

**UNIVERSIDAD DE CHILE**  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
ESCUELA DE SISTEMAS DE INFORMACION Y AUDITORIA

## **GASTOS RECHAZADOS**

INGENIERIA EN INFORMACION Y CONTROL DE GESTION  
SEMINARIO PARA OPTAR AL TITULO **DE INGENIERO EN INFORMACION** Y CONTROL DE  
GESTION

LORENA ARCE RETAMAL.

**KARINA BAVESTRELLO BRIGNARDELLO.**

**MONICA JOHNSON TORRES.**

PROFESOR GUIA: JOSE YAÑEZ HENRIQUEZ.

**SANTIAGO PRIMAVERA 2002**



..	1
..	3
<b>INTRODUCCION .</b>	<b>5</b>
<b>CAPITULO I. MARCO TEORICO .</b>	<b>7</b>
<b>1.1 DEFINICION DE GASTO. . .</b>	<b>7</b>
<b>1.2 DEFINICION DE GASTO RECHAZADO .</b>	<b>9</b>
<b>1.3 GENERALIDADES DE LA LEY DE IMPUESTOS A LA RENTA. . .</b>	<b>10</b>
<b>1.3.1. RENTAS DEL TRABAJO .</b>	<b>12</b>
<b>1.3.2. RENTAS DEL CAPITAL. .</b>	<b>14</b>
<b>1.3.3 IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA . .</b>	<b>19</b>
<b>V. Rentas de los Corredores y de otros Intermediarios en bienes y servicios (Art. 20° N°4). .</b>	<b>23</b>
<b>1.4 ESQUEMA DE DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA. .</b>	<b>24</b>
<b>1.4.1 DESCRIPCIÓN DE LOS COMPONENTES DE LA ECUACIÓN .</b>	<b>25</b>
<b>CAPITULO II. MARCO LEGAL .</b>	<b>43</b>
<b>2. GASTOS NECESARIOS (ART. 31 DE LA L.I.R.) .</b>	<b>43</b>
<b>2.1. AUTOMOVILES STATION WAGONS Y SIMILARES. (Art. 31, Inc.1°) .</b>	<b>43</b>
<b>2.2 INTERESES. (Art. 31 N°1). . .</b>	<b>45</b>
<b><u>2.3 IMPUESTOS.</u> (Art. 31 N°2) . .</b>	<b>48</b>
<b><u>2.4 PÉRDIDAS.</u> (Art. 31 N°3) .</b>	<b>53</b>
<b>2.5 CREDITOS INCOBRABLES. (Art. 31 N°4) .</b>	<b>59</b>
<b>2.6 CUOTA DE DEPRECIACION. (Art. 31 N°5). .</b>	<b>68</b>
<b>2.1 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN OPTAR POR ACOGERSE AL REGIMEN DE DEPRECIACION ACELERADA. . .</b>	<b>81</b>
<b>2.2 CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN ACOGERSE. .</b>	<b>81</b>
<b>2.7 SUELDOS, SALARIOS Y OTRAS REMUNERACIONES. (Art. 31 N°6) .</b>	<b>84</b>
<b>2.8 DONACIONES. (Art. 31 N° 7) . .</b>	<b>94</b>

2.9 REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO. (Art. 31 N°8) .	98
2.10 GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA. (Art. 31 N°9) .	99
2.11 GASTOS DE PROMOCION O COLOCACION DE PRODUCTOS NUEVOS. (Art. 31 N°10) .	102
2.12 GASTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTIFICA Y TECNOLOGICA. (Art. 31 N°11) .	103
2.13 PAGOS EFECTUADOS AL EXTERIOR. (Art. 31 N° 12) . .	104
<b>CAPITULO III. COMPARACION INTERNACIONAL . .</b>	<b>109</b>
<b>ARGENTINA . .</b>	<b>109</b>
<b>I. GANANCIA NETA Y GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO . .</b>	<b>111</b>
<b>CUBA .</b>	<b>117</b>
<b>I. GASTOS DEDUCIBLES .</b>	<b>118</b>
<b>II. GASTOS NO DEDUCIBLES . .</b>	<b>119</b>
<b>BOLIVIA .</b>	<b>121</b>
<b>CANADA . .</b>	<b>123</b>
<b>I. IMPUESTO FEDERAL A LA RENTA DE LAS EMPRESAS: .</b>	<b>123</b>
<b>CAPITULO IV. CASOS PRACTICOS .</b>	<b>137</b>
<b>CASO N° 1: GASTOS RECHAZADOS EN LA ADQUISICIÓN, MANTENCIÓN Y ACCESORIOS DE VEHICULOS JEEP. . .</b>	<b>137</b>
<b>CASO N° 2. DIFERENCIA CONCEPTUAL ENTRE UTILIDADES DE LOS SOCIOS CON LA PARTICIPACIÓN DE LAS MISMAS QUE SE ENTREGA A LOS TRABAJADORES. . . .</b>	<b>144</b>
<b>CASO N° 3.SUPUESTA INFRACCIÓN EN EL ARTÍCULO 33 N° 1 LETRA B DE LA LEY DE LA RENTA .</b>	<b>146</b>
<b>CASO N° 4:IMPUTACION DE PERDIDAS MEDIANTE LA ABSORCION DE UTILIDADES TRIBUTARIAS. . .</b>	<b>151</b>
<b>CASO N°5:GASTOS DE ARRIENDO DE INMUEBLES .</b>	<b>155</b>
<b>CASO N°6: GASTOS DE PUBLICIDAD BANCARIA .</b>	<b>158</b>
<b>CASO N°7: PAGO DE INDEMNIZACION A TERCEROS POR ACTOS ILEGALES .</b>	<b>159</b>
<b>CASO N° 8:OPERACION DE CESION DE CARTERA .</b>	<b>163</b>
<b>CASO N° 9: REMISION O CONDONACION DE DEUDAS PENDIENTES . .</b>	<b>170</b>
<b>CASO N° 10:SUMAS PAGADAS POR ADQUISICION DE DERECHOS DE LEASING. .</b>	<b>174</b>

<b>CASO N° 11:CUOTAS PAGADAS PARA EL ARRIENDO DE UNA MAQUINARIA. .</b>	<b>176</b>
<b>CASO N° 12: CONTRIBUCIONES DE BIENES RAICES. . .</b>	<b>178</b>
<b>CASO N° 13: REEMPLAZOS DE PIEZAS O PARTES DEFECTUOSAS QUE SE REALIZAN EN CUMPLIMIENTO DE UN CONTRATO DE MARC .</b>	<b>180</b>
<b>CASO N° 14: PERDIDA OBTENIDA EN OPERACION DE VENTA DE ACCIONES A REALIZAR EN LA REPUBLICA DE ARGENTINA .</b>	<b>184</b>
<b>CASO N° 15: CONTRATACION DE SEGUROS POR ENFERMEDADES CATASTROFICAS .</b>	<b>186</b>
<b>CASO N°16: DEPRECIACION DE BIENES INTANGIBLES . .</b>	<b>187</b>
<b>CASO N°17: LICENCIAS MEDICAS .</b>	<b>189</b>
<b>CASO N°18:EVASION DE IMPUESTOS DE LAS EMPRESAS MINERAS .</b>	<b>191</b>
<b>CASO N°19: SUMAS FALTANTES DE SALDO DE CAJA . .</b>	<b>195</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. .</b>	<b>199</b>
<b>ANEXOS .</b>	<b>203</b>
<b>ANEXO N° 1. PERSONA JURIDICA .</b>	<b>203</b>
<b>ANEXO N° 2 .</b>	<b>206</b>
<b>ANEXO N°3. CODIGO TRIBUTARIO . .</b>	<b>207</b>
<b>ANEXO N° 4. INSTRUCCIONES SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA REVISIÓN DE LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA COMO ETAPA PREVIA AL RECLAMO ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO. .</b>	<b>208</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .</b>	<b>221</b>
<b>PAGINAS WEB. .</b>	<b>226</b>
<b>ENTREVISTADOS: . .</b>	<b>227</b>



---

*Dedicado a mis padres y hermanos, por su sacrificio, confianza y apoyo brindado durante el transcurso de mis estudios. A mi abuela, tan sólo por creer en mí. A los profesores, compañeros, amigos y a todos los que ayudaron a concluir este gran desafío. Gracias. Lorena Arce Retamal.*

**GASTOS RECHAZADOS**

---



---

*Dedicado a mis padres y hermano, por el constante apoyo que tuve en el transcurso de mi carrera. En especial a ti madre, gracias por enseñarme a ser perseverante y siempre trabajar para lograr mis metas. A mi sobrina Francisca, para que este trabajo sea una inspiración para ti mi pqueñita y luches para ser una mujer exitosa. A todos mis amigos, a mis profesores y a todos los que colaboraron para cumplir esta meta. Gracias. Mónica Johnson Torres*

**GASTOS RECHAZADOS**

---

# INTRODUCCION

Los gastos rechazados siempre han sido un problema tanto para los contribuyentes como para el Fisco.

Por un lado el contribuyente para determinar su renta afecta a impuesto, ocupa como base el resultado que se obtiene de aplicar los principios y técnicas contables, cuya metodología, en palabras sencillas, consiste en deducir de los ingresos los costos y gastos que se requiere para producir la renta.

Pero ocurre que el Fisco, mediante la Ley de Impuesto a la Renta declara que no todos los gastos son considerados como necesarios para producirla, sino que hay algunos que los rechaza, y por ende no pueden rebajarse de la renta declarada.

Esta situación es la que a problema al contribuyente, ya que en la L.I.R. se establecen los gastos que el Fisco acepta como necesarios para producir la renta, pero no claramente los que rechaza, por ende, gastos que el contribuyente considera necesarios para desarrollar las actividades de su giro y que han significado un desembolso efectivo para él, deberán ser agregados a su renta en la medida que no los establezca como necesarios la Ley de Impuesto a la Renta y como consecuencia, verá aumentada su renta pagando un mayor impuesto.

Con respecto al Fisco, creemos que la Ley de Impuesto a la Renta es ambigua en lo que a gastos se refiere, sin embargo, sería complejo declarar explícitamente que gasto es aceptado y cual es rechazado, pensando en la variedad de actividades que puede realizar el contribuyente, considerando además que actualmente, un contribuyente puede

ampliar su giro de ventas, por ejemplo, a uno que abarque también los servicios. Por lo tanto, hacer una ley que indique tajantemente cuales son los gastos necesarios y cuales rechazados para cada tipo de contribuyente de acuerdo a su giro, sería costoso, complejo y poco eficiente.

Considerando todo lo anteriormente dicho, es que nuestro objetivo es demostrar que la Ley de Impuesto a la Renta es imprecisa en lo que a gastos rechazados se refiere. Para discutir este tema comenzaremos en un nuestro primer capítulo, estudiando el significado de la palabra gasto y gasto rechazado, para luego introducirnos en las normas establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta y ver de que forma afectan los gastos rechazados a los distintos tipos de contribuyentes. Luego hacemos un análisis de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría explicando cada uno de sus componentes.

En el segundo capítulo, expondremos los gastos que la Ley de Impuesto a la Renta declara como necesarios, complementado esta información con las normas que establece el Servicio de Impuestos Internos al respecto.

También consideramos importante hacer una comparación con la legislación tributaria de otros países, en lo que a gastos rechazados se refiere, para establecer diferencias y similitudes al respecto, tema que se aborda en el capítulo tres.

Luego en el capítulo cuatro, presentamos distintos casos sobre gastos que el contribuyente efectuó pero que el Servicio de Impuestos Internos cuestiona su necesidad.

Finalmente se presentan las conclusiones del tema en cuestión, las cuales apoyan nuestra hipótesis inicial y además se mencionan recomendaciones pertinentes al tema.

# CAPITULO I. MARCO TEORICO

En este capítulo abordaremos en forma simple el concepto de gasto rechazado, intentando dar una definición de éste, dado que en nuestra legislación tributaria no se hace mención al respecto.

Por este motivo comenzaremos por definir que se entiende por gasto y cuales son los requisitos copulativos, establecidos por ley, para que éste sea necesario y de esta forma por excepción, lograr la definición de gastos rechazados.

Además resulta necesario hacer una breve introducción acerca del sistema tributario de cada contribuyente, y ver de que forma los gastos rechazados pueden influir en la determinación del impuesto que éstos deben enterar en arcas fiscales.

## 1.1 DEFINICION DE GASTO.

### ¿QUÉ ES UN GASTO?

Para comenzar a introducirnos en el tema de "*gastos rechazados*", es necesario tener claro que se entiende por gasto.

Según el diccionario de la Real Academia Española, se define gasto como: "*Acción de gastar*", y gastar: "*expender o emplear dinero en una cosa*".

Como este concepto es amplio, veremos como es definido por nuestra legislación

tributaria.

La Ley de Impuestos a la Renta (D.L. N° 824), no da una definición de gasto, por lo que nos remitiremos al Código Tributario, el cual señala en su artículo 2, párrafo 1, lo siguiente:

***“En lo no previsto por este código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas del derecho común contenidas en las leyes generales o especiales”.***

Por esto veremos que dice el Código Civil al respecto. En su artículo 20 señala:

***“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”***

Y en su artículo 21 establece que:

***“Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.***

Es decir, estos artículos señalan dos acepciones al sentido de la palabra gasto, la primera *“natural y obvia”* que la encontramos en el diccionario de la Real Academia Española, ya citada anteriormente, y la segunda de un sentido más técnico, donde *“gasto”* tomará su significado de acuerdo a la ciencia o arte de la que se haga alusión. Para el desarrollo de nuestra investigación, la acepción técnica es la más indicada, y ésta la encontramos en la contabilidad, ya que sobre ésta se construye todo el derecho tributario. Esto queda demostrado en el Código Tributario, en su párrafo 2, Título I, artículo 16, en el que establece que cada contribuyente debe llevar un Sistema Contable para reflejar sus ingresos y egresos, y si éstos no se ajustan con los que determina la Ley de Impuestos a la Renta, deberán realizarse los agregados y deducciones correspondientes.

Debido a lo anterior, es que buscamos como la normativa contable define *“gasto”*. Según la contabilidad, el concepto de *“gasto”* se encuentra relacionado estrechamente con el concepto de *“costo”*.

Contablemente, el costo se compone de 3 elementos:

- 1- Material directo. (MD)
- 2- Mano de obra directa. (MOD)
- 3- Costos indirectos o gastos indirectos.

El MD y la MOD, son los que en su conjunto forman el Costo Directo.

**Costo Directo:** Son aquellos que se pueden identificar específicamente con la unidad de producto, o que varían tan poco con el número de unidades producidas que se supone que existe una relación directa. Por ejemplo, en la producción de chalecos sería la lana, hilos, tejedoras, etc.

**Costo Indirecto:** Son aquellos que no están asociados directamente con los productos que se manufacturan; están incluidos en todos los costos de manufactura distintos de los clasificados como material directo y mano de obra directa. Algunos de éstos costos se clasifican como indirectos porque es imposible asociarlos directamente con el producto. Otros caben en esta categoría porque no es conveniente agregarlos

directamente a los productos, no obstante que fuese posible hacerlo. Por ejemplo, la luz, agua, reparaciones de máquinas, etc.

Y son estos últimos costos los que tributariamente son considerados como “*gastos*”, sin embargo, contablemente estos egresos o desembolsos tienen la categoría de “*costo*” del producto.

Esta diferencia de categorías deja en evidencia que, a pesar de que el derecho tributario se basa en la técnica contable, difiere en ciertas clasificaciones y tratamientos, entonces surge la pregunta: ***¿por qué si se basa en la contabilidad existen diferencias?, ¿En que radican éstas diferencias?***.

Trataremos de dar una respuesta sencilla en nuestro siguiente párrafo.

El objetivo de la contabilidad es generar información para la toma de decisiones, reflejando de la mejor forma posible la situación financiera de la empresa de acuerdo a los principios, reglas y normas de la técnica contable. En cambio, el objetivo del Servicio de Impuestos Internos es obtener la mayor recaudación de impuestos, cosa que no siempre se consigue utilizando la técnica contable.

Por ejemplo, si analizamos el principio contable de realización, éste nos dice que una operación debe registrarse cuando ésta queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o las prácticas comerciales aplicables, es decir, si existen ingresos percibidos en forma anticipada, contablemente no deberían registrarse como ingresos del período, sin embargo, para el Servicio de Impuestos Internos estos ingresos formarían parte de la base imponible afecta a impuesto, en el ejercicio en que se hayan percibido.

Otra muestra de esta contraposición de intereses la vemos en el principio prudencial, el cual señala la importancia de hacer estimaciones sobre hechos económicos contingentes, tales como la estimación de incobrables, provisiones, etc. partidas que el Servicio de Impuestos Internos admite siempre que cumplan con los requisitos establecidos por este organismo.

Como vemos, las diferencias se producen debido a los distintos intereses perseguidos por ambas partes, provocando que gastos contablemente aceptados sean objetados por el Servicio de Impuestos Internos, naciendo así los llamados “*Gastos Rechazados*”.

## 1.2 DEFINICION DE GASTO RECHAZADO

### ¿QUÉ ES UN GASTO RECHAZADO?

En términos tributarios, un gasto rechazado es aquel que no cumple con los requisitos para ser “*gasto*” según lo establecido por el legislador en el D.L. N° 824 (Ley de Impuesto a la Renta).

Para entender lo anterior, analizaremos en términos generales, el sistema de tributación de los contribuyentes.

En palabras simples, cada contribuyente debe determinar una renta imponible de impuestos, la que se construye, básicamente, de la diferencia entre los ingresos y egresos que genera la realización de una actividad económica. Éste resultado es el que se verá afecto al pago del tributo, entonces, surge la tentación del contribuyente de ocupar todas las herramientas que pueda para que éste resultado arroje una renta imponible lo más baja posible, y así reducir el pago de tributos al Fisco.

Una de éstas herramientas es deducir de los ingresos la mayor cantidad egresos al declarar su renta imponible.

Frente a ello, el Fisco determinó que ciertos gastos no tendrían la calidad de tales, y por ende no formarían parte de la renta imponible del contribuyente, y éstos son los llamados “*gastos rechazados*”.

Es decir, por una parte el contribuyente trata de declarar una renta imponible lo más baja posible para reducir el pago de tributos y maximizar así su beneficio, en cambio el Fisco tratará de evitar esta evasión estableciendo en el D.L. N° 824, artículo 31, cuales son los gastos que aceptará para rebajarlos de los ingresos a declarar por el contribuyente. Por ende, aquellos que no declare este artículo, o que quepa dentro de la excepción de alguno de ellos, es lo que llamamos “*gastos rechazados*”.

Una vez entendido el concepto de “*gasto rechazado*”, veremos como ellos influyen en la declaración de renta de cada contribuyente. Para esto se hace necesario hacer un breve análisis de la Ley de la Renta.

### 1.3 GENERALIDADES DE LA LEY DE IMPUESTOS A LA RENTA.

Sin duda que un estudio profundo de este cuerpo legal, da para muchas páginas de observaciones e interpretaciones a su contenido. Sin embargo nuestro estudio se centra en los Gastos Rechazados establecidos en esta ley y su tratamiento, tanto para personas jurídicas<sup>1</sup> y naturales<sup>2</sup>. (Ver anexo N°1)

Por esto hacemos una presentación resumida y esquemática que sirva al lector de contexto general.

La Ley de Impuestos a la Renta (D.L. N° 824), define Renta<sup>3</sup> como:

**“Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o**

---

<sup>1</sup> Persona jurídica: “Es un ente ficticio capaz de ejercer derechos y de contraer obligaciones civiles y ser representada judicial y extrajudicialmente”. Art. 545°, Código Civil.

<sup>2</sup> Persona Natural: “Es todo individuo de la especie humana cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición”. Art. 55°, Código Civil.

<sup>3</sup> Art. 2 N°1 de la LIR.



**actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”.**

Además se establecen básicamente dos categorías de impuestos <sup>4</sup> :

1. Impuesto de Primera Categoría, aplicado a las rentas de capital. (Art. 20)
2. Impuesto de Segunda Categoría, aplicado a las rentas del trabajo. (Art. 42)

En su Título III, Art. 52, se establece el Impuesto Global Complementario, el que afecta a:

**“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 5, 7 y 8 de la Ley de Impuesto a la Renta”.**

Y en su Título IV, Art. 58, se establece el Impuesto Adicional, que afecta a las personas sin domicilio ni residencia en el país.

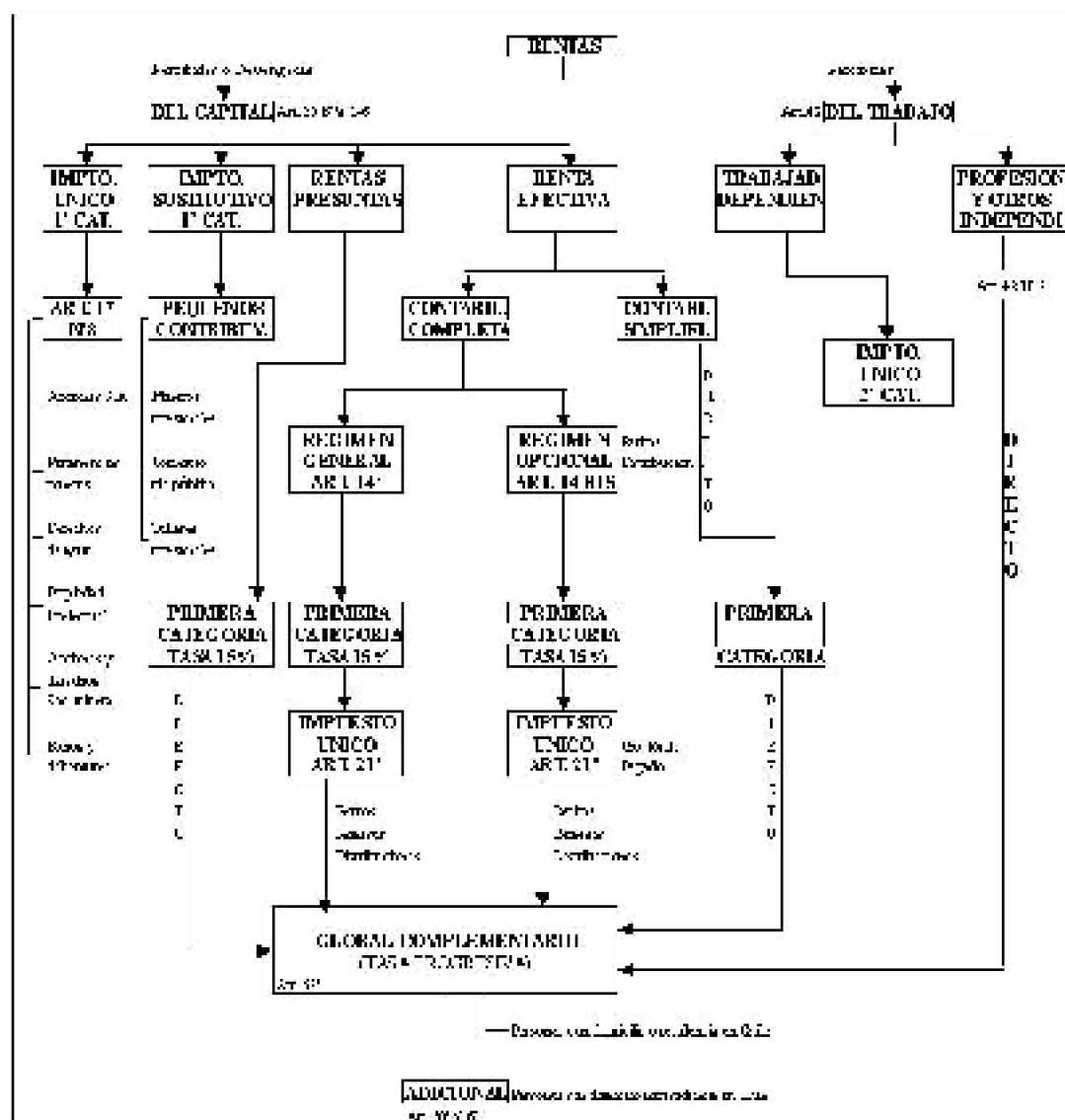
Otro elemento importante, tiene relación con los Pagos Provisionales Mensuales (P.P.M.) <sup>5</sup> cuyo texto legal hace una separación de los contribuyentes, al establecer una obligatoriedad para algunos y P.P.M. voluntarios para otros <sup>6</sup> .

Para hacer más aclaratoria esta ley, se presenta el siguiente cuadro que resume y esquematiza la tributación sobre impuestos a la renta.

<sup>4</sup> Título II, de la L.I.R.

<sup>5</sup> P.P.M. : Son pagos que deben efectuar los contribuyentes obligados a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar.

<sup>6</sup> Título V, párrafo 3°.



ESQUEMA DE TRIBUTACION DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

### 1.3.1. RENTAS DEL TRABAJO

#### I. RENTA DEL TRABAJADOR DEPENDIENTE.

Según el Art. 42, número 1 de la Ley de Impuestos a la Renta, las siguientes rentas que perciban los trabajadores dependientes estarán gravadas con el Impuesto Unico de Segunda Categoría:

- Sueldos; 1.
- Sobresueldos; 2.
- Salarios; 3.

Premios;	4.
Dietas;	5.
Gratificaciones;	6.
Montepíos;	7.
Pensiones;	8.

Participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales.

Dicho impuesto es progresivo y su escala de tasas <sup>7</sup> es la siguiente:

- Las rentas que no excedan de 13,5 U.T.M. <sup>8</sup> , estarán exentas de este impuesto;
  - Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 U.T.M., 5%;
  - Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 U.T.M., 10%;
  - Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 U.T.M., 15%;
  - Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 U.T.M., 25%;
  - Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 U.T.M., 32%;
  - Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 150 U.T.M., 37%;
- Sobre la parte que exceda de 150 U.T.M., 40%.

Tratándose de las rentas percibidas por los obreros agrícolas que sobrepasen las 10 U.T.M. pagarán un impuesto de 3,5% sobre la renta que exceda las 10 U.T.M., sin derecho a ninguna deducción.

Respecto a los choferes de taxi, que no sean propietarios de dichos vehículos tributarán con este impuesto con tasa de 3,5% sobre el monto de 2 U.T.M., el que deberá ser recaudado y enterado en arcas fiscales mensualmente por el propietario de dicho vehículo, estos contribuyentes tampoco tendrán derecho a ninguna deducción.

Otros contribuyentes afectos a este Impuesto de Segunda Categoría, serán las rentas obtenidas por los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante.

## II. RENTA DE PROFESIONALES Y OTROS INDEPENDIENTES.

En el artículo 42, N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, se establece que las rentas que perciban los siguientes contribuyentes estarán gravadas con el Impuesto Global Complementario o Adicional, impuesto progresivo y de pago anual, cuyas tasas son las mismas señaladas en el Impuesto de Segunda Categoría:

Profesionales liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa Ocupación 1.

<sup>7</sup> Lucrativa: Es la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y  
Vigente desde Enero del 2002.

<sup>8</sup> Unidades Tributarias Mensuales.

que predomina el trabajo personal en base de una ciencia, arte, oficio o técnica. no comprendida dentro de la Primera Categoría o las mencionadas en el artículo 42, N° 1 de la L.I.R.;

Los auxiliares de administración de justicia; 2.

Corredores que sean personas naturales sin que empleen capital; 3.

Las obtenidas por Sociedades de Profesionales Estas sociedades podrán optar a 4.  
declarar su renta de acuerdo con las normas de la Primera Categoría, de acuerdo a lo señalado en el artículo 42 N° 2, inciso 3° . , excepto las que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios, u otros análogos, ni de las clasificadas en el artículo 20 de la L.I.R.

### 1.3.2. RENTAS DEL CAPITAL.

---

Estas rentas se dividen en cuatro grupos:

#### I. IMPUESTO UNICO CON TASA DE PRIMERA CATEGORIA.

Este impuesto grava a los contribuyentes que durante el año comercial hayan obtenido ingresos provenientes de las operaciones que describe el Art. 17, N°8 de la L.I.R. tributo que afectará el mayor valor obtenido en los casos señalados en las letras a), c), d), e), h) y j) del mismo artículo. Dicho mayor valor es la diferencia entre el valor de enajenación<sup>9</sup> y el valor de adquisición debidamente reajustado por la variación del I.P.C., siempre y cuando se trate de actividades o negociaciones no habituales<sup>10</sup> por el contribuyente.

#### II. IMPUESTO SUSTITUTIVO DE PRIMERA CATEGORIA

Los contribuyentes afectos por este impuesto, son los que desarrollan las actividades señaladas en el Art. 22 de la Ley de Impuestos a la Renta, dentro de los cuales se encuentran: Los pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollen actividades en la vía pública, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero y los pescadores artesanales.

Este impuesto tiene el carácter de único<sup>11</sup> y se paga anualmente.

#### III. RENTAS PRESUNTAS

Renta presunta es la que se deduce de ciertos hechos conocidos. La presunción puede ser de derecho (no admite prueba en contrario), o simplemente legal (admite prueba en

<sup>9</sup> Valor de venta

<sup>10</sup> Se presume habitualidad cuando, entre la adquisición o construcción de un Bien Raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año. Art. 18 inciso 3°.

<sup>11</sup> Carácter de único de un impuesto, significa que la renta afecta con este impuesto será gravada sólo por éste.

contrario).

Los sujetos pasivos<sup>12</sup> deberán cumplir ciertos requisitos para acceder a este régimen de Renta Presunta, dependiendo de la actividad que realicen y quedarán afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, por dichas rentas en el ejercicio que corresponda.

Estos contribuyentes tienen la posibilidad de optar al régimen de Renta Efectiva con Contabilidad Completa, en cuyo caso, no podrán volver a declarar bajo el régimen de Renta Presunta.

Dentro de los contribuyentes que declaran bajo Renta Presunta, encontramos:

### **1) Rentas derivadas de la actividad minera (Art. 34 N°1).**

Respecto de los mineros que no tengan el carácter de pequeños mineros artesanales, y con excepción de las Sociedades Anónimas y en Comanditas por Acciones y de los contribuyentes señalados en el N°2 de este artículo, se presumirá de derecho que la Renta Líquida Imponible de esta actividad<sup>13</sup>, será la que resulte de aplicar sobre las ventas anuales de productos mineros las siguientes tasas:

1. 4% si el precio promedio de la libra de cobre Precio de productores chilenos fijados por la Comisión Chilena del Cobre. en el año o ejercicio respectivo no excede de 209,79 centavos de dólar;
2. 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 209,79 centavos de dólar y no sobrepasa de 222,54 centavos de dólar;
3. 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, excede de 222,54 centavos de dólar y no sobrepasa de 254,30 centavos de dólar;
4. 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo, excede de 254,30 centavos de dólar y no sobrepasa de 286,13 centavos de dólar, y
5. 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 286,13 centavos de dólar.

Las ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo con la variación del I.P.C., entre el último día del mes anterior al de las ventas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio.

Sin embargo, estos contribuyentes podrán declarar la Renta Efectiva demostrada mediante contabilidad fidedigna, en cuyo caso no podrán volver al régimen de Renta Presunta, salvo que pasen a cumplir con las condiciones del artículo 23 N°1 de la L.I.R para ser calificados de pequeños mineros artesanales.

Si se trata de productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la Renta Líquida Imponible es de un 6% del valor de la venta de ellos.

<sup>12</sup> Sujeto pasivo, sinónimo de contribuyente, es la persona que debe cumplir con las obligaciones tributarias.

<sup>13</sup> 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 minas explotadas por el mismo minero.

### Rentas de actividades mineras de contribuyentes no clasificados en el número anterior<sup>14</sup>

Las Sociedades Anónimas y las en Comanditas por Acciones, quedarán afectas al Impuesto de Primera Categoría sobre su Renta Efectiva determinada según Contabilidad Completa. Al mismo régimen tributario quedará sometidos los contribuyentes que posean o exploten yacimientos mineros, cuyas ventas anuales excedan de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o cuyas ventas anuales cualquiera sea el mineral, excedan de 2.000 U.T.A.

