde y actualiza instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

e) 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos a que se refiere el artículo 34, respecto de los contribuyentes mencionados en dicha disposición sujetos al régimen de renta presunta. Se exceptuarán de esta obligación las personas naturales cuya presunción de renta determinada en cada mes del ejercicio comercial respectivo, sobre el conjunto de los vehículos que exploten, no exceda de una unidad tributaria anual.

Comentario

Los contribuyentes del artículo 34 bis, que tributan en base a renta presunta están obligados a efectuar P.P.M. a cuenta del impuesto de primera categoría que les afecta, con tasa fija del 0,3%, calculada sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que exploten, según la tabla de valores que publique el Servicio de Impuestos Internos:

Los contribuyentes que exploten automóviles destinados a taxis o taxis colectivos tiene derecho a rebajar, para los efectos de determinar sus P.P.M., un 30% del valor corriente en plaza fijado por el Servicio.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°3282 de 27.09.1988. *Cálculo de la tasa de PPM en el caso de las personas y sociedades de personas que explotan taxis.*

Oficio N°1268 de 08.03.1976. *Modalidad de cálculo de los PPM a efectuar por los contribuyentes de los N°s 2 y 3 del artículo 34 de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N° 51 de 21.08.1997. *Liberación de efectuar pagos provisionales mensuales a los contribuyentes personas naturales de acuerdo al artículo 34 bis N°2, que exploten a cualquier título, vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros acogidos al régimen de renta presunta.*

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Refunde y actualiza instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

f) Derogado.

g) Derogado.

h) Derogado

i) Suprimida

La tasa que se determine conforme a este párrafo, se aplicará a los ingresos brutos del mes en que deba presentarse la declaración de renta correspondiente al ejercicio comercial anterior y hasta los ingresos brutos del mes anterior a aquel en que deba presentarse la próxima declaración de renta.

Para los fines indicados en este artículo, no formarán parte de los ingresos brutos el reajuste de los pagos provisionales contemplados en el Párrafo 3° de este Título, las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A., B.- y C.- del artículo 41 A, 41 C y el ingreso bruto a que se refieren los incisos segundo al sexto del artículo 15 y y las rentas señaladas en la letra a), del número 2, del artículo 33.

ARTÍCULO 85

Derogado.

ARTÍCULO 86

Los contribuyentes que durante un ejercicio comercial obtengan ingresos brutos correspondientes a rentas total o parcialmente exentas del impuesto de primera categoría, y que no las hubieran obtenido en el ejercicio comercial anterior, podrán reducir la tasa de pago provisional obligatorio a que se refiere el artículo 84 letra a), en la misma proporción que corresponda a los ingresos exentos dentro de los ingresos totales de cada mes en que ello ocurra. La tasa así reducida se aplicará únicamente en el mes o meses en que se produzca la situación aludida. Para estos efectos, no se considerarán rentas exentas, aquellas señaladas en la letra a), del número 2, del artículo 33.

Comentario

Los contribuyentes que durante un ejercicio comercial obtengan ingresos brutos que correspondan a rentas total o parcialmente exentas de impuesto de primera categoría, en circunstancias que el ejercicio comercial precedente no hubieren obtenido dicho tipo de ingresos podrán reducir la tasa variable de PPM a que se refiere la letra a) del artículo 84 de la ley, en la misma proporción que resulte de relacionar los ingresos exentos del citado tributo de categoría con el total de los ingresos brutos obtenidos en cada mes en que ocurre la situación señalada.

La tasa así reducida solo tendrá aplicación en el mes o meses en que se produzca la circunstancia aludida.

Se debe señalar que para que proceda la disminución de la tasa de PPM, es condición indispensable que el contribuyente no haya obtenido ingresos brutos correspondientes a rentas, total o parcialmente exentas del impuesto de primera categoría en el ejercicio comercial inmediatamente anterior.

La reducción de la tasa en los términos referidos no es aplicable a contribuyentes que tributen bajo las normas especiales de Primera Categoría establecidas en el artículo 14 bis de la Ley de la renta ya que ellos quedan afectos a impuesto sobre el total de las cantidades que se distribuyan o se retiren (circular N°16 de 1991).

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 1215 de 11.03.2004. *Situación tributaria de los dividendos recibidos por contribuyentes de la Primera Categoría, en relación a su consideración como base imponible de los ingresos brutos y los pagos provisionales obligatorios.*

Oficio N° 2059 de 27.05.1992. *Respecto del aumento de patrimonio derivado de una condonación de una deuda no es aplicable en la especie lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Impuesto a la Renta.*

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Refunde y actualiza instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 87

Derogado.

ARTÍCULO 88

Los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales podrán efectuar pagos voluntarios por cualquier cantidad, de un modo esporádico o permanente. Estos pagos provisionales voluntarios podrán ser imputados por el contribuyente al cumplimiento de los posteriores pagos provisionales obligatorios que correspondan al mismo ejercicio comercial, gozando del reajuste a que se refiere el artículo 95 hasta el último día del mes anterior al de su imputación.

Los contribuyentes en general, no sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, podrán efectuar pagos provisionales de un modo permanente o esporádico, por cualquier cantidad, a cuenta de alguno o de todos los impuestos a la renta de declaración o pago anual.

Los contribuyentes del N° 1 del artículo 42 que obtengan rentas de más de un empleador, patrón o pagador simultáneamente, podrán solicitar a cualquiera de los respectivos habilitados o pagadores que les retenga una cantidad mayor que la que les corresponde por concepto de impuesto único de segunda categoría, la que tendrá el carácter de un pago provisional voluntario.

Comentario

Los contribuyentes obligados a pagar PPM, podrán efectuar PPM voluntarios por cualquier monto declararlos en el formulario 50 y podrán ser imputados al cumplimiento de los futuros PPM obligatorios y que correspondan al mismo ejercicio comercial, obviamente reajustados.

Los contribuyentes que no estén sometidos OBLIGATORIAMENTE al sistema de PPM, podrán efectuar pagos permanentes o esporádicos por cualquier monto y a cuenta de los impuestos anuales que adeude.

P.P.M. OBLIGATORIOS

Son los que no se pueden evitar y se utilizan solo los pagados a más tardar el 31 de diciembre de cada año, excepto el de diciembre que es cancelado a más tardar el 12 de enero, plazo dentro del cual se considera obligatorio. Todo lo que es cancelado fuera de dichos plazos es considerado "pago voluntario".

P.P.M. VOLUNTARIO

Son los que se pagan sin estar obligados a efectuarlos y se pueden enterar en cualquier fecha del año (f.50, conforme al art. 88 Ley de Renta). Se utilizan solo los pagados entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del año anterior a la declaración anual de renta, incluyendo aquellos "obligatorios" que se pagan después de diciembre, fuera de plazo.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°5612 de 14.11.2003. *Tratamiento tributario de las cantidades pagadas a título de patentes mineras.*

Oficio N° 2994 de 29.08.1986. *Forma de imputación y reajustabilidad de los pagos provisionales voluntarios que hayan sido abonados a los pagos provisionales obligatorios del mismo ejercicio.*

Circulares

Circular N°58 de 30.08. 2001. *tratamiento tributario de los pagos efectuados por concepto de patentes mineras. Adoptan la calidad de un pago provisional voluntario.*

Circular N°37 de 02.06.2000. *Situación tributaria de la cotización adicional de salud establecida en el artículo 8° de la Ley N° 18.566, de 1986. Adopta la calidad de un pago provisional voluntario.*

Resoluciones

Resolución N°96 de 29.09.2016. *Establece forma y oportunidad en que las empresas constructoras deben cumplir con la obligación de informar el uso del beneficio tributario establecido en la Ley N° 20.365, de 2009 modificada por la Ley N° 20.897, de 2016.*

ARTÍCULO 89

El impuesto retenido en conformidad a lo dispuesto en el N° 2 del artículo 74 tendrá el carácter de pago provisional y se dará de crédito al pago provisional que debe efectuarse de acuerdo con la letra b), del artículo 84. Si la retención del impuesto hubiere afectado a la totalidad de los ingresos percibidos en un mes, no habrá obligación de presentar declaración de pago provisional por el período correspondiente.