Si una persona natural esta relacionada con una o más comunidades o sociedades que desarrollen actividades mineras, para saber si exceden el límite antes mencionado, deberán sumarse el total de las ventas de las sociedades y comunidades con las que la persona este relacionada. Si se excede el límite, todas las sociedades o comunidades con las que la persona este relacionada deberán determinar el Impuesto de Primera Categoría sobre la base de Renta Efectiva con Contabilidad Completa.

Los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan 500 U.T.A., cualquiera sea el mineral, podrán seguir sujetos al régimen de Renta Presunta.

#### **2. Rentas derivadas del transporte terrestre (Art. 34 bis).**

Todo contribuyente que a cualquier título posea o explote vehículos motorizados de transporte terrestre, destinados al transporte de pasajeros o carga ajena, quedarán afectos al Impuesto de Primera Categoría por las Rentas Efectivas según contabilidad. Sin embargo, los contribuyentes que no sean Sociedades Anónimas o en Comandita por Acciones podrán optar por tributar bajo Renta Presunta siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

a) Las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales.

b) No deben ser contribuyentes que obtengan rentas de Primera Categoría por las que deban declarar impuestos sobre Renta Efectiva según Contabilidad Completa.

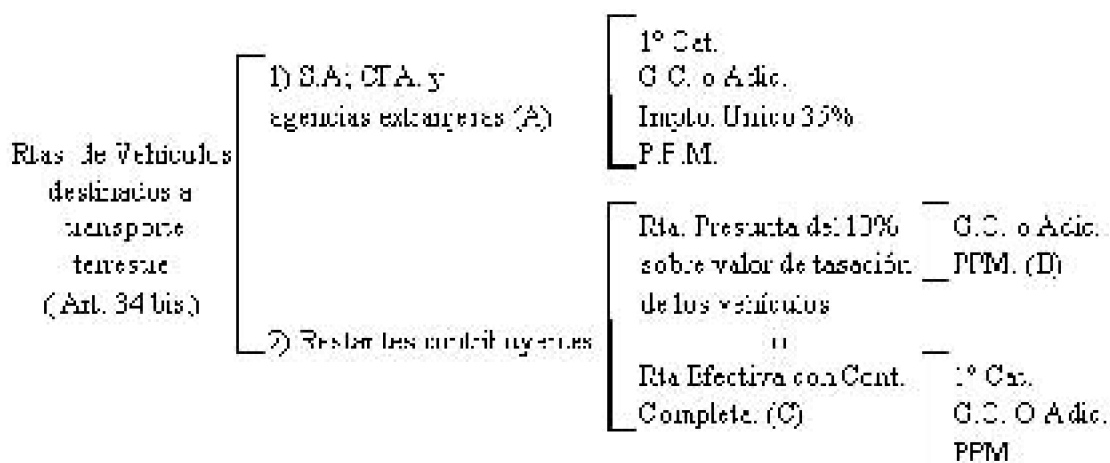
c) Los servicios facturados al término del ejercicio no deben exceder de 3.000 U.T.M.

d) Para el caso de una persona natural cuyas ventas no excedan las 1.000 U.T.M pero que en conjunto con sus comunidades o sociedades relacionadas excedan de 3.000 U.T.M, ésta podrá optar a declarar sus impuestos bajo Renta Presunta.<sup>15</sup>

A continuación se presentará un esquema explicativo sobre este tipo de rentas:

<sup>14</sup> Art. 34 N°2 de la L.I.R.

<sup>15</sup> Persona relacionada con una sociedad se entenderá en los términos señalados en el artículo 20, N°1 letra b.



(a) Estas personas jurídicas deberán declarar Renta Efectiva con Contabilidad Completa.

(b) El P.P.M. a pagar será de un 0,3% sobre el valor de tasación.

(c) Los contribuyentes que opten por Renta Efectiva con Contabilidad Completa, deberán hacerlo con un previo aviso y será de carácter irreversible. Además por los retiros, remesas y distribuciones pagarán Impuesto Global Complementario o Adicional con tasa variable.

#### IV. RENTAS EFECTIVAS.

Renta Efectiva, es la utilidad o beneficio que se demuestra mediante contabilidad, contratos u otros documentos. Pudiendo distinguir dos tipos:

##### 1) Renta Efectiva Devengada:

***“Aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.”<sup>16</sup>***

##### Renta Efectiva Percibida:

***“Aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona”<sup>17</sup>.***

Pudiéndose disponer libremente de ella, sin importar que se haya devengado con anterioridad.

Las Rentas Efectivas deberán ser demostradas mediante contabilidad, la cual puede ser:

##### a) Contabilidad Simplificada .

La Contabilidad Simplificada consiste en el uso de planillas de ingresos y egresos provenientes de la actividad desarrollada por el contribuyente, las cuales pueden ser o no foliadas y timbradas por el S.I.I.

Para esto, es necesario pedir autorización al Director Regional del S.I.I., quien la

<sup>16</sup> Art. 2 N°2 de la L.I.R.

<sup>17</sup> Art. 2 N°3 de la L.I.R.

otorga a contribuyentes que tengan un escaso movimiento, reducido capital o poca instrucción.

Los contribuyentes que declaren Renta Efectiva con Contabilidad Simplificada, tributarán con el Impuesto de Primera Categoría y dichas rentas se gravarán, en el mismo ejercicio con Impuesto Global Complementario o Adicional, sin importar que éstas hayan sido retiradas o no por sus dueños.

### **b) Contabilidad Completa.**

La Contabilidad Completa está conformada por registros auxiliares como: Existencias, Libro Diario, Libros de Remuneraciones<sup>18</sup>, Balances, Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T.), etc. Los contribuyentes que declaren Renta Efectiva con Contabilidad Completa, tributarán con el Impuesto de Primera Categoría y dichas rentas se gravarán, en el mismo ejercicio con Impuesto Global Complementario cuando hayan sido retiradas por sus dueños.

Además, éstos tienen la posibilidad de acogerse al Régimen General u Opcional, que se explican a continuación.

Régimen General (Art. 14° de la L.I.R.). Este régimen obliga a los contribuyentes a determinar la Renta Líquida Imponible<sup>19</sup> (R.L.I.) y llevar el registro F.U.T. Dichos contribuyentes se encuentran en detalle en el Anexo N°2.

### Régimen Opcional (Art. 14° bis de la L.I.R.).

La Base Imponible de este sistema, son los retiros de los socios y distribuciones de utilidades.

Los contribuyentes podrán optar a este régimen en la medida que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

a) Que sean contribuyentes de la Primera Categoría que declaren Renta Efectiva y la demuestren según un Balance General.

b) Los contribuyentes activos deben tener un promedio de ventas menor o igual a 3.000 U.T.M. en los últimos tres ejercicios comerciales consecutivos.

c) Los contribuyentes que recién inicien sus actividades, deberán contar con un Capital Propio Inicial menor o igual a 200 U.T.M.

En el caso de que el contribuyente no cumpla con los requisitos nombrados o se retire voluntariamente de este régimen, quedará afecto al Régimen General.

Al acogerse a este régimen de tributación los contribuyentes gozan de las siguientes franquicias:

- |   |    |
|---|----|
| No están obligados a tomar inventarios.     | 1. |
| No necesitan efectuar corrección monetaria. | 2. |

<sup>18</sup> Art.62 del Código del Trabajo.

<sup>19</sup> Utilidad Contable ajustada según las normas establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta.



- |  |    |
|--|----|
| No tienen obligación de efectuar depreciaciones. | 3. |
| No confeccionan Balance General.                 | 4. |
| No determinan Renta Líquida Imponible.           | 5. |
| No llevan control de F.U.T.                      | 6. |

Debido a lo anteriormente expuesto, podemos concluir que los contribuyentes que estén acogidos al Régimen Opcional de Tributación, no serán afectados por los Gastos Rechazados, tema de nuestro interés debido a que no deben determinar una Renta Líquida Imponible.

### 1.3.3 IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

20

Este impuesto se aplicará sobre las rentas provenientes del capital, las actividades señaladas expresamente en el Art. 20 de la Ley de Impuestos a la Renta y las rentas no contempladas en la Segunda Categoría. Para esta categoría se estableció un impuesto con tasa del 15% <sup>21</sup> que podrá ser imputado a los Impuestos Global Complementario o Adicional.

#### I. RENTA DE BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS (Art. 20 N°1 Letras a, b y c.)

Bien Raíz Agrícola, es todo predio, cualquiera sea su ubicación, cuyo terreno este destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal, o que económicamente sea susceptible de dichas producciones en forma predominante. También se incluyen los inmuebles o parte de ellos que no tengan terrenos agrícolas, o que la explotación del terreno sea un rubro secundario, siempre, que en dichos inmuebles existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de productos agropecuarios primarios, vegetales o animales. Estas rentas se determinan de la siguiente forma:

<sup>20</sup> Impuesto de tipo directo, con tasa proporcional.

<sup>21</sup> La tasa de este impuesto a aplicar durante el año tributario 2003 es un 16%, para el año 2004 un 16,5% y en el año 2005 un 17%. Entiéndase Año tributario como aquel en que debe pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos. (Art. 2, N° 9 de la L. I.R.).

## GASTOS RECHAZADOS

		RENTA EFECTIVA Según Contrato	PROPIETARIO USUFRUCTUARIO ARRENDATARIOS SUBARRENDATARIOS MEDIOSES	(C)
	EXPLOTACION O COSECHA (Art. 1014, 1)		PROPIETARIO O USUFRUCTUARIO (Excepc. S.A. y Agencia Extranjera)	(B) 10% anual vigente al 01/01 del año de declaración
RENTA DE MINAS RAICES AGRICOLAS		RENTA PRESUNTA	NO PROPIETARIO O USUFRUCTUARIO (Excepc. S.A. y Agencia Extranjera)	(C) 10% anual vigente al 01/01 del año de declaración
	CESION DEL USO O GOCE REMISAL (Art. 1015)	RENTA EFECTIVA Según contrato	ARRENDATARIOS SUBARRENDADORES TITULAR PROPIEDAD	(D)

Quedarán afectos al Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional (por los retiros, distribuciones o remesas.) y pago de P.P.M.

(B), (C) y (D) Quedarán afectos al Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario y no pagarán P.P.M.

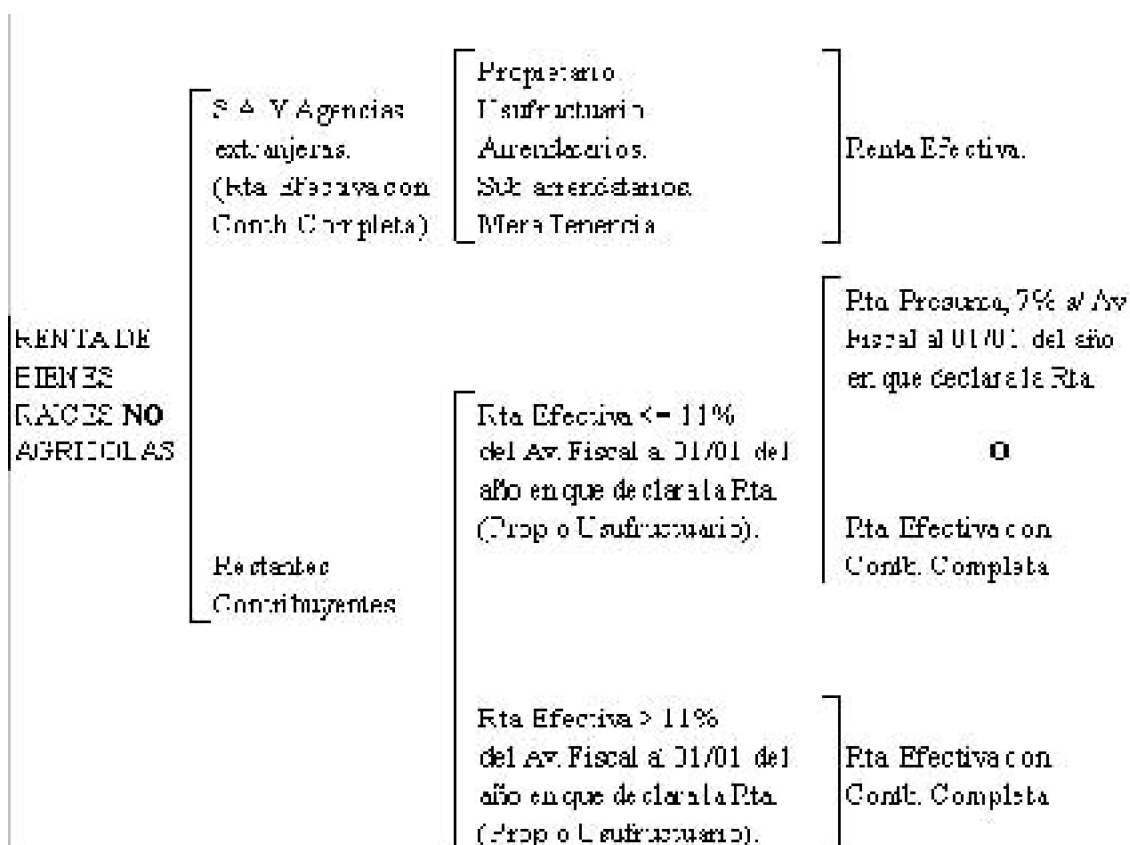
Las rentas de este tipo de bienes deberán cumplir con los siguientes requisitos para acceder a Renta Presunta:

1. Las ventas anuales no deben ser en su conjunto, superiores a 8.000 U.T.M.
2. Dichas ventas deben corresponder sólo al giro agrícola.
3. La cuantificación de las ventas debe hacerse de año en año.
4. Contribuyentes que individualmente tengan ventas inferiores a 1.000 U.T.M., aún cuando en conjunto con sus relacionados, sus ventas superen las 8.000 U.T.M.

## II. Renta de Bienes Raíces NO Agrícolas (Art. 20 N°1 Letras d, e y f.)

Bienes Raíces NO Agrícolas, son aquellos no clasificados como agrícolas, excepto las minas, las maquinarias e instalaciones propias de un edificio, tales como calefacción, ascensores, etc.

Las rentas de estos bienes se detalla en el cuadro siguiente:



Bienes Raíces **NO** Agrícolas a los que no se les presume renta:

- 1) Los construidos al amparo del D.F.L. N° 2 del año 1959, destinados a casa habitación.
- 2) Los destinados al uso de sus propietarios o de su familia, debido a que no obtienen rentas por ellas.
- 3) A los destinados a las actividades de los N°s 3, 4 y 5 del Art. 20° y aquellos del Art.42° N°2.
- 4) A los que tengan un avalúo fiscal en conjunto menor a 40 U.T.A.<sup>22</sup> al 1 de Enero y su propietario sólo obtenga rentas de: sueldos, pensiones o montepíos, o sean pequeños contribuyentes del Art. 22° de la L.I.R.

### III. Renta de Valores Mobiliarios (Art. 20 N°2.)

Los Valores Mobiliarios son títulos que representan cuotas de un determinado capital o de un determinado crédito, como es el caso de S.A., bonos y otros títulos de crédito emitidos por el Estado, Municipalidad, Instituciones de Crédito, etc.

Las características de estas rentas son las siguientes:

- 1) No tienen la obligación de ser demostradas mediante Contabilidad Completa.

<sup>22</sup> Unidad Tributaria Anual.

2) Son rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría.

3) Es un impuesto de retención y declaración mensual.

4) No quedan afectos a P.P.M.

5) El impuesto se devenga a la fecha de percepción.

6) En la declaración anual se compensan los resultados positivos y negativos con las rentas que generan las operaciones del Art. 17° N°8, siempre que sean percibidas por personas no obligadas a declarar.

### De la retención de este impuesto:

Están obligados a retener este impuesto las personas naturales, jurídicas y las oficinas públicas, en la medida que ocurran los siguientes hechos:

a) Cuando las rentas se paguen, es decir, cuando hay solución o pago efectivo.

b) Cuando en la contabilidad del deudor, se acredite o abone en cuenta corriente del acreedor una suma determinada de dinero.

d) Cuando se remesan<sup>23</sup>.

e) Cuando la renta se pone a disposición del interesado en cualquier forma.

Y no estarán obligados a retener cuando:

a) Sólo existan reajustes.

b) El interés es cobrado en forma anticipada, es decir, no se conoce ni el reajuste ni el interés.

c) La renta no se pague en dinero.

d) La renta se encuentre exenta de Impuesto de Primera Categoría<sup>24</sup>.

e) El interés sea percibido por contribuyentes que desarrollen actividades gravadas en los N°s 1, 3, 4 y 5 del Art. 20 y siempre que la inversión forme parte del patrimonio de la empresa.

### Exenciones del Impuesto de Primera Categoría para determinar las rentas de Capitales Mobiliarios<sup>25</sup>

Bonos, debentures, pagarés o cualquier otro título de crédito emitidos por empresas bancarias de cualquier naturaleza, Soc. Financieras, Cooperativas de Ahorro y Crédito, etc.

Depósitos a plazo en moneda nacional o extranjera y los depósitos de cualquier naturaleza efectuados en Instituciones Financieras, Empresas Bancarias, Cooperativas de Ahorro y Crédito, etc.

<sup>23</sup> Enviar dinero a determinada persona de otro lugar.

<sup>24</sup> Art. 39 N°4 de la L.I.R.

<sup>25</sup> Art.39 N°4 de la L.I.R.

Casos en los cuales las rentas de Capitales Mobiliarios que establece el Art. 20, N° 2 pasan a clasificarse como rentas de los números 1, 3, 4 y 5 del mismo artículo

Las rentas señaladas en el Art. 20 N°2, si son percibidas o devengadas por empresas que desarrollen actividades gravadas con el Impuesto de Primera Categoría de los N°s 1, 3, 4 y 5 del Art. 20, obligados a demostrar sus Rentas Efectivas mediante Contabilidad Completa, ubican dichas rentas en los precitados números, perdiendo su carácter de rentas de Capitales Mobiliarios, provocando las siguientes consecuencias:

1) Forman parte de los Ingresos Brutos, a medida que se devenguen sin esperar la percepción.

2) El Impuesto de Primera Categoría que los afecta deja de ser de retención y pasa a ser de declaración anual, en conjunto con las demás rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría de la empresa respectiva.

3) Integran la Base Imponible de los P.P.M.

4) Pasan a ser rentas demostrables con Contabilidad Completa.

5) En el caso de operaciones de crédito reajustables no sólo forman parte de los Ingresos Brutos mensuales el interés, sino también el reajuste, ambos en la medida que se devenguen.

#### **IV. Rentas del Comercio e Industrias en General (Art. 20° N°3).**

Este artículo grava las rentas provenientes de las actividades empresariales de mayor importancia económica en el país, como la minería, la construcción, la pesca y demás actividades detalladas en el artículo citado. Además estos contribuyentes deben llevar Contabilidad Completa.

#### **V. Rentas de los Corredores y de otros Intermediarios en bienes y servicios (Art. 20° N°4).**

---

Este artículo pone en un mismo nivel a las actividades de intermediación<sup>26</sup> comercial con instituciones dedicadas a la salud, de instrucción y lugares de diversión y esparcimiento. Estas también deben llevar Contabilidad Completa.

#### **VI. Rentas NO incluidas en los números anteriores (Art. 20° N°5).**

Son todas aquellas rentas, cuya imposición no se encuentra especificada expresamente en otra categoría, ni se encuentran exentas de impuesto.

#### **VII. Premios de Lotería (Art. 20 N°6).**

Los premios de lotería están afectos al Impuesto Unico de Primera Categoría, hayan sido los boletos vendidos o no<sup>27</sup>, como también los no cobrados en sorteos anteriores.

---

<sup>26</sup> Actividades realizadas por comisionistas, martilleros, agentes de aduana, entre otros.

Como señalamos anteriormente, algunos contribuyentes deben declarar su renta imponible para determinar el pago de tributos al Fisco, y para ello, la Ley de Impuestos a la Renta establece entre sus artículos 29 al 33 la forma de establecer la ecuación, que determina la renta líquida imponible, que es la siguiente:

## 1.4 ESQUEMA DE DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA.

### INGRESOS BRUTOS (Art. 29 de la L.I.R.)

- Ingresos percibidos o devengados de las actividades a que se refieren los N°s 1, 3, 4 y 5 del Art. 20 de la L.I.R.

### (-) INTERESES PERCIBIDOS.

- Rentas percibidas provenientes de las operaciones o inversiones a que se refiere el N° 2 del Art. 20 de la L.I.R.

### (-) OTROS INGRESOS PERCIBIDOS O DEVENGADOS.

- Reajustes percibidos o devengados a que se refieren los N°s 25 y 28 del Art. 17 de la L.I.R.
- Diferencias de cambio percibidas o devengadas a favor del contribuyente.

(-) Ingresos que no concuerden con la norma del Art. 17 de la L.I.R.

---

### (-) INGRESOS BRUTOS TOTALES (Art. 29 de la L.I.R.)

### (-) COSTOS DEDUCTIVOS (Art. 30 de la L.I.R.)

- Costo directo de los bienes y servicios.

### (-) RENTA PURA

### (-) GASTOS NECESARIOS PARA GENERAR LA RENTA (Art. 31 de la L.I.R.)

<sup>27</sup> En el caso de los boletos premiados no vendidos, será la agencia quien se hará cargo de este impuesto.

- \* Gastos necesarios para promover la causa, pagados o adeudados.

#### **(-) RENTA LIQUIDA**

#### **(+/-) AJUSTES POR CORRECCION MONETARIA (Art. 32 de la L.I.R.)**

- \* Reajustes del C.P.I. de los aumentos de capital y de pasivos no monetarios (Nº 1 Art. 32 de la L.I.R.).
- \* Reajustes de las disminuciones de capital y de los activos no monetarios (Nº 2 Art. 32 de la L.I.R.).

---

#### **(-) RENTA LIQUIDA AJUSTADA (UTILIDAD SEGUN BALANCO)**

#### **AGREGADOS Y DEDUCCIONES (Art. 33 de la L.I.R.)**

- (-) **GASTOS RECHAZADOS**: Gastos no aceptados como gastos y rebajados de la renta bruta (Nº 1 Art. 33).
- (-) **DEDUCCIONES**: pérdidas no afectas a impuestos o excluidas en los ingresos brutos (Nº 2 Art. 33).

---

#### **(-) RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA (O PERDIDA TRIBUTARIA)**

### **1.4.1 DESCRIPCIÓN DE LOS COMPONENTES DE LA ECUACIÓN**

#### **I: INGRESOS BRUTOS (ART. 29 DE LA L.I.R.).**

Proviene de la explotación de bienes y de la realización de actividades incluidas en Primera Categoría, demostrados mediante contabilidad fidedigna.

Formarán parte de los Ingresos Brutos:

1) Según lo señalado por el artículo 17 N°25 de la L.I.R., se incluirán los reajustes y amortizaciones de diferentes títulos de crédito emitidos por cuenta o garantía del Estado, Organismos Autónomos y Municipalidades, y demás instituciones regidas por el Decreto R.R.A N°20, del 5 de Abril de 1963.

2) El inciso final del artículo 17 N°25, indica que se deberán incluir los reajustes

fijados en las operaciones de crédito de dinero (bonos, debentures, pagarés, letras o valores hipotecarios, etc.). Este reajuste se calculará de acuerdo a las normas fijadas por el artículo 41 bis de la Ley de Impuesto a la Renta. Según lo citado por este artículo, para efectos tributarios el interés se determina de la siguiente manera:

Al capital final adeudado o de rescate, se le resta el capital inicial comprometido reajustado por la variación de la U.F., en el plazo comprendido por la operación. Si la diferencia que resulta es positiva, entonces se denomina interés, en cambio, si es negativa será considerada pérdida.

3) Forman parte del Ingreso Bruto además las diferencias de cambio percibidas o devengadas a favor de la empresa, originadas por créditos, compras o depósitos en moneda extranjera.

4) El artículo 17 N°28 se refiere a los reajustes de los Pagos Previsionales Mensuales (P.P.M).

5) Las rentas provenientes del artículo 20 N°2 se refieren a "*Capitales mobiliarios*", pero para formar parte de los Ingresos Brutos, deben haber sido obtenidas eventualmente por contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los números 1,3,4 y 5 de este mismo artículo.

6) Respecto de los ingresos provenientes de contratos de promesa de venta de inmuebles, estos serán reconocidos como Ingresos Brutos en el período en que se suscriba el contrato de venta, y esto se produce cuando la escritura pública es firmada por los contratantes. En este caso se trata de un ingreso devengado.

7) En el caso de contratos de construcción por suma alzada<sup>28</sup>, se considera Ingreso Bruto el valor de la obra ejecutada<sup>29</sup> y éstos deberán reconocerse como tales en el período en que la empresa constructora formule el cobro.

8) No formarán parte de éstos, los ingresos mencionados en el artículo 17 de la Ley de la Renta.<sup>30</sup>

## II: COSTO DIRECTO (ART. 30 DE LA L.I.R).

La Ley de Impuesto a la Renta define costos directos de acuerdo al tipo de bienes y servicios necesarios para producir la renta:

### 1) Mercaderías adquiridas en el Mercado Nacional.

En este caso, el costo estará formado por el precio de adquisición, según factura, contrato o convención. Optativamente se puede adicionar el valor de los fletes y seguros hasta las bodegas del comprador.

### 2) Mercaderías adquiridas en el Mercado Internacional.

<sup>28</sup> Aquellos contratos en los cuales el contratista aporta los materiales y la mano de obra.

<sup>29</sup> Precio de venta.

<sup>30</sup> Ingresos no renta



Se considera como costo directo el valor C.I.F (Costo, Seguro y Flete) hasta el puerto, más los derechos de internación y los gastos de desaduanamiento. Optativamente pueden incluirse los fletes y seguros hasta la bodega del importador.

### **3) Bienes producidos por la empresa.**

El costo directo estará formado por la materia prima, aplicando las normas anteriores para determinar su valor, más la mano de obra.

Según lo establecido por el S.I.I., materia prima incluye: materiales directos, piezas acabadas y servicios proporcionados por terceros que guardan relación directa con el bien manufacturado, producido o elaborado, o que se pueden identificar con un departamento o procesos específicos. A su vez, señala que la mano de obra directa esta constituida por la mano de obra fabril, que puede ser identificada directamente con los bienes producidos, con algún departamento o procesos específicos.

### **4) Bienes parcialmente producidos o adquiridos por la empresa.**

El costo directo se estimará provisoriamente, de acuerdo a lo que el contribuyente haya tenido presente al celebrar el contrato de venta o de promesa de venta. La diferencia que se produzca entre el precio de venta y el costo directo estimado, dará origen a una utilidad provisoria. Esta utilidad provisoria deberá tener relación con la obtenida por el contribuyente en el mismo ejercicio, respecto de operaciones similares. Sin embargo el contribuyente podrá ajustar la Renta Bruta definitiva, en el ejercicio en que se produzca el costo real.

Si el contrato de venta o promesa de venta no queda estipulada la percepción de un ingreso o su devengamiento, no procederá estimar costo alguno, ya que tampoco se contabilizará ningún ingreso.

En el caso de contratos de promesa de venta, el costo directo se deducirá en el ejercicio en que se suscriba dicho contrato. En cambio, en los contratos de construcción por suma alzada, el costo directo se rebajará en el ejercicio en que se realiza cada cobro de estado de pago, por el valor de la obra ejecutada.

En el inciso final de este artículo, se otorga la facultad al Director Regional del Servicio, de autorizar al contribuyente a que deduzca el costo directo como gasto necesario en las siguientes situaciones:

a) Cuando no pueda establecerse claramente.

b) Cuando se trata de un costo de escaso valor, ya que serán considerados gastos indirectos de fabricación.

En el caso de ciertas actividades fabriles en que los gastos de fabricación constituyen una gran parte del costo, estos podrán ser considerados como costos directos.

## **III. Gastos Necesarios (Art. 31 de la L.I.R).**

Dentro del artículo 31, encontramos los requisitos básicos que debe cumplir un “*gasto necesario*” para incluirse en la determinación de la R.L.I., y ser aceptado como tal por el Servicio de Impuestos Internos:

### 1) Debe tratarse de un gasto y no de un costo.

Así lo establece el legislador en su artículo 31, diciendo que:

***“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la Renta Bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30...”***

Y como vimos en el esquema de determinación de Renta Líquida Imponible, el artículo 30 habla de los costos directos.

Esto tiene una especial relevancia, ya que es una de las diferencias tributarias-contables que encontramos en la L.I.R.

De acuerdo a los *“principios contables”*, el costo total de un producto elaborado o producido por una empresa, es la suma de dos elementos, el costo directo (MD y MOD) y el costo indirecto. En cambio, la L.I.R. determina que el costo indirecto no forma parte del costo del producto, sino que es un gasto del período tributario en que se pague o adeude. Esta diferencia se señala en el artículo 30 de la L.I.R., párrafo 1:

***“Respecto de los 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”.***

Nada dice del costo indirecto.

Es así que la Renta Bruta calculada contablemente, diferirá de la calculada tributariamente. Lo más probable es que la tributaria sea mayor que la contable, dado que considera menos elementos en la determinación del costo.

Este resultado tiende a compensarse en períodos posteriores, por lo tanto, es una diferencia de carácter temporal. Esto se explica porque el sistema contable llevará los costos indirectos a la R.L.I. en la medida que conciben las ventas de sus productos. En cambio, el legislador los llevará como gasto en el período tributario en que se generen o adeuden.

Cabe señalar que la clasificación de costo directo determinada por el legislador en su artículo 30 puede presentar excepciones, como lo establece el último párrafo del mismo artículo:

***“En los casos 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...”***

Frente a estos casos, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que:

***“Antes de conceder esta autorización, las Direcciones Regionales deben verificar si dichos costos directos constituyen un porcentaje importante del costo total y las circunstancias que impiden su establecimiento en forma separada.”***

Además de que:

***“Al concederse la autorización deben señalarse claramente los rubros que comprende, haciendo presente que esta autorización no permita efectuar rebajas de la renta imponible que sean imputables a bienes del activo inmovilizado o a bienes extraños de la actividad productora o que no han sido objeto de***

**negociación durante el ejercicio”.**

Estas afirmaciones, se ven corroboradas con la siguiente circular <sup>31</sup> :

**“Podrán no formar parte del costo directo de los bienes producidos, previa autorización de la Dirección Regional, aquellas materias primas que, aún teniendo la calidad de elementos directos del costo, su escaso valor aconseje considerarlo como gasto general de fabricación y, en consecuencia, para los efectos de calcular la renta líquida, ser rebajados con los gastos a que se refiere el artículo 31 de la L.I.R.”.**

En resumen, no todos los costos contables son también costos tributarios, cuestión que tiende a confundirse, dado que la legislación tributaria se basa en la contabilidad, pero sin perder su independencia en las partidas que considera necesarias para el logro sus objetivos.

**2) Que se trate de un gasto necesario.**

De acuerdo al primer párrafo del artículo 31 de la L.I.R., encontramos que:

**“La renta líquida... se determinará deduciendo de la Renta Bruta todos lo gastos necesarios para producir la renta...”**

Pero ¿qué define el legislador como gasto necesario? No hay una significado para este concepto en la Ley.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha entendido como gasto necesario:

**“El desembolso inevitable u obligatorio, considerando no solamente la naturaleza del gasto, sino también su monto, es decir, la cantidad que es necesaria para que el gasto pueda producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles para producir la renta”.**

De esta declaración, podemos destacar dos características copulativas que debe tener un gasto para ser necesario:

a) Naturaleza del gasto: Se refiere a la relación que tiene el gasto con la producción de la renta, es decir, según la declaración del S.I.I., un gasto necesario debe cumplir con el principio de causalidad, esto es, un gasto será necesario si su realización fue condicionante para la generación de ingresos a la empresa.

b) Monto del gasto: Aunque un gasto cumpla con ser condicionante para producir la renta, éste puede ser excesivo de acuerdo al objeto del gasto, en otras palabras, la normativa tributaria establece que bajo ciertas condiciones un gasto es necesario, pero no imperiosamente todo el gasto, sino la parte que el legislador acepta como tal, de acuerdo al artículo 31 de la L.I.R.