Comentario

La retención del 10% que efectúen los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría obligadas según la ley a llevar contabilidad, a aquellas personas que le presten servicios de aquellos clasificados en el 42 N°2 (ocupaciones lucrativas, profesionales, etc) tendrá el carácter de PAGO PROVISIONAL y se dará de crédito al pago provisional que debe efectuarse de acuerdo al artículo 84 b).

Si la retención de impuesto afecta a la totalidad de los ingresos percibidos en un mes no hay obligación de presentar declaración de pago provisional por el periodo correspondiente.

ARTÍCULO 90

Los contribuyentes de la primera categoría que en un año comercial obtuvieran pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente. Si la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo y tercer trimestre de dicho ejercicio comercial, o se produce en alguno de los citados trimestres, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos del trimestre siguiente a aquél en que la pérdida se produjo. Producida utilidad en algún trimestre, deberán reanudarse los pagos provisionales correspondientes a los ingresos brutos

del trimestre inmediatamente siguiente.

Los contribuyentes que se encuentren en situación de suspender los pagos provisionales mensuales deberán mantener un estado de pérdidas y ganancias acumuladas hasta el trimestre respectivo a disposición del Servicio de Impuestos Internos. Este estado de pérdidas y ganancias deberá ajustarse de acuerdo a las reglas que esta ley establece para el cálculo de la renta líquida imponible de primera categoría, incluyendo la consideración de pérdidas de arrastre, si las hubiere, y los ajustes derivados del mecanismo de la corrección monetaria.

La confección de un estado de pérdidas y ganancias maliciosamente incompleto o falso, dará lugar a la aplicación del máximo de las sanciones contempladas en el artículo 97, número 4º, del Código Tributario, sin perjuicio de los intereses penales y reajustes que procedan por los pagos provisionales no efectuados.

Comentario

Suspensión de los PPM obligatorios.

Los contribuyentes que pueden suspender sus PPM son aquellos de la primera categoría que en un AÑO COMERCIAL obtuvieran pérdidas tributarias, pudiendo suspender los PPM, correspondiente a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente a aquél donde se produjo la pérdida.

Si la situación de pérdida se mantiene en el primer, segundo y tercer trimestre del ejercicio comercial, se pueden suspender los PPM del trimestre siguiente en donde se produjo, es decir, si la pérdida se originó en el segundo trimestre pueden suspender los PPM del tercer trimestre.

Forma de acreditar la suspensión de los PPM.

El contribuyente debe mantener un estado de pérdidas y ganancias acumuladas hasta el trimestre respectivo a disposición del SII.

Debe ajustarse a las reglas que la ley establece para el cálculo de la RLI de primera categoría incluyendo las pérdidas de arrastre, si las hay, y los ajustes por corrección monetaria.

Suspensión indebida de los PPM.

La confección maliciosa o falsa del estado de pérdidas y ganancias da lugar a la aplicación de la sanción del artículo 97 N°4 del Código Tributario, sin perjuicio que se puedan cobrar los pagos provisionales no efectuados con los intereses y reajustes correspondientes.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 950 de 11.05.2018. *La determinación de una pérdida tributaria según las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR, vigentes a partir del 01 de enero de 2017, permite a los contribuyentes de Primera Categoría que determinen su renta en base a contabilidad completa, suspender Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios, por el trimestre siguiente a su determinación, independientemente del saldo positivo o negativo que puedan tener los registros de rentas empresariales denominados RAP, RAI, DDAN o REX.*

Circulares

Circular N°75 de 03.06.1977. *La suspensión de pagos provisionales opera incluso cuando el estado de pérdidas y ganancias se presenta fuera del plazo.*

Circular N°7 de 10.01.1974. *Procedimiento a seguir en el caso de retardo u omisión del aviso de pérdida ocurrida en un trimestre para los fines de la suspensión de los pagos provisionales.*

ARTÍCULO 91

El pago del impuesto provisional mensual se realizará directamente en Tesorería, entre el 1° y el 12 del mes siguiente al de obtención de los ingresos.

No obstante, los contribuyentes mencionados en la letra e) del artículo 84 podrán acumular los pagos provisionales obligatorios hasta por 4 meses e ingresarlos en Tesorería entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente.

Los pagos voluntarios se podrán efectuar en cualquier día hábil del mes.

Comentario

Plazo para declarar los PPM.

Se realiza el pago en Tesorerías o lugar habilitado, entre el 1 y el 12 del mes siguiente a la obtención de los ingresos.

Tratándose de contribuyentes del artículo 14 bis, será el mes siguiente a aquel en que se efectúen los retiros o distribuciones.

Plazos especiales para declarar y pagar el PPM.

Los contribuyentes de las letra e) del artículo 84, podrán acumular los pagos provisionales obligatorios hasta por cuatro meses e ingresarlos en Tesorería entre el 1° y el 12 de abril agosto y diciembre respectivamente.

Circulares

Circular N° 40 de 24.08.1992. *Plazo en el cual los contribuyentes del artículo 14 bis deben enterar en arcas fiscales sus PPM.*

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 92

Derogado.

ARTÍCULO 93

El impuesto provisional pagado en conformidad con los artículos anteriores por el año calendario o período de balance, deberá ser imputado en orden sucesivo, para pagar las siguientes obligaciones tributarias:

- 1.º Impuesto a la renta de Categoría que debe declararse en el mes de abril por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.
- 2.º Impuesto establecido en la Ley sobre Royalty a la Minería.

- 3.º Suprimido.
- 4.º Impuesto Global Complementario o Adicional que deben declarar los contribuyentes individuales, por las rentas del año calendario anterior, y
- 5.º Otros impuestos de declaración anual.

Comentario

Orden de imputación de los PPM:

1.º.- Impuesto a la renta de Categoría, que debe declararse en el mes de abril, por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.

2.º.- Impuesto establecido en el artículo 64 bis.

3.º.- Impuesto Global Complementario o Adicional que deben declarar los contribuyentes individuales, por las rentas del año calendario anterior, y

4.º.- Otros impuestos de declaración anual.

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 94

El impuesto provisional pagado por sociedades de personas deberá ser imputado en orden sucesivo a las siguientes obligaciones tributarias:

- 1.º Impuesto a la renta de Categoría, que debe declararse en el mes de abril por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.
- 2.º Impuesto establecido en la Ley sobre Royalty a la Minería.
- 3.º Impuesto Global Complementario o Adicional que deban declarar los socios de sociedades de personas. En este caso, aquella parte de los pagos provisionales que se imputen por los socios se considerarán para todos los efectos de esta ley, como retiro efectuado en el mes en que se realice la imputación.
- 4.º Suprimido.
- 5.º Otros impuestos de declaración anual.

Comentario

Orden de imputación de los PPM pagados por las sociedades de personas:

1.º. Impuesto a la renta de Categoría, que debe declararse en el mes de abril, por las rentas del año calendario anterior o en otra fecha, señalada por la Ley de la Renta.

2.º. Impuesto establecido en el artículo 64 bis.

3.º. Impuesto Global Complementario o Adicional que deban declarar los socios de sociedades

de personas. En este caso, aquella parte de los pagos provisionales que se imputen por los socios se considerará para todos los efectos de esta ley, como retiro efectuado en el mes en que se realice la imputación.

4º. Otros impuestos de declaración anual.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 67 de 08.01.1990. *Los PPM de los socios de sociedades de personas sólo pueden imputarlos contra el Impuesto Global Complementario.*

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 95

Para los efectos de realizar las imputaciones de los pagos provisionales, éstos se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la fecha de ingreso en arcas fiscales de cada pago provisional y el último día del mes anterior a la fecha del balance respectivo, o del cierre del ejercicio respectivo. En ningún caso se considerará el reajuste establecido en el artículo 53 del Código Tributario.

Inciso Segundo Derogado

En los casos de balances o ejercicios cerrados en fecha anterior al mes de diciembre, los excedentes de pagos provisionales que se produzcan después de su imputación al impuesto de categoría y al impuesto del artículo 21, cuando proceda, se reajustarán 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 balance y/o cierre ejercicio respectivo y el mes de noviembre del año correspondiente, para su imputación al Impuesto Global Complementario o Adicional a declararse en el año calendario siguiente.

Comentario

Para los fines de efectuar las imputaciones de los PPM, se deberán reajustar previamente de acuerdo a la variación de IPC comprendido entre el último día del mes anterior al del balance y/o cierre ejercicio respectivo y el mes de noviembre del año correspondiente, para su imputación al Impuesto Global Complementario o Adicional a declararse en el año calendario siguiente.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2994 de 29.08.1986. *Forma de imputación y reajustabilidad de los pagos provisionales voluntarios que hayan sido abonados a los pagos provisionales obligatorios del mismo ejercicio.*

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Instrucciones generales de carácter permanente aplicable al sistema de PPM establecido en el artículo 84 de la Ley de la Renta.*

ARTÍCULO 96

Cuando la suma de los impuestos anuales a que se refieren los artículos anteriores, resulte superior al monto de los pagos provisionales reajustados en conformidad al artículo 95, la diferencia adeudada deberá reajustarse de acuerdo con el artículo 72 y pagarse en una sola cuota al instante de presentar la respectiva declaración anual.

Comentario

El monto determinado a pagar por concepto de impuestos anuales se deberá reajustar por el porcentaje de variación del IPC ocurrido entre el mes de noviembre y marzo y cancelarse en una sola cuota al momento de presentar la declaración anual.

ARTÍCULO 97

El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta.

En aquellos casos en que la declaración anual se presente con posterioridad al período señalado, cualquiera sea su causa, la devolución del saldo se realizará por el Servicio de Tesorerías dentro del mes siguiente a aquel en que se efectuó dicha declaración.

Para los efectos de la devolución del saldo indicado en los incisos anteriores, éste se reajustará previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del balance, término del año calendario comercial y el último día del mes en que se declare el impuesto correspondiente.

En caso que el contribuyente dejare de estar afecto a impuesto por término de su giro o actividades y no existiere otro impuesto al cual imputar el respectivo saldo a favor, deberá solicitarse su devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, en cuyo caso el reajuste se calculará en la forma señalada en el inciso tercero, pero sólo hasta el último día del mes anterior al de devolución.

El Servicio de Tesorerías podrá efectuar la devolución a que se refieren los incisos precedentes, mediante depósito en la cuenta corriente, de ahorro a plazo o a la vista que posea el contribuyente. Cuando el contribuyente no tenga alguna de las cuentas referidas o el Servicio de Tesorerías carezca de información sobre aquellas, la devolución podrá efectuarse mediante la puesta a disposición del contribuyente de las sumas respectivas mediante vale vista bancario o llevarse a cabo a través de un pago directo por caja en un banco o institución financiera habilitados al efecto.

El contribuyente que perciba una cantidad mayor a la que le corresponda deberá restituir la parte indebidamente percibida, reajustada ésta, previamente, según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor experimentado entre el último día del mes anterior al de devolución y el último día del mes anterior al reintegro efectivo; más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción del mes, sin perjuicio de aplicar las sanciones que establece el Código Tributario en su artículo 97, N° 4, cuando la devolución tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución maliciosamente falsa o incompleta.

Sin embargo, no se devengará interés sobre la restitución de la parte indebidamente percibida, cuando dicha circunstancia se haya debido a una causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Regional o Provincial en su caso.

El Servicio dispondrá de un plazo de doce meses, contados desde la fecha de la solicitud, para resolver la devolución del saldo a favor del contribuyente cuyo fundamento sea la absorción de utilidades conforme a lo dispuesto en el artículo 31, número 3. Con todo, el Servicio podrá revisar las respectivas devoluciones de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59 y 200 del Código Tributario.

Comentario

El plazo para efectuar las devoluciones de impuestos por parte del Servicio de Tesorerías es en rigor, 30 días después de vencido el plazo normal para presentar la declaración de impuesto a la renta. Dichas devoluciones serán reajustadas por la variación de IPC correspondiente entre los meses de noviembre y abril.

Ahora bien en los casos que se presenten las declaraciones fuera de plazo, cualquiera sea la causa la devolución por el servicio de Tesorerías se hará dentro del mes siguiente a aquel en que se haya presentado la declaración, por ejemplo si se presenta en mayo la devolución se hará en el mes de Junio.

En el caso que el contribuyente reciba una cantidad superior a la que corresponda deberá restituir la parte percibida indebidamente reajustada por la variación del IPC, aplicándose adicionalmente un interés penal del 1.5 % por mes o fracción de mes, sin perjuicio de las infracciones que establece el 97 N° 4 del Código Tributario cuando la devolución sea maliciosamente falsa o no este completa.

En el caso de las devoluciones de saldos solicitadas por concepto de PPUA, el Servicio dispondrá de un plazo de 12 meses, contados desde la fecha de solicitud, para resolver esta materia.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 219 de 27.01.2012. *Cuando el Impuesto Anual a la Renta definitivo no ha sido declarado y pagado correctamente no procede que se anulen los giros sobre PPM, debido a que ellos se han emitido en conformidad a la ley y no es posible considerar cumplido el impuesto anual a la renta con su mera declaración, si en ella se han ignorado las actuaciones previas del SII en relación con dicho impuesto.*

Oficio N° 1514 de 9.04.2003. *Devolución de pagos provisionales mensuales de empresa que desaparece con motivo de fusión por absorción.*

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Forma de imputación y reajustabilidad de los pagos provisionales voluntarios que hayan sido abonados a los pagos provisionales obligatorios del mismo ejercicio.*

Circular N° 7 de 01.02.1985. *Los contribuyentes individuales tienen derecho a seguir imputando los remanentes de PPM a su impuesto Global Complementario.*

ARTÍCULO 98

El pago provisional mensual será considerado, para los efectos de su declaración pago y aplicación de sanciones, como impuesto sujeto a retención y, en consecuencia, le serán aplicables todas las disposiciones que al respecto rigen en este Título y en el Código Tributario.

Comentario

Dicha clasificación es importante para determinar el tipo de infracción que se puede cometer al no cancelar un PPM. En este caso y de acuerdo a lo señalado por el código tributario se aplicará la multa del 97 N° 11.

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Forma de imputación y reajustabilidad de los pagos provisionales voluntarios que hayan sido abonados a los pagos provisionales obligatorios del mismo ejercicio.*

ARTÍCULO 99

Las declaraciones y pagos provisionales deberán registrarse en una cuenta especial, dentro de la contabilidad del contribuyente.

Comentario

Generalmente para efectos de reflejar los pagos provisionales mensuales se utiliza la cuenta PPM como cuenta de activo, la cuenta PPM por pagar que refleja la obligación con el fisco de enterar dicha cantidad.

Circulares

Circular N° 16 de 01.04.1991. *Forma de imputación y reajustabilidad de los pagos provisionales voluntarios que hayan sido abonados a los pagos provisionales obligatorios del mismo ejercicio.*

ARTÍCULO 100

Facúltase al Presidente de la República para reducir porcentajes establecidos en el artículo 84 de este párrafo y/o para modificar la base imponible sobre la cual ellos se aplican, cuando la rentabilidad de un sector de la economía o de una actividad económica determinada así lo requiera para mantener una adecuada relación entre el pago provisional y el monto definitivo del impuesto. En uso de esta facultad se podrán fijar porcentajes distintos por ramas industriales y sectores comerciales. Esta facultad se ejercerá previo informe del Servicio de Impuesto Internos y los porcentajes que se determinen entrarán a regir a contar de la fecha que se indique en el decreto supremo que lo establezca.

Comentario

Este artículo faculta al Presidente de la República para reducir los porcentajes establecidos en el artículo 84 de la Ley (PPM) y/o para modificar la base imponible sobre la cual se aplican, atendiendo al área económica, para así obtener el justo equilibrio entre lo que se recibe mensualmente y lo que se debe abonar como Impuesto.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N° 2472 de 26.07.1983. *Solicitud de rebaja de PPM de los notarios.*

Oficio N° 1643 de 24.03.1976. *Formalidades para solicitar reducción de tasa y/o modificaciones de la base imponible de los PPM.*

PÁRRAFO 4º DE LOS INFORMES OBLIGATORIOS

ARTÍCULO 101

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

Iguales obligaciones pesarán sobre:

- a) Las personas que paguen rentas o cualquier otro producto de acciones, incluso de acciones al portador;
- b) Los Bancos o Bolsas de Comercio por las rentas o cualquier otro producto de acciones nominativas que, sin ser de su propiedad, figuren inscritas a nombre de dichas instituciones;
- c) Los que paguen rentas a personas sin domicilio ni residencia en Chile.

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

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

Comentario

Este artículo señala la obligación de informar que poseen algunos contribuyentes al SII, que digan relación sobre las retenciones que se efectuaron a personas naturales durante el ejercicio.