Esta condición se señala en el artículo 33 N°1, letra g):

**“Se agregarán a la renta líquida imponible... 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.”**

Tal como señala el S.I.I., a estas dos características se les adjunta intrínsecamente, el ser “comunes”, en relación con los gastos de un contribuyente de igual giro y similares

<sup>31</sup> Párrafo 6 (12) – 30, Manual del S.I.I

características; “*habituales*”, de acuerdo al tipo de contribuyente; “*regulares*”, se refiere a la periodicidad del gasto; e “*inevitables, obligatorios o indispensables*” para producir la renta (este último claramente referido a la naturaleza del gasto).

Como vemos, el concepto de “*gasto necesario*” no tiene definición dentro de la L.I.R., sino que encontramos las características que debiera tener un gasto para clasificarlo como tal, y es razonable que así sea, dado que la Ley de Impuestos a la Renta tampoco tiene una definición de gasto. Además, la diversidad de gastos necesarios que señala el artículo 31 complicaría la definición de éstos dentro de la L.I.R.; esto sin considerar que, a pesar de que se definen dentro de la L.I.R. como gastos aceptados, hay circunstancias en que no lo son.

### 3) Que los gastos se relacionen con el giro del negocio.

Según el artículo 31, párrafo 1 señala:

***“...No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa,..”***

y lo reitera al comenzar la enumeración de los gastos necesarios en el mismo artículo, párrafo 3:

***“Especialmente procederá la deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio...”***

Pero, ¿qué se entiende por “*giro del negocio*”? La L.I.R. no lo define, por lo que veremos que dice el diccionario de la Real Academia Española al respecto:

***“Dirección que se da a una conversación, a un negocio y sus distintas fases”***.

Por ende, podemos deducir que un gasto, para que se considere como necesario en la declaración de renta imponible, debe vincularse a la orientación o dirección del negocio.

El problema está en que hoy en día, la mayoría de los negocios abarcan varios rubros, por ello es complejo limitar hasta donde se extiende el campo de actividades de un giro determinado, y por lo mismo, que tipo de gastos podrá ser relevante o necesario en un giro en particular y no en otro. Así mismo, como se diferencian los gastos entre contribuyentes con iguales giros, pero con distinta influencia en el mercado.

Ocurre que frente a estos problemas, el Servicio de Impuestos Internos demora en dar una respuesta clara al respecto, pues como vimos anteriormente, la diversidad de giros de las empresas dificulta la acotación de gastos necesarios en cada una de ellas. Por ello, acá juega un papel importante el criterio o posición que tome el Servicio frente a los gastos que tengan dudosa clasificación.

Además, la aceptación de los gastos que tienen relación con el giro del negocio, en la declaración de renta del contribuyente, tiene incidencia también con la Ley de Impuesto al Valor Agregado y la posibilidad de declararlo como crédito fiscal a favor del contribuyente. Así lo señala el legislador en el artículo 23, de la Ley de I.V.A.<sup>32</sup>:

***“Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado...”***

y en el N°2 del mismo artículo declara:

---

<sup>32</sup> Ley de Impuesto al Valor Agregado, D.L. N°825.

**“No procede el derecho a crédito fiscal por la importación de bienes o la utilización de servicios que... no guarden relación directa con la actividad del vendedor”.**

Finalmente, podemos concluir que la clasificación de gasto aceptado en un determinado giro, es una materia que va modificándose de acuerdo a los gastos que el Servicio declare como necesarios en base al giro del negocio, y que cada vez se complica más debido a la diversidad de servicios que ofrecen las empresas.

#### **4) Que el gasto se acredite o justifique en forma fehaciente.**

Conforme al artículo 31 de la Ley de Impuestos a la Renta, se señala lo siguiente:

**“La renta líquida de las personas se determinará deduciendo de la Renta Bruta todos los gastos necesarios para producirla... siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.**

En el diccionario de la Real Academia Española, encontramos que acreditar significa:

**“Probado, comprobado, atestiguado, certificado documentalmente”**

y por fehaciente:

**“Que hace de fe, fidedigno”.**

Es decir, un gasto necesario debe ir acompañado de documentación que respalde verdaderamente su monto y naturaleza, de otra forma, el Servicio lo rechazará, puesto que el contribuyente puede estar declarando gastos que no tienen la calidad de tales, con la intención de rebajar su renta imponible y así el pago de impuestos.

Este requisito, concuerda con el artículo 21 del Código Tributario, que señala:

**“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto”.**

También, encontramos dentro de la Ley de I.V.A en su artículo 23 N°5 lo siguiente:

**“No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios...”.**

O sea, los impuestos que paguen los contribuyentes no podrán utilizarlos como crédito contra el débito, cuando éstos no se documenten verazmente ante el Servicio.

El Servicio de Impuestos Internos, ha establecido en el Oficio N° 2.152<sup>33</sup>

**“Que los gastos están acreditados fehacientemente, cuando el contribuyente haya probado la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos, con los medios probatorios de que disponga, pudiendo dicho Servicio impugnar esos medios, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes”.**

Además declara que los gastos de bajo monto, no son razón para obviar la documentación que los acredita:

**“ Respecto de los gastos calificados como menores, tanto ciertos pagos por prestación de servicios menores y gastos de franqueo y de movilización, como aquellos en que se incurren en forma ocasional y que generalmente son de bajo**

<sup>33</sup> Oficio N° 2.152 del 01/06/92

**monto, para los efectos de su deducción de la Renta Bruta, debe aplicarse la norma general que establece el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta... aquellos gastos indocumentados que se encuentren asentados en los registros contables, de un contribuyente podrán ser impugnados por el Servicio cuando no reúnan los requisitos antes señalados, sin perjuicio de la aceptación de aquellos que por su naturaleza, monto o necesidad de incurrir en ellos, sea indispensable y razonable, a juicio del respectivo Director Regional, para la obtención de la renta”.**<sup>34</sup>

Como vemos, un gasto debe acreditarse fehacientemente independiente de su monto, y además, cabe la posibilidad que frente a aquellos gastos en que no se tenga los documentos que puedan acreditar fehacientemente su desembolso, el Director Regional podrá autorizar la deducción de éstos, por considerarlos indispensables y razonables para la obtención de la renta.

Hasta acá, hemos señalado la exigencia de documentación efectiva para acreditar un gasto necesario, pero además debemos considerar la posibilidad que un contribuyente declare documentación fehaciente de un gasto que no haya realizado, a este punto se refiere la profesora Elizabeth Emilfork en la Revista de Impuestos, año 1995.

**“ La sola existencia de una factura que cumpla con los requisitos de forma y fondo establecidos en las normas legales y reglamentarias no basta. El régimen de deducciones lleva implícito, por su naturaleza y función, la exigencia de que las operaciones de que ellas dan cuenta corresponden efectivamente a una entrega de bienes o a la prestación de un servicio”.**

Por lo tanto, la documentación fehaciente no es determinante en la aceptación de un gasto como necesario, sino que además hay que comprobar la realización efectiva de éste por parte del contribuyente.

**5) Gastos pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente.**

La Ley de Impuesto a la Renta, en su artículo 31, declara al respecto que se deducirán de la Renta Bruta todos los gastos necesarios

**“... pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente...”**

Es decir, los gastos cuyo desembolso haya sido efectivo o bien se adeuden a alguien en virtud de un título obligatorio para el contribuyente. Por ende, cualquier gasto estimado, o provisión para futuros gastos, no serán imputables a la Renta Bruta, así lo a establecido la Ley.

El Servicio de Impuestos Internos, ha señalado frente a este requisito el oficio N° 337, que habla sobre el tratamiento de los gastos por la reparación de daños sufridos en la planta industrial de una empresa:

**“Los gastos en que incurra una empresa por la reparación de daños sufridos en un inmueble en que funciona su planta industrial, se deducirán en el ejercicio en que se efectúe su desembolso efectivo, o bien desde la fecha en que se encuentren adeudados en virtud de un contrato o título que la obligue a cancelar dichos gastos, cuando al cierre del ejercicio aún no hubieren sido pagados”.**

<sup>34</sup> Oficio N° 4.069 del 25/10/85

De acuerdo a esto, un gasto de esta categoría, se declarará como tal cuando se haga el desembolso efectivo o bien se acredite su adeudamiento.

Otra declaración al respecto, es la señalada en el Manual del Servicio de Impuestos Internos, que dice:

***“...no podrán aceptarse como gasto de la empresa una provisión para gastos de traslación y viáticos que no se estén adeudando, porque ello significaría que el gasto no se ha efectuado o producido y, consecuentemente, no puede acreditarse o justificarse ni considerarse como necesario”.***

Con esto queda claro que no se pueden considerar gasto, aquellas partidas que el contribuyente estime que gastará en el futuro, sino exclusivamente las que desembolse o adeude de manera efectiva en el ejercicio comercial en que realizó el gasto.

Es importante señalar que el criterio que adopta el Servicio frente a la necesidad de que un gasto se encuentre adeudado o pagado, incide directamente en el tratamiento de las indemnizaciones por años de servicio, respecto a lo cual señala:

***“Para poder determinar si las indemnizaciones por años de servicio son susceptibles de ser rebajadas como gasto para los efectos tributarios, es necesario previamente, precisar la oportunidad en que estos beneficios deben entenderse devengados para los trabajadores... Es necesario entonces, que el trabajador haya adquirido un derecho con motivo de su permanencia en la empresa, lo que obligará a ésta al pago de la deuda contraída por dicho concepto, en un plazo fijado expresamente o para cuya determinación existan reglas o normas establecidas. En otros términos, el gasto por indemnización se estima adeudado cuando su pago posterior deba materializarse obligadamente, lo que ocurre cuando las indemnizaciones constan en contrato colectivo, acta de avenimiento o contrato individual de trabajo, y dicho pago sea exigible tanto si el término del contrato de trabajo sea imputable a la empresa o al trabajador”.***<sup>35</sup>

O sea, este tipo de estimación de las indemnizaciones a pagar, se considera como gasto, dado que su pago se materializará obligadamente. Aquí encontramos una excepción a la regla general, dado que es una estimación, pero como tiene un carácter de obligatoriedad, o sea de realización segura en el futuro, el Servicio acepta su deducción como gasto.

Podríamos concluir que el servicio estimará que un gasto se acepta cuando se realiza un desembolso efectivo del mismo, o bien se encuentra adeudado con un contrato o título de por medio que acredite tal situación, pero siempre cabe la posibilidad que en ciertas circunstancias, el Servicio faculte su aceptación como gasto, a pesar de no cumplir con todas o parte de los requisitos anteriormente expuestos.

#### **IV. GASTOS RECHAZADOS.**

De acuerdo a lo señalado anteriormente, son aquellos gastos que no cumplen con los requisitos establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta, para ser considerados “gastos necesarios”, y por lo tanto, el Servicio de Impuestos Internos los rechazará como tales.

<sup>35</sup> Oficio N° 2.239, Boletín del S.I.I. N° 477, Santiago, año 1993

Los gastos rechazados producen un impacto en la determinación del Impuesto a la Renta, pero su efecto será distinto dependiendo de la persona jurídica de la que se trate.

Por lo tanto se distinguirán en:

- 1) Gastos rechazados de un empresario individual o sociedad de personas.
- 2) Gastos rechazados de una Sociedad Anónima o en Comandita por Acciones (respecto de los socios accionistas).

### **1) Empresarios Individuales y Sociedades de Personas.**

Para empezar a explicar el impacto que producen los gastos rechazados en este tipo de contribuyentes, nos debemos remitir a lo que dice la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 21 inciso primero:

***“Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de Renta Efectiva demostrada por medio de contabilidad deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N°1 del artículo 33, que corresponde a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deben ser aceptados en ejercicios posteriores y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional que no sean personas naturales, cuando en este último caso el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables, los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del N°1 del artículo 54. Se excepcionarán también los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, los pagos que se refiere el artículo 31, número 12 en la parte que no pueden ser deducidos como gastos y el pago de patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto. Igualmente se considerará retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y el 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. En el caso de automóviles, station wagon y vehículos similares, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será el 20%. De la cantidad determinada podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, constituyendo retiro la diferencia. En el caso de las sociedades anónimas, será aplicable a estos retiros las disposiciones del inciso tercero de este artículo, respecto de sus accionistas. En el caso de contribuyentes que realicen actividades en lugares rurales, no se considerará retiro el uso o goce de*”**



**los activos de la empresa, ubicados en esos lugares. Igual tratamiento tendrá el uso o goce de bienes de la empresa, ubicados en cualquier lugar, destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no fuere habitual. En el caso que cualquier bien de la empresa sea entregado en garantía de obligaciones directas o indirectas, de los socios personas naturales o contribuyentes del Impuesto Adicional, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se considerará retiro en favor de dichas personas hasta el monto del pago efectuado por la empresa garante”.**

Los empresarios individuales y socios de sociedades de personas, quedarán afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional, por los retiros o remesas que reciban de las empresas de las cuales son socios, de acuerdo a lo que establece el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, existen ciertas partidas que si bien no son retiros propiamente tales, la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 21 les da el carácter de retiros presuntos. Dentro de estas partidas se encuentran:

a) Las partidas señaladas en el artículo 33 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta.

b) Los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios, personas naturales, o contribuyentes del Impuesto Adicional que no sean personas naturales, cuando el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables.

c) Beneficio para el empresario individual, socio de sociedad de personas, o para su cónyuge o hijos no emancipados, producto del uso o goce de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.

d) Las rentas presuntas determinadas de acuerdo a las normas de la Ley de Impuesto a la Renta y las rentas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35<sup>36</sup>, 36 inciso segundo<sup>37</sup>, 38<sup>38</sup>, 70<sup>39</sup> y 71<sup>40</sup>.

Las partidas señaladas en el artículo 33 N°1 de la L.I.R, se refieren a gastos que el S.I.I. no permite deducir, los que deben cumplir los siguientes requisitos establecidos en el artículo 21 de la misma ley:

1. Correspondan a retiro de especies o
2. Cantidades representativas de desembolsos de dinero, que no deban imputarse al

<sup>36</sup> Cuando las rentas no puedan determinarse clara y fehacientemente.

<sup>37</sup> Rentas de contribuyentes que comercien en importaciones y/o exportaciones.

<sup>38</sup> Rentas de fuentes chilenas de agencias o establecimientos permanentes de empresas extranjeras

<sup>39</sup> Art. 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".

<sup>40</sup> Contribuyentes que consideran que no se les debe presumir renta ya que, sus ingresos pueden provenir de rentas exentas, afectas a impuesto sustitutivo o rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho.

valor o costo de los bienes del activo.

A continuación nombraremos los gastos rechazados señalados en el artículo 33 N°1, los que han disminuido la Renta Líquida Ajustada, pero como son gastos rechazados, deberán agregarse a ella.

a) *“Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años.”*

El Servicio de Impuestos Internos establece que las remuneraciones pagadas a estas personas, sean sueldos, honorarios u otras asimilaciones, no se aceptan como gasto tributario, y si fueron rebajadas de la Renta Líquida Imponible, deberán ser agregadas a ésta debidamente reajustadas.

Esto se aplica exista o no-separación de bienes entre los cónyuges, y siempre y cuando el cónyuge no tenga la calidad de socio.

Este gasto se considera rechazado para evitar abusos por parte del contribuyente.

b) *“ Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente.”*

Este gasto no está comprendido dentro del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que se trata de retiros efectuados por el empresario individual o socio de sociedad de personas durante el ejercicio, los cuales se rigen de acuerdo a las normas de tributación del artículo 14 de la L.I.R.

c) *“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.”*

No son aceptados como gasto debido a que debe existir una relación entre gasto e ingreso, por lo tanto, si un gasto se origina de un ingreso no renta, o de rentas exentas deberá ser rebajado de estos ingresos y no de otros. Por ende no procede rebajarlos de rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría.

d) *“Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorgan a las personas señaladas en el inciso segundo del artículo 31 N° 6 o accionistas de Sociedades Anónimas abiertas dueñas del 10% o más de las acciones, al empresario individual o socio de sociedades de personas, y a personas que en general tengan un interés en la sociedad o empresa; uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o valuados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se aplicará como renta a los beneficiarios no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho establecida en el inciso primero de dicho artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, y sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto a sus beneficiarios...”*

De acuerdo al inciso segundo del artículo 31 N°6 las personas afectadas son:

A. Personas que han podido influir en la fijación de sus remuneraciones.

B. Empresarios individuales, socios de sociedades de personas, cuyas remuneraciones excedan las 60 UF.

C. Personas que tengan interés en la sociedad o empresa (vinculación patrimonial, económica o comercial).

Los contribuyentes mencionados anteriormente, deberán agregar a su Renta Líquida Imponible, los montos de los respectivos beneficios que se señalan a continuación, siempre y cuando hayan sido rebajados como gastos.

Dentro de estos beneficios se encuentran:

1. Gastos y desembolsos adeudados o pagados por el uso o goce de bienes de propiedad o del activo de la empresa, o arrendados a terceros, incluyendo las operaciones de leasing, uso o entrega de bienes a título gratuito, uso o entrega de bienes evaluados a un valor inferior al costo.

Todos estos gastos y desembolsos constituirán gastos no necesarios para producir la renta, debido a que no están destinados al giro o actividad principal del contribuyente.

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

3. Exceso de intereses pagados por préstamos o valores entregados a cualquier título a los contribuyentes antes mencionados.

4. Arriendos percibidos o devengados, que sean desproporcionados respecto de los valores de mercado.

5. Pérdidas por acciones suscritas a precios especiales.

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

En caso que las remuneraciones hayan sido entregadas a otras personas distintas de las mencionadas anteriormente (ej: trabajadores), deberán aplicar de igual forma la presunción que establece el artículo 21 en su inciso primero, debiendo además tributar con los impuestos que establezca la Ley de Impuesto a la Renta, de acuerdo al tipo de contribuyente que se trate.

*e) “Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o Dirección Regional, en su caso.”*

Esta norma tan amplia, indica que si un gasto no reúne todas las características para ser necesario, será considerado gasto rechazado, a menos que el Director Regional establezca lo contrario.

El segundo grupo de gastos rechazados, son los beneficios para el empresario individual, socio de sociedades de personas o para su cónyuge o hijos no emancipados, producto del uso o goce de los bienes corporales muebles o inmuebles de la empresa.

Respecto a esto, la normativa presume de derecho que el beneficio anual se establecerá de la siguiente forma:

**1. Bienes muebles:** El valor mínimo del beneficio anual será el monto mayor que resulte de comparar:

i) El 10% del valor tributario del bien al término del ejercicio.

ii) El monto de la depreciación anual.

El mayor valor que resulte de esta comparación es el que se considerará como retiro.

El valor tributario de un bien se calcula como sigue:

Valor del Bien
+ Corrección Monetaria
Valor Corregido
- Depreciación
Valor Tributario

2. Bienes Raíces: El beneficio corresponde al 11% del avalúo fiscal vigente al 1 de Enero del año en que deben declararse los impuestos.

3. Automóviles station wagon y similares: Se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio es del 20%.

El contribuyente deberá acreditar con documentación fehaciente, o con contratos que hagan fe ante terceros, el tiempo de uso y goce del bien, en caso de que no exista documentación fehaciente, entonces no se utilizará el porcentaje para el cálculo del beneficio, sino que el contribuyente declarará el 100% del beneficio.

Si el contribuyente pagó por el uso o goce del bien, entonces deberá tributar por la diferencia que se produzca entre la presunción y el monto efectivamente pagado.

Las sociedades de personas deberán incorporar el monto de este beneficio a su F.U.T., y se entenderán retiradas en el mismo ejercicio. Estos montos quedarán afectos al Impuesto Global complementario o Adicional según corresponda.

*No quedan incluidas dentro de esta presunción:*

(a) Aquellas empresas que por su giro comercial deban desarrollar actividades en lugares rurales, no es considerado retiro presunto, el uso y goce de activos de la empresa, siempre que sea necesario para producir la renta.

(b) Uso de bienes destinados al esparcimiento del personal.

(c) Bienes utilizados esporádicamente por el personal.

a) Efectos producidos por los gastos rechazados en el Impuesto de Primera Categoría en los empresarios individuales y sociedades de personas.

Los gastos rechazados se agregarán a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y de esta forma se aumentará la base imponible.

Sin embargo, el Impuesto de Primera Categoría pagado por estos gastos rechazados, servirá de crédito contra el Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.

b) Efectos producidos por los gastos rechazados en el Fondo de Utilidades Tributables en los empresarios individuales y sociedades de personas.

Los gastos rechazados deben rebajarse en el F.U.T., una vez agregada la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría del ejercicio en el cual se efectuaron los gastos,

en el caso de que la R.L.I. sea negativa (es decir, exista pérdida), los gastos rechazados se adicionarán a ésta. Todo esto se realiza para determinar el saldo de F.U.T. disponible para la distribución o retiro por parte del empresario individual, o socio según corresponda.

La imputación de los gastos rechazados se hará en el siguiente orden:

i. Se imputarán o deducirán de las utilidades del ejercicio en el cual se efectuó la provisión.

ii. Si tales utilidades no existen o son insuficientes, los gastos rechazados se rebajarán de utilidades de ejercicios más antiguos cuando corresponda, con derecho a crédito del Impuesto de Primera Categoría que afectó a estas utilidades.

iii. Cuando no existan utilidades tributables o fueran insuficientes o exista un saldo negativo del F.U.T., se imputarán a las utilidades del ejercicio en que se realizó el pago de éstos, con derecho al Impuesto de Primera Categoría pagado.

iv. Si el resultado del período es negativo, dichas partidas incrementarán el citado saldo, con derecho al crédito por el Impuesto de Primera Categoría sólo respecto del Impuesto Global Complementario o Adicional, sin que proceda devolución.

Por lo tanto, no obstante que dichas partidas se agregan a la Renta Líquida Imponible ellas deben deducirse del F.U.T., ello porque para efectos prácticos es necesario saber que monto de utilidades disponibles se tiene para la distribución o retiro.

## **2) Sociedades Anónimas y en Comandita por Acciones.**

Para saber que pasa con este tipo de contribuyentes, nos remitiremos al artículo 21 inciso tercero el cual señala:

***“Las Sociedades Anónimas y los contribuyentes señalados en el N°1 de artículo 58 deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los Impuestos de Primera Categoría, de este artículo y el impuesto territorial, pagados, y sobre las rentas que resulten por la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, a excepción de su inciso primero, 70 y 71, según corresponda. Pagarán también este impuesto único las Sociedades Anónimas cerradas, siempre que éstas no se encuentren voluntariamente sujetas a las normas de las Sociedades Anónimas abiertas, por los préstamos que efectúen a sus accionistas personas naturales. Quedarán también afectas al impuesto establecido en este inciso las Sociedades Anónimas que hubieren adquirido acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A de la ley N°18.046, y que no las enajenaren dentro del plazo que establece el artículo 27 C de dicha ley. En este caso, el impuesto se aplicará sobre la cantidad que la sociedad hubiere destinado a la adquisición de tales acciones, debidamente reajustada de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor, ocurrida entre el último día del mes que antecede a aquel en que se efectuó la adquisición y el último día del mes de noviembre del ejercicio en que se debió enajenar dichas acciones”.***

Estos contribuyentes deberán pagar un Impuesto Unico de Primera Categoría, sobre los beneficios obtenidos por el uso o goce de las partidas señaladas en el inciso primero del

artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, mencionadas anteriormente.

Además, no quedarán afectos al Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda, debido a la variabilidad de los socios, y a su difícil individualización.

a) Efectos producidos por los gastos rechazados en las Sociedades Anónimas y en Comandita por Acciones.

Primero que todo se debe distinguir entre:

**i. Gastos pagados :** En este caso los gastos rechazados, deben desagregarse de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, en el ejercicio en que incurra el desembolso efectivo.

Sobre la cantidad desagregada se aplica el Impuesto Unico del 35%. Esta base debe estar constituida por gastos rechazados efectivamente pagados.

**ii. Gastos adeudados:** Estos gastos quedarán afectos con el Impuesto de Primera Categoría en el ejercicio en que se adeudan, ya que no se desagregarán de la base imponible. Cuando los gastos sean efectivamente pagados quedarán afectos con el Impuesto Unico del 35% con derecho a crédito por el Impuesto de Primera Categoría que fue pagado.

b) Efectos producidos por los gastos rechazados en el F.U.T. de las Sociedades Anónimas y en Comandita por Acciones.

i. Se imputarán en el mismo orden que se hace para las sociedades de personas:

ii. Se imputarán o deducirán de las utilidades del ejercicio en el cual se efectuó la provisión.

iii. Si tales utilidades no existen o son insuficientes, los gastos rechazados se rebajarán de utilidades de ejercicios más antiguos cuando corresponda, con derecho a crédito del Impuesto de Primera Categoría que afectó a estas utilidades.

iv. Cuando no existan utilidades tributables o fueran insuficientes o exista un saldo negativo del F.U.T., se imputarán a las utilidades del ejercicio en que se realizó el pago de éstos, con derecho al Impuesto de Primera Categoría pagado.

Si el resultado del período es negativo, los gastos rechazados se desagregarán del resultado obtenido en el ejercicio de su pago efectivo, con el fin de conservar la calidad de tributo único el impuesto del 35% del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta <sup>41</sup>.

**Desembolsos no deducibles como gastos según lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos.**

Dentro de los desembolsos que el Servicio de Impuestos Internos no acepta como gastos se tienen los siguientes:

1) Los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa. Esto se menciona en el artículo 31, inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta.

2) Los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes del

<sup>41</sup> Circular N°17 del 19/03/93.

activo de la empresa, que sean objeto del uso o goce por parte del empresario o socio o del cónyuge o de los hijos no emancipados legalmente de éstos, en los términos previstos en la parte final del inciso primero del artículo 21 de la L.I.R.

3) Los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes de la empresa transferidos o entregados en uso, a título gratuito o evaluados a un valor inferior al costo<sup>42</sup>.

4) Los gastos incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles station wagon y similares, cuando no sea este el giro habitual del negocio, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y en general todos los desembolsos ocasionados por su mantención y funcionamiento, salvo que el Director Regional los califique de necesarios.

5) Los intereses y reajustes pagados o adeudados respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la Primera Categoría.

6) Los impuestos de la Ley de la Renta, el impuesto territorial a menos que no se produzca su utilización como crédito, las contribuciones especiales de fomento o mejoramiento y los tributos que sean sustituidos por una inversión en beneficio del contribuyente.

7) Las depreciaciones por agotamiento de sustancias naturales contenidas en la propiedad minera.

8) Las remuneraciones que se asignen o perciban los empresarios individuales o socios de sociedades de personas, salvo aquellas a que se refiere el inciso tercero del artículo 31 N°6 de la L.I.R.

9) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros, menores de 18 años.

10) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente.

11) Las sumas pagadas por mejoras permanentes que aumenten el valor de los bienes del activo fijo y desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados.

12) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados rentas o rentas exentas.

Estas cantidades se considerarán retiradas por el empresario individual o socio de sociedades de personas o socios gestores de sociedades en Comanditas por Acciones, y por lo tanto, serán gravadas con Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.

## V. DEDUCCIONES

Se deducirán de la Renta Líquida Imponible las siguientes partidas mencionadas en el artículo 33 N°2 de la Ley de Impuesto a la Renta, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:

<sup>42</sup> Art.31, inciso 1° de la L.I.R.

## GASTOS RECHAZADOS

---

a) Los dividendos percibidos provenientes de sociedades o empresas constituidas en el país.

b) Las utilidades sociales percibidas o devengadas provenientes de sociedades o empresas constituidas en el país.

c) Rentas exentas por la Ley de Impuesto a la Renta o leyes especiales chilenas.

d) Los intereses exentos que hayan sido determinados conforme a las normas del artículo 41 bis de la L.I.R.

Además este artículo señala que no se podrán deducir los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas, que provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aún cuando se hayan constituido de conformidad a las leyes chilenas.



## CAPITULO II. MARCO LEGAL

El Servicio de Impuestos Internos establece en el Decreto Ley N° 824 “Ley de Impuesto a la Renta” los gastos que considera como necesarios, los cuales se explicarán a continuación en forma detallada complementando lo que esta ley declara con Oficios, Circulares, Reglamentos, Resoluciones y otros documentos que el S.I.I. emite.

Para desarrollar este capítulo, nos ceñimos al orden que tienen los gastos necesarios en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, analizando cada párrafo de este artículo y adicionando información que aclare más los contenidos de esta Ley.

### 2. GASTOS NECESARIOS (ART. 31 DE LA L.I.R.)

#### 2.1. AUTOMOVILES STATION WAGONS Y SIMILARES. (Art. 31, Inc.1°)

En la última parte del artículo 31, inciso primero, de la Ley de Impuesto a la Renta se señala que no se deducirán los gastos incurridos en:

***“... la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos***

**señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo”.**

Si analizamos lo que indica el extracto de este artículo, nos damos cuenta que la expresión “*la adquisición y/o arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual*”, complica el sentido y hace algo ambiguo el alcance **¿A qué giro se refiere? ¿ Al adquirir y/o arrendar automóviles, por ejemplo? ¿Sólo en ese caso se rechaza?**

Otra interrogante que surge es: **¿La depreciación podría considerarse como gasto no aceptado, aún cuando no aparece mencionado expresamente?**

Al respecto el S.I.I. considera la depreciación un gasto rechazado.

Debido a que en la Ley de Impuesto a la Renta no se establece lo que se entiende por “*vehículos station wagons y similares*”, el S.I.I a través de su Circular N° 71 <sup>43</sup> determina:

**“Por “station wagons” se entiende aquel vehículo motorizado terrestre de uso mixto para pasajeros y carga adicional, a cuyo efecto dispone en su parte de ventanillas y asientos removibles. Quedan comprendidos dentro del concepto similares al “station wagons”, entre otros, aquellos conocidos bajo el nombre de “blazer” y “wagoniers”, carry-all, familiar, rural, suburbanos, kombi y camping”.**

Por otra parte, para que un vehículo sea calificado como jeep, el S.I.I a través del Oficio N° 2.669 <sup>44</sup>, establece las características que debe cumplir para ser calificado como tal.

Los requisitos son los siguientes:

1) Tracción en las cuatro ruedas, caja de cambios manual o automático y caja de transferencia.

2) De uso mixto, para pasajeros y carga ocasional, con un máximo de seis asientos, incluido el del conductor.

3) La carrocería debe formar un solo cuerpo entre la cabina del conductor y la caja de carga, la cual debe estar montada sobre chasis (bastidor); constar de dos puertas laterales y una trasera completa.

4) Altura mínima desde el suelo a la parte baja del diferencial, 19 centímetros.

5) Estar equipado con dos de los siguientes elementos:

a) Barra de tiros o ganchos, argollas o bola para remolque, ya sean delanteras o traseras.

b) Toma de fuerza o eje estriado delantero o trasero.

c) Carrete para cable o cabrestante, ya sea eléctrico o accionado por motor, con una capacidad de arrastre mínima equivalente al peso bruto vehicular incrementado en un 25%.

<sup>43</sup> Circular N°71 del 27.05.77

<sup>44</sup> El S.I.I. a través de este Oficio, ha hecho suyo el criterio sustentado por la Comisión Automotriz de la Corporación de Fomento de la Producción.

Los desembolsos efectuados por la adquisición, arrendamiento o mantención de cualquier otro vehículo que utilice la empresa distinto a los comentados (jeep y station wagons) y además que cumpla con los requisitos copulativos del artículo 31 de la L.I.R será aceptada como gasto.

Sin embargo, lo señalado en el inciso primero del artículo 31, no regirá en las siguientes situaciones:

a) Cuando el giro del contribuyente sea la fabricación, venta y/o arrendamiento de tales vehículos;

b) Cuando los desembolsos previamente hayan sido calificados como necesarios para producir la renta por el Director del S.I.I.

Los contribuyentes que consideren que un gasto reúne los requisitos copulativos para darle la calidad de necesario, pero que el S.I.I lo consideró como gasto rechazado, deben dirigirse al Director del Servicio para presentar sus reclamos.