Por tal razón el SII anualmente a través del Suplemento de declaraciones juradas imparte las instrucciones para que el contribuyente le proporcione dicha información.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°107 de 10.01.2002. *Rentas que debe informar al SII el Banco Central de Chile, conforme a lo dispuesto por el artículo 101 de la Ley de la Renta.*

Oficio N°3453 de 17.11.1995. *Las AFP deben proporcionar al Servicio de Impuestos Internos la información relativa al movimiento de las cuentas de ahorro voluntario acogidas a las normas del artículo 57 bis de la Ley de la Renta.*

Circulares

Circular N°49 de 30.07.2001. *El Banco Central de Chile está obligado a informar al SII los intereses u otras rentas que pague o abone a inversionistas por operaciones de captación de cualquier naturaleza.*

Circular N°57 de 15.09.1998. *Amplía obligación establecida en el artículo 101 de la Ley de Impuesto a la Renta en cuanto a que los bancos e instituciones financieras están obligados a informar al SII no sólo los intereses provenientes de depósitos, sino que también cualesquiera otras rentas derivadas de operaciones de captación de cualquier naturaleza.*

ARTÍCULO 102

Cuando con motivo de revisiones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos se constataren indicios de que un contribuyente podría estar infringiendo las disposiciones de la Ley de Cambios Internacionales o las normas impuestas por el Comité Ejecutivo del Banco Central de Chile, la Dirección Regional respectiva deberá comunicar oportunamente los antecedentes del caso al Banco Central de Chile, a fin de que éste adopte las medidas correspondientes.

Comentario

Cuando con motivo de revisiones que efectúe el SII, se constate que un contribuyente determinado, pudiese estar infringiendo la Normativa de Cambios Internacionales, o las normas impuestas por el Banco Central, la Dirección Regional deberá informar al instituto emisor, con la finalidad de que éste tome las medidas correspondientes.

PÁRRAFO 5º DISPOSICIONES VARIAS

ARTÍCULO 103

Los contribuyentes que dejen de estar afectos al impuesto Global Complementario en razón de que perderán su domicilio y residencia deberán declarar y pagar la parte del impuesto devengado correspondiente al año calendario de que se trate antes de ausentarse del país.

En tal caso, los créditos contra el impuesto, contemplados en los números 1º y 2º del artículo 56 se concederán en forma proporcional al período a que corresponden las rentas declaradas. Asimismo, se aplicarán proporcionalmente las unidades tributarias referidas en los artículos 52 y 57.

La prescripción de las acciones del Fisco por impuesto se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure la ausencia.

Transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior.

TÍTULO VI DISPOSICIONES ESPECIALES RELATIVAS AL MERCADO DE CAPITALES

ARTÍCULO 104

No obstante lo dispuesto en el artículo 17º, número 8º, no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere este artículo, siempre que se cumpla con los requisitos indicados en los siguientes números 1 y 2:

1. Instrumentos beneficiados.

Podrán acogerse a las disposiciones de este artículo los instrumentos que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de instrumentos de deuda de oferta pública previamente inscritos en el Registro de Valores conforme a la ley N° 18.045.
- b) Que hayan sido emitidos en Chile.
- c) Que se establezca, en la respectiva escritura de emisión, que los instrumentos se acogerán a lo dispuesto en este artículo y que, además de la tasa de cupón o de carátula, se determine, para cada colocación y después de cada una de ellas, una tasa de interés fiscal para efectos del cálculo de los intereses devengados conforme al inciso segundo, del número 2, del artículo 20.
- d) Que se trate de instrumentos que contemplen al menos un pago de interés o cupón por año, cuyo valor porcentual no sea inferior a 1/25 veces el valor de la tasa de interés fiscal.

La tasa de interés fiscal aludida en el párrafo anterior corresponderá a la tasa de colocación anual del instrumento, la que se expresa en porcentaje y que en la fórmula que se describe a continuación, se identifica como "TF". Esta tasa corresponderá al número positivo que permita cumplir la siguiente igualdad:

$$\text{Precio de transacción} = \sum_{t=fc}^N \frac{F}{(1 + TF)^{\frac{t-fc}{365}}}$$

La fórmula precedente es una identidad que indica que el precio del instrumento colocado corresponde a la suma del valor presente de cada flujo de caja "F" que el emisor del instrumento se compromete a pagar en cada fecha "t" y hasta el vencimiento del instrumento en la fecha "N".

El valor presente de cada flujo de caja F que el instrumento se compromete a pagar en una determinada fecha t corresponde al flujo de caja F, multiplicado por un factor de descuento que corresponde al inverso de la suma de 1 más la tasa anual de colocación del instrumento "TF" elevada al número que resulte de dividir los días transcurridos entre la fecha en que ocurre el flujo respectivo y la fecha de colocación "fc" (t-fc), por 365.

De acuerdo a lo anterior, las variables intervinientes en la ecuación indicada anteriormente se definen de la siguiente manera:

TF = Tasa fiscal por determinar y corresponde a la tasa de colocación del instrumento. Esta tasa se expresa en porcentaje.

$\sum_{t=fc}^N$: Desde la fecha de colocación del instrumento, fecha que definimos como "fc", hasta el vencimiento del instrumento en la fecha "N".

Ft = Flujo de caja (que incluye cupón y/o amortización de capital) que promete pagar el instrumento al tenedor de éste en una fecha "t", según la tabla de desarrollo del instrumento, expresados como porcentaje del valor nominal.

t = Fecha de ocurrencia de un flujo de caja.

Precio de transacción = Relación expresada en porcentaje, entre la suma de dinero desembolsada por el o los inversionistas para adquirir el monto colocado por el emisor respecto a su valor nominal.

No obstante lo anterior, una o varias colocaciones de la misma emisión, posteriores a la primera, tendrán la misma tasa de interés fiscal que aquella, sólo si su respectiva tasa de colocación es menor o igual a la tasa de interés fiscal de la primera colocación, en cuyo caso se aplicará la tasa de interés fiscal correspondiente a la colocación inicial, siempre que, previo a la respectiva colocación, el emisor haya informado a la Comisión para el Mercado Financiero, en la forma que ésta determine mediante norma de carácter general, que acogerá dicha colocación a lo dispuesto en este inciso. En todo caso, dicha norma de carácter general deberá incluir la forma de identificar las colocaciones que tengan tasa fiscal distinta de una misma emisión.

En caso de aumentar el monto emitido de una misma serie de títulos que cumplan copulativamente los requisitos señalados en las letras a), b) y c) precedentes, a través de una reapertura, de la cual se deje constancia en la escritura de emisión, el nuevo monto emitido y sus respectivas colocaciones, tendrán la misma tasa de interés fiscal de la primera colocación, sólo si la tasa de colocación de cada una de ellas es menor o igual a la tasa de interés fiscal de la primera colocación de la emisión de la serie original, y siempre que el emisor haya informado a la Superintendencia de Valores o Seguros, en la forma que ésta determine mediante norma de carácter general, que acogerá dicha emisión a lo dispuesto en este inciso. En este caso podrá aplicarse lo dispuesto en el inciso precedente, cumpliéndose los requisitos que allí se establecen, respecto de las sucesivas colocaciones de la misma reapertura.

La tasa de interés fiscal será informada después de cada colocación, dentro del mismo día, por el emisor de los títulos a la Superintendencia de Valores y Seguros, quien mantendrá un registro público de dichas tasas.

2. Contribuyentes beneficiados.

Podrán acogerse a las disposiciones de este artículo, los contribuyentes que enajenen los instrumentos a que éste se refiere, cumpliendo con lo señalado en las letras a) o b) siguientes:

- a) Que entre la fecha de adquisición y enajenación de los instrumentos haya transcurrido a lo menos un año, o bien, el plazo inferior o la liberación de transcurrir un plazo, según se fije mediante decreto expedido bajo la fórmula "*Por orden del Presidente de la República*" por el Ministerio de Hacienda. En el caso de la primera dictación, de la modificación o reemplazo del señalado decreto, el plazo de permanencia que regirá para aquellos tenedores de bonos que hayan adquirido los títulos con anterioridad a su entrada en vigencia, será el menor entre el que falte por completar para cumplir con el que establece la ley o, en su caso, el que señala el decreto vigente al momento de la compra, y el plazo que señale el nuevo decreto que se dicte.
- b) Que hayan adquirido y enajenado los instrumentos en una Bolsa local, en un procedimiento de subasta continua que contemple un plazo de cierre de las transacciones que permita la activa participación de todos los intereses de compra y de venta, el que, para efectos de este artículo, deberá ser previamente autorizado por la Comisión para el Mercado Financiero y el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución conjunta. Además, que hayan adquirido y enajenado los instrumentos por intermedio de un corredor de bolsa o agente de valores registrado en la Comisión para el Mercado Financiero, excepto en el caso de los bancos, en la medida que actúen de acuerdo a sus facultades legales.

Tratándose de contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, deberán contratar o designar un representante, custodio, intermediario, depósito de valores u otra persona domiciliada o constituida en el país, que sea responsable de cumplir con las obligaciones tributarias que pudiesen afectarlos. El representante, custodio, intermediario, depósito de valores o quién haya sido contratado o designado, deberá proveer la información que el Servicio de Impuestos Internos les requiera, en la oportunidad y plazos que éste fije.

3. Disposiciones especiales relativas a los pagos anticipados.

En el caso del pago anticipado o rescate por el emisor del todo o parte de los instrumentos de deuda a que se refiere este artículo, se considerarán intereses todas aquellas sumas pagadas por sobre el saldo del capital adeudado, además de los intereses referidos en el artículo 20, número 2, inciso tercero. Para los efectos de esta ley, los intereses a que se refiere este número se entenderán devengados en el ejercicio en que se produzca el pago anticipado o rescate.

Lo dispuesto en este numeral no tendrá aplicación tratándose de los instrumentos de deuda incorporados en la nómina señalada en el número 4 de este artículo, incluido su canje por instrumentos de deuda correspondientes al mismo emisor, los cuales se regirán por las reglas generales.

4. Los instrumentos emitidos por el Banco Central de Chile o por la Tesorería General de la República podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo aunque no cumplan con uno o más de los requisitos señalados en el número 1 y 2 anteriores, siempre que los respectivos títulos se encuentren incluidos en la nómina de instrumentos elegibles que, para estos efectos, establecerá el Ministro de Hacienda mediante decreto supremo expedido bajo la fórmula "*Por orden del Presidente de la República*", y que cumplan con las características y

condiciones que en el mismo se definan, incluyendo la tasa de interés fiscal. Respecto de estos instrumentos procederá solamente la retención señalada en el número 7° del artículo 74. Tratándose de los instrumentos emitidos por el Banco Central de Chile, su inclusión en dicha nómina de instrumentos elegibles deberá ser previamente solicitada por dicho organismo.

Respecto de los instrumentos a que se refiere este número, los requisitos dispuestos en la letra b) del número 2 se entenderán cumplidos cuando la adquisición o enajenación tenga lugar en alguno de los sistemas establecidos por el Banco Central de Chile o por el Ministerio de Hacienda, según corresponda, para operar con las instituciones o agentes que forman parte del mercado primario de dichos instrumentos de deuda. Asimismo, tales requisitos se entenderán cumplidos cuando se trate de adquisiciones o enajenaciones de instrumentos elegibles que correspondan a operaciones de compra de títulos con pacto de retroventa que efectúe el Banco Central de Chile con las empresas bancarias.

5. Disposiciones relativas a deberes de información, sanciones y normas complementarias.

El emisor de los instrumentos a que se refiere este artículo, los depósitos de valores donde tales instrumentos estén depositados, las bolsas de valores del país que los acepten a cotización, los representantes de los tenedores de tales instrumentos, los custodios, intermediarios u otras personas responsables de cumplir con las obligaciones tributarias que pudiesen afectar a los contribuyentes tenedores, u otras personas que hayan participado en estas operaciones, deberán declarar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución, las características de dichas operaciones, individualizando a las partes e intermediarios que hayan intervenido, los valores de emisión y colocación de los instrumentos, si se efectuara la retención del impuesto a los intereses devengados de acuerdo a lo dispuesto en los números 7° u 8° del artículo 74 y las demás materias que establezca, asimismo, dicho Servicio. La no presentación de esta declaración o su presentación tardía, incompleta o errónea, será sancionada con la multa establecida en el número 1°, del artículo 97, del Código Tributario, conforme al procedimiento del artículo 165, número 2°, del mismo cuerpo legal.

La emisión o utilización de declaraciones maliciosamente falsas, se sancionarán en la forma prevista en el inciso primero, del número 4°, del artículo 97 del Código Tributario.

En caso que la información que se suministre conforme al presente número resultare ser falsa, o cuando la enajenación no se hubiere adecuado a las condiciones de mercado al tiempo de su realización, el inversionista o su administrador quedarán afectos a una multa de hasta el 20% del monto de las inversiones realizadas en el país, no pudiendo, en todo caso, dicha multa ser inferior al equivalente a 20 unidades tributarias anuales, la que podrá hacerse efectiva sobre el patrimonio del inversionista, sin perjuicio del derecho de éste contra el administrador. Las personas que hayan sido contratadas para los efectos de cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere este artículo, serán solidariamente responsables de esta multa, salvo que, cuando se haya aplicado con motivo de la entrega de información falsa, acrediten que las declaraciones de que se trate se fundaron en documentos proporcionados por el inversionista, o su administrador correspondiente, o que no tuvo incidencia en la inadecuación de la operación a las condiciones de mercado, y que el representante o intermediario no estuvo en condiciones de verificar en el giro ordinario de sus negocios. La multa que se establece en el presente párrafo se aplicará conforme al procedimiento del artículo 165, número 2°, del Código Tributario.

El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar, respecto de las operaciones que establece este artículo, lo dispuesto en el artículo 17, N° 8, inciso quinto, de la presente ley y en el artículo 64 del

Código Tributario, en cuyo caso, la diferencia que se determine entre el precio o valor de la operación y el de la tasación se gravará conforme al inciso primero del artículo 21 de esta ley.

6. Tratamiento de las pérdidas en la enajenación de los instrumentos a que se refiere este artículo.

Las pérdidas obtenidas en la enajenación de los instrumentos a que se refiere este artículo, solamente serán deducibles de los ingresos no constitutivos de renta del contribuyente.

ARTÍCULO 105

Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, que cedan o prometan ceder a sociedades securitizadoras establecidas en el Título XVIII de la Ley N° 18.045, el todo o parte de los flujos de pago que se generen con posterioridad a la fecha de la cesión y que comprendan más de un ejercicio, provenientes de sus ventas o servicios del giro, para la determinación de los impuestos que establece esta ley, deberán aplicar las siguientes normas:

- a) Los ingresos por ventas o servicios del giro correspondientes a los flujos de pago cedidos o prometidos ceder, de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se deberán imputar en los ejercicios comprendidos en la cesión en que se perciban o devenguen, conforme a las normas generales de esta ley, deduciéndose también de acuerdo a las mismas normas, los costos y gastos necesarios para la obtención de tales ingresos;
- b) Para todos los efectos de esta ley, el cedente deberá considerar como un pasivo la totalidad de las cantidades percibidas, a que tenga derecho a título de precio de la cesión o promesa, en contra de la sociedad securitizadora durante los ejercicios comprendidos por el contrato de cesión o promesa de cesión de flujos de pago. Igualmente, el cedente considerará como un pago del pasivo a que se refiere esta letra, todas las cantidades pagadas a la sociedad securitizadora en cumplimiento de las obligaciones que emanan del contrato de cesión o promesa de cesión de flujos de pago durante los períodos respectivos;
- c) El resultado proveniente del contrato de que trata este artículo será determinado por el cedente en cada ejercicio comprendido en el mismo, y será equivalente a la diferencia entre el pasivo que corresponda proporcionalmente a cada ejercicio y los pagos a que se refiere la letra b). En esa misma oportunidad, y de acuerdo a las mismas reglas, la sociedad securitizadora deberá registrar en la contabilidad del patrimonio separado respectivo, los resultados provenientes del contrato a que se refiere este artículo, sin perjuicio que los excedentes obtenidos en la gestión del patrimonio separado no estarán afectos al Impuesto a la Renta en tanto dichos excedentes no sean traspasados al patrimonio común de la sociedad securitizadora.

El Servicio, previa citación, podrá tasar el precio o valor de la cesión a que se refiere este artículo en los casos en que éste sea notoriamente inferior o superior 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.

ARTÍCULO 106

Derogado.