## 2.2 INTERESES. (Art. 31 N°1).

### I. INTERESES QUE SE ACEPTAN COMO GASTO.

Para saber que intereses el legislador acepta deducir de la Renta Bruta, veremos que dice este artículo al respecto:

1) *“Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto...”*<sup>45</sup>

De esto se desprende que la ley permite rebajar no tan sólo los intereses cancelados efectivamente en el ejercicio, sino también los que se originan de deudas pendientes de pago a la fecha de cierre del ejercicio.

2) *“...No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría.”*<sup>46</sup>

Es decir, que los intereses correspondan a préstamos o créditos empleados en bienes que produzcan rentas de Primera Categoría.

Además los intereses se deducirán de la Renta Bruta del ejercicio en que dichos intereses se hubieran devengado<sup>47</sup>. Es decir, no basta que éstos se encuentren pagados a la fecha del balance para que sean aceptados como gastos, sino que es necesario que ellos se hayan devengado a favor del acreedor.

<sup>45</sup> Extracto Art. 31 N° 1. de la L.I.R.

<sup>46</sup> Extracto Art. 31 N° 1. de la L.I.R.

<sup>47</sup> Devengado: significa que se deben considerar todos los recursos y obligaciones del periodo, hayan sido o no percibidos o pagados. Esto es para guardar relación entre ingresos y gastos.

Sin perjuicio de los requisitos anteriores, los intereses deben cumplir con las razones copulativas básicas de un gasto necesario.

### II. INTERESES QUE EL S.I.I ACEPTA COMO GASTO.

1) Cuando provengan de préstamos empleados en la adquisición de mercaderías y otros bienes objeto de comercialización e industrialización.

2) Cuando correspondan a saldos de precio de mercaderías y otros bienes objeto de comercialización o industrialización.

3) Cuando provengan de préstamos aplicados al financiamiento de gastos de explotación del negocio o empresa, de aquellos aceptados como deducción de la Renta Bruta

4) Cuando correspondan a gastos de explotación adeudados del negocio o empresa, de aquellos aceptados como deducción de la Renta Bruta.

5) Cuando correspondan a saldos de precio de bienes del activo inmovilizado, desde antes de que el bien entre en funcionamiento, incluso no siendo necesario que sean parte del costo del activo.

El S.I.I. lo deja a criterio del contribuyente, es decir, éste decidirá, si los intereses formarán parte del costo del activo, y por ende, no será posible deducirlo como gasto necesario, o en caso contrario, que no sea considerado dentro del costo del activo y por tanto si se deduce de la Renta Bruta como gasto. Esto fue modificado en el Oficio N° 1454 del 02.05.91, este documento explica como el S.I.I. pasó de la obligación de activar estos saldos de precios a un sistema de opción, modificación que se produjo como consecuencia del cambio del Sistema de Imposición a la Renta <sup>48</sup>, pasando de una base de renta "*percibida o devengada*" a una base de renta "*retirada o distribuida*". Por lo tanto, la tributación a la renta pasó a fijarse a nivel de propietario de la empresa y a base de los retiros o distribuciones que efectuaren. Entonces se pasó a un sistema integrado de tributación, donde el Impuesto de Primera Categoría sirve de crédito contra el Global Complementario o Adicional según corresponda.

6) Cuando provengan de préstamos empleados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado (activo fijo).

7) Cuando accedan a imposiciones previsionales o patentes municipales pagadas con retraso, pero sólo cuando la mora es involuntaria o por falta de disponibilidad de caja.

Se considera que la mora es involuntaria cuando la falta de disponibilidad de caja, se debe a retiros excesivos del empresario o socios, para financiar gastos particulares o inversiones ajenas a la empresa.

8) Los intereses de haberes del empresario o socios invertidos en la empresa.

Estos intereses se originan a consecuencia de los préstamos o mutuos en dinero que los socios o empresarios hayan invertido en la empresa. <sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Ley N° 18.293 de 1984, modifica el sistema de imposición a la renta.

### III. INTERESES CONSIDERADOS GASTOS RECHAZADOS.

1) *“Los pagados o adeudados sobre créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en Primera Categoría.”*

Esto queda claramente expresado en el artículo 31 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta el cual señala:

***“...No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría”***

La disposición también se hace extensiva a los reajustes provenientes de dichos créditos, los que tampoco pueden ser rebajados como gasto.

Como ejemplo a estos reajustes e intereses se pueden mencionar:

a) Adquisición, mantención y/o explotación de bienes raíces no agrícolas cuyas rentas no excedan el 11% del avalúo fiscal, siempre que no se trate de Sociedades Anónimas y agencias extranjeras.

b) Inversiones en empresas o actividades que se eximan totalmente del Impuesto de Primera Categoría en virtud de franquicias regionales o sectoriales, como es el caso de empresas que se instalan en Zonas Francas, o en las zonas de tratamiento preferencial.

c) Intereses por créditos que originaron Ingresos no Renta del artículo 17 de la L.I.R.

2) *“Los intereses del activo inmovilizado cuando ellos deban imputarse al costo de los mismos.”*

Esto se desprende de lo que nos señala el artículo 33 N°1 (letra d) de la L.I.R. al respecto:

Se agregarán a la Renta líquida:

***“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”.***

3) Los intereses que correspondan a préstamos obtenidos para compensar desfinanciamientos originados por desembolsos o inversiones ajenas al giro del negocio o empresa.

4) Intereses por mora en el pago de impuestos de cualquier naturaleza, sea que se encuentren establecidos en la Ley de Impuesto a la Renta o de otras leyes, sin importar si la mora fue voluntaria o no.

Esto es lógico, ya que los Impuestos de la Ley de la Renta no se aceptan como gasto<sup>50</sup>, por consecuencia los intereses por mora en el pago de Impuestos de la Ley de la Renta será un gasto rechazado. En el caso que se produzca mora en el pago de

<sup>49</sup> A contar del año 1991 estos intereses son considerados gasto necesario en virtud de la derogación de la norma del artículo 33 N°1 (letra a) de la Ley de la Renta dispuesta por la Ley 18.985 artículo N° 12 (letra b).

impuestos no incluidos en la L.I.R., estos también serán rechazados, ya que si se aceptan como gasto necesario, rebajarían su renta y por ende se estaría premiando al contribuyente pagando menos impuestos.

5) Intereses provenientes de la adquisición, arrendamiento, mantención o funcionamiento de automóviles, station wagons y similares. Esto se explica en el artículo 31, inciso 1° de la L.I.R., donde se señala que:

***“...como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea este el giro habitual...”***

Por ende, los intereses generados de esta situación tampoco serán aceptados.

### **2.3 IMPUESTOS. (Art. 31 N°2)**

---

Según la Ley de Impuesto a la Renta serán deducibles de la Renta Bruta:

***“Los impuestos establecidos por las leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, 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.”***

De acuerdo a lo señalado anteriormente, para que un impuesto sea deducido dentro de la declaración de renta del contribuyente, se deben cumplir las siguientes condiciones, en forma copulativa:

- a) Que se trate de tributos establecidos por la ley chilena.
- b) Que los impuestos se relacionen con el giro de la empresa.
- c) Que, en el caso que recaigan sobre operaciones que constituyan un gasto para la empresa, éste sea deducible de la Renta Bruta en conformidad del artículo 31 de la L.I.R., es decir, que cumplan con los requisitos copulativos básicos que señala el referido artículo.
- d) Que se hayan devengado en razón de actividades relacionadas con la gestión comercial del ejercicio financiero cuyo resultado se trata de establecer.
- e) Que se encuentren pagados o adeudados a la fecha del balance, bastando en este último caso, que el impuesto se encuentre devengado, es decir, que se haya constituido la respectiva obligación tributaria aun cuando su entero en arcas fiscales deba hacerse en fecha posterior.
- f) Que no se trate de aquellos tributos que la Ley de Impuesto a la renta u otra disposición legal prohíba expresamente deducir.
- g) Que el impuesto no haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

#### **1) EJEMPLOS DE IMPUESTOS QUE CUMPLEN CON ESTOS REQUISITOS**

<sup>50</sup> Art.31 N°2. De la L.I.R.

1. Impuestos de la Ley de Timbres y Estampillas.<sup>51</sup>

2. Impuestos de la Ley de Rentas Municipales<sup>52</sup>, como son el impuesto por permiso de circulación de vehículos motorizados<sup>53</sup> y las contribuciones de patente municipal que deben pagarse por el ejercicio de la industria, comercio o cualquier otra actividad lucrativa<sup>54</sup>.

Cabe destacar que dentro de la Ley de Rentas Municipales, existen otras prestaciones de carácter obligatorio como son los *derechos*, que son sumas de dinero que deben pagar las personas que obtengan de las Municipalidades una concesión o permiso, como por ejemplo, los derechos de propaganda en la vía pública.

Aunque estos derechos no tengan la categoría de impuestos, pueden rebajarse de la renta imponible, siempre y cuando cumplan con los requisitos básicos exigidos por el artículo 31 de la L.I.R.<sup>55</sup>

3. Ley de Impuesto al Valor Agregado (D.L. N° 825), la Circular 64 del año 1978, señala que existen 2 situaciones en que este impuesto se aceptará como gasto necesario.

### ***¿Es el Impuesto al Valor Agregado un gasto?***

Generalmente, ya que no tiene relación con la producción de la renta, sino que es un gravamen que determina el Fisco, y los contribuyentes son los afectos al pago de este impuesto, siendo además recaudadores del mismo, en otras palabras, son los sujetos activos y pasivos del impuesto en cuestión.

Pero, existen casos especiales donde el I.V.A. puede tener el carácter de gasto, y como tal deducirse de la declaración de renta del contribuyente.

Antes de ver estas situaciones, recordemos rápidamente, cuales son las características básicas del Impuesto al Valor Agregado.

Existen 2 tipos de I.V.A.:

**I.V.A. Crédito:** Es el pagado por el contribuyente al momento de adquirir los insumos y/o servicios necesarios para producir la renta.

**I.V.A. Débito:** Es el recaudado por el contribuyente al realizar las ventas de bienes y/o servicios de su giro que están gravadas con dicho tributo.

Como vemos, por una parte el contribuyente paga I.V.A., y por el otro retiene este impuesto. Por lo tanto tendrá 2 tipos de I.V.A. dentro de su contabilidad, y para saber cual

<sup>51</sup> Decreto Ley N° 3.475

<sup>52</sup> Decreto Ley N° 3.063

<sup>53</sup> Art. 12 de la Ley de renta municipal.

<sup>54</sup> Art. 23 y siguientes de la Ley de renta municipal.

<sup>55</sup> Requisitos expuestos anteriormente, bajo el título de "Gastos Necesarios" Art. 31 de la L.I.R..

será el I.V.A. a declarar, deberá saldar estos tipos de I.V.A. y analizar su resultado de la siguiente manera:

a) I.V.A. Débito < I.V.A. Crédito.

Significa que el contribuyente pagó más I.V.A. que el que recaudó, por lo tanto el FISCO deberá devolverle la diferencia, o bien dejarla como saldo a favor del contribuyente para el próximo período de declaración de I.V.A.

b) I.V.A. Débito > I.V.A. Crédito.

Significa que el contribuyente recaudó más impuestos de los que pagó, por lo tanto deberá enterar en arcas fiscales esta diferencia.

Ahora veamos cuales son las situaciones en que el Impuesto al Valor Agregado, se acepta como gasto en la declaración de renta:

El I.V.A. (crédito) soportado en las compras, importaciones o utilización de servicios, constituye un gasto necesario para producir la renta por aquella parte que tenga el carácter de irrecuperable, independiente que el bien o servicio a producir quede afecto, exento o no afecto a I.V.A. (débito).

Cuando el I.V.A. no es utilizado como crédito fiscal, ya sea porque la empresa ha recibido facturas fuera de los plazos que le permiten hacer uso de este crédito contra el débito fiscal, o porque a la empresa le faltan otros requisitos formales para utilizarlo como tal.

En estos casos, puede considerarse como gasto el I.V.A. no recuperado, siempre que no rectifique sus declaraciones y solicite la devolución de I.V.A. al S.I.I.

## 2) IMPUESTOS NO REBAJABLES COMO GASTO.

### **I: Todos los tributos establecidos por la Ley de Impuesto a la Renta (L.I.R.).**

Es decir, todos los impuestos que se incluyen en esta Ley, no podrán rebajarse de la declaración de renta, entre ellos se encuentran:

- Impuesto de Primera Categoría.
- Impuesto Unico de 35%, del inciso 3º del artículo 21.
- Impuesto Global Complementario.
- Impuesto Adicional.
- Impuesto Unico de Segunda Categoría.
- Impuesto Sustitutivo de Primera Categoría.

Asimismo, tampoco da derecho a rebaja, el reajuste que pudiera haber afectado a estos tributos, según el artículo 72 de la L.I.R.

### **II. Los impuestos que constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento.**



Estos gravámenes están destinados a subvenir los gastos que demandan algunos servicios determinados, como los de alumbrado, alcantarillado, agua potable, etc.

También auspician obras de urbanización o de adelanto local que beneficien directamente a quienes tienen intereses radicados en la zona en que tales obras se realizan.

Un ejemplo de este impuesto, es el señalado en la ley 8.412, destinado a financiar los gastos de embellecimiento y construcción del llamado Barrio Cívico.

### **III. El Impuesto Territorial, cuando no proceda su deducción como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría.**

El Impuesto Territorial, llamado también “contribuciones de bienes raíces”, establecido en la Ley N ° 19.578, declara un gravamen sobre el avalúo fiscal de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 20 letra a) de la L.I.R., este impuesto puede servir de crédito contra el Impuesto de Primera Categoría a pagar:

***“Del monto de impuesto de esta categoría (Primera categoría) podrá rebajarse el Impuesto Territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta.”***

Este Impuesto servirá de crédito contra el de Primera Categoría, siempre que cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

Contribuciones de Bienes Raíces Agrícolas:

(a) Las contribuciones deben estar pagadas al momento de presentar la declaración anual de renta.

(b) Deben ser del ejercicio comercial en cuestión.

(c) Tienen que ser del giro agrícola.

(d) Se debe tener la calidad de propietario o usufructuario de dichos bienes, es decir un arrendatario, subarrendatario, mediero, etc., no puede utilizarlas como crédito.

Contribuciones de Bienes Raíces NO Agrícolas:

(a) Las contribuciones deben estar pagadas al momento de presentar la declaración anual de renta.

(b) Deben ser del ejercicio comercial en cuestión.

(c) Tienen que ser del giro, es decir, de bienes destinados a producir la renta.

(d) Se debe tener la calidad de propietario o usufructuario de dichos bienes, es decir, un arrendatario, subarrendatario, mediero, etc., no puede utilizarlas como crédito.

(e) Se da en arriendo a un no relacionado y la Renta Efectiva anual mayor o igual al 11% del avalúo fiscal del año de declaración.

Si el contribuyente cumple con estos requisitos, podrá deducir del impuesto de Primera Categoría la cantidad pagada por concepto del Impuesto Territorial, presentándose los siguientes casos:

A. Sí el Impuesto Territorial pagado es mayor o igual al de Primera Categoría, no deberá pagar este último, y si aún le quedará una diferencia, no podrá usarla para darla de crédito en períodos posteriores, ni pedir su devolución.

B. Sí el Impuesto Territorial pagado es menor al de Primera Categoría, deberá enterar la diferencia en arcas fiscales.

En resumen, vemos que el legislador da la posibilidad de utilizar el Impuesto Territorial pagado como gasto, reduciendo así la base imponible y finalmente el Impuesto de Primera Categoría a pagar, o bien, el contribuyente podrá declararlo como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría a pagar, caso en el cual no podrá declararlo como gasto, ya que estaría deduciéndolo 2 veces de la renta imponible.

Si analizamos este punto, podemos inferir una observación importante para el contribuyente al momento de decidir si da como crédito o no el Impuesto Territorial contra el de Primera Categoría. Como ya sabemos, el Impuesto de Primera Categoría es de tasa fija, por lo tanto, dependiendo del monto de renta imponible que determine el contribuyente, y del monto de Impuesto Territorial pagado, puede adquirir el tratamiento que más le convenga, o sea, el que lo lleve a pagar menos Impuestos de Primera Categoría.

Por lo tanto, es importante ver las posibilidades que da el legislador, ya que pueden beneficiar al contribuyente en el pago de tributos al Fisco.

Cabe citar, como dato relevante, que el artículo 31 N° 2 de la L.I.R., se refiere expresamente a “Impuestos de Bienes Raíces”, no a “Impuesto Territorial” propiamente tal, ya que este artículo era extensivo a cualquier otro gravamen que afecte a tales bienes, como sucedía por ejemplo, con el tributo que gravaba con tasa de 10 por mil a las líneas, postaciones y cañerías, artículo 116 de la Ley 11.704, vigente hasta el 29.12.79.

Finalmente debemos señalar, respecto de este número III, que la Ley 19.578 publicada el 29 de Julio de 1998, mediante su artículo 3° transitorio, suspende el derecho de rebajar como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, las contribuciones de bienes raíces (C.B.R.) pagada por los inmuebles destinados al giro de la actividad del contribuyente, por un determinado período de años tributarios.

Los contribuyentes afectos a esta disposición son los siguientes:

i. Las Sociedades Anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas<sup>56</sup>.

ii. Los contribuyentes clasificados en los números 3, 4 y 5 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, respecto de los bienes raíces destinados a su actividad.<sup>57</sup>

iii. Los propietarios o usufructuarios que exploten bienes raíces no agrícolas, que no sean Sociedades Anónimas, cuya renta efectiva al término del ejercicio, debidamente actualizada a dicha fecha, exceda el 11% del avalúo fiscal de los citados bienes vigente al 01 de Enero del año en que debe declararse el impuesto.<sup>58</sup>

<sup>56</sup> Artículo 20 N°1 letra d), inciso final de la L.I.R.

<sup>57</sup> Artículo 20 N°1 letra f) inciso segundo.

Estos contribuyentes deberán suspender la utilización del Impuesto Territorial pagado como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, durante los años tributarios 1999 al 2002, ambos períodos inclusive, volviendo a ser autorizada su imputación a partir del año tributario 2003, en los mismos términos que regían antes de decretar su suspensión.

## **2.4 PÉRDIDAS. (Art. 31 N°3)**

Procederá la deducción como gasto de la Renta Bruta<sup>59</sup> de Primera Categoría:

1) “*Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto,.....*”<sup>60</sup>.

Primeramente debemos saber que *Pérdida*, se entenderá al tenor de las acepciones pertinentes del Diccionario de la Real Academia Española como: “*Daño o menos cabo que se recibe en una cosa*” o “*Carencia de lo que se poseía*”. Por lo tanto, entenderemos *Pérdida* como la disminución del patrimonio del contribuyente.

El legislador indica claramente que para poder rebajar las pérdidas de la Renta Bruta, estas deben ser *sufridas*, es decir, que las pérdidas se hayan traducido en una disminución patrimonial efectiva y realmente experimentada por el contribuyente. No de posibles pérdidas futuras, por muy probables que estas sean.

Además, las pérdidas deben haberse originado en el desarrollo de las actividades del negocio o empresa, excluyendo así la posibilidad que el contribuyente rebaje pérdidas experimentadas en su patrimonio particular (Ejemplo: incendio de su casa habitación).

También, serán consideradas pérdidas rebajables de la Renta Bruta, entre otras, las originadas por incendios, inundaciones, terremotos o cualquier siniestro que destruya o dañe los bienes destinados al uso del negocio o empresa (inmuebles, vehículos, etc.) o a bienes cuya producción o comercialización constituya el objeto del mismo (materias primas, productos en proceso, mercaderías, etc.). Se aceptarán como gasto, el total de su valor libros<sup>61</sup> por el cual se encuentren registrados a la fecha del siniestro o la parte proporcional de dicho valor, si la destrucción fuere sólo parcial. Sin discriminar entre la parte cubierta o no por seguros, cuyo monto total de indemnización deberá considerarse Ingreso Bruto del ejercicio.

2) “*...comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.*”<sup>62</sup>

Son ***delitos contra la propiedad***, no sólo el hurto y el robo, sino también las estafas

<sup>58</sup> Artículo 39 N°3 de la L.I.R.

<sup>59</sup> Renta Bruta: es la diferencia que resulta entre Ingresos Brutos y Costos Directos.

<sup>60</sup> Extracto del Art.31 N° 3, inciso 1 de la L.I.R.

<sup>61</sup> Valor según los registros contables.

<sup>62</sup> Extracto Art.31 N° 3, Inciso 1, de la L.I.R.

y otros engaños que el Código Penal establezca.<sup>63</sup> No siendo necesario, que el delito haya quedado establecido por sentencia ejecutoriada, pero sí, que este respaldado con la denuncia o querrela presentada ante el Servicio de Investigaciones, Carabineros o los Tribunales de Justicia. (Constituyen documentación fehaciente.)

3) “Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente.....”<sup>64</sup>

Esta posibilidad se encuentra prevista y reglada en los incisos segundo y tercero del Art. 31 N° 3, señalando que las pérdidas originadas en ejercicios anteriores deberán sujetarse a las siguientes normas<sup>65</sup> para ser deducidas:

1) El derecho a rebajar dichas pérdidas compete a todos los contribuyentes de la Primera Categoría que demuestren su Renta Efectiva con contabilidad fidedigna.<sup>66</sup>

2) Para que proceda su deducción, debe tratarse de pérdidas reales y verdaderamente sufridas por el contribuyente, y que se hayan originado en el desarrollo de las actividades del negocio o empresa.

3) Las pérdidas de un ejercicio deben ser imputadas a las utilidades del ejercicio o de ejercicios siguientes, en forma sucesiva e ininterrumpida y *sin limitación en el tiempo*<sup>67</sup>, esto es, durante tantos ejercicios como sean necesarios para su total absorción.

4) En el caso, que existan en la empresa utilidades *no retiradas o distribuidas*<sup>68</sup>, las pérdidas producidas en el ejercicio deben imputarse, en primer término, a dichas utilidades y sólo si las mismas no fueren suficientes para absorberlas, a las utilidades registradas en el o los ejercicios siguientes.

5) Para efectos de imputar las pérdidas a utilidades de ejercicios siguientes, se deberán reajustar de acuerdo con la variación experimentada por el I.P.C. entre:

a) El último día del mes anterior al del balance que originó la pérdida, y

b) El último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su

<sup>63</sup> Párrafo 8 del Título IX de su Libro II. Para que este tipo de pérdidas puedan ser rebajadas de la Renta Bruta, además de lo anterior debe cumplirse que se relacionen con el negocio o empresa.

<sup>64</sup> Extracto Art. 31 N°3, inciso 2. De la L.I.R.

<sup>65</sup> Normas provenientes de la Ley 18.293 (D.O. 31.01.84)

<sup>66</sup> También pueden ser contribuyentes de Segunda Categoría, que declaren sus ingresos y gastos efectivos. (Según Art. 50 de la L.I.R.) En la Circular N°109 de 17.08.77 se señala que las pérdidas deben ser recuperadas por los contribuyentes que las generaron y no por personas distintas a estos.

<sup>67</sup> Circular N° 54 de 24 / 12 / 84, elimina el plazo durante el cual los contribuyentes podían rebajar las pérdidas experimentadas por su negocio.

<sup>68</sup> F.U.T. son las rentas tributarias pendientes de retiro o distribución. Nótese que el reajuste sólo se aplicará a las pérdidas que no hayan sido imputadas, en el mismo ejercicio en que se generaron, a las utilidades no retiradas o distribuidas que la empresa mantenga en su poder.

deducción.

6) Si las pérdidas del ejercicio son absorbidas, total o parcialmente, por utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de Primera Categoría pagado sobre dichas utilidades debe ser considerado como *pago provisional* en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, debiendo aplicarse las normas de reajustabilidad, imputación y devolución establecidas en los artículos 93 al 97 de la L.I.R.<sup>69</sup>

El pago provisional será la cantidad que resulte de aplicar la tasa que corresponda a dicho tributo sobre la pérdida tributaria<sup>70</sup>, hasta el monto de la utilidad absorbida. El monto resultante no se reajustará ya que la base de su determinación se encuentra reajustada.

7. Las pérdidas rebajables son las *pérdidas tributarias*, esto según lo señala expresamente el inciso tercero del número 3 del artículo 31 de la L.I.R.

8. El derecho a deducir las pérdidas experimentadas en un ejercicio, está concebido exclusivamente en beneficio del mismo contribuyente que sufrió el mencionado detrimento patrimonial y no en beneficio de personas jurídicamente distintas a él. Por lo tanto, en el caso de fusión, integración o absorción de empresas, en que la empresa fusionada, integrada o absorbida ha sufrido pérdidas, éstas no pueden ser imputadas a los resultados de la empresa subsistente.

4) *“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.”*<sup>71</sup>

Para que ello proceda es necesario, que además del cambio a que se alude deban concurrir las siguientes circunstancias:

a.) *“Que 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,...”*

b) *“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;...”*

c) *“O pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, o en otras sociedades o por reinversión de utilidades.”*

Para estos efectos se entenderá por *cambio de la propiedad* cuando los nuevos

<sup>69</sup> La Ley 18.489 (D.O. 04.01.86) incorpora y permite esta recuperación, la que fue derogada posteriormente por la Ley 18.775 Art.1 N°6, Letra a) (D.O. 14.01.89) y restablecida por la Ley 18.985 Art.1 N°11, Letra a) (D.O. 28.06.90)

<sup>70</sup> Pérdida tributaria es aquella que se determina de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 29 al 33 de la L.I.R.

<sup>71</sup> El citado inciso final del número 3° del artículo 31 de la L.I.R. fue agregado por la letra e), N°1, del Art. 2 de la Ley 19.738, con el objetivo de “limitar la deducción de las pérdidas de las utilidades en las reorganizaciones empresariales que se efectúan sólo con fines tributarios para eludir el pago de los impuestos”.

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<sup>72</sup>.

Y se considerarán *ingresos percibidos o devengados*, entre otros, los siguientes:

a) Los obtenidos por la empresa producto del desarrollo de la actividad que constituye su giro habitual, incluyendo los provenientes de inversiones efectuadas por ellos;

b) Las utilidades retenidas en el registro F.U.T. de una empresa que ha sido absorbida por otra, partiendo de la base que dichos ingresos se perciban o devenguen por la empresa absorbente desde el momento de la absorción, y

c) Las utilidades recibidas por las empresas receptoras con motivos de retiros tributables destinados a reinversión, conforme a las normas de la letra c) del número 1 de la letra A) del artículo 14 de la L.I.R.

En la parte final del inciso último del Art.31 N°3 de la L.I.R., se señala que lo anterior:

***“No se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la Ley 18.045”***,

el cual dispone que son empresas relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;

b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligado, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046;

c) Quienes sean directores, gerentes, administradores o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, y

d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

Y la Superintendencia entiende como relacionada a una sociedad, a toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

a) “Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;

b) Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;

c) Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o

d) Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.”

---

<sup>72</sup> Según la Dirección Nacional del S.I.I en la letra A de capítulo III de la Circular 65 de 25.09.01.

***“No se considerará relacionada a la sociedad de una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.”***

## **I. COMPENSACION DE LAS PERDIDAS DE UNA ACTIVIDAD CON LAS UTILIDADES DE OTRA EJERCIDA POR EL MISMO CONTRIBUYENTE.**

El S.I.I. mediante su manual párrafo 6 (12) 43.05 y Suplemento 6 (12)-256, de fecha 08.09.70, se ha pronunciado acerca de la procedencia de esta compensación, distinguiendo 5 casos según sea el régimen de tributación a que se sometan las rentas generadas en una y otra actividad.

### **1. Caso de dos o más actividades ejercidas por un mismo contribuyente cuyos resultados efectivos deben considerarse para el impuesto de primera categoría.**

El Impuesto de Primera Categoría afecta a las rentas provenientes de las actividades mencionadas en el Art.20 N°s 1 al 5 de la L.I.R. y cada contribuyente declarará sus rentas afectas a este impuesto en conjunto, calculando así también una sola Renta Líquida Imponible.

Por lo tanto, al producirse pérdidas en una actividad, podrán ser éstas deducidas de las rentas de otra actividad, ya que el impuesto aludido grava el resultado líquido del conjunto de actividades del contribuyente.

### **2. Caso de las pérdidas efectivas producidas en una actividad afectada por una presunción de renta.**

Al tratarse de una presunción de renta de derecho, como la que afecta a los bienes raíces agrícolas explotados por sus propietarios o usufructuarios que no sean S.A o agencia extranjera, no se considerará ninguna pérdida de la actividad afectada por dicha presunción, aun cuando sea efectiva y esté demostrada mediante contabilidad fidedigna. Por lo tanto, no se podrán deducir de las rentas de otras actividades.

Si se tratare de una presunción legal de renta, tampoco procederá la deducción de pérdidas producidas en la actividad afectada por la referida presunción, de las rentas de otras actividades. Pero si el contribuyente desvirtúa la presunción de renta y declara sus Rentas Efectivas mediante contabilidad fidedigna, procederá deducir las pérdidas de las rentas de otras actividades.

### **3. Caso de la deducción de las pérdidas sufridas en una actividad que tributa sobre su Renta Efectiva, de la Renta Presunta correspondiente a otra actividad.**

Procederá rebajar las pérdidas generadas por una actividad que tributa sobre su Renta Efectiva, de la renta producida por una actividad afectada a presunción, siendo esta legal o de derecho, en la medida que se traten de actividades gravadas en la Primera Categoría.

Teniendo en cuenta que para la determinación de la R.L.I de Primera Categoría se considera el conjunto de actividades afectas por este impuesto y que la Renta Presunta es un sustituto de la Renta Efectiva es que procederá esta deducción, operando del mismo modo que la situación analizada en el punto 1) anterior.

### **4. Caso de las pérdidas derivadas de una actividad totalmente exenta del Impuesto de Primera Categoría.**

En este caso, las pérdidas de actividades exentas no se deducirán de las rentas de otras actividades gravadas con Impuesto de Primera Categoría. Así como tampoco se agregan las ganancias para fines del cálculo del impuesto<sup>73</sup>.

### **5. Caso de las pérdidas producidas por una actividad gravada en Primera Categoría en relación con las rentas derivadas de otra actividad exenta de dicho impuesto.**

Al determinar la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, se consideran las pérdidas y ganancias de las diversas actividades del contribuyente afectas a este impuesto y entre ellas se encuentran las rentas exentas, las cuales son posteriormente deducidas según lo señala el Art. 33 N°1 Letra e) de la L.I.R..

De lo anterior se deduce que las pérdidas derivadas de una actividad gravada en Primera Categoría, no se podrán deducir de rentas exentas.

## **II. OTROS DICTAMENES DEL S.I.I.**

### **1. Pérdidas producidas en una asociación o cuentas en participación.**

En esta situación, sólo el socio gestor podrá deducir las pérdidas por su monto total de las utilidades de su propia empresa, ya que respecto de la asociación la ley considera como único contribuyente al gestor.

### **2. Pérdidas por destrucción de envases entregados en comodato por las empresas productoras de bebidas.**

El S.I.I. considera dichos envases como parte del activo inmovilizado de la empresa mientras ésta conserve su propiedad, carácter que no se pierde si, por ejemplo, existe canje, contrato de comodato (con o sin garantía), etc.<sup>74</sup>

Y en la Circular N° 64, de 16.05.77, se fijó el procedimiento al que deben sujetarse las empresas citadas cuando en base a estimaciones técnicas, determinen que cierta cantidad de envases en poder de terceros se ha destruido. Dicho procedimiento es el siguiente:

(a) *“Castigarán los envases respectivos de acuerdo al valor de libros que ellos posean en el ejercicio en el que se materialice dicho castigo. El monto de este castigo se cargará a una cuenta de resultados que refleje la pérdida experimentada por este concepto; y”*

(b) *“Harán efectiva la garantía que corresponda al número de envases castigados, considerando para ello el valor histórico de la garantía recibida en el año o período al cual correspondan los envases castigados. El monto de las garantías hechas efectivas disminuirá la correspondiente cuenta de pasivo exigible y su monto deberá abonarse a*

<sup>73</sup> Art. 33 N°2, letra b de la L.I.R.