Comentario

Derogado por el artículo tercero de la Ley N°20.712, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 5° y 9° transitorios de dicha ley.

ARTÍCULO 107

El mayor valor obtenido en la enajenación o rescate, según corresponda, de los valores a que se refiere este artículo, se regirá para los efectos de esta ley por las siguientes reglas:

- 1) Acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile con presencia bursátil.

No obstante lo dispuesto en el artículo 17, número 8, se afectará con un impuesto con tasa de 10%, que tendrá el carácter de impuesto único a la renta, el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil, que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) La enajenación deberá ser efectuada en: i) una Bolsa de valores del país autorizada por la Comisión para el Mercado Financiero, o ii) en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la ley N° 18.045 o iii) en el aporte de valores acogido a lo dispuesto en el artículo 109;
- b) Las acciones deberán haber sido adquiridas en: i) una bolsa de valores del país autorizada por la Comisión para el Mercado Financiero, o ii) en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la ley N° 18.045, o iii) en una colocación de acciones de primera emisión, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, o iv) con ocasión del canje de valores de oferta pública convertibles en acciones, o v) en un rescate de valores acogido a lo dispuesto en el artículo 109, y
- c) En el caso previsto en el literal iii), de la letra b), si las acciones se hubieren adquirido antes de su colocación en bolsa, el mayor valor afecto al IMPUESTO único será el que se produzca por sobre el valor superior entre el de dicha colocación o el valor de libros que la acción tuviera el día antes de su colocación en bolsa, quedando en consecuencia afecto a los impuestos de esta ley, en la forma dispuesta en el artículo 17, el mayor valor que resulte de comparar el valor de adquisición inicial, debidamente reajustado en la forma dispuesta en dicho artículo, con el valor señalado precedentemente. Para determinar el valor de libros se aplicará lo dispuesto en el artículo 130 del decreto supremo N° 702, de 2011, del Ministerio de Hacienda, que Aprueba el Nuevo Reglamento de Sociedades Anónimas, o el que lo reemplace.

En el caso previsto en el literal iv), de la letra b) anterior, se considerará como precio de adquisición de las acciones el precio asignado en el canje.

- 2) Cuotas de fondos de inversión.

Lo dispuesto en el numeral 1) será también aplicable a la enajenación, en una bolsa de valores del país autorizada por la Comisión para el Mercado Financiero, de cuotas de fondos de inversión regidos por la ley N°20.712, que tengan presencia bursátil. Asimismo, se aplicará a la enajenación en dichas bolsas de las cuotas señaladas que no tengan presencia bursátil o al rescate de tales cuotas cuando el fondo se liquide o sus partícipes acuerden una disminución voluntaria de capital, siempre y cuando se establezca en la política de inversiones de los reglamentos internos, que a lo menos el 90% de la cartera de inversiones del fondo se destinará a la inversión en acciones con presencia bursátil. En ambos casos, para acogerse a lo dispuesto en este artículo, la política de inversiones de este tipo de fondos, contenida en su reglamento interno, deberá establecer la obligación por parte

de la administradora de distribuir entre los partícipes la totalidad de los dividendos o distribuciones e intereses percibidos que provengan de los emisores de los valores en que el fondo haya invertido, durante el transcurso del ejercicio en el cual éstos hayan sido percibidos o dentro de los 180 días siguientes al cierre de dicho ejercicio, y hasta por el monto de los beneficios netos percibidos en el ejercicio, según dicho concepto está definido en la Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales, menos las amortizaciones de pasivos financieros que correspondan a dicho período y siempre que tales pasivos hayan sido contratados con a lo menos 6 meses de anterioridad a dichos pagos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará aplicable a las enajenaciones y rescates, según corresponda, de cuotas de fondos de inversión que dejen de dar cumplimiento al porcentaje de inversión o a la obligación de distribución contemplados en el reglamento interno respectivo por causas imputables a la administradora o, cuando no siendo imputables a la administradora, dichos incumplimientos no hubieran sido regularizados dentro de los tres meses siguientes de producidos. Se tendrá por incumplido el requisito de porcentaje de inversión, si las inversiones del fondo respectivo en acciones con presencia bursátil resultasen inferiores a un 90% por un período continuo o discontinuo de 30 o más días en un año calendario.

Las administradoras de los fondos deberán certificar anualmente al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste lo requiera mediante resolución, el cumplimiento de los requisitos establecidos en este numeral. La emisión de certificados maliciosamente falsos se sancionará conforme a lo dispuesto en el párrafo tercero del número 4º del artículo 97 del Código Tributario.

3) Cuotas de fondos mutuos.

3.1) Cuotas de fondos mutuos cuyas inversiones consistan en valores con presencia bursátil.

Se afectará con un impuesto con tasa de 10%, que tendrá el carácter de impuesto único a la renta, el mayor valor obtenido en la enajenación de cuotas de fondos mutuos de la ley N° 20.712, que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) La enajenación deberá ser efectuada: i) en una bolsa de valores del país autorizada por la Comisión para el Mercado Financiero, o ii) mediante el aporte de valores conforme a lo dispuesto en el artículo 109, o iii) mediante el rescate de las cuotas del fondo;
- b) Las cuotas deberán haber sido adquiridas: i) en la emisión de cuotas del fondo respectivo, o ii) en la Comisión para el Mercado Financiero; o iii) en un rescate de valores efectuado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 109;
- c) La política de inversiones del reglamento interno del fondo respectivo deberá establecer que a lo menos el 90% de su cartera se destinará a la inversión en los valores que tengan presencia bursátil a que se refiere este artículo, y en los valores a que se refiere el artículo 104. Se tendrá por incumplido este requisito si las inversiones del fondo respectivo en tales instrumentos resultasen inferiores a dicho porcentaje por causas imputables a la ejecución de la política de inversiones por parte de la sociedad administradora o, cuando ello ocurra por otras causas, si en este último caso dicho incumplimiento no es subsanado dentro de un período máximo de seis meses contado desde que éste se ha producido. Las administradoras de los fondos deberán certificar al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste lo requiera mediante resolución, el cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra. La emisión de certificados maliciosamente falsos se sancionará conforme a lo dispuesto en el inciso tercero, del N° 4º, del artículo 97, del Código Tributario;
- d) El reglamento interno del fondo respectivo deberá contemplar la obligación de la sociedad administradora de distribuir entre los partícipes la totalidad de los dividendos percibidos

entre la fecha de adquisición de las cuotas y la enajenación o rescate de las mismas, provenientes de los emisores de los valores a que se refiere la letra c) anterior. De igual forma, el reglamento interno deberá contemplar la obligación de distribuir entre los partícipes un monto equivalente a la totalidad de los intereses devengados por los valores a que se refiere el artículo 104 en que haya invertido el fondo durante el ejercicio comercial respectivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 20. Esta última distribución deberá llevarse a cabo en el ejercicio siguiente al año comercial en que tales intereses se devengaron, independientemente de la percepción de tales intereses por el fondo o de la fecha en que se hayan enajenado los instrumentos de deuda correspondientes, y

- e) La política de inversiones del fondo contenida en su reglamento interno deberá contemplar la prohibición de adquirir valores que en virtud de cualquier acto o contrato priven al fondo de percibir los dividendos, intereses, repartos u otras rentas provenientes de tales valores que se hubiese acordado o corresponda distribuir. La sociedad administradora que infrinja esta prohibición será sancionada con una multa de 1 unidad tributaria anual por cada uno de los valores adquiridos en contravención a dicha prohibición, sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a lo dispuesto en el Título III del decreto ley N° 3.538, de 1980.

3.2) Cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil.

Se afectará con un impuesto con tasa de 10%, que tendrá el carácter de impuesto único a la renta, el mayor valor obtenido en la enajenación de cuotas de fondos mutuos de la ley N° 20.712, que tengan presencia bursátil y no puedan acogerse al número 3.1) anterior, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La enajenación de las cuotas deberá efectuarse: i) en una bolsa de valores del país autorizada por por la Comisión para el Mercado Financiero, o ii) mediante su aporte conforme a lo dispuesto en el artículo 109, o iii) mediante el rescate de las cuotas del fondo cuando se realice en forma de valores conforme a lo dispuesto en el artículo 109;
- b) La adquisición de las cuotas deberá efectuarse: i) en la emisión de cuotas del fondo respectivo, o ii) en una bolsa de valores del país autorizada por por la Comisión para el Mercado Financiero, o iii) en un rescate de valores efectuado conforme a lo dispuesto en el artículo 109;
- c) La política de inversiones del reglamento interno del fondo respectivo deberá establecer que a lo menos el 90% de su cartera se destinará a la inversión en los siguientes valores emitidos en el país o en el extranjero:

c.1) Valores de oferta pública emitidos en el país: i) acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile y admitidas a cotización en a lo menos una bolsa de valores del país; ii) instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 y valores representativos de deuda cuyo plazo sea superior a tres años admitidos a cotización en a lo menos una bolsa de valores del país que paguen intereses con una periodicidad no superior a un año, y iii) otros valores de oferta pública que generen periódicamente rentas y que estén establecidos en el reglamento que dictará mediante decreto supremo el Ministerio de Hacienda.

c.2) Valores de oferta pública emitidos en el extranjero: Debe tratarse de valores que generen periódicamente rentas tales como intereses, dividendos o repartos, en que los emisores deban distribuir dichas rentas con una periodicidad no superior a un año. Asimismo, tales valores deberán ser ofrecidos públicamente en mercados que cuenten con estándares al menos similares a los del mercado local, en relación a la revelación de información, transparencia de las operaciones y sistemas institucionales de regulación, supervisión, vigilancia y sanción sobre los emisores y sus títulos. El mismo reglamento fijará una nómina de aquellos mercados que cumplan con los

requisitos que establece este inciso. Se entenderán incluidos en esta letra los valores a que se refiere el inciso final del artículo 11, siempre que cumplan con los requisitos señalados precedentemente.

Se tendrá por incumplido el requisito establecido en esta letra si las inversiones del fondo respectivo en tales instrumentos resultasen inferiores a dicho porcentaje por un período continuo o discontinuo de 30 o más días en un año calendario. Las administradoras de los fondos deberán certificar anualmente al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste lo requiera mediante resolución, el cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra. La emisión de certificados maliciosamente falsos se sancionará conforme a lo dispuesto en el inciso tercero del número 4º del artículo 97 del Código Tributario;

- d) El reglamento interno del fondo respectivo deberá contemplar la obligación de la sociedad administradora de distribuir entre los partícipes la totalidad de los dividendos e intereses percibidos entre la fecha de adquisición de las cuotas y la enajenación o rescate de las mismas, provenientes de los emisores de los valores a que se refiere la letra c) anterior, salvo que se trate de intereses provenientes de los valores a que se refiere el artículo 104. En este último caso, el reglamento interno deberá contemplar la obligación de distribuir entre los partícipes un monto equivalente a la totalidad de los intereses devengados por dichos valores durante el ejercicio comercial respectivo conforme a lo dispuesto en el artículo 20. Esta última distribución deberá llevarse a cabo en el ejercicio siguiente al año comercial en que tales intereses se devengaron, independientemente de la percepción de tales intereses por el fondo o de la fecha en que se hayan enajenado los instrumentos de deuda correspondientes;
- e) Cuando se hayan enajenado acciones, cuotas u otros títulos de similar naturaleza con derecho a dividendos o cualquier clase de beneficios, sean éstos provisorios o definitivos, durante los cinco días previos a la determinación de sus beneficiarios, la sociedad administradora deberá distribuir entre los partícipes del fondo un monto equivalente a la totalidad de los dividendos o beneficios a que se refiere esta letra, el que se considerará percibido por el fondo.

Cuando se hayan enajenado instrumentos de deuda dentro de los cinco días hábiles anteriores a la fecha de pago de los respectivos intereses, la sociedad administradora deberá distribuir entre los partícipes del mismo un monto equivalente a la totalidad de los referidos intereses, el que se considerará percibido por el fondo, salvo que provengan de los instrumentos a que se refiere el artículo 104.

En caso de que la sociedad administradora no haya cumplido con la obligación de distribuir a los partícipes las rentas a que se refiere esta letra, dicha sociedad quedará afectada a una multa de hasta un cien por ciento de tales rentas, no pudiendo esta multa ser inferior al equivalente a 1 unidad tributaria anual. La aplicación de esta multa se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 165 del Código Tributario. Además, la sociedad administradora deberá pagar por tales rentas un impuesto único y sustitutivo de cualquier otro tributo de esta ley con tasa de 35%. Este impuesto deberá ser declarado y pagado por la sociedad administradora en el mes de abril del año siguiente al año comercial en que debió efectuarse la distribución de tales rentas. Respecto del impuesto a que se refiere este inciso, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 21, y se considerará como un impuesto sujeto a retención para los efectos de la aplicación de sanciones, y

- f) La política de inversiones del fondo contenida en su reglamento interno deberá contemplar la prohibición de adquirir valores que en virtud de cualquier acto o contrato priven al fondo de percibir los dividendos, intereses, repartos u otras rentas provenientes de tales valores que se hubiese acordado o corresponda distribuir. La sociedad administradora que infrinja esta prohibición será sancionada con una multa de 1 unidad tributaria anual por cada uno de los

valores adquiridos en contravención a dicha prohibición, sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a lo dispuesto en el Título III del decreto ley N° 3.538, de 1980.

4) Presencia bursátil.

También se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando la enajenación se efectúe dentro de los 90 días siguientes a aquél en que el título o valor hubiere perdido presencia bursátil. En este caso el mayor valor obtenido no constituirá renta sólo hasta el equivalente al precio promedio que el título o valor hubiere tenido en los últimos 90 días en que tuvo presencia bursátil. El exceso sobre dicho valor se gravará con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, según corresponda. Para que proceda lo anterior, el contribuyente deberá acreditar, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo requiera, con un certificado de una bolsa de valores, tanto la fecha de la pérdida de presencia bursátil de la acción, como el valor promedio señalado.

5) Las pérdidas obtenidas en la enajenación, en bolsa o fuera de ella, de los valores a que se refiere este artículo, solamente serán deducibles de los ingresos derivados de la enajenación de valores afectos a la tributación establecida en este artículo, obtenidas por el contribuyente en el mismo ejercicio o en los ejercicios siguientes, en el evento que el contribuyente no registre tales ingresos o éstos sean inferiores a dichas pérdidas. Para estos efectos, las pérdidas se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la enajenación que produjo esas pérdidas y el mes anterior al del cierre del ejercicio que corresponda. En caso de que la pérdida hubiere sido deducida de la base imponible afecta al impuesto de primera categoría, ésta deberá ser agregada en la determinación de la renta líquida imponible, de conformidad con lo dispuesto en la letra e) del número 1 del artículo 33. Con todo, para que proceda esta deducción, las pérdidas deberán acreditarse fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos.

6) Retención, declaración y pago del impuesto.

El adquirente o corredor de bolsa o agente de valores que actúa por cuenta del vendedor sin domicilio ni residencia en Chile deberá retener el monto del impuesto único al momento en que el precio de enajenación sea pagado, remesado, abonado en cuenta o puesto a disposición del enajenante.

En los casos señalados en el párrafo anterior, la retención se efectuará con la tasa del 10% sobre el mayor valor afecto al impuesto establecido en este artículo, salvo que el adquirente o corredor de bolsa o agente de valores que actúa por cuenta del vendedor sin domicilio ni residencia en Chile, no disponga de información suficiente para efectos de determinar dicho mayor valor, en cuyo caso la retención se practicará con una tasa provisional del 1% sobre el total del precio de enajenación sin deducción alguna.

Las retenciones practicadas conforme a este artículo se enterarán en arcas fiscales en el plazo establecido en la primera parte del artículo 79. Procederá además lo dispuesto en el artículo 83 y en lo que fuere aplicable el número 4 del artículo 74.

El monto del impuesto retenido se dará de abono al total del impuesto único que se determine en los resultados obtenidos en las operaciones reguladas por el presente artículo. Para estos efectos, se aplicará al monto retenido lo establecido en el artículo 75.

Los contribuyentes enajenantes estarán obligados a presentar la declaración anual a que se refiere el artículo 65 y solucionar en dicha oportunidad la diferencia entre las cantidades retenidas y el monto del impuesto aplicable. Si el total de las retenciones practicadas fuere superior al monto del impuesto que efectivamente deba aplicarse en el ejercicio correspondiente, el saldo que resultare a

favor del contribuyente le será devuelto según lo establecido en el artículo 97.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, si con la retención declarada y pagada se han solucionado íntegramente los impuestos que afectan al contribuyente conforme a este artículo, este último quedará liberado de presentar la referida declaración anual.