<sup>74</sup> Circular N° 52, de 27.04.78.Envases. Constituyen activo inmovilizado cuando la empresa conserva la propiedad de ellos.



*una cuenta de resultados que refleje la recuperación total o parcial de la pérdida experimentada por el castigo referido en la letra anterior.”*

### **3. Pérdidas acumuladas por una sociedad en caso de transformación de la misma.**

Transformación de sociedad es:

**“El cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos, subsistiendo la personalidad jurídica.”<sup>75</sup>**

Para el caso de transformación de una Sociedad de Responsabilidad Limitada en una Sociedad Anónima cerrada, se permitirá a ésta última el uso de pérdidas acumuladas por la anterior, siempre y cuando, al cambiar su tipo legal, subsista la misma persona jurídica y continua el mismo contribuyente, con todos los derechos y obligaciones tributarias que tenía al momento de la transformación.

### **4. Pérdidas acumuladas por una sociedad que se divide.**

Las pérdidas tributarias acumuladas por una Sociedad Anónima antes de su división, podrán ser deducidas de las utilidades tributarias futuras generadas por la nueva razón social, la cual funciona según las normas sobre Sociedades Anónimas<sup>76</sup>.

Lo anterior se fundamenta en que las pérdidas están concebidas como un beneficio tributario a favor del mismo contribuyente que las generó para ser deducidas, según lo señala la Ley de Impuesto a la Renta en su Art. 31 N°3, de las utilidades tributarias futuras, beneficio que no se pierde ni modifica, por cambios contables, jurídicos, o que dichas pérdidas desaparezcan de la contabilidad por ser absorbidas por capital o utilidades retenidas en las empresas, en la medida que sean recuperadas por el mismo contribuyente que las generó. (no es transferible).

### **5. Improcedencia de rebajar como gasto tributario la indemnización pagada en cumplimiento de una sentencia judicial en razón de los perjuicios causados a otra empresa.**

La Dirección Nacional del S.I.I. ha señalado que este tipo de gasto no cumple con los requisitos copulativos para ser considerado gasto<sup>77</sup>, pues a pesar de ser obligatorio (por sentencia judicial) no es necesario para producir la renta. Además no se relaciona con el giro del negocio, entendiéndose este como el que se hace por medios legales y no mediante actos ilícitos cometidos culpablemente con resultado de daño a un tercero.

## **2.5 CREDITOS INCOBRABLES. (Art. 31 N°4)**

Se permite rebajar de la Renta Bruta de Primera Categoría,

**“Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido**

<sup>75</sup> Definición extraída del Código Tributario Art.8 N°13.

<sup>76</sup> Ley 18.046 Art.94, sobre Sociedades Anónimas.

<sup>77</sup> Los requisitos se encuentran en el Art. 31 inciso primero de la L.I.R.

### **contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.”<sup>78</sup>**

De esto se desprende que no se acepta como deducción de la Renta Bruta la mera *estimación* para hacer frente a eventuales deudores incobrables, ya que es menester que la imposibilidad del cobro se haya materializado efectivamente una vez agotados prudencialmente los medios destinados a hacer efectiva la deuda.

#### **I: REQUISITOS PARA QUE OPERE LA DEDUCCIÓN.**

Al respecto, el S.I.I. mediante la Circular N°13, de 25.01.79, establece los requisitos copulativos para aceptar el cargo a resultado de estos castigos, los cuales se transcriben a continuación:

1. Que provengan de deudas relacionadas con las gestiones comerciales de la empresa o negocio de cuya renta se trata;

2. Que sean realmente “*incobrables*”. En otros términos la insolvencia debe ser probada o evidente, acreditada en forma absolutamente fehaciente y que corresponda a causas fundamentadas, como ser casos de quiebras, fallecimiento sin haber dejado bienes, rebajas en virtud de convenios judiciales, etc., y después de abandonada toda posibilidad de cobro ante el fracaso de las gestiones conocidas y de rigor usadas en el comercio tendientes a la recuperación de las deudas. No podrán aceptarse, en consecuencia, castigos de deudores cuyo cobro sea dudoso, como tampoco el de aquellos con quienes el comerciante sigue manteniendo relaciones comerciales;

3. Que su castigo haya sido contabilizado durante el año a que se refiere el impuesto;

4. Que previamente y en su oportunidad haya quedado constancia en los libros de las operaciones que dieron origen a tales deudas y que el sistema contable en uso permita 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 incorporada a la Renta Líquida Imponible.

Además deberá tenerse presente el interés del contribuyente para obtener la recuperación de la deuda, ya sea por vías legales (demandas judiciales) o extralegales (aceptación de nuevos documentos), etc.

Los requisitos establecidos en los números 1, 3 y 4 corresponden a las reglas generales, en que el N°1 señala que se relacionen con el giro del negocio, el N°3 que sean castigados en forma oportuna y el N°4 que se acrediten dejando constancia en los libros de contabilidad.

Y el N°2 constituye una exigencia especial derivada de la naturaleza del desembolso, puesto que cualquier contribuyente que no quisiese cobrar una deuda, fácilmente podría deducirlo de su Renta Bruta, es decir deben ser agotados prudencialmente todos los medios de cobro.

En cuanto al tratamiento de las cuentas mantenidas impagas por las

---

<sup>78</sup> Extracto del Art. 31 N°4 de la L.I.R.

Administraciones Postales Extranjeras con la Empresa de Correos de Chile, se estimarán prudencialmente agotados los medios de cobro una vez transcurridos dos años contados desde la fecha de su formulación.<sup>79</sup>

Por otra parte, cuando un crédito incobrable ha sido rebajado como un gasto tributario sin cumplir con los requisitos para ello, éste adopta la calidad de un gasto rechazado y, por lo tanto, debe agregarse a la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría para la aplicación y cálculo de dicho tributo, sin que sea aplicable en la especie la tributación especial que dispone el artículo 21 de la L.I.R., por no tratarse de una partida que constituya un retiro de una especie o de una cantidad representativa de un desembolso de dinero.

## II. TRATAMIENTO DE LAS PROVISIONES POR CREDITOS INCOBRABLES

Las empresas suelen provisionar con el fin de cubrir posibles pérdidas derivadas del incumplimiento de sus deudores, representadas contablemente por una cuenta de pasivo denominada como “ **Provisión por Deudores Incobrables**”, “**Provisión por Cuentas Incobrables** “ u otra designación semejante. La Circular N°13, expresa el tratamiento aplicable a estas:

a) La citada provisión responde a una estimación que hace la empresa de las deudas de clientes que no se percibirán. Dicha estimación, en general, corresponde a un porcentaje de las ventas al crédito del período correspondiente al ejercicio en que se efectúa la provisión.

b) Para los fines de determinar la Renta Líquida Imponible de las empresas, cuando dicho monto esté rebajando la utilidad del balance, deberá ser el agregado para los efectos tributarios, por cuanto se trata de una simple cuantificación de hechos no producidos y, por ello, eventuales y que la Ley de Impuesto a la Renta no acepta deducir como gasto.

En efecto, la Ley de Impuesto a la Renta sólo permite deducir de la Renta Bruta el monto de los créditos que tengan efectivamente la calidad de incobrables, esto es, aquellos respecto de los cuales se hayan cumplido los requisitos copulativos en los números 1, 2, 3, y 4. Por lo tanto, los valores deducidos de los resultados de la empresa, en base a simples estimaciones, deberán agregarse a la utilidad del balance, o ser restados de la pérdida, para los fines de la declaración anual correspondiente, por cuanto deben quedar comprendidos en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.

c) Frente al sistema de corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, las estimaciones por créditos incobrables que se aprovisionen pasan a formar parte del capital propio inicial del ejercicio inmediatamente siguiente.

## III. SITUACIÓN DE LOS BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Se autoriza la deducción como gasto de:

**“Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los**

<sup>79</sup> Norma especial aplicable respecto de la empresa de correos. Conforme al Art. 22 de la Ley 18.382 (D.O. 28.12.84).

***bancos e instituciones financieras, de acuerdo a las instrucciones que impartan en conjunto la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el Servicio de Impuestos Internos.”<sup>80</sup>***

De acuerdo a las instrucciones impartidas en conjunto por la Superintendencia de Bancos, según Circular Bancos N°2002, Instituciones Financieras, según Circular N°450, del 06.04.84. y el S.I.I., ambas transcritas en la Circular N°28, de 21.06.84, se tiene que:

**Cartera Vencida:** Son aquellos créditos a favor de entidades financieras que por estar vencidos e impagos deben traspasarse de cartera vigente a cartera vencida dentro de un plazo no superior a 90 días después de la fecha de vencimiento. En el caso de créditos pagaderos en cuotas, se consideran en cartera vencida los montos de las cuotas impagas, dentro de los 90 días siguientes a las respectivas fechas de vencimiento, salvo el caso en que se ejercite la facultad de hacer exigible la totalidad del crédito, por el no pago de un determinado número de cuotas, caso en el que deberá llevarse a cartera vencida el monto total de la operación.

La Ley de Impuesto a la Renta, exige que para que sus gastos sean deducibles éstos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, es por ello que:

***“Las únicas provisiones por créditos registrados en cartera vencida de las Instituciones Financieras que se aceptarán como gasto, serán aquellas individuales que se hayan efectuado en conformidad con las instrucciones de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras. Estas provisiones individuales deben corresponder a créditos vencidos y alcanzarán hasta el 100% de la parte del respectivo crédito que no se encuentre amparado por garantías reales. El citado porcentaje debe alcanzarse en un período máximo de 24 meses a contar del ingreso de la operación a cartera vencida y podrá constituirse mensualmente a razón de un veinticuatro avo del monto del crédito, que se enterará al término de cada mes, hasta completar el 100% de la operación.”***

Respecto de los castigos de créditos vencidos:

***“Comprenderán el capital más los intereses capitalizados y los reajustes en su caso. Se realizarán en un plazo máximo de veinticuatro meses a contar de su ingreso a cartera vencida para que aquellos créditos o parte de ellos que no cuenten con garantías reales. Los créditos vencidos amparados por garantías reales, se castigarán en el plazo de 36 meses contados desde su ingreso a cartera vencida. En el caso de que la garantía cubra sólo una parte del crédito, el plazo de 36 meses será aplicable sólo a la parte amparada por la garantía real. Estos castigos se realizarán con cargo a las provisiones individuales constituidas al efecto o bien con cargo a las cuentas de resultado. No se podrán considerar nuevamente como gasto los castigos que se efectúen contra provisiones individuales constituidas, ya que éstas fueron reconocidas como tales en su oportunidad.”***

En el caso que se recuperen sumas de las deudas deducidas, estas deberán considerarse como ingreso al momento de su recuperación.

Las Instituciones Financieras que modifiquen los contratos de compraventa de cartera de colocaciones con el Banco Central de Chile, deberán tener presente las

---

<sup>80</sup> Art. 31 N°4 inciso 2 de la L.I.R. Agregado a esta disposición por el Art. 9 de la Ley 18.134 (D.O. 19.06.82).

siguientes instrucciones en la determinación de la renta imponible, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

(1) No se aceptará como gasto las cantidades que se hayan cargado o se carguen a pérdidas del ejercicio por concepto de provisiones o castigos de la cartera de colocaciones vendidas al Banco Central de Chile, en atención a que dicha cartera a dejado de constituir un crédito a favor de la institución cedente.

(2) El monto de recompras de cartera vencida, efectuadas al Banco Central de Chile, menos las cantidades recuperadas por pagos recibidos de los deudores a cuenta de esas mismas obligaciones, podrá castigarse de inmediato, cualquiera sea el plazo que haya permanecido en cartera vencida o las garantías con que cuente. Este castigo se aceptará, por consiguiente, como gasto en el mismo ejercicio en que se realice la operación de recompra y siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las deudas o colocaciones recompradas estén vencidas;
- b) Se encuentren perfectamente individualizadas;
- c) Y la Institución Financiera cuente con toda la información pertinente que justifique la procedencia de esta deducción tributaria.

(3) Se aceptará como gasto tributario, el mayor valor pagado por concepto de reajustabilidad y recargo que las Instituciones Financieras deben cubrir con sus excedentes operacionales, con motivo de la obligación de recompra que han contraído con el instituto emisor, al cederle su cartera de colocaciones.

La determinación de dicho mayor valor, se efectuará a partir de los excedentes anuales, previa deducción para efectos de su reconocimiento como gasto tributario de la parte destinada a la recompra de cartera vigente (valor inicial de venta señalado en el contrato) y la destinada a la recompra de cartera vencida que haya sido castigada.

#### **IV. TRATAMIENTO DE LAS PROVISIONES SOBRE LA CARTERA VIGENTE CONSTITUIDAS POR LOS BANCOS Y SOCIEDADES FINANCIERAS DURANTE LOS AÑOS TRIBUTARIOS 1985, 1986 Y 1987.**

El artículo 85 de la Ley 18.382 publicado en el D.O. 28.12.84, permite sin perjuicio de lo señalado en el Art.31 N° 4, inciso 2°, de la L.I.R. lo siguiente:

***“Durante los años tributarios 1985, 1986 y 1987 los bancos y Sociedades Financieras podrán considerar gasto tributario las provisiones sobre cartera vigente que ordene constituir la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras sobre colocaciones e inversiones, en la parte que excedan de un 0.75% de la suma total de sus colocaciones”.***

Para los efectos de la aplicación de esta disposición legal, las instrucciones impartidas en conjunto por la Superintendencia de Bancos según Circular N°2.047, Instituciones Financieras según Circular N°489 del 31.12.84. y el S.I.I., ambas transcritas en la Circular N°5, de 16.01.85, se tiene:

##### **1. Provisiones para la cartera vigente que se aceptan como gasto tributario.**

*“Se considerará como gasto tributario aquellas provisiones globales exigidas por esta*

*Superintendencia, que se constituyan para la cartera de colocaciones vigentes en la parte que exceda del equivalente al 0.75% del monto total de la cartera de colocaciones referido al 31 de Diciembre del año respectivo y siempre que, a la vez, sean superiores al monto registrado al cierre del ejercicio anual inmediatamente anterior como “provisiones globales para la cartera de colocaciones”, en la cuenta respectiva.*

En todo caso, el total de la cartera incluye tanto a la cartera vigente como a la vencida, por lo tanto, se debe deducir del saldo, una suma igual a las provisiones individuales de cartera vencida de los créditos. Y las colocaciones totales, contienen registros en moneda nacional y extranjera, de modo que el 0.75% se calculará sobre la suma total de los saldos de esa partida.

Se entiende como *provisiones globales*, a aquellas provisiones mínimas, incluyendo también, las que se constituyan sobre intereses y reajustes capitalizados como consecuencia de la renegociación de créditos.

### **2. Tratamiento de la cuenta de pasivo que registra la “Provisión global para la cartera de colocaciones”.**

Las entidades financieras deben mantener separadas las cuentas de provisión por cartera vencida en: Provisiones Individuales y Provisiones Globales que comprende las provisiones sobre carteras renegociadas. Además cualquier transferencia entre estas debe realizarse a través de las cuentas de resultado.

### **3. Determinación de la provisión global que se considerará gasto para efectos tributarios.**

Las Instituciones Financieras deberán atenerse al siguiente procedimiento:

a) Determinar el 0.75% de sus colocaciones totales al 31 de Diciembre del ejercicio respectivo;

b) Determinar el saldo de las Provisiones Globales para la cartera de colocaciones al 31 de Diciembre del año anterior;

c) Determinar el saldo de las Provisiones Globales exigidas para la cartera de colocaciones al cierre del ejercicio correspondiente;

d) Deducir del saldo en la letra c) anterior, un monto igual a las Provisiones Individuales correspondientes a los créditos vencidos que forman parte de la cartera clasificada. Así mismo el saldo de las Provisiones Globales deberá ser depurado de las variaciones cambiarias correspondientes a las Provisiones Globales en moneda extranjera que pueda tener constituida la empresa;

e) Establecer si el saldo de las provisiones determinado según la letra d) precedente, es superior a 0.75% del monto de la cartera de colocaciones y también mayor que el saldo de las Provisiones Globales que registraba la empresa al 31 de Diciembre del año anterior.

f) La diferencia que constituya el menor monto positivo que resulte de la comparación hecha según el procedimiento de la letra e) anterior, se considerará como gasto tributario en la medida en que corresponda igualmente a egresos que a lo menos por el mismo importe y con idéntica finalidad, se hubieran registrado en el curso del ejercicio

correspondiente en la cuenta de gasto por este concepto, que se refleja en la partida **“Depreciaciones, provisiones y otros castigos”**

## **V. TRATAMIENTO DE LAS REMISIONES PARCIALES DE CRÉDITOS VENCIDOS ACORDADAS POR LOS BANCOS Y SOCIEDADES FINANCIERAS CON MOTIVO DE RENEGOCIACIONES GENERALES.**

Mediante instrucciones emitidas en conjunto por la Superintendencia de Bancos, Instituciones Financieras y el S.I.I., (Circular Conjunta N° 2635-980 de 04.09.91) contenidas en la Circular 47 y 52, ambas de 1991, se ha fijado el tratamiento tributario para dichas condonaciones, en el marco de una renegociación de carácter general, estableciendo que las sumas remitidas pueden ser deducidas como gasto en la determinación de la R.L.I. de Primera Categoría de las citadas instituciones.

A continuación se hace un resumen de la circular 47 y 52, esta última circular, complementa las instrucciones establecidas en la primera (Circular N° 47).

### **CIRCULAR N°47**

Esto guarda relación con la Circular N°13<sup>81</sup>, en la que se estableció que podían considerarse como gasto para efectos tributarios:

1) *“Las provisiones individuales que se enteren por los créditos vencidos, hasta por un monto igual al 100% de la parte de dichos créditos que no estuvieren amparados por garantías reales; y*

2) *Los castigos de créditos vencidos, siempre que no se hubieren constituido para ellos, las Provisiones Individuales mencionadas en la letra a) precedente.*

*Al efecto, conviene precisar que las renegociaciones de créditos que se encuentren en cartera vencida, debidamente provisionados o de créditos que hubieren sido castigados, efectuados en el marco de una renegociación de carácter general, reconocida por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras para deudores que se encuentren en similar situación, como por ejemplo aquella relativa a los créditos hipotecarios para la vivienda de que trata la Circular conjunta N° 2588-950 y sus modificaciones, pueden comprender la condonación de parte del respectivo crédito provisionado o castigado, objeto de la renegociación. El importe que se condone en tales circunstancias no será afectado tributariamente, de modo que mantendrá la condición de gasto tributario que tuvo en la oportunidad en que se procedió a constituir la correspondiente provisión o a efectuar su castigo. En cambio, el importe que se reciba en abono de un crédito en esa situación, así como el monto reingresado al activo de la entidad financiera deberán reconocerse tributariamente como un ingreso.*

*El mismo procedimiento se seguirá en el caso de renegociaciones ajustadas a lo señalado en el párrafo anterior, de créditos vencidos o castigados que se encuentren registrados en cuentas de orden por formar parte de la cartera cedida al Banco Central de Chile, en virtud de un contrato de compraventa celebrado al amparo del acuerdo N° 1.555-07-840209 del ex comité Ejecutivo del Instituto Emisor como también con aquellos*

<sup>81</sup> Circular N° 13 del 25/01/79.

que por novación del citado contrato de compraventa efectuada en los términos del Acuerdo N°1.953-11-890816 y el artículo 15 de la Ley N°18.401, hubieren sido restituidos a la respectiva entidad financiera.

*El tratamiento tributario a que se refiere esta Circular Conjunta será aplicable a todas las operaciones que cumplan con los requisitos y características antes señaladas, a contar del año tributario 1992.”*

### **CIRCULAR N° 52**

Mediante la Circular N°2645-987, de 23.10.91, de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, se complementan las instrucciones de la Circular N° 2635-980.

La Superintendencia reconoce como:

***“Renegociación de carácter general, además de aquellas reprogramaciones que pudieran acordarse para ser aplicadas en beneficio de deudores que se identifiquen por desarrollar una misma actividad o cuyas deudas tengan características comunes, las que correspondan a créditos que reúnan copulativamente las siguientes condiciones”:***

- 1) Que se traten de créditos registrados en cartera vencida o castigados;
- 2) Que, tratándose de créditos vencidos se encuentren constituidas las Provisiones Individuales correspondientes;
- 3) Que exista constancia fehaciente de las gestiones de cobro realizadas y de la incapacidad del deudor de servir la totalidad del crédito adeudado; y
- 4) Que la entidad financiera cuente con antecedentes que justifiquen que la remisión parcial acordada como parte de las nuevas condiciones del crédito renegociado, permitirá al deudor servirlo normalmente.

*“Asimismo, quedan comprendidas las remisiones parciales que se convengan sobre créditos vencidos o castigados, que cumplan con las condiciones antes mencionadas, excepto las indicadas en los números 1) y 2), registrados en cuentas de orden por haber sido cedidos al Banco Central de Chile al amparo del Acuerdo N° 155-07-840209 del ex Comité Ejecutivo del Instituto Emisor, como igualmente aquellos que con motivo de la novación del contrato de compraventa de cartera efectuadas según los términos del Acuerdo N°1953-11-890816 y del artículo 15 de la Ley N°18.401, hubieren sido restituidos a la respectiva entidad financiera.*

*En consecuencia, las Instituciones Financieras podrán acoger a las disposiciones de la Circular Conjunta antes mencionada, las condonaciones parciales que acuerden a sus clientes, en la medida que se cumplan las condiciones antes enunciadas.”*

## **VI. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS REMISIONES DE CRÉDITOS RIESGOSOS EFECTUADOS POR LOS BANCOS Y SOCIEDADES FINANCIERAS.**

Se permite la rebaja como gasto de las

*“...remisiones de créditos riesgosos que efectúen los bancos y Sociedades Financieras a sus deudores, en la parte en que se encuentren afectos a provisiones*



constituidas conforme a la normativa sobre clasificación de la cartera de créditos establecida por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras”<sup>82</sup>,

siempre que, a lo menos, tales créditos cumplan con las dos siguientes condiciones:

a) “Que se trate de créditos clasificados en las dos últimas categorías de riesgo establecidas para la clasificación de cartera, y”<sup>83</sup>

c) “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.”<sup>84</sup>

El plazo de un año a que se hace referencia, se contará desde la fecha en que el respectivo crédito haya sido clasificado en las categorías de riesgo, por instrucciones de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por decisión de la propia Institución Financiera, siempre que en este último caso dicha clasificación no hubiere sido objetada en la posterior revisión de cartera efectuada por la Superintendencia.<sup>85</sup>

**“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.”<sup>86</sup>**

Para este caso, se tomará en cuenta la permanencia que tales créditos hubieran tenido en alguna de las categorías señaladas en la institución cedente. En todo caso, la entidad adquirente deberá mantener la calificación dada al crédito por el cedente, vigente a la fecha de adquisición, sin perjuicio de que pueda cambiarse la clasificación, de acuerdo con las modificaciones que posteriormente efectúe dicha entidad adquirente conforme a los cambios objetivos de la situación del deudor o de las condiciones del crédito o de sus garantías<sup>87</sup>.

La aplicación de estas disposiciones se encuentra normada por las instrucciones impartidas en conjunto por la Superintendencia mencionada y el Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular de Banco N°2774 y Financiera N°1092, de 07.02.94, transcrita por la Circular N° 20, de la cual, se puede destacar que, las modificaciones a la Ley de Impuestos a la Renta de que trata esta circular, introducidas por la Ley 19270, tiene vigencia desde el año tributario 1989, de conformidad a lo dispuesto por el N°1 del artículo 1° transitorio de dicha ley.

Sin embargo, no podrán acogerse a ella los contribuyentes que hubieren enterado en arcas fiscales el impuesto que corresponda de acuerdo con las normas tributarias

<sup>82</sup> Extracto del Art. 31 N°4, inciso 3, modificado por la Ley 19.270, Art. 1, N°1 del Ministerio de Hacienda. (D.O. 06.12.93).

<sup>83</sup> Extracto del Art. 31 N°4, inciso 4 de la L.I.R.

<sup>84</sup> Extracto del Art. 31 N°4, inciso 4 de la L.I.R.

<sup>85</sup> Extraído de la Circular N° 20 22/03/94.

<sup>86</sup> **Extracto del Art. 31 N°4, inciso 5 de la L.I.R**

<sup>87</sup> Extraído de la Circular N° 20 del 22/03/94

vigentes con anterioridad a dichas disposiciones, ya sea voluntariamente o en cumplimiento de un fallo jurisdiccional que se encontrare ejecutoriado al 6 de Diciembre de 1993, fecha de publicación de la mencionada ley en el Diario Oficial.

Cabe agregar que las remisiones o condonaciones efectuadas por los Bancos y Sociedades Financieras hasta el 30 de Junio 1993, a deudores de créditos hipotecarios destinados a la adquisición de una vivienda, serán considerados gastos para los efectos de las deducciones de las que trata el artículo 31 N° 4, de la Ley de Impuesto a la Renta, cualquiera que sea la clasificación de riesgos que éstos hayan tenido, según lo dispone el artículo 2° transitorio de la Ley 19.270 antes dicha.

### **2.6 CUOTA DE DEPRECIACION. (Art. 31 N°5).**

---

La depreciación, como concepto general, es una forma de distribuir los costos asociados al uso, agotamiento, desgaste o destrucción de los bienes del activo inmovilizado de la empresa, para ello el legislador establece una cuota anual de estos costos a rebajar en cada ejercicio comercial del contribuyente, por cada uno de los bienes del activo inmovilizado que posea.

En otras palabras, la idea es compensar al contribuyente aceptando la deducción de una cuota de depreciación por el uso, desgaste o destrucción de éstos bienes, usados en cada ejercicio.

Teniendo la idea general de lo que significa depreciación, analizaremos el artículo 31 N°5 de la L.I.R., donde el legislador da las normas a seguir para determinar la cuota aceptada a deducir de la renta líquida por este concepto.

#### **ARTÍCULO 31 N°5 DE LA L.I.R.**

Dado que este artículo es extenso, iremos explicando por párrafos, para que sea más fácil su entendimiento.

Según el legislador, de la Renta Bruta se deducirá:

#### ***Párrafo 1:***

***“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°”.***

Analicemos los conceptos asociados a este párrafo:

Según el S.I.I. se consideran, entre otros, como *bienes del activo inmovilizado* los edificios, instalaciones, maquinarias, herramientas, instrumental, vehículos, muebles y útiles, etc.

No formarán parte de los bienes del activo físico inmovilizado, los que a continuación se señalan:

1. Los bienes intangibles como los derechos de marca<sup>88</sup>, patentes industriales o de

---

<sup>88</sup> El tratamiento que recibe este tipo de bien, se explicará a continuación, en la letra c).

invencción, derechos de llave, valores o títulos de crédito, etc.

2. Tampoco los bienes físicos objeto de negociación habitual clasificados en el activo realizable, como las mercaderías, materias primas, productos elaborados o en proceso de elaboración, materiales, etc.

3. Los terrenos, suelos o predios, es otro ítem que no puede depreciarse, dado que no están sujetos a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso o empleo.

4. El agotamiento de sustancias naturales de las propiedades mineras, así lo señala expresamente el legislador en el último párrafo del artículo 31 N°5:

**“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”.**

Ya que el artículo 30, inciso primero señala:

**“...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.”**

En otras palabras, acepta considerar como costo directo del mineral extraído la parte del valor de adquisición de las pertenencias mineras respectivas, que corresponda a la proporción que el mineral extraído representa en el total del mineral que técnicamente se estime contienen las pertenencias a considerar.

Tampoco se depreciarán, los bienes físicos del activo inmovilizado que a pesar de estar incorporados a la empresa, no han entrado en funcionamiento, como por ejemplo, las máquinas durante el período de montaje o instalación.

También existen algunos casos especiales, que la Dirección Nacional del S.I.I. los ha manifestado expresamente para evitar confusiones.

a) Tratamiento de los repuestos y accesorios de los bienes del activo inmovilizado.

Los repuestos y accesorios de bienes del activo inmovilizado, tendrán distinto tratamiento, dependiendo de si se están utilizando en los bienes para los cuales fueron adquiridos, o bien se encuentran en el activo inmovilizado a su valor de adquisición.

Si se están utilizando en el bien para el cual fueron adquiridos podrán castigarse<sup>89</sup>, salvo que impliquen una mejora o ampliación, caso en el cual el valor del repuesto o accesorio pasará a incrementar el valor del bien en que se haya empleado, quedando por lo tanto sujeto a las normas de depreciación que afectan al bien al cual se incorporaron.

En cambio, si aún no se han utilizado, se mantendrán en el activo inmovilizado por su valor de adquisición, sin perjuicio de las revalorizaciones legales que correspondan<sup>90</sup>.

b) Bienes recibidos en comodato.

<sup>89</sup> De acuerdo al artículo 31 N° 4 de la L.I.R., se considerará como gasto aceptado, en el período en que fueron utilizados en el bien para el cual fueron adquiridos.

<sup>90</sup> Las revalorizaciones por concepto de corrección monetaria, como lo señala el artículo 41° de la LIR.

Conforme a las normas del Código Civil, el comodato constituye un título de mera tenencia que no implica la transferencia de dominio de los bienes, ya que sólo otorga al comodatario el derecho de hacer uso de ellos, conservando la propiedad de los mismos el comodante, por ende, estos bienes no pueden considerarse como parte del capital propio de la empresa, por lo tanto tampoco formarán parte del activo inmovilizado con lo cual no podrán depreciarse ni revalorizarse.

c) Castigo del valor invertido en la creación o adquisición de una marca comercial, inaplicabilidad de las normas de depreciación.

Es importante detenerse en este tipo de bien, como antes señalábamos, forma parte de los activos intangibles de la empresa, por lo tanto no puede depreciarse, pero puede existir en el patrimonio de una empresa, cuyo costo estará determinado por los desembolsos incurridos en su creación, diseño e inscripción o por el precio pagado en el caso de haber sido adquirido de terceros.

Entonces, ***¿Cómo podremos recuperar esta inversión?***

De dos maneras:

1. A través de su enajenación.

2. Y en el caso en que la marca deje de ser útil para la empresa o pierde totalmente su valor económico<sup>91</sup>, se castigará este valor, de acuerdo con las normas del artículo 31 de la LIR.

### **I. VALOR NETO DE LOS BIENES.**

Es el valor que se le da al bien del activo inmovilizado, sobre el cual se determinará la cuota anual a depreciar.

Este valor, varía dependiendo del mercado donde se adquiriera el bien, y se determinará de acuerdo a lo que establecen las circulares N° 153 del año 1976 y la N° 41 de 1990.

***i Bienes adquiridos en el mercado nacional :***

---

<sup>91</sup> La empresa debe acreditar esta circunstancia, mediante una certificación otorgada por la autoridad competente, en conformidad a las normas de la ley 19.039 y de su reglamento en el D.S. 177.

Valor de adquisición o aporte según factura, contrato o convención.	\$.....
+ Fletes y seguros contratados en el mercado nacional.	\$.....
+ IVA, cuando no constituya crédito fiscal a favor del adquirente, por ser totalmente irrecuperable.	\$.....
+Gastos de montaje y acondicionamiento. (Hechos antes de comenzar a utilizar el bien.)	\$.....
+ Revalorizaciones legales normales y extraordinarias.	\$.....
+ Mejoras que hayan aumentado el valor del bien.	\$.....
+ Intereses directos o indirectos y diferencias de cambio correspondientes a éstos, hasta la fecha que entra en funcionamiento el bien.	\$.....
SUBTOTAL	\$.....
- Depreciaciones acumuladas de años anteriores.	\$.....
SUBTOTAL	\$.....
+ Revalorización artículo 41 N°2 correspondiente al ejercicio.	\$.....
VALOR NETO DEL BIEN SOBRE EL CUAL SE CALCULA LA DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO.	\$.....