7) Determinación del mayor valor.

Para efectos de determinar el mayor valor afecto al impuesto único con tasa de 10%, los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile podrán considerar como valor de adquisición y/o aporte, a su elección:

- a) El precio de cierre oficial de los valores respectivos, al 31 de diciembre del año de la adquisición, considerando primero los valores más antiguos según su fecha de adquisición, lo que podrá ser propuesto por el Servicio de Impuestos Internos en la declaración de renta del año tributario que corresponda en virtud de la información que dicho Servicio tenga a su disposición.

Dicha propuesta no liberará al contribuyente de complementar, o ajustar la información que corresponda de acuerdo con las normas generales; o b) El valor de adquisición y/o aporte conforme a las normas generales establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, para efectos de determinar el mayor valor afecto al impuesto único con tasa de 10% deberán considerar el valor de adquisición y/o aporte conforme a la letra b) anterior.

8) Efectos del pago del impuesto.

Efectuada la declaración y pago del referido impuesto Se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de las cantidades a que se refiere este artículo, por lo que se deberán anotar como rentas con tributación cumplida en el registro REX o de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta establecido en la letra c) del número 2 de la letra A del artículo 14, y podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas conforme a las reglas generales de imputación.

Deberá incorporarse en el registro señalado en el párrafo anterior el resultado neto de las rentas que fueron afectadas con el impuesto único de tasa 10%, es decir, una vez deducidos los costos, gastos y desembolsos que sean imputables al término del ejercicio, según lo establecido en la letra e) del número 1 del artículo 33.

9) Inversionistas institucionales.

Sin perjuicio de lo anterior, no constituirá renta el mayor valor obtenido por inversionistas institucionales, sea que se encuentren domiciliados o residentes en Chile o en el extranjero, en la enajenación de los instrumentos indicados en este artículo que cumplan con los requisitos en él establecidos. Para estos efectos, debe entenderse por inversionista institucional aquellos a que se refiere la letra e) del artículo 4º bis de la ley N° 18.045.

ARTÍCULO 108

El mayor valor obtenido en el rescate o enajenación de cuotas de fondos mutuos que no se encuentren en las situaciones reguladas por el artículo 107, se considerará renta afecta a las normas de la primera categoría, global complementario o adicional de esta ley, según corresponda, a excepción del que obtengan los contribuyentes que no estén obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad, el cual estará exento del impuesto de la referida categoría.

El mayor valor se determinará como la diferencia entre el valor de adquisición y el de rescate o enajenación. Para los efectos de determinar esta diferencia, el valor de adquisición de las cuotas se expresará en su equivalente en unidades de fomento según el valor de dicha unidad a la fecha en que se efectuó el aporte y el valor de rescate se expresará en su equivalente en unidades de fomento según el valor de esta unidad a la fecha en que se efectúe el rescate.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, no se considerará rescate la liquidación de las cuotas de un fondo mutuo que haga el partícipe para reinvertir su producto en otro fondo mutuo que no sea de los descritos en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo anterior. Para ello, el partícipe deberá instruir a la sociedad administradora del fondo mutuo en que mantiene su inversión, mediante un poder que deberá cumplir las formalidades y contener las menciones mínimas que el Servicio de Impuestos Internos establecerá mediante resolución, para que liquide y transfiera, todo o parte del producto de su inversión, a otro fondo mutuo administrado por ella o a otra sociedad administradora, quien lo destinará a la adquisición de cuotas en uno o más de los fondos mutuos administrados por ella.

Los impuestos a que se refiere el presente artículo se aplicarán, en el caso de existir reinversión de aportes en fondos mutuos, comparando el valor de las cuotas adquiridas inicialmente por el partícipe, expresadas en unidades de fomento según el valor de dicha unidad el día en que se efectuó el aporte, menos los rescates de capital no reinvertidos efectuados en el tiempo intermedio, expresados en unidades de fomento según su valor el día en que se efectuó el rescate respectivo, con el valor de las cuotas que se rescatan en forma definitiva, expresadas de acuerdo al valor de la unidad de fomento del día en que se efectúe dicho rescate.

Las sociedades administradoras de los fondos mutuos de los cuales se liquiden las cuotas y las administradoras de los fondos mutuos en que se reinviertan los recursos, deberán informar al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazos que éste determine, sobre las inversiones recibidas, las liquidaciones de cuotas no consideradas rescates y sobre los rescates efectuados. Además, las sociedades administradoras de los fondos mutuos de los cuales se realicen liquidaciones de cuotas no consideradas rescates, deberán emitir un certificado en el cual consten los antecedentes que exija el Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazos que éste determine.

La no emisión por parte de la sociedad administradora del certificado en la oportunidad y forma señalada en el inciso anterior, su emisión incompleta o errónea, la omisión o retardo de la entrega de la información exigida por el Servicio de Impuestos Internos, así como su entrega incompleta o errónea, se sancionará con una multa de una unidad tributaria mensual hasta una unidad tributaria anual por cada incumplimiento, la cual se aplicará de conformidad al procedimiento establecido en el N° 1 del artículo 165 del Código Tributario.

Jurisprudencia Administrativa

Oficio N°1227 de 05.06.2017. *Tratamiento tributario, de las inversiones en fondos mutuos acogidos al artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, efectuadas antes y después del año 2015, cuando el producto de su liquidación es reinvertido conforme a lo dispuesto en artículo 108 de este mismo texto legal.*

ARTÍCULO 109

El mayor o menor valor en el aporte y rescate de valores en fondos cuyo reglamento interno contemple ese tipo de aportes y rescates, se determinará, para efectos tributarios, conforme a las siguientes reglas:

- 1) Adquisición de cuotas mediante el aporte de valores.
 - a) El valor de adquisición de las cuotas del fondo para aquellos inversionistas que efectúen aportes en valores, se determinará conforme al valor cuota, definido por el Reglamento de la ley que regule la Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales.
 - b) El precio de enajenación de los valores que se aportan corresponderá al valor al que esos títulos o instrumentos fueron valorizados por la administradora del fondo correspondiente al convertir el aporte en cuotas del mismo, y deberá estar contenido en un certificado que al efecto emitirá la administradora del fondo.
- 2) Rescate de cuotas mediante la adquisición de valores.
 - a) El valor de rescate de las cuotas del fondo para aquellos inversionistas que lo efectúen mediante la adquisición de valores que formen parte de la cartera del fondo, se determinará en la misma forma señalada en la letra a) del número precedente, y deberá estar contenido en un certificado que al efecto emitirá la administradora del fondo.
 - b) El valor de adquisición de los títulos o instrumentos mediante los cuales se efectúa el rescate a que se refiere el literal anterior, será aquel empleado por la administradora del fondo respectivo para pagar el rescate en esos valores. Del mismo modo, el valor de tales títulos o instrumentos deberá constar en el certificado que al efecto emitirá la administradora.

ARTÍCULO 110

Para efectos de lo dispuesto en esta ley, constituirán valores con presencia bursátil los que se determinen en conformidad a la ley N° 18.045 de Mercado de Valores.

Sin perjuicio de lo anterior, si la presencia bursátil está dada exclusivamente en virtud de un contrato que asegure la existencia diaria de ofertas de compra y venta de los valores de acuerdo al párrafo tercero de la letra g) del artículo 4 bis de la ley N° 18.045, el tratamiento del mayor valor como un ingreso no constitutivo de renta según las reglas de este Título VI aplicará sólo por el plazo de un año contado desde la primera oferta pública de valores que se realice luego de inscrito el emisor o depositado el reglamento en el correspondiente registro de la Comisión para el Mercado Financiero, según corresponda.



CALENDARIO 2025

Enero

L	M	M	J	V	S	D
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

Febrero

L	M	M	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28		

Marzo

L	M	M	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

Abril

L	M	M	J	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30				

Mayo

L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

Junio

L	M	M	J	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30						

Julio

L	M	M	J	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			

Agosto

L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

Septiembre

L	M	M	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30					

Octubre

L	M	M	J	V	S	D
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

Noviembre

L	M	M	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30

Diciembre

L	M	M	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

MESA CENTRAL
22 96 40 600

Arturo Prat #1268
Santiago Centro

www.portaldesoluciones.cl