**ii. Bienes adquiridos en el extranjero:**

## GASTOS RECHAZADOS

Valor CIF	\$.....
+ IVA cuando este no constituya Crédito Fiscal a favor del importador por ser totalmente irrecuperable.	\$.....
+ Derechos de internación.	\$.....
+ Gastos de desaduanamiento.	\$.....
+ Fletes y seguros hasta la bodega del adquirente.	\$.....
+ Gastos de montaje y acondicionamiento.	\$.....
+ Revalorizaciones legales normales y extraordinarias.	\$.....
+ Mejoras que hayan aumentado el valor del bien.	\$.....
+ Intereses directos o indirectos y diferencias de cambios correspondientes a éstos, hasta la fecha en que entra en funcionamiento el bien.	\$.....
SUBTOTAL	\$.....
- Depreciaciones acumuladas de años anteriores.	\$.....
SUBTOTAL	\$.....
+ Revalorización artículo 41 N ° 2 correspondiente al ejercicio.	\$.....
VALOR NETO DEL BIEN SOBRE EL CUAL SE CALCULA LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO.	\$.....

### Párrafo 2:

***“El porcentaje<sup>92</sup> 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...”***

Veamos que se entiende por vida útil.

## II: VIDA ÚTIL DEL BIEN.

Se refiere a la duración que tienen los bienes del activo físico inmovilizado de la empresa, de acuerdo a las circulares impartidas por la Dirección Nacional del S.I.I.

Cabe señalar que este Servicio a dictaminado la vida útil en años calendario, es decir, de 12 meses, y que de acuerdo a la gran cantidad de bienes señalados por este Servicio, en las circulares pertinentes, nos referiremos a los más cotidianos, a razón de simplificar la nómina, dado que no es relevante para el estudio en cuestión, hacer un catastro de todas ellas.

El Servicio, ha agrupado a los bienes a depreciar, dependiendo del tipo de industria o comercio en que se ocupan. A continuación, comenzaremos con la nómina de algunos de estos grupos:

<sup>92</sup> *No sólo se puede depreciar en cuotas fijas, sino también como porcentajes del valor neto del bien, como es el caso de los bienes de empresas navieras y otras acogidas a la ley 12.041.*

<b>a) Industria manufacturera, comercio en general y periodismo<sup>93</sup> :</b>	
Maquinarias en general, tales como telares, máquinas de tejer, tornos, prensas, motores, taladros eléctricos, tecles, lijadoras, cosedoras, estampadoras, embotelladoras, envasadoras, etc.....	20 años
Herramientas pesadas.....	10 años.
Herramientas livianas.....	5 años.
Estanques e instalaciones en general.....	10 años.
Camiones usos generales.....	7 años.
Camionetas, automóviles y microbuses.....	10 años.
Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entresijos de perfiles acero o losas de hormigón armado.....	100 años.
Edificios de departamentos y casas aisladas, muros de ladrillo o de hormigón, con cadenas, pilares y vigas hormigón armado, con o sin losas.....	60 años.
Casas de un piso de adobes, interiores de tabiques, casas totalmente de madera.....	30 años.
Edificios fábricas de material sólido (albañilería de ladrillo).....	40 años.
Galpones de madera, cerrados o abiertos.....	25 años.
Galpones de estructura metálica.....	25 años.

<sup>93</sup> Circular 132 del 26.05.75.

## GASTOS RECHAZADOS

---

<b>b) Industria de la construcción<sup>94</sup> :</b>	
Motoniveladoras, caterpillars, dragas, tractores, excavadoras, pavimentadoras, betoneras, tolvas, motores eléctricos, estanques, rodillos y demás máquinas destinadas a la construcción pesada.....	10 años.
Bombas, perforadoras, carros, remolque, motores a gasolina, grupos electrógenos, soldadoras.....	7 años.
Camiones en general.....	7 años.
Camionetas y automóviles.....	10 años.
Instalaciones oficina, muebles y enseres.....	10 años.

<sup>94</sup> Circular 132 del 26.05.75.

<sup>95</sup> Circulares 132 del 26.05.75 y 63 del 21.12.90.



<b>c) Industria extractiva (Minería) <sup>95</sup> :</b>	
Máquinas en general destinadas a trabajos pesados en minas y plantas beneficiadores de minerales.....	10 años.
Instalaciones en minas y plantas beneficiadoras de minerales.....	5 años.
Construcciones definitivas.....	25 años.
Construcciones provisionarias.....	10 años.
Camiones para acarreo de minerales.....	7 años.
Otros camiones.....	7 años.
Camionetas y automóviles.....	10 años.
Herramientas pesadas.....	10 años.
Herramientas livianas.....	5 años.
Edificios en general.....	30 años.
Construcciones de obras camineras.....	25 años.
Construcciones ferroviarias.....	25 años.
Túnel Mina.....	25 años.
Máquinas de subestación eléctrica y de plantas distribuidoras, torres y	10 años.

<sup>95</sup> Circulares 132 del 26.05.75 y 63 del 21.12.90.

## GASTOS RECHAZADOS

---

equipos.....	
Instalaciones eléctricas.....	10 años.
Tranques de relaves.....	10 años.
Muebles de oficina.....	10 años.
Útiles de oficina.....	5 años.

<b>d) Naves, embarcaciones y material a flote de empresas navieras <sup>96</sup> :</b>	
Naves y remolcadores con casco de acero.....	50 años.
Naves y remolcadores con casco de madera.....	25 años.
Embarcaciones menores en general, con casco de acero o madera.....	10 años.
Boyas, anclas y cadenas.....	50 años.

<sup>96</sup> Circular N° 132 del 26.05.75.

<sup>97</sup> Circular N° 63 del 21.12.90.

<b>e) Transporte terrestre de vehículos motorizados<sup>97</sup> :</b>	
Camiones usos generales.....	7 años.
Camiones, trailers, camiones fudre, acoplados, para el transporte de productos agrícolas	10 años.
Camiones para acarreo de minerales.....	7 años.
Camionetas.....	10 años.
Microbuses.....	10 años.
Tolvas, mecanismos de volteo, estanques.....	10 años.
Galpones de estructura metálica.....	25 años.
Herramientas pesadas.....	10 años.
Herramientas livianas.....	5 años.

La vida útil señalada en estas nóminas se refiere a los bienes nuevos o sin uso, debiéndose computar desde la fecha en que ellos entren a prestar servicios en la empresa.

En el caso de los bienes que se adquieran usados, su vida útil se calculará en forma prudencial, considerando la duración total señalada en dicha nómina<sup>98</sup>. Al respecto, la Dirección Nacional del S.I.I. en el Oficio 3.981 de 28.10.1999, ha declarado que la fijación de la vida útil de los bienes adquiridos usados, puede ser efectuada por el propio contribuyente:

***“Acreditando la duración o el estado de conservación de los citados bienes con un informe técnico emitido por terceras personas, antecedente que deberá estar***

<sup>97</sup> Circular N° 63 del 21.12.90.

<sup>98</sup> De acuerdo con los Oficios 4476 del 15.12.94 y Oficio 74 del 06.01.95, publicados en el boletín N° 494, a este tipo de bienes se les debe fijar una nueva vida útil, con el fin de calcular la depreciación que debe realizar sobre ellos su actual propietario, la cual se estimará considerando el estado de conservación en que se encuentran dichos bienes a la fecha de solicitar la fijación de la nueva vida útil, a petición del nuevo propietario, para ello este último deberá presentar los antecedentes técnicos necesarios que acrediten la petición.

### ***a disposición de las Unidades del S.I.I. para su verificación dentro de las facultades fiscalizadoras que éstas puedan ejercer”.***

En el caso que el contribuyente no esté en condiciones de fijar la vida útil de éstos bienes, deberá necesariamente solicitar un pronunciamiento de la unidad correspondiente del S.I.I., adjuntando un informe técnico emitido por terceros que especifique las características del bien e indiquen su duración probable, los catálogos del fabricante y cualquier otro documento que requiera el S.I.I. para proceder a fijar la duración más probable de dichos bienes.

#### **d. Vida útil de los bienes electromagnéticos y electrónicos utilizados para la computación o procesamiento de datos.**

Según la Circular N° 61, de 29 de Mayo de 1978, a estos bienes se les ha asignado una vida útil de 10 años.

Este período de vida útil se ha determinado considerando exclusivamente, la pérdida que experimentan estos bienes a causa del uso y desgaste de los mismos, tomando como uso promedio de ellos 16 horas diarias como máximo.

Como vemos, este período asignado de depreciación, no considera un factor fundamental que afecta a estos bienes, como lo es la obsolescencia producto del constante avance y perfeccionamiento de la técnica del campo computacional. Este factor se excluye por ser eventual e impredecible en el tiempo, sin embargo, el legislador da la posibilidad de fijar una vida útil de estos bienes en un período inferior de 10 años, para ello el contribuyente debe acreditar la situación especial y particular ante el Director Regional, quien decidirá si lo autoriza o no a tal rebaja.

### **III. CALCULO DEL PORCENTAJE O CUOTA DE DEPRECIACION A DEDUCIR EN CADA EJERCICIO.**

Según lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta, existen 2 sistemas autorizados para determinar el cálculo de la cuota a rebajar en un ejercicio, por concepto de depreciación:

#### **1. Depreciación Normal.**

Consiste, en términos simples, en fijar una cuota fija de depreciación, tomando el valor neto del bien y dividirlo por los años de vida útil que ha establecido el S.I.I., de acuerdo a las tablas antes mencionadas.

Este cálculo sería realmente una cuota fija anual, si el bien no estuviese sujeto a revalorizaciones como son la corrección monetaria, o cualquier mejora que aumente el valor de dicho bien<sup>99</sup>, situación que modifica el valor neto del bien, y por ende, la cuota a depreciar de éste.

<sup>99</sup> Cabe señalar que hay una diferencia entre hacer una reparación al bien y una mejora a éste, ya que la reparación consiste por ejemplo, en arreglar alguna pieza, pintarlo, o cualquier gasto que se relacione con mantener en funcionamiento óptimo el bien. En cambio la mejora de un bien significa por ejemplo, en aumentar la cantidad de procesos que hace una máquina. Este último tipo de desembolsos mejora el bien, ya que lo deja funcionando mejor a como estaba inicialmente, y en este caso, ese desembolso aumentaría el valor neto del bien, en caso contrario, cuando es una reparación, ese desembolso sería sólo un gasto del período.

Cabe señalar una diferencia tributaria - contable importante en este punto, la contabilidad da la opción de calcular un valor residual para los bienes, por lo tanto la cuota a depreciar ya no es el valor neto dividido por los años de vida útil, sino que es el valor neto menos el valor residual, y esta diferencia es la que se divide por los años de vida útil del bien. En cambio, tributariamente no existe el valor residual, es decir, este valor es igual a cero.

Por lo tanto, el resultado del ejercicio variará en ambos casos, resultando una utilidad mayor o menor pérdida en el caso contable y una menor utilidad o mayor pérdida tributariamente.

El segundo sistema autorizado por el S.I.I., es el que señala el artículo 31 N°5, inciso2 de la L.I.R., en el párrafo siguiente:

**Párrafo 3:**

***“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 cinco 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.”***

**2. Depreciación Acelerada.**

Este régimen de depreciación, consiste en aumentar la cuota de depreciación, reduciendo a un tercio los años de vida útil fijada por el Servicio, sin considerar las fracciones que resulten de esta división.

Por ejemplo, tenemos un bien cuya vida útil es de 20 años, si le aplicamos depreciación acelerada, la cuota a depreciar bajo este régimen sería el valor neto del bien, dividido por el cociente de 20:3, y esto es 6,666 pero como se desprecian las fracciones, se divide el valor neto por 6.

Este régimen puede aplicarse tanto a los bienes nacionales como a los adquiridos en el extranjero, siempre que sean bienes físicos del activo inmovilizado y además cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Si se trata de bienes nacionales, deben ser adquiridos nuevos, sin uso anterior.
- ii. Si se trata de bienes adquiridos en el mercado internacional, pueden ser nuevos o usados.
- iii. Y tanto los bienes nacionales como los extranjeros, deben tener una vida útil de al menos 5 años.

Este último requisito se establece porque al aplicarle a un bien depreciación acelerada, debemos dividir su vida útil en 3, con lo que nos queda 5:3 que es 1,6666 como despreciamos las fracciones, este cociente significaría que tenemos que depreciar el valor neto del bien en un único ejercicio, dado que la cuota sería igual al valor neto del bien, entonces si tuviésemos un bien con una vida útil inferior a 5 años, el cociente nos

daría cero, y la división por cero no es válida.

Es importante destacar que los contribuyentes que se acojan a este régimen lo pueden hacer al momento de adquirir el bien, o después, por ejemplo si un bien tiene una vida útil de 10 años, y al tercer año el contribuyente decide cambiarse al régimen de depreciación acelerada, sólo debe dividir en 3 el resto de vida útil que le queda al bien, en este caso 7:3 es 2,333, o sea, debe depreciar el bien en 2 períodos más. Cabe señalar que en estos casos, cuando se procede a utilizar depreciación acelerada después de que el bien ya haya sido depreciado por el régimen de depreciación normal, no es condición que la vida útil restante no supere los 5 años.

**Pero, ¿Para qué el contribuyente puede ocupar este régimen de depreciación acelerada en vez del método de depreciación normal?**

Generalmente los contribuyentes ocupan un régimen u otro en relación con la base imponible que tengan, esto es, cuando una empresa genera utilidades, se estudia la magnitud de éstas y como se verán afectadas por el pago de impuestos, y es aquí donde generalmente la depreciación acelerada puede contribuir a reducir el pago de estas imposiciones, dado que al aplicar depreciación acelerada a los bienes, la cuota a deducir por este concepto se agranda, ya que estoy depreciando un mismo valor neto, pero en menos períodos, por lo tanto la cuota a deducir aumenta y por ende, reduce la base imponible logrando el efecto final de reducir el impuesto a pagar.

Por lo tanto, cuando las utilidades son bajas no es necesario reducir más la base imponible, ya que el impuesto a pagar también será de un monto menor y en el caso de tener una pérdida tributaria, estará exento del pago de impuestos.

Como vemos, el legislador ofrece esta alternativa de depreciación que favorece al contribuyente, pero que no perjudica la recaudación fiscal, ya que el contribuyente reduce el pago de tributos al FISCO, pero temporalmente, es decir, si el contribuyente opta por depreciar aceleradamente, reducirá el pago de impuestos, pero cuando el bien se haya depreciado totalmente, la base imponible volverá a crecer, dado que el bien completó su depreciación, por lo tanto no podrá reducir de la base imponible una cuota por este concepto debido a que el bien ya no puede depreciarse más, por lo tanto volverá a crecer su base imponible y así la declaración y pago de impuestos<sup>100</sup>.

Siguiendo con el análisis del párrafo 3, vemos que si un contribuyente que deprecia normalmente un bien, opta por hacerlo aceleradamente, el legislador le da la oportunidad de volver al régimen original de depreciación normal, siempre que el bien no se haya depreciado completamente, es decir, que aún le queden años de vida útil, pero si establece que no puede volver al régimen de depreciación acelerada nuevamente, es decir, el contribuyente puede ocupar una sola vez la depreciación acelerada.

Cabe señalar que cada año de depreciación acelerada, equivale a 3 años de depreciación normal, por lo tanto, cuando un contribuyente ocupa el método de depreciación acelerada, y luego vuelve al método normal, los años que depreció aceleradamente deberá multiplicarlos por 3, para reatárselos a la vida útil que tenía el bien al momento de aplicarle depreciación acelerada al mismo, y determinar así la vida

---

<sup>100</sup> Este análisis es ceteris paribus, es decir manteniendo todo lo demás constante.

útil que le queda al activo, al momento de volver a depreciarlo por el método normal.

Es necesario dejar en claro que los métodos de depreciación, pueden variar entre los distintos activos físicos inmovilizados de la empresa, o sea, puede aplicarse a un grupo de bienes depreciación acelerada y a otro no, lo único que no puede ocurrir es que, como dijimos anteriormente, a un mismo bien se le aplique depreciación acelerada más de una vez, en períodos no consecutivos.

## **2.1 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN OPTAR POR ACOGERSE AL REGIMEN DE DEPRECIACION ACELERADA.**

En general pueden acogerse a este régimen de depreciación todos los contribuyentes de Primera o Segunda Categoría que declaren sus Rentas Efectivas, acreditadas mediante contabilidad completa o a través de contabilidad simplificada.

Dentro de este tipo de contribuyentes se encuentra:

a) Sociedades Anónimas que exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas o no agrícolas;

b) Personas naturales o sociedades de personas que exploten bienes raíces agrícolas en el caso que hubieren optado por declarar su Renta Efectiva;

c) Personas naturales o jurídicas que declaren sus Rentas Efectivas provenientes de la explotación de bienes raíces no agrícolas;

d) Contribuyentes que desarrollen actividades clasificadas en los números 3, 4 y 5 del artículo 20, de la Ley de Impuesto a la Renta, que declaren sus rentas mediante contabilidad completa o simplificada;

e) Profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollen actividades u ocupaciones lucrativas clasificadas en la Segunda Categoría de acuerdo al artículo 42 N°2 de la L.I.R., que declaren sus rentas a través de contabilidad completa o a través de sus libros Ingresos Y Egresos, toda vez que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos contribuyentes deducen sus gastos según las normas que rigen para la Primera Categoría, en cuanto sean pertinentes.

## **2.2 CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN ACOGERSE.**

No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerados contribuyentes que declaren sus rentas mediante un régimen de presunción, presunción de gastos o cuya tributación este basada en el pago de un impuesto de cuantía predeterminada.

Dentro de estos se encuentran:

a) Las empresas mineras clasificadas en el N°1 del artículo 34 de la L.I.R. que declaren bajo el sistema de presunción de rentas;

b) Las personas naturales y sociedades de personas que exploten vehículos

destinados al transporte de pasajeros o carga, sometidos a la presunción de rentas establecidas en los números 2 y 3 del artículo 34 bis de la L.I.R;

c) Los pequeños mineros artesanales a los que se refiere el artículo 22 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta;

d) Las personas naturales o sociedades de personas que exploten bienes raíces agrícolas acogidas a la presunción de rentas establecidas en el artículo 20 N°1, letra b de la L.I.R.

Estas mismas personas o sociedades cuando exploten bienes raíces no agrícolas respecto de los cuales se declare como renta el 7% del avalúo fiscal de acuerdo a lo que establece el artículo 20 N°1, letra d.

#### **Párrafo 4:**

***“...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 41º y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa...”***<sup>101</sup>

Es decir, cuando un bien se haya depreciado totalmente, deberá registrarse en la contabilidad por el monto de un peso \$1.- , valor no acogido a las revalorizaciones del artículo 41, referido a la corrección monetaria.

La norma antes nombrada, estará en vigencia a contar de los ejercicios finalizados o que finalicen desde el 1º de Noviembre de 1976<sup>102</sup> .

El valor final de un peso asignado a los bienes que hayan completado su vida útil no formará parte del capital propio de la empresa. Y dado que este valor no se corregirá, ni depreciará, su contabilización no afectará los resultados finales de cada ejercicio.

En el caso de venta o castigo por destrucción del bien cuando éste se encuentra totalmente depreciado, debe eliminar de la contabilidad el valor de un peso asignado a este activo, ya que este último valor pasa a ser parte del costo de la venta o castigo del bien.

Cabe señalar que el mayor valor registrado en la enajenación de bienes totalmente depreciados, y que por ende se encuentren en la contabilidad al valor de un peso, va a constituir renta afecta al Impuesto de Primera Categoría en el ejercicio que se produzca la enajenación.

#### **Párrafo 5:**

***“...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.”***<sup>103</sup>

<sup>101</sup> Art. 31 N°5, inciso 2 de la L.I.R.

<sup>102</sup> D.L 1.604.

<sup>103</sup> Art.31 N° 5, inciso 2 de la L.I.R.



Un bien del activo inmovilizado se hace inservible cuando, a pesar de estar en condiciones de prestar servicios a la empresa, esta última no los puede seguir utilizando por razones de obsolescencia o de pérdida económica, por ejemplo cuando la empresa reemplaza equipos antiguos por otros más modernos.

En estos casos, el legislador establece que los bienes que dejen de ser útiles para la empresa, bajo las circunstancias anteriormente nombradas, el contribuyente podrá reducir a la mitad la vida útil de estos bienes.

Por ejemplo, supongamos que un contribuyente posee una máquina, cuya vida útil inicialmente era de 20 años, y al cuarto año la reemplaza por una más nueva, dejando sin uso la máquina más antigua. En esta circunstancia, el contribuyente podría utilizar el método anteriormente descrito sobre la máquina antigua, esta máquina se ha depreciado durante 4 años, por lo tanto le queda una vida útil de 16 años, si aplicamos el método señalado, tendríamos que reducir esta vida útil a la mitad, esto es  $16:2$ , que es 8, por lo tanto ya no le quedan 16 años de vida útil, sino que sólo 8.

Como vemos, cuando un bien se hace inservible por las causas antes mencionadas, no debe dejar de depreciarse, ni contabilizarlo a un peso, sino que se debe reducir su vida útil a la mitad, aumentando así la cuota anual a deducir por concepto de depreciación sobre dichos bienes.

**Párrafo 6:**

***“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 corresponda 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.”***<sup>104</sup>

Este párrafo fue una modificación que se le hizo a este artículo, la cual se señala en la Ley 19.738, donde se establece que cuando una empresa deprecie a través del método de depreciación acelerada, esta cuota o monto a deducir se rebajará sólo para los efectos de aplicar el Impuesto de Primera Categoría en la empresa, pero que la diferencia entre la cuota de depreciación acelerada y la cuota que tendría el bien en el caso de aplicarle depreciación normal, debe agregarse al F.U.T, o sea, esta diferencia debe agregarse a las rentas tributarias pendientes de retiro, para que al momento de hacerse efectivo el retiro, éste se encuentre afecto a los Impuestos Global Complementario o Adicional.

Como vemos, la diferencia que se produce entre estos 2 métodos de depreciación, queda como utilidad en la empresa, y por ende al momento de hacer retiro de ella, quedará afecta a los impuestos personales de Global Complementario o Adicional, dependiendo del tipo de contribuyente que efectúe el retiro.

**Párrafo 7 :**

***“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”***<sup>105</sup>

<sup>104</sup> Art. 31 N°5, inciso 3 de la L.I.R.

En virtud de este párrafo, los Directores Regionales pueden autorizar al contribuyente de modificar el tiempo de vida útil que corresponda a un bien, para ello el contribuyente deberá presentar los antecedentes necesarios que acrediten su petición de reducir la vida útil del o de los bienes en cuestión.

Dentro de los antecedentes que fundamentan las peticiones, encontramos razones como: régimen extraordinario de trabajo, que desgastan el bien más rápido que bajo un régimen normal, acción de ácidos corrosivos, condiciones climáticas, etc.

### **2.7 SUELDOS, SALARIOS Y OTRAS REMUNERACIONES. (Art. 31 N°6)**

***“Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagadas o adeudadas por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones y, asimismo toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa...”***<sup>106</sup>

Esta norma considera como “*remuneraciones deducibles*”, toda cantidad en especie o en dinero pagada o adeudada por la prestación de un servicio personal en virtud de un contrato de trabajo. Pero esta definición es amplia y ambigua, por lo que nos remitiremos al Código del Trabajo para dar una definición más exacta a éste término.

El artículo 41 del citado código señala:

***“Las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especies valuables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo.***

No constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdidas de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares en conformidad a la ley, las indemnizaciones por años de servicio establecida en el artículo 163<sup>107</sup> y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra a causa del trabajo.”

#### **I. REMUNERACIONES SUSCEPTIBLES DE REBAJARSE COMO GASTO.**

De acuerdo a lo establecido por el Servicio de Impuestos Internos el contribuyente podrá rebajar de la Renta Bruta los siguientes desembolsos:

- a) Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por la prestación

<sup>105</sup> Art. 31 N°5, inciso 4 de la L.I.R.

<sup>106</sup> Art. 31 N°6, inciso 1 de la L.I.R.

<sup>107</sup> Art. 163 del Código del Trabajo.

de servicios personales;

b) Gratificaciones legales o contractuales;

c) Participaciones y gratificaciones voluntarias siempre que cumplan con requisitos que se señalarán posteriormente;

d) Las cantidades pagadas a título de gastos de representación;

e) Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, siempre que se acrediten con documentación fehaciente y sean, a juicio del Director Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile, y

f) Las remuneraciones pagadas a los socios de sociedades de personas, incluidos los socios gestores de Sociedades en Comanditas por Acciones, y las que se asigne los empresarios individuales, que trabajen efectiva y permanentemente en el negocio o empresa.

Es requisito indispensable que estos desembolsos sean anotados en el Libro de Remuneraciones, y además en las cuentas de contabilidad respectiva para que sean considerados gastos necesarios de acuerdo a lo establecido en el artículo 62 del Código del Trabajo:

***“Todo empleador con cinco o más trabajadores deberá llevar un libro auxiliar de Remuneraciones, el que deberá ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos.”***

Las remuneraciones devengadas a favor de los trabajadores, pero cuyo pago este pendiente, no se anotan en el Libro de Remuneraciones hasta que sean pagadas al trabajador. Sin embargo, estas de igual forma serán consideradas gasto necesario si cumplen los requisitos copulativos para su deducción.

Los empleadores que tengan un número inferior a cinco trabajadores, sólo deberán registrar dicho pago en las cuentas contables respectivas, la cual se respaldará con la documentación pertinente.

En el caso de trabajadores independientes, deberán acreditar el pago de su remuneración a través de boletas de honorarios y registrarse además dicho pago en las cuentas de contabilidad respectiva

Se debe tener especial cuidado en el caso de empresas industriales, y en general, las empresas que producen y elaboran bienes, ya que su costo directo está constituido por las materias primas y la mano de obra, y dentro de la mano de obra se encuentran las remuneraciones, por lo tanto, en esta situación las remuneraciones no serán consideradas gastos necesarios, ya que fueron deducidas como costo directo.

Ahora procederemos a definir cada uno de los términos que según las leyes tributarias establece como remuneración.

### **1. Sueldos:**

La definición que se encuentra en el artículo 42 del Código de Trabajo señala lo siguiente:

***“Se trata de un estipendio fijo, en dinero, pagado por períodos iguales,***

**determinados en el contrato, que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10”.**

El sueldo puede establecerse por día, semana, quincena o mes, incluso por hora.

## **2. Gratificaciones legales y contractuales:**

En el artículo 42 del Código del Trabajo se define gratificación como:

**“Corresponde a la parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador”**

*Gratificaciones legales:*

Las gratificaciones legales son las que obligatoriamente deben pagarse en virtud de una disposición legal; las contractuales son las que nacen en virtud de contratos o convenios colectivos, actas de avenimiento o contrato individual <sup>108</sup>.

El Código del Trabajo establece quienes están obligados a gratificar en su artículo 47:

**“Los establecimientos mineros, industriales, comerciales o agrícolas, empresas y cualesquiera otros que persigan fines de lucro, y las cooperativas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad y que obtengan utilidades o excedentes líquidos en sus giros...” “En aquellas situaciones en que de acuerdo a contratos suscritos con sus trabajadores, una empresa se obligue a pagar una gratificación, incluso cuando la gestión comercial de como resultado una pérdida, el trabajador devenga un servicio a su favor que conlleva para la empresa una obligación de pago que gravitará como gasto en el mismo ejercicio y, consecuentemente, aumentará la pérdida de éste para efectos tributarios.” <sup>109</sup>**

Estas gratificaciones para que sean aceptadas como gasto, no necesitan de un pago o abono en cuenta en el ejercicio que se devengan, por lo tanto pueden estar adeudadas, pero debe establecerse la identidad de los beneficiarios.

Existen dos formas de pagar las gratificaciones legales:

a) Obligación de gratificar anualmente a los trabajadores en proporción no inferior al 30% de las utilidades o excedentes de la empresa <sup>110</sup>. Se utiliza la utilidad líquida ajustada, sin deducir pérdidas de arrastre de ejercicios anteriores y rebajando el 10% de interés por el capital propio del empleador invertido en la empresa. Se multiplica esa utilidad por el 30% y el resultado se reparte proporcionalmente entre los trabajadores.

a) Abonar o pagar a los trabajadores el 25% de lo devengado en el respectivo ejercicio comercial por concepto de las remuneraciones mensuales, quedando de esta manera eximido de la obligación explicada anteriormente. La gratificación no podrá exceder de 4,75 ingresos mínimos mensuales por cada trabajador al 31 de Diciembre del año que proceda. <sup>111</sup>

Se puede aplicar un sistema optativo para cada trabajador, es decir a algunos se les

<sup>108</sup> Circular N°88, de 25.09.79, página 2

<sup>109</sup> Circular N°88, de 25.09.79.

<sup>110</sup> Código del Trabajo, Art. 47.

puede aplicar un sistema y a otros el alternativo.

El S.I.I. es el encargado de calcular el monto del capital propio, y de la utilidad líquida el cual deberá comunicar de estos antecedentes al Juzgado de Letras o a la Dirección del Trabajo.<sup>112</sup>

### **3. Participaciones y gratificaciones voluntarias:**

Primero se definirá que se entiende por estos términos y para eso se recurrirá a la definición que nos entrega el Código del Trabajo en su artículo 42:

**Participación** : Es la proporción en las utilidades de un negocio determinado o de una empresa o sólo de la de una o más secciones o sucursales de la misma. Su pago se genera una vez conocidas las utilidades respectivas, pudiendo efectuarse anticipos. Por lo general se otorga a los cargos gerenciales.

**Gratificación voluntaria:** Se devenga sobre utilidades no definidas por ley. Su monto puede ser variable, calculado en forma porcentual o por una cantidad determinada. Su pago puede ser periódico o esporádico, de acuerdo a lo que decida el empleador. Pueden ser condicionadas o garantizadas.<sup>113</sup>

Dentro de este ítem quedan incluidas todas aquellas participaciones o gratificaciones que no nacen de una ley, convenio, acta de avenimiento o contrato individual o colectivo, por lo tanto su origen se encuentra en una decisión unilateral de la empresa, sin que legalmente se le obligue a su pago.

Las participaciones y gratificaciones voluntarias se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta, y sean repartidas a los empleados y obreros en proporción a sueldos y salarios pagados en el ejercicio, así como en relación con la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa.<sup>114</sup>

En otras palabras, para que estas partidas sean aceptadas como gasto, se tienen que contabilizar a favor de los trabajadores en forma nominada, esto es, individualizando a los beneficiarios y además deberán cumplir con los requisitos copulativos para ser aceptadas como gasto.

### **Situación de las provisiones de gratificaciones voluntarias y legales.**

Las provisiones para el pago de gratificaciones y participaciones voluntarias que no impliquen un pago o abono en cuenta a favor de los respectivos beneficiarios, no se aceptarán como gasto del ejercicio en que se efectúe la provisión, ni aún cuando se establezca la identidad de los beneficiarios y se alegue que su reparto se hará según las condiciones que estipula el artículo 31 N°6 de la L.I.R.

<sup>111</sup> Código del Trabajo, Art. 50.

<sup>112</sup> Código del Trabajo, Art. 49.

<sup>113</sup> Extraído del Manual de Consultas Tributarias de 1999.

<sup>114</sup> Circular N° 88 de 1979.

En cambio, en el caso de las participaciones y gratificaciones obligatorias (legales y/o contractuales) se deben aceptar como gasto, tan sólo por el hecho de estar adeudadas, ya que la ley no exige su pago o abono en cuenta en el ejercicio que se devengan. Sin embargo, deberá acreditarse fehacientemente que estas se adeudan, y además establecer la identidad de los beneficiarios en la oportunidad que lo solicite el S.I.I.<sup>115</sup>

#### **4. Gastos de representación:**

Las cantidades pagadas o devengadas por gastos de representación, serán consideradas necesarias para producir la renta, en la medida que cumplan con los requisitos copulativos para ser consideradas gastos.

Existen diferentes modalidades tales como:

*a) Cantidades fijas pagadas a los trabajadores o ejecutivos de la empresa por concepto de gastos de representación no sujetos a rendición de cuentas.*

Esta cantidad que recibe el trabajador constituye una mayor renta para él, afecta a Impuesto Unico de Segunda Categoría.

Para la empresa constituye un gasto necesario en la medida que cumpla con los requisitos copulativos de necesidad establecidos en el artículo 31 de la L.I.R. Es decir, en este caso no se cumple con el requisito de estar respaldado con documentación fehaciente, por lo tanto es un gasto rechazado.

*b) Cantidades puestas a disposición de los trabajadores o ejecutivos de la empresa sujeto a rendición de cuenta.*

Acá se trata de una mera administración de fondos que no aumenta el patrimonio del trabajador, y por lo tanto, no queda afecto al Impuesto Unico de Segunda Categoría.

Respecto de la empresa se pueden deducir estas cantidades como gasto, siempre que se cumplan con los requisitos copulativos para ser calificados de necesarios.

*c) Reembolso de gasto efectuado por trabajadores o ejecutivos en representación de la empresa.*

En este caso el trabajador o ejecutivo realiza con cargo a su patrimonio personal, determinados gastos de representación, por cuenta de la empresa. Con posterioridad y previa comprobación de los gastos con documentación fehaciente, la empresa reembolsa los gastos al ejecutivo o trabajador. Estas cantidades no quedan afectas a Impuesto Unico de Segunda Categoría.

Por parte de la empresa, serán considerados gastos necesarios en la medida que cumplan con los requisitos copulativos establecidos por L.I.R. para aceptarlos como gasto.

*d) Gastos de representación en que incurre la empresa directamente.*

En este caso no se entrega cantidad alguna al trabajador o ejecutivo, entonces no constituye mayor renta para el trabajador, y por lo tanto, no esta afecta a Impuesto Unico de Segunda Categoría.

---

<sup>115</sup> Circular N° 88/79, página 2.

En la empresa se aceptarán como gasto en la medida que cumplan con los requisitos copulativos antes mencionados.

#### **5. Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero:**

El inciso final del artículo 31 N°6 de la L.I.R., señala que se aceptarán como gasto las remuneraciones por este concepto, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

a. Que se acredite con documentación fehaciente la prestación de servicios en el exterior, además del cumplimiento de los requisitos copulativos establecidos por la L.I.R. para la aceptación de gastos.

Al respecto el S.I.I. ha emitido el Oficio 2.152 el cual señala:

***“Para los efectos de acreditar los gastos incurridos en el extranjero por los representantes, agentes o empleados de una empresa exportadora de productos o servicios, tales desembolsos deberán justificarse con documentación fehaciente, debidamente traducida al idioma español, con el fin de poder apreciar la naturaleza del gasto y su monto, y así poder dilucidar si los referidos desembolsos cumplen con los requisitos para ser calificados necesarios para poder producir la renta”.***

b. Que por su monto y naturaleza dichas remuneraciones sean, a juicio del Director Regional, necesarios y convenientes para producir la renta en Chile.

#### **6. Sueldo empresarial del empresario y socios:**

El inciso tercero del artículo 31 N°6 de la L.I.R. señala al respecto:

***“No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de Sociedades en Comanditas por Acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabaje en el negocio o empresa hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias...”***<sup>116</sup>

## **II. REQUISITOS PARA LA ACEPTACIÓN DE GASTO DE ESTAS REMUNERACIONES.**

El S.I.I. señala los requisitos que deberán cumplir estas remuneraciones en forma copulativa para ser aceptadas como gasto, los cuales se enumeran a continuación:

a. Que el socio trabaje efectiva y permanentemente en el negocio o empresa.

Esta rebaja podrá ser invocada respecto de una sola empresa o sociedad, por uno o varios socios.

El sentido que se le da al término permanente en la legislación tributaria es el siguiente:

***“Es la periodicidad con que efectúa la labor el socio, lo cual no implica necesariamente que deba estar sometido a una jornada completa de trabajo.”***

Por lo tanto, se entiende que un socio trabaja en forma permanente en la empresa en la

<sup>116</sup> Ley 18985 N° 11 letra d (D.O.28.6.90).

medida que cumple regularmente una determinada función, independiente del número de horas que emplee para ello, pero sí con la condición que lo haga en forma periódica y sistemática en el tiempo. En otras palabras el requisito, no debe entenderse en el sentido de dedicación exclusiva al trabajo.<sup>117</sup>

b. Que sobre el monto del sueldo empresarial se hayan efectuado cotizaciones previsionales obligatorias. El monto máximo a descontar por este concepto son 60 U.F., vigentes al último día del mes de la remuneración.<sup>118</sup>

Según lo señalado por el Oficio 637, no procederá rebajar como gasto el sueldo empresarial asignado a un socio de sociedad de personas, jubilado por edad, sobre el cual no se efectúan cotizaciones previsionales obligatorias, sino solamente los descuentos por salud.

c. Que las citadas remuneraciones se afecten con el Impuesto Unico de Segunda Categoría, siempre y cuando excedan los topes exentos, es decir 10 U.T.M.

Es necesario además que las remuneraciones y el Impuesto Unico de Segunda Categoría que les afecte lo contabilicen debidamente, identificando a sus beneficiarios.

Las remuneraciones por concepto de sueldo patronal asignadas al cónyuge de uno de los socios que al mismo tiempo tenga la calidad de socio de la empresa, se aceptarán como gasto de la sociedad bajo las mismas condiciones y requisitos exigibles a los socios, toda vez que en la especie no es aplicable la norma del artículo 33 N°1 letra b de la L.I.R.

### **No se aceptan como gasto.**

a. Las asignadas o pagadas como sueldo empresarial, por aquella parte que excedan el límite de las 60 U.F., monto máximo hasta el cual se efectúan las cotizaciones previsionales obligatorias.

b. Las que se paguen a las citadas personas en razón de otros servicios personales prestados a las respectivas empresas o sociedades de que son sus propietarios o dueños, sea o no en virtud de un contrato, y cualquiera sea la denominación jurídica que las partes les den a las sumas pagadas.

### **Sueldo empresarial respecto a contribuyentes del artículo 14 bis de la L.I.R.**

Los propietarios, dueños o socios, aún cuando están acogidos a una modalidad especial de tributación tienen también derecho al beneficio del sueldo empresarial en la medida que cumplan con los requisitos establecidos para aceptarlos como sueldo patronal.<sup>119</sup>

Sin embargo, dicho sueldo empresarial queda afecto a Impuesto Unico de Segunda Categoría. En el evento que además obtengan otras rentas afectas al Impuesto Global Complementario, esta renta deberá incluirse en la Renta Bruta global de dicho tributo.

<sup>117</sup> Oficio 638 del 18.02.91.

<sup>118</sup> D.L.3500, de 1980, artículo 90.

<sup>119</sup> Circular N° 17 de 1993.



### **7. Becas de estudio otorgadas por la empresa a los hijos de sus trabajadores:**

El artículo 31 N°6 bis de la L.I.R., permite deducir de la Renta Bruta sumas que se desembolsen por este concepto, siempre que tales becas sean concedidas en *“relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.”*

Es decir, según lo señalado por la Circular N° 40, se aceptarán como gasto necesario, bajo su pago efectivo o adeudado, en la medida que se otorguen conforme a pautas de carácter general aplicables a todos los trabajadores.

#### **Monto hasta el cual se aceptan como gasto.**

El monto anual por beca de cada hijo no podrá ser superior en cada ejercicio comercial a una y media unidad tributaria anual.

Si el beneficio corresponde a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior, su monto máximo anual será de cinco y media unidades tributarias anuales.

Deberá entenderse por establecimientos de educación superior, las Universidades e Institutos Profesionales Estatales, las Universidades e Institutos Profesionales Privados reconocidos por el Estado, los Centros de Formación Técnica y las Academias o Escuelas de Estudios Superiores dependientes de las Fuerzas Armadas y de Orden.<sup>120</sup>

Se considerará la unidad tributaria anual vigente al mes de Diciembre de cada año o a la fecha de cierre del ejercicio.

Las becas que no cumplan con los requisitos de universalidad exigidos o que excedan los topes antes mencionados, constituirán por su monto total en el primer caso y por exceso en el segundo un gasto rechazado, y por lo tanto deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible.

### **III. FACULTAD DEL S.I.I. PARA REGULAR CIERTAS REMUNERACIONES.**

Tratándose de personas que por cualquiera circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera sea la condición jurídica de ésta hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, trátense de sueldos, gratificaciones etc., estas sólo se aceptarán como gasto en la parte que, a juicio de la respectiva Dirección Regional sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital...”<sup>121</sup>

Por lo tanto, este inciso otorga la facultad al S.I.I. a regular el monto aceptable como gasto de las remuneraciones pagadas a las personas que señala este inciso.

#### **Casos en que procede:**

a. Los principales accionistas de Sociedades Anónimas o en Comanditas por

<sup>120</sup> Ley 18.962, artículo 29 (D.O.10.3.90), Orgánica Constitucional de Enseñanza.

<sup>121</sup> Circular N° 151, de 20.12.76, pág.1

Acciones.

b. Las personas que, sin ser accionistas de la empresa, poseen cierto tipo de relación familiar, económica o de otra índole con los principales accionistas, a través de los cuales pueden influir en la fijación del monto de sus remuneraciones.<sup>122</sup>

### **Circunstancias que deben considerarse en la regulación de la remuneración:**

a. Esta regulación es sin perjuicio de los impuestos que procedan sobre el monto total de las remuneraciones, incluso las que no se aceptan como gasto de la empresa, respecto de los beneficiarios de ella.

b. No será suficiente motivo para proceder a una regulación de remuneraciones, el sólo hecho de que exista una causal que haya podido influir en la fijación de remuneraciones, como por ejemplo que el empleado respectivo sea el principal accionista, tenga haber en la empresa, tenga parentesco con el empresario o socio, etc.,

c. Deberá tenerse en cuenta si el contribuyente con la fijación de remuneraciones pretende evadir los impuestos a la renta de la empresa respectiva, ya que si se regula o no la remuneración los beneficiarios igual deberán tributar por ella.

d. Si se estableciera en cada caso particular que las remuneraciones fijadas son exageradas, podría ello justificar la regulación de éstas por el S.I.I., pero en todo caso se deberá proceder con bastante cuidado, con el objeto de evitar cobros precipitados e insostenibles ante los Tribunales de Justicia.

A veces, no será suficiente causal para una regulación que las remuneraciones no estén proporcionadas a las rentas declaradas, porque pueden estarlo a los servicios prestados, es decir, a la importancia y responsabilidad del cargo.

Del mismo modo, podrá verificarse un aumento de remuneraciones no obstante que las rentas de la empresa no se han acrecentado. Esto tampoco será causal suficiente para la regulación de remuneraciones, si es que el aumento de éstas tiende a compensar un mayor costo de vida o mayores responsabilidades.

### **Factores a considerar antes de una regulación de remuneraciones:**

1. Cumplimiento tributario de la empresa;
2. Si las remuneraciones asignadas a cada empleado obedecen a la retribución de una labor efectiva en la empresa;
3. Si las remuneraciones están proporcionadas a la importancia del cargo, para lo que se deberá tener presente la importancia de la empresa o sus negocios, y las remuneraciones que se pagan por cargos o funciones idénticas en otras empresas similares;
4. Que las remuneraciones no sean meramente voluntarias y su monto no se haya calculado al momento de conocerse el resultado del balance, especialmente cuando sean calculadas basándose en un porcentaje de utilidad;
5. Las participaciones en las utilidades deberán analizarse en conjunto con las

---

<sup>122</sup> Ley 18.962, artículo 29 (D.O.10.3.90), Orgánica Constitucional de Enseñanza.

remuneraciones fijas. Si las remuneraciones fijas fueran de importante cuantía, se deberá considerar si la función o cargo respectivo esta en relación con la administración de los negocios de la empresa.

**Tratamiento de los excesos de remuneraciones rechazados como gasto:**

Aquella parte de la remuneración que el S.I.I. considera excesiva deberá agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría.

Si se trata de una empresa individual o de propiedad de una sociedad de personas, el exceso no rebajable como gasto debe considerarse como retirado al término del ejercicio, quedando afectos al Impuesto Global Complementario.

Si se trata de una Sociedad Anónima sobre dicho exceso deberá pagarse por ésta el Impuesto Unico del 35%.

La tributación que afecta a los beneficiarios de dicha remuneración recaerá sobre el total de éstas y no sólo sobre el exceso de remuneraciones.

**8. Indemnizaciones por años de servicio:**

Estas sumas no se encuentran expresamente señaladas en el artículo 31 N°6 de la L.I.R., pero si caen dentro del concepto de remuneración, por lo tanto las analizaremos.

Al respecto en la Circular N° 127 se señala al respecto, que estas cantidades deberán ser rebajadas en el ejercicio comercial en que se hayan devengado o generado, sea que estén pagadas o adeudadas debido a que no se ha materializado el despido del trabajador.

El gasto se entiende generado y adeudado cuando se den todas las circunstancias que le permitan hacer exigible el gasto al trabajador, sin importar la causal que ocasiona el término de contrato de trabajo.

Las indemnizaciones que serán aceptadas como gasto serán aquellas que la empresa deba pagar a sus trabajadores por ley, actas de avenimiento o contratos colectivos o individuales.<sup>123</sup>

Cuando concurren simultáneamente variados montos de indemnización con respecto a un trabajador, para precisar el que sirve de base para efectos de la provisión, la empresa deberá tener presente la cantidad menor a que tiene derecho el trabajador por la aplicación de las causales de término de contrato.

Respecto de los trabajadores que sólo pueden acceder a la indemnización por años de servicio que contempla la Ley N° 16.455, no procede aceptar como gasto ninguna cantidad provisionada por este concepto, ya que los trabajadores pueden beneficiarse del pago sólo cuando se resuelva que la terminación del contrato de trabajo ha sido injustificada y el trabajador no es reincorporado a la empresa.

Las provisiones que no son gasto aceptado por el S.I.I., pasarán a constituir un gasto para la empresa en el ejercicio que la autoridad competente establezca el beneficio a favor del trabajador o en el ejercicio que se pague la indemnización.

<sup>123</sup> Circular N° 18 de 17/02/76

La provisión para el pago de la indemnización por años de servicios significará un gasto adeudado siempre que para la empresa constituya una obligación del pago de indemnizaciones, solamente condicionada en cuanto a su exigibilidad a la cesación de servicios del trabajador.<sup>124</sup>

Es necesario indicar que la mera circunstancia que en los contratos de trabajo o convenios celebrados entre las partes, se excluya excepcionalmente del pago de indemnizaciones a quienes incurran en una o más causales de caducidad de contrato (Art. 159 y siguientes del Código del Trabajo), que haga cesar la prestación de servicios, no impide que la empresa realice provisión por este concepto, ya que ha existido un derecho adquirido, aunque el trabajador lo haya perdido por haber incurrido en causales de despido.<sup>125</sup>

Si la empresa no queda obligada al pago de una indemnización por años de servicios, por haberse dado término al contrato de trabajo por algunas de las causales de caducidad de la Ley N° 16.455, la provisión pasará a constituir un ingreso para la empresa debido a la extinción del pago de la obligación.<sup>126</sup>

## 2.8 DONACIONES. (Art. 31 N° 7)

---

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, donación es un “Acto de donar” y donar significa “Ceder gratuitamente una persona a otra el dominio de una cosa”.

Según el Manual de Consultas Tributarias, se aceptará este acto de donar como gasto necesario para determinar la renta imponible, a los siguientes contribuyentes donantes que realicen donaciones a las entidades que se señalan y que además cumplan con las características copulativas señaladas anteriormente<sup>127</sup>.

**Donantes:** Pueden ser de 2 tipos:

a. Contribuyentes que declaren Renta Efectiva en Primera Categoría, ya sea con contabilidad completa o simplificada.

b. Los contribuyentes clasificados en el artículo 42 N°2 de la L.I.R., que declaran en Segunda Categoría, basados en ingresos efectivos para los efectos de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Dentro de estos contribuyentes, el legislador hace una excepción en el artículo 31 N° 7 de la L.I.R., señalando que:

**“...Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.”**

<sup>124</sup> Circular N° 52 de 24/06/76.

<sup>125</sup> Circular N° 52 de 24/06/76.

<sup>126</sup> Circular N° 52 de 24/06/76.

<sup>127</sup> Las características señaladas bajo el título “Gastos necesarios” (Art. 31 de la L.I.R.).

Este tipo de empresas son las productoras de la gran minería del cobre y las sociedades mineras mixtas.

**Beneficiarios:**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 31 N° 7 de la L.I.R., existen 2 grupos de beneficiarios:

***“ 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...<sup>128</sup> ”***

Por consiguiente, para que sea procedente aceptar su deducción como gasto, es necesario que la donación esté condicionada a los fines antes mencionados, sin importar si estos programas de instrucción son realizados directamente por la institución donataria, o bien ésta lleve a cabo el programa a través de una contratación de establecimientos de docentes.

Por ende, las donaciones están concebidas en función del objeto de la donación y no de la persona donante, pudiendo así este último ser incluso una institución con fines de lucro.

***“...se aplicará también a las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondos de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales<sup>129</sup> .”***

También se debe incluir dentro de esta nómina de donaciones aceptadas como gasto, la realizada en favor de la Fundación Chile, según lo prescribe el artículo 5° del Decreto Ley 1.528<sup>130</sup> .

Cabe señalar que de esta nómina, han quedado sin aplicación las donaciones efectuadas a los Comités Habitacionales Comunales, disposición que rige a contar del 31 de Diciembre de 1978, a causa de la dictación del Decreto Ley 2.552<sup>131</sup> , que dispuso la disolución de dicho organismo.

Lo mismo sucede respecto del Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, ya que este fondo fue suprimido por la ley 18.121<sup>132</sup> .

En cuanto a las donaciones al Fondo de Solidaridad Nacional, que es un fondo constituido por los recursos provenientes de donaciones o erogaciones hechas al Estado sin expresión de causa, o destinadas a obras de adelanto comunitario o a programas de desarrollo social del supremo gobierno<sup>133</sup> , fueron incluidas dentro de este artículo 31 N°7

<sup>128</sup> Art.31 N°7, inciso 1 de la L.I.R.

<sup>129</sup> Art.31 N°7, inciso 2 de la L.I.R.

<sup>130</sup> D.O. 03.08.1976.

<sup>131</sup> D.O. 23.02.1979.

<sup>132</sup> D.O. 19.05.1982.

de la L.I.R.a partir del 8 de Noviembre de 1975 <sup>134</sup> .

## I. TIPO Y MONTO DE LAS DONACIONES.

Las donaciones pueden ser en dinero, muebles, valores mobiliarios, derechos o en cualquier otro tipo de bien.

En el caso de donaciones en especies, para que sean aceptadas como gasto, el valor de la donación deberá coincidir con el valor que tengan estos bienes en la contabilidad del donante, esto es, el valor de adquisición más las revalorizaciones según la ley, menos las depreciaciones correspondientes.

Cabe recordar que todas las donaciones, independiente del objeto donado, deben estar formando parte del activo del donante al momento de realizar la donación, de otra forma no se aceptarán como gasto.

El monto a deducir como donación es el establecido en el artículo 31 N° 7 de la L.I.R.:

***“...Las donaciones... sólo en cuanto no excedan del 2% de la Renta Líquida Imponible de la empresa o del 1,6%o (Uno coma seis por mil) del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio.”*** <sup>135</sup>

Estos límites no son copulativos, sino alternativos, pudiendo el donante usar cualquiera de ellos <sup>136</sup> , excepto en el caso que la empresa donante tenga como resultado del ejercicio en que realice la donación una pérdida tributaria, situación donde el tope será el segundo límite mencionado, el 1,6%o del capital propio de la empresa.

El capital propio de la empresa se determinará sobre la base del balance anual practicado el 31 de Diciembre del año en que se efectuó la donación.

Según la Circular N° 42 de 1990, cuando exista un monto de Renta Líquida Imponible, es decir, no se de la excepción anterior, “*la rebaja deberá aceptarse hasta la cantidad mayor*”, o sea, se aceptará como gasto necesario para determinar la Renta Líquida Imponible, la cantidad mayor que resulte entre los topes antes establecidos.

Veamos un ejemplo, supongamos la siguiente donación:

Donación al cuerpo de bomberos	\$ 1.500.000
Utilidad según balance	\$ 100.000.000
Capital propio final	\$ 200.000.000

Calculemos los límites:

<sup>133</sup> Según señala el artículo 1° del D.L. 1.080.

<sup>134</sup> Así se señala en el D.L. 1.244.

<sup>135</sup> **Art. 31 N°7, inciso 1 de la L.I.R.**

<sup>136</sup> Según lo señala la Circular 42/90 publicada en el Diario Oficial el 3 de Septiembre de 1990.

El primer tope del 2% de la R.L.I., supongamos también por simplicidad, que la Renta Líquida Imponible (R.L.I.) coincidió con la utilidad según balance <sup>137</sup>, para calcular este monto, debemos incluir dentro de la R.L.I., el monto de la donación, y sobre este monto, calcular el 2%, esto es:

Utilidad según balance	\$ 100.000.000
Donación al cuerpo de bomberos	\$ 1.500.000
Total	\$ 101.500.000

Como incluyó la donación en la R.L.I., no calculó directamente el 2%, sino la proporción 2:102, esto nos da el factor 0.0196078, ahora lo aplico sobre el total calculado:

$$101.500.000 * 0.0196078 = \$1.990.192 \text{ este sería nuestro tope N° 1.}$$

Veamos el otro límite, que es el 1,6%o del Capital Propio Final de la empresa:

$$200.000.000 * 0.0016 = \$320.000 \text{ Tope N°2.}$$

Como el tope es el mayor de ambos, puedo deducir como gasto por concepto de donación \$1.990.192.

Finalmente, señalaremos el último párrafo del artículo 31 N°7 de la L.I.R., que establece lo siguiente:

***“Las donaciones a que se refiere este número no requerirán del trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos.”*** <sup>138</sup>

Es decir, se exime del pago de cualquier tributo el monto de la donación, incluso el tributo establecido en la Ley 16.271 sobre herencias, asignaciones y donaciones y los impuestos de timbres y estampillas.

La exención que establece este párrafo, es sobre el monto total de la donación, no sólo por la parte que el legislador acepta como gasto, además para el donatario, el incremento en su patrimonio no constituirá renta <sup>139</sup>.

Cabe señalar que además de las donaciones que establece el artículo 31 N°7 de la L.I.R., existen otras donaciones que tienen un tratamiento similar al de este artículo, las que nombraremos a continuación a modo de señalar la existencia de otro tipo de donación que rebajan la Renta Líquida Imponible, pero que no se incluyen en el artículo 31 N°7 de la L.I.R.:

a) Las efectuadas en favor de los Establecimientos de Educación y demás instituciones señaladas en el artículo 46 del D.L. 3.063, sobre Rentas Municipales, cuyo texto actualizado fue fijado por el D.S. 2.385 (D.O.20.11.96) del Ministerio del Interior.

<sup>137</sup> Esta suposición anula las deducciones que hay que hacerle a la utilidad según balance para llegar a determinar la base imponible o Renta Líquida Imponible.

<sup>138</sup> **Art. 31 N°7, inciso 3 de la L.I.R.**

<sup>139</sup> De acuerdo a lo dispuesto en el número 9° del artículo 17 de la L.I.R.

b) Las realizadas en favor de las personas jurídicas sin fines de lucro que mantuvieron en funcionamiento talleres protegidos en los que deficientes mentales desarrollen actividades laborales con fines principalmente terapéuticos<sup>140</sup>.

c) Las efectuadas a la corporación "Pro Visita de S.S. el papa, mil novecientos ochenta y siete"<sup>141</sup>.

d) Las destinadas a financiar la erección de los monumentos a que se refieren las leyes 18.509<sup>142</sup>, 18.614<sup>143</sup> y 18.615<sup>144</sup>;

e) Las efectuadas a la Fundación Teresa de Los Andes de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 18.899 (D.O. 30.12.89), y

f) Las realizadas en favor de la Fundación Alberto Hurtado al amparo del artículo 1º de la Ley 19.371 (D.O. 06.02.95).

## 2.9 REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO. (Art. 31 N°8)

---

Procederá la deducción como gasto para la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría,

***"Los reajustes y diferencias de cambio 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."***<sup>145</sup>

Por lo tanto, se considerarán gasto necesario para producir la renta, los reajustes y diferencias de cambio en la medida que provengan de:

a. Créditos o préstamos solicitados, ya sea reajustables o en moneda extranjera, para ser destinados al giro del negocio.

b. O, de la adquisición de bienes del Activo Inmovilizado o Activo realizable.

En relación con este último caso, el artículo 41 N°2 de la L.I.R., hace referencia a los bienes físicos del Activo Inmovilizado adquiridos con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables, señalando que 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 en su totalidad a los resultados del ejercicio respectivo, a contar de la fecha en que los bienes pasen a ser propiedad del contribuyente. Y cabe señalar que no será necesario distinguir entre la parte depreciada

<sup>140</sup> Ley 18.600, D.O. 19.12.87, artículo 10.

<sup>141</sup> De acuerdo con la ley 18.514 (D.O. 24.05.86);

<sup>142</sup> D.O. 03.05.86.

<sup>143</sup> D.O. 07.05.87.

<sup>144</sup> D.O. 13.05.87.

<sup>145</sup> **Art. 31 N°8 de la L.I.R.**



del activo fijo o si las existencias han sido vendidas o no.

Para el caso de importaciones con cobertura diferida, el reajuste que corresponda a las cuotas fijadas por el Servicio de Aduanas, será considerado gasto necesario para producir la renta. Y dicho reajuste se calculará de acuerdo a la cotización de la moneda extranjera a la fecha del balance o según el reajuste pactado para cada cuota entre el Servicio de Aduanas y el Contribuyente.<sup>146</sup>

## I. REAJUSTES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO QUE SERAN GASTO RECHAZADO.

Serán Gasto Rechazado:

a. Los reajustes pagados o adeudados respecto de créditos o préstamos empleados en la adquisición, inversión o mantención de bienes corporales o incorporales que no produzcan rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría. (Según Art. 31 N°1 L.I.R.).

b. Los reajustes y diferencias de cambio que sean imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originen<sup>147</sup>.

c. Los reajustes devengados a favor del Fisco, Municipalidades y a los Organismos o Instituciones Públicas creadas por ley, por mora en el pago de impuestos, contribuciones y otros.

## 2.10 GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA. (Art. 31 N°9)

Para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, se deberá rebajar: *“Los Gastos de Organización y puesta en marcha, ....”*<sup>148</sup>

### I. CONCEPTO.

Los gastos de organización y puesta en marcha, se entenderán como los desembolsos realizados por las empresas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha propiamente tal y que guardan relación con la vida o existencia de la empresa, repercutiendo en la generación de la renta del ejercicio en que ellos se originaron o desembolsaron y también en la de los períodos o ejercicios siguientes. Dentro de los cuales podemos citar:

- 1) Honorarios y gastos legales de constitución; (Gastos notariales, de inscripción,

<sup>146</sup> Jurisprudencia sobre Reajustes y Diferencias de Cambio. Oficio N°439, de 22.01.81. Reajuste de deudas en moneda extranjera o reajustables, tratadas en el Art. 41 N°10 de la L.I.R.

<sup>147</sup> Art.33 N°1, letra e de la L.I.R.

<sup>148</sup> Extracto del Art. 31 N°9 de la L.I.R.

publicación, honorarios de profesionales, etc.)

2. Desembolsos originados en la modificación de la naturaleza jurídica. (Transformación de sociedades, etc.)

3. Estudios preliminares de carácter técnico; (Estudios de mercado, de factibilidad, sondeos de opinión pública, etc.)

4. Implementación de nuevos sistemas contables;

5. Desembolsos por reorganización y fusión de entidades en funcionamiento;

6. Gastos de propaganda o publicidad, previos a la producción y ventas;

7. Los efectuados para acondicionar o habilitar inmuebles arrendado para uso de la empresa, cuando ellos impliquen agregar un valor considerable a dichos muebles y las obras o mejoras realizadas queden a beneficio de los propietarios, sin derecho a reintegro.<sup>149</sup>

8. Los desembolsos por concepto de patentes mineras, pagadas durante los cinco años anteriores al inicio de la explotación de las respectivas pertenencias.<sup>150</sup>

### II. TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Los gastos de organización y puesta en marcha:

***“... podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis<sup>151</sup> ejercicios comerciales consecutivos contados (a) desde que se generaron dichos gastos o (b) 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.”<sup>152</sup>***

De lo anterior se desprende que los contribuyentes podrán optar<sup>153</sup>, según mejor les convenga, por amortizar dichos gastos como sigue:

(a) Efectuar su amortización en dos, tres, cuatro, cinco y hasta seis ejercicios comerciales consecutivos como máximo.

(b) Cargando el total de ellos al resultado del mismo ejercicio en que se generaron, independientemente del mes, del año en que se incurrió en tales gastos, o

También se destaca:

***“ 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***

<sup>149</sup> Circular N°53, de 1978.

<sup>150</sup> Art.163 del Código de Minería.

<sup>151</sup> Según Circular N°54 de 24.12.84, modificación del límite máximo de amortización.(no es retrospectivo)

<sup>152</sup> Extracto del Art. 31 N°9 de la L.I.R.

<sup>153</sup> Opción para la amortización según el Oficio 2.557 de 01.08.91.

**empresa.”**<sup>154</sup>

Como se deja en evidencia, en este caso también el contribuyente puede optar por cargar dichos gastos a resultados en el mismo ejercicio en que se generaron o prorratearse en dos o más ejercicios sucesivos.

### III. REAJUSTE DE LOS GASTOS PENDIENTES DE AMORTIZACIÓN.

El reajuste que ordena aplicar el artículo 41 N°7 de la L.I.R. sobre los gastos de organización y puesta en marcha, se realizará sólo cuando el contribuyente haya optado por prorratearlos en más de un ejercicio comercial; registrando, por consiguiente, en una cuenta de activo a la fecha del balance aquella parte de dichos gastos cuya amortización o castigo se difiere para los ejercicios siguientes.

De acuerdo a lo anterior, se procederá a reajustar según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C., de la siguiente forma:

a) La primera vez, por el período comprendido entre el último día del mes anterior a aquel en que se generaron y el último día del mes anterior al del balance.

b) En los ejercicios siguientes, por 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.

### IV. JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS DE ORGANIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA.

A: Desembolsos incurridos en las actividades mineras previos a la explotación, producción y comercialización de los productos deben considerarse como gasto de organización y puesta en marcha, aplicándose, consecuentemente el tratamiento tributario al respecto en el Art. 31 N°9 y normas de reajustabilidad del art. 41 N°7, ambos artículos de la L.I.R.<sup>155</sup>

Se debe tener presente que aquellos desembolsos incurridos en la etapa previa a la producción y que con posterioridad a la explotación misma de la mina, pasen a formar parte de la infraestructura del yacimiento minero, constituyen inversiones del activo inmovilizado y se rigen por las normas del Art.31 N°5 de la L.I.R. (ejemplo: caminos de acceso).

Sin embargo, los gastos, costos o desembolsos incurridos por empresas mineras en construcción de un camino sobre el predio sirviente (terreno ajeno), deben considerarse como gasto de organización y puesta en marcha, ya que no pueden formar parte de un activo intangible.<sup>156</sup>

<sup>154</sup> Extracto del Art. 31 N°9, modificado según la Circular N°54 de 24.12.84, límite máximo de amortización.(no es retrospectivo)

<sup>155</sup> Oficio 1.739 de 29.05.86.

<sup>156</sup> Oficio 3.274 de 31.10.95.

B. Desembolsos por diseño y confección de software o programas computacionales a medida del usuario o empresa, sin que puedan ser estandarizados para su comercialización, pasan a constituir “*gastos o costos diferidos*”, quedando sujetos al tratamiento tributario dispuesto por el artículo 31 N°9 de la L.I.R. y normas de reajustabilidad del Art. 41 N°7 de la L.I.R.<sup>157</sup>

C. Desembolsos que se incurran en la construcción de obras entregadas en concesión, deberán recuperarse en forma proporcional durante todo el período del contrato de concesión, contado desde la fecha de término de la construcción de cada obra. La parte no amortizada de los citados desembolsos por la aplicación del principio mencionado, adoptará la calidad de un costo diferido el cual al término de cada ejercicio deberá someterse a las normas de reajustabilidad dispuestas en el Art. 41 N°7 de la L.I.R., para luego proceder a su amortización en la parte que corresponda al período comercial respectivo.<sup>158</sup>

D. Traspaso de gastos de organización y puesta en marcha financiados o pagados por personas destinadas a la empresa que los aprovecha, no son gasto para ésta.<sup>159</sup>

E. Los gastos incurridos en la habilitación, remodelación y acondicionamiento de un local comercial para destinarlo a cierta actividad, como lo son la demolición y limpieza del terreno, la excavación y colocación de solares de concreto, constituyen gasto de organización y puesta en marcha. Sin embargo, las reparaciones y mejoras necesarias y ordinarias simplemente constituyen gasto necesario para producir la renta y pueden ser deducidos como tales en el mismo ejercicio comercial, entre otros, los gastos de envigado soportante de madera y piso, reparación de tabiques, de arreglo del piso y reparación de botaguas.<sup>160</sup>

## 2.11 GASTOS DE PROMOCION O COLOCACION DE PRODUCTOS NUEVOS. (Art. 31 N°10)

---

Se deducirán de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría,  
***“Los Gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente,....”***<sup>161</sup>

Contablemente, estos desembolsos son también denominados de mercadotecnia y son aquellos que se efectúan con el objetivo inmediato de obtener conocimiento del mercado para un producto o servicio, darlo a conocer, desarrollarlo o mantener la preferencia del

<sup>157</sup> Oficio 150 de 14.01.93.

<sup>158</sup> Oficio 3.496 de 16.12.96.

<sup>159</sup> Oficio 2.419 de 15.10.97.

<sup>160</sup> Fallo de corte Suprema de 11.11.83., caso de Supermercado en el acondicionamiento de un lugar para ser usado de estacionamiento.

<sup>161</sup> ***Extracto del Art. 31 N°10 de la L.I.R.***

consumidor.

## I. TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Estos gastos, el contribuyente podrá:

**“... prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos.”<sup>162</sup>**

De acuerdo con lo dispuesto, los contribuyentes podrán optar, según mejor les convenga, por:

- a) Cargarlos totalmente a los resultados del ejercicio en el que se incurrió en ellos, o
- b) Prorratarlos en dos o tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron. (Debido a que producen un ingreso en varios períodos contables).

Si se opta por diferir dichos gastos, éstos deben permanecer en el activo para proceder a su amortización por los plazos que se hayan adoptado para su prorrato, por lo que formarán parte del Capital Propio Inicial Tributario, y se someterán a la aplicación de la corrección monetaria que se dispone en el artículo 41 N°7 de la L.I.R.

## 2.12 GASTOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA. (Art. 31 N°11)

Se podrán rebajar de la Renta Bruta:

**“Los Gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la Renta Bruta del ejercicio, ....”<sup>163</sup>**

La contabilidad entiende estos gastos como, aquellas sumas pagadas al efectuar trabajos de investigación o estudios para determinar la existencia de un producto (minerales, petróleo, etc.) o la posibilidad de un invento o descubrimiento.

Tributariamente no está definida la expresión “*investigación científica y tecnológica*”, por lo que siguiendo el principio básico en materia de hermenéutica civil consagrado en el artículo 20 del Código Civil, se recurre a las definiciones que sobre estas contiene el Diccionario de la Real Academia Española, se tiene que, por investigación científica debe entenderse aquella que persigue la obtención de un conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas, y por investigación tecnológica, aquella encaminada a obtener un conocimiento propio de un oficio mecánico o arte industrial.

Entendiéndose estos conceptos, se puede agregar que para que sean deducibles como gasto necesario deberán:

- a) Tratarse de un gasto de investigación científica y tecnológica, aun cuando no sea necesario para producir la renta del ejercicio.

<sup>162</sup> Extracto del Art. 31 N°10 de la L.I.R.

<sup>163</sup> Extracto del Art. 31, N°11 de la L.I.R., introducido por el Art. 1, N°6, letra b), de la Ley N°18.775 (D.O. 14.01.89). Con vigencia a contar del 01.01.89.

b) Ser efectuados en interés de la empresa. Es decir, que los desembolsos sean incurridos en su propio beneficio o utilidad, independiente de los ingresos o rentas posibles de obtener si se lleva a cabo el proyecto o si se abandona.

c) Cumplir con todos los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la L.I.R., siempre y cuando no se contradiga con lo dispuesto en este numeral.

Cabe señalar además, que la ley no exige la necesidad del desembolso para su deducción, ya que sería de muy difícil prueba para el contribuyente, pero no exime de los demás requisitos establecidos en el primer inciso del artículo 31 de la L.I.R.

### I. TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Dichos desembolsos podrán ser deducidos, a elección del contribuyente,

***“... en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”***<sup>164</sup>

Si el contribuyente optara por prorratear la deducción de estos gastos en dos o más ejercicios, el monto de tales desembolsos debe reajustarse según lo indica el artículo 41 N°7 de la L.I.R.

Finalmente, es importante señalar que los desembolsos incurridos en la realización del estudio de factibilidad de un proyecto urbanístico, no reúnen los requisitos básicos que exige el N°11 del artículo 31 de la L.I.R, para ser aceptados como gasto necesario para producir la renta, debido a que dichos desembolsos provienen de un estudio que no persigue la obtención de un conocimiento nuevo derivado de una investigación científica o tecnológica, sino que son producto de un conocimiento preexistente de orden técnico, como lo es la Ingeniería Civil y la Arquitectura. Por lo tanto dichas erogaciones deberán activarse y rebajarse de los propios ingresos que genere en el futuro ese proyecto de factibilidad, debiéndose aplicar las normas de reajustabilidad dispuestas en el artículo 41 N°7 de la L.I.R.<sup>165</sup>

### 2.13 PAGOS EFECTUADOS AL EXTERIOR. (Art. 31 N° 12)

---

Serán aceptados como gastos:

***“Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley (L.I.R.), hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.”***<sup>166</sup>

Los conceptos mencionados en el Artículo 59 de la L.I.R, son:

1. Marcas;
2. Patentes;

<sup>164</sup> Extracto del Art. 31, N°11 de la L.I.R.

<sup>165</sup> Oficio 3.826 de 21.09.92. confirmado por el Oficio 3.489 de 22.11.95.

<sup>166</sup> Art. 31 N°12, inciso 1, de la L.I.R.

3. Fórmulas;
4. Asesorías <sup>167</sup> ;
5. Otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración;

Los conceptos antes mencionados quedarán afectos al Impuesto Adicional, con tasa del 30%.

## **I. CANTIDADES REMESADAS AL EXTERIOR QUE NO SE GRAVAN CON IMPUESTO ADICIONAL.**

1. Devoluciones de capital;
  2. Devoluciones de préstamos otorgados desde el exterior;
  3. Pago de bienes corporales internados al país hasta un costo generalmente aceptado;
  4. Rentas sobre las cuales se hayan pagado los impuestos en Chile;

## **II. MONTO MAXIMO DEDUCIBLE COMO GASTO.**

Pueden ser rebajados de la Renta Bruta hasta un

***“4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro en el ejercicio respectivo”*** <sup>168</sup>

Se entenderá por *“ingresos del giro”*, los provenientes de la actividad habitual o normal desarrollada por el contribuyente o de la comprendida dentro del objeto social en el caso de las sociedades, debiendo excluirse por lo tanto, todos aquellos de carácter extraordinario o esporádico como los originados por ventas del activo inmovilizado. <sup>169</sup>

Las ventas y servicios deberán ser considerados a su valor nominal.

Generalmente el exceso a este límite será considerado gasto rechazado.

## **III. CASOS EN LOS CUALES NO CORRESPONDE APLICAR EL LIMITE SEÑALADO.**

***“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***

<sup>167</sup> Con exclusión de las calificadas técnicas que tributan según el Art. 59 N°2, inciso 2d de la L.I.R.

<sup>168</sup> Art. 31 N°12, inciso 1 de la L.I.R.

<sup>169</sup> Circular N°61 de 15.10.97.

***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.”<sup>170</sup>***

**1° excepción al límite :**

No será aplicable cuando 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.

Se entenderá que existe relación directa o indirecta en el capital, control o administración de otra empresa cuando se den las situaciones establecidas en los artículos 86 y 87 de la Ley 18.046 y en el artículo 95 de la Ley 18.045.

Para que esta norma tenga aplicación el contribuyente o su representante en los dos meses posteriores al término del ejercicio, deberá formular una declaración jurada donde se señala que no ha existido relación alguna. Esta declaración es confeccionada en duplicado.

La declaración deberá incluir una nómina de las personas beneficiarias de las remesas en el exterior, incluyendo los montos remesados y el país de destino.

Si maliciosamente se suscribe una declaración falsa, esto será sancionado de acuerdo a lo que establece el artículo 97 del Código Tributario. La sanción corresponde a una multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

El término maliciosamente se entiende como “*intención dolosa*” o a “*sabiendas*” o “*con ánimo de defraudar*”.

**2° excepción al límite:**

Tampoco se aplicará el límite del 4% 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%”***

Acá lo que se trata de evitar es la doble tributación. El Ministerio de Hacienda deberá establecer por Decreto Supremo la lista de los países que se encuentran en esa situación.

#### **IV. FORMA DE APLICAR EL LÍMITE DEL 4%.**

Cuando en un mismo ejercicio concurren ambos tipos de pago (sujetos al límite, y no sujetos) deberá restarse al monto a que asciende el expresado límite máximo (4%), en primer término los desembolsos correspondientes a cantidades a las cuales no corresponde aplicarles el límite, y enseguida los sujetos a límite.

Por ejemplo:

---

<sup>170</sup> Art. 31 N°12, inciso 2, de la L.I.R.



Gastos : (sujetos al límite)	\$11.000.000
Ingresos por venta o servicios:	\$1.000.000.000
Gastos afectos a la primera excepción:	\$15.000.000
Gastos afectos a la segunda excepción:	\$20.000.000

Si calculamos el límite sería:  $\$1.000.000.000 * 4\% = \$40.000.000$

Entonces:	Tcpe 4%	\$40.000.000
	Primera excepción	( 15.000.000)
	Segunda excepción	( 20.000.000)
		5.000.000
	Sujeto a límite	( 11.000.000)
	Gasto Rechazado	6.000.000

**GASTOS RECHAZADOS**

---

## CAPITULO III. COMPARACION INTERNACIONAL

Debido a la globalización existente nos parece importante hacer un análisis de las leyes tributarias de otros países, para establecer ventajas y desventajas que pueden existir en relación con la legislación chilena en esta materia.

### ARGENTINA

En primer término se estudiará la legislación de este país, debido a que es una de las naciones limítrofes de Chile con las que mantiene relaciones comerciales.

La legislación de Impuestos sobre la Renta en este país se encuentra en la Ley de Impuesto a las Ganancias <sup>171</sup>. Esta ley señala que están sujetas a este impuesto las ganancias que obtengan las personas físicas y las empresas.

Los residentes en la República Argentina pagan impuesto sobre la totalidad de las ganancias, es decir, aquellas rentas obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo descontar del impuesto las sumas efectivamente abonadas o gravámenes análogos,

<sup>171</sup> La Ley de Impuesto a las Ganancias fue actualizada el 6/04/2002 y su vigencia hasta el 31/12/2005, estipulado por Ley 25558 del 04/01/2002

sobre sus actividades en el extranjero.

Las ganancias que obtengan las personas físicas residentes por su propio trabajo como trabajador dependiente o por el desarrollo de una actividad como trabajador independiente, o las que obtengan por la participación en los resultados de sociedades personalistas están sujetas a una tasa progresiva que va del 9% al 35%.

Las ganancias obtenidas por las sociedades de capital, así como las sucursales o representaciones del exterior constituidas en el país, están sujetas a una tasa del 35%.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre ganancias de fuente argentina.

Para los efectos de esta ley las ganancias son:

1. Rendimientos, rentas o enriquecimientos periódicos que impliquen la permanencia de la fuente

2. Rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no con los requisitos del numeral anterior y que hayan sido obtenidas por Sociedades de capital constituidas en Argentina o establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o cualquier otro tipo que sean estables, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero, y actividades de corretaje, viajante de comercio, despachante de aduana y profesiones liberales.

3. Beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga.

Además en esta ley se encuentran las cuatro siguientes categorías:

### **Primera categoría: Rentas del Suelo**

Estas rentas son las obtenidas por los bienes raíces, siempre y cuando no corresponda incluirlas dentro de la Tercera Categoría y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos.

### **Segunda categoría: Rentas de Capital**

Estas rentas son las obtenidas a través de capitales mobiliarios, siempre y cuando no corresponda incluirlas dentro de la Tercera Categoría.

### **Tercera categoría: Beneficio de las Empresas y ciertos Auxiliares de comercio**

Esta categoría grava las ganancias netas imponibles de sociedades de capital constituidas en el país o establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o cualquier otro tipo que sean estables, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior. Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la Cuarta Categoría y las demás ganancias no incluidas en las restantes categorías. Estas rentas están afectas a un impuesto del 35%.

### **Cuarta categoría: Rentas del trabajo Personal**

Son las rentas provenientes del trabajo incluidas las obtenidas en relación de dependencia, por cargos públicos, beneficios de planes de seguro, profesiones liberales y

de actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana. También se incluyen las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., en cuanto excedan de las sumas consideradas razonables por la Dirección General Impositiva.

## I. GANANCIA NETA Y GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

$$\begin{array}{r} \text{Ganancia Bruta} \\ (-) \text{Gastos Necesarios} \\ \hline \text{Ganancia Neta} \end{array}$$

Los gastos necesarios que se deducen de la ganancia bruta son aquellos imprescindibles para obtener la ganancia neta y que estén debidamente documentados, excepto cuando se presuma que hayan sido efectuados para adquirir bienes o que no lleguen a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario.

Para establecer la ganancia sujeta a impuesto se utilizará la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{r} \text{Ganancia 1}^\circ, 2^\circ, 3^\circ \text{ y } 4^\circ \text{ Categorías} \\ (-) \text{Deducciones} \\ \hline \text{Ganancia Neta sujeta impuesto} \end{array}$$

Las deducciones de la ecuación anterior, son las establecidas en el artículo 80 de esta ley y se aplicarán en conjunto a las ganancias de las numeradas categorías en la medida que no correspondan a gastos vinculados a ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

Existen también otras deducciones de carácter general establecidas en el artículo 81 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y deducciones de carácter especial que se encuentran en el artículo 82 de la misma ley, ambas aplicadas a todas las categorías.

Además existen deducciones especiales por categoría.

### **Deducciones generales**

Para que proceda la deducción de estos gastos, deben cumplir el requisito de mantener y conservar las ganancias gravadas de impuesto.

1) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones, y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

2) Las sumas que pagan las aseguradoras por seguros para casos de muerte, en los seguros mixtos, excepto para los seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Super Intendencia de Seguros, sólo será deducible la parte de la prima que cubra el riesgo de muerte.

3) Las donaciones a los fiscos nacionales, provinciales y municipales y a las

instituciones cuyo objetivo sea:

- a. La realización de obra médica asistencial sin fines de lucro.
- b. La investigación científica y tecnológica.
- c. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de planes de partidos políticos.
- d. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación.

4) Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales.

5) Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados sujetos al control de la Super Intendencia de Seguros y a los planes y fondos de pensiones y jubilaciones de las mutuales inscritas y autorizadas por el Instituto de Acción Cooperativa y Mutual.

El tope de la deducción es de \$0.30 anuales.

6) Las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares.

7) Los descuentos obligatorios efectuados para obras sociales correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas familiares.

Asimismo se deducirán importes abonados en concepto de cuotas o abonos que presten cobertura médica asistencial, para el contribuyente y sus cargas de familia.

8) Los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica entre las que se encuentran:

- a) Hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares.
- b) Las prestaciones accesorias de hospitalización, etc.

### **Deducciones especiales de las categorías Primera, Segunda, Tercera y Cuarta**

1) Los impuestos y tasas que recaen sobre bienes que produzcan ganancias.

2) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias.

3) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes y siniestros, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones.

4) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva.

5) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección General Impositiva, originado por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones.

6) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso.

#### **Deducciones especiales de la Primera Categoría**

1) Gastos de mantenimiento del inmueble

a. *Según deducción de gastos reales:* El gasto se demuestra a través de comprobantes y el monto que sale reflejado en éste es el que se utiliza como base.

b. *Deducción de los gastos presuntos:* La base será el 5% sobre la Renta Bruta del inmueble.

Elegido un procedimiento no podrá ser variado durante 5 años, contados desde el período inclusive en que se hubiera hecho la opción.

Para inmuebles rurales la deducción se hará, en todos los casos, por el procedimiento de gastos reales comprobados.

#### **Deducciones especiales de Segunda categoría**

Los beneficiarios de regalías residentes en el país podrán deducir el 25% de las sumas percibidas por concepto de regalías cuando se originen en la transferencia definitiva de bienes.

Cuando las regalías se originen en la transferencia temporaria de bienes que sufren desgaste o agotamiento, se admitirá la deducción del importe.

Si se trata de costos y gastos incurridos en el extranjero, se admitirá como única deducción por todo concepto el 40% de las regalías percibidas.

#### **Deducciones especiales de Tercera categoría**

1) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio.

2) Los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables.

3) Los gastos de organización, admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de 5 años, a opción del contribuyente.

4) Las sumas que las compañías de seguros, de capitalización y similares destinen a integrar las provisiones por reservas matemáticas y reservas por riesgo en curso y similares.

5) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicado en el artículo, en cuanto sean justos y razonables.

6) Los gastos o contribuciones realizados a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos, y en general todo gasto de asistencia a favor de los empleados dependientes u obreros. También se deducirán los aguinaldos, gratificaciones, etc.

7) Los aportes de los empleadores efectuados a los planes de seguro de retiro privado administrados por entidades sujetas al control de la Super Intendencia de Seguros ya los planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales inscritas y autorizadas por el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y mutual.

El tope a deducir es de \$1.5 anuales por cada empleado en relación de dependencia.

8) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados hasta 1.50% del monto total del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia

9) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia, y las acordadas a socios administradores.

Las sumas a deducir por concepto de honorarios no podrán exceder el 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta que resulte de computar \$12500 por cada uno de los perceptores de dicho concepto que resulte mayor.

### **Deducciones No admitidas**

1) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y su familia.

2) Los intereses de los capitales invertidos por el dueño o socio de las empresas, como las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldos y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

3) Las remuneraciones o sueldo de la cónyuge o pariente del contribuyente. Cuando se demuestre una efectiva prestación del servicio, se admitirá deducir la remuneración abonada en la parte que no exceda la retribución que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios.

4) Los impuestos de ésta ley y cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten.

5) Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico financiero de otra índole prestado desde el exterior, en los montos que excedan los límites que se fijen.

6) Las sumas invertidas en adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes.

7) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas de la empresa.

8) La amortización de derechos de llave, marcas y activos similares

9) Las donaciones no permitidas por esta ley, las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o especie.

10) Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas.

11) Los beneficios que deben separar las sociedades para constituir el fondo de reserva legal.

12) Las amortizaciones y pérdidas por desuso correspondiente a automóviles y alquileres correspondientes de los mismos, en la medida que excedan lo que correspondería deducir.

Tampoco se podrá deducir, los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general, todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan el



límite fijado por la Dirección Regional Impositiva, excepto para automóviles cuya explotación sea el giro principal de la actividad gravada.

13) Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites.

#### **Diferencias**

1) Con respecto a la deducción de intereses, el tratamiento que se le da es similar a lo que se hace en Chile ya que para poder deducirlos tienen que provenir de actividades relacionadas con el giro y que estén gravadas dentro de la categoría, es decir, no deben ser intereses exentos.

2) Al igual que en Chile se acepta como gasto deducible las donaciones, pero la diferencia esta en que el porcentaje aplicado sobre la Renta Líquida Imponible, es diferente, ya que en Argentina es un 5% de la Renta Líquida Imponible, además las instituciones permitidas son diferentes, ya que en Chile por ejemplo, dentro de las instituciones nombradas no se encuentra las realizadas para investigación científica y tecnológica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de partidos políticos.

3) Se hace una clara alusión en ésta ley, a que se acepta como gasto las amortizaciones de bienes inmateriales, cosa que no ocurre en la legislación chilena y queda a criterio del Director Regional si este se acepta como gasto necesario.

Consideramos que es positivo que se acepte como gasto la amortización de bienes intangibles, ya que por ejemplo las patentes, concesiones, etc. son necesarios para producir la renta.

4) En cuanto a los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias, también son gastos aceptados en Chile, siempre y cuando no sean los impuestos que se encuentran nombrados en la Ley de Impuesto a la Renta al igual que en Argentina.

5) En Chile se acepta como gasto toda la pérdida sufrida por caso fortuito o fuerza mayor, por el total del valor libros al que este registrado el bien al momento del siniestro o la parte proporcional de dicho valor si la destrucción es sólo parcial. No se discrimina entre los bienes cubiertos o no por seguros. El seguro y las indemnizaciones serán considerados como ingresos brutos.

En cambio en Argentina sólo se aceptarán como gasto cuando no sean cubiertos por seguros o indemnizaciones.

6) Con respecto a los seguros para que sean aceptados como gasto necesario en la legislación chilena, deben estar estipulados en contratos de trabajo, o en su defecto deben ser pagados bajos normas de carácter general y uniforme, en la legislación Argentina no menciona estos requisitos para que puedan ser rebajados como gasto.

7) En Argentina al igual que en Chile se tiene una depreciación por desgaste o agotamiento.

8) También se hace un castigo por deudores contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres, además debe cumplir con una serie

de requisitos que se fijan en el reglamento, los cuales son similares a los establecidos en Chile.

9) Existe una diferencia en el plazo en el cual se pueden amortizar los gastos de organización y puesta en marcha, ya que en Argentina pueden ser amortizados hasta un plazo de cinco años, en cambio en Chile se amortiza en un plazo de 6 años.

10) En Chile nada mencionan en la Ley de Impuesto a la Renta en cuanto provisiones por reservas matemáticas y reservas por riesgo en curso y similares que realicen las compañías de seguro. Por otro lado en Chile por norma general no se acepta rebajar como gasto las provisiones.

11) En cuanto a los gastos relacionados con contribuciones realizadas a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos, y en general todo gasto en asistencia del trabajador para que estos sean aceptados como gasto en Chile, se requiere que estén estipulados en el contrato de trabajo, o en su defecto se otorguen a los trabajadores utilizando el principio de universalidad. En la ley Argentina no se señalan estos requisitos.

12) Con respecto a los gastos de representación en Chile para que sean aceptados deben cumplir con los requisitos copulativos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, y son considerados como formando parte de las remuneraciones. No se les asigna un tope específicamente, en cambio en Argentina tienen como tope máximo hasta 1.50% del monto total de las remuneraciones. Nos parece que ésta medida es buena, ya que de esta forma se controla el gasto y se evitan abusos por parte del contribuyente.

13) Los honorarios que se paguen a directores, síndicos o miembros de consejo de vigilancia, en Argentina se da un tope de 25% de las Utilidades contables del ejercicio, o hasta que resulte de computar \$12.500 por cada uno de los perceptores de dicho concepto, en cambio en Chile, el tope son 60 U.F además de otros requisitos que se deben cumplir.

14) Al igual que en Chile no se aceptan como gasto los gastos personales y de sustento de su familia.

15) Tampoco se aceptan las remuneraciones de la cónyuge o pariente del contribuyente, siempre y cuando no se demuestre su efectiva prestación de servicios.

16) A diferencia de Chile, no se aceptan como gasto los sueldos o remuneraciones que se paguen a directores, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, no se aceptan como gastos aún cuando se demuestren con documentación fehaciente.

17) En cuanto a las sumas invertidas en mejoras del activo las rechazan como gasto, sin hacer la distinción si éstas mejoras se hicieron antes de utilizar el bien o no como se hace en Chile.

18) En Argentina se rechazan los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas en forma expresa cosa que no ocurre en Chile, pero se puede deducir de la Ley de Impuesto a la Renta.

19) También se rechaza como gasto la mantención, compra de lubricantes, patentes seguros y reparaciones ordinarias que no sean bienes de cambio, siempre que no sea

esta la actividad principal.

20) Por último también se rechaza el exceso de pagos efectuados al exterior, por el uso de patentes y otros similares.

## CUBA

La legislación de Impuestos sobre la Renta en este país se encuentra en la Ley de Impuesto sobre las Utilidades<sup>172</sup>, obtenidas de las actividades comerciales, industriales, constructivas, financieras, agropecuarias, pesqueras, de servicios, mineras o extractivas en general y cualquier otro carácter lucrativo.

Se entenderá por ingreso para la determinación de la utilidad neta imponible, toda percepción en efectivo, en especie, valores, o en cualquier otra forma en que incrementa el patrimonio del contribuyente.

Las personas jurídicas cubanas están obligadas al pago de este impuesto por todas sus utilidades, cualquiera que sea el país de origen de las mismas y las personas jurídicas extranjeras por las utilidades obtenidas en el territorio nacional.

Se considerará como persona jurídica aquellas que cumplan alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes cubanas
- b) Que tengan su domicilio social en territorio cubano.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio cubano, es decir, cuando en él radique la dirección y control de sus actividades

La ecuación siguiente es como se determina la Base Imponible Real:

Suma de Ingresos devengados
(-) Gastos deducibles
(-) Pérdidas de ejercicios anteriores
(-) Reservas o provisiones
Utilidad neta imponible

Los sujetos del impuesto aplicarán una tasa del 35% sobre la utilidad neta imponible. Las empresas mixtas y los inversionistas extranjeros y nacionales partes en contratos de asociación económica internacional, aplicarán una tasa del 30% sobre la utilidad neta imponible.

Cuando concurra la explotación de recursos naturales, renovables o no, podrá aumentarse el tipo impositivo del impuesto, hasta un 50% según el recurso natural que se

<sup>172</sup> La Ley de Impuesto a las Utilidades se encuentra en la Ley N° 73 del 04/08/94 Título II, Capítulo I

trate.

## I. GASTOS DEDUCIBLES

---

Los gastos deducibles deberán reunir los siguientes requisitos:

a) *Necesidad*: Es decir, el gasto sea propio de la actividad o negocio, computado fiscalmente como tal, además de no exceder los límites normales del giro.

Se haya incurrido realmente en él, derivado de esa necesidad.

Constituya un gasto correspondiente de la actividad o negocio gravado.

No se incurra en el gasto por concepto de multas o indemnizaciones impuestas por la comisión de una infracción, delito o negligencia manifiesta.

b) *Contabilización*: Es decir, si están registrados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) *Justificación*: Debidamente respaldados con documentación fehaciente.

Ahora procederemos a enumerar los gastos aceptados como deducibles:

1) Los gastos de materiales, de personal, los gastos productivos y los de administración, generales y de ventas.

2) Depreciación de los activos fijos, con un tope máximo, el cual se fija en porcentajes anuales.

3) El Ministerio de Finanzas, como incentivo a la inversión podrá autorizar una depreciación acelerada.

4) Son deducibles los gastos de conservación y mantenimiento de maquinarias y equipos y demás activos que intervienen en la obtención de la utilidad, con excepción de aquellos que resulten como consecuencia de daños o roturas por negligencia, imprudencia, violación de normas técnicas o impericia.

5) La pérdida proveniente de la venta o traspaso de propiedades, bienes y demás activos del contribuyente.

6) La amortización de los gastos de organización y puestas en marcha, prorrateados en un mínimo de 5 años.

7) Los gastos por patentes, marcas u otras formas de propiedad intelectual o de tecnologías.

8) Las mermas en la producción y el deterioro de mercaderías, envases y materias primas siempre que estén dentro de los límites máximos.

9) Las pérdidas ocasionadas a consecuencia de algún daño, por causas ajenas a la voluntad del contribuyente. Se considerará daño cualquier detrimento, menoscabo o destrucción tales como, incendios, robos, desastres naturales o cualquier otro similar.

10) Los gastos a los cuales se encuentren obligados los contribuyentes por razón de resoluciones administrativas o judiciales y que no hayan sido contabilizados anteriormente.

11) Las pérdidas por cuentas incobrables siempre que cumplan con alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el deudor haya fallecido sin dejar bienes y derechos a su nombre y no existan herederos,

b) El deudor no tenga bienes embargables

12) Se demuestre que el deudor no puede pagar sus cuentas y sus obligaciones sobrepasan el valor justo de mercado de sus activos.

13) Los gastos de viajes en el país o en el extranjero, cuando sean necesarios y directamente atribuibles al negocio.

14) Las primas de seguros obligatorias y voluntarias que cubran riesgos a favor de la entidad o de sus trabajadores.

15) Los gastos de publicidad y propaganda.

16) Los intereses de préstamos o comisiones y cualquier otro gasto financiero, siempre que se encuentren dentro de la práctica comercial vigente.

17) Los gastos en que se incurra en la emisión de valores, sin perjuicio de su prorrateo en un máximo de 5 años.

18) El importe pagado por el arrendamiento de bienes necesarios para la actividad de la entidad.

19) Los gastos de los establecimientos y oficinas que se mantengan en el extranjero los sujetos del impuesto.

20) Las sumas que se paguen por concepto de impuestos, tasas y contribuciones fiscales, con excepción de aquellas sumas que los sujetos paguen por el impuesto sobre las tierras ociosas.

21) Las donaciones realizadas al Estado cubano y a las Instituciones con fines no lucrativos.

22) Los gastos de Investigación y desarrollo, en el año en que en ellos se incurra.

## II. GASTOS NO DEDUCIBLES

---

1) Las multas, recargos y sanciones, por cualquier concepto.

2) Los gastos de representación, con excepción de aquellos expresamente autorizados por la Oficina, y los obsequios, gratificaciones, participaciones u otras formas de remuneración concedidas y no contempladas en la legislación.

3) La amortización de descuentos en la venta de acciones o participaciones de la entidad contribuyente.

4) Las pérdidas no cubiertas por el seguro motivada por actitud negligente manifiesta y comprobada.

5) El valor no depreciado de los activos dados de baja.

6) Las inversiones realizadas y en proceso no serán deducibles; entendiéndose por inversión todo gasto efectuado en bienes que signifiquen el aumento del activo del contribuyente, independiente de que sea por la incorporación de bienes nuevos o por incremento de los ya existentes.

### **Diferencias**

1) Los gastos de organización y puesta en marcha se permite amortizarlos en un plazo mínimo de 5 años, sin embargo en Chile se amortizan en un plazo máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos.

2) Los gastos por el uso de patentes, marcas u otras formas de propiedad intelectual, industrial o de tecnologías, prorratedos entre el número de años de vigencia legal. En Chile se habla de estos gastos pero sólo los referidos a pagos al exterior, y estos serán considerados necesarios.

3) Las mermas en la producción y deterioro de mercancías, envases y materias primas serán deducibles siempre que estén dentro de los límites aprobados por los organismos rectores de la actividad y puedan comprobarse debidamente. En Chile este tipo de deducciones no están explícitos en la ley, sin embargo por los requisitos y principios en ella creemos que se consideran necesarios.

4) Pérdidas ocasionadas a consecuencia de algún daño, por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, serán deducibles en el período fiscal en que ocurran, previo agotamiento de la reserva o provisión obligatoria creada para contingencias. Dichas pérdidas en Chile también son consideradas como gasto necesario, sin embargo, no se exige que primeramente sean deducidas de reserva o provisiones creadas para contingencia.

5) Son deducibles los gastos por depreciación de activos fijos pero se establecen topes máximos anuales, lo cual es positivo, porque de esta manera no se rebaja un monto excesivo por este concepto.

6) También se aceptan como gasto la mantención de bienes que produzcan utilidades y sean necesarias para el desarrollo del giro.

7) En Cuba se aceptan como gasto los que vengan obligados por razones administrativas o judiciales, en la Ley de Impuesto a la Renta nada dice al respecto, pero habría que ver si se trata de un gasto realmente necesario, es decir, tiene el carácter de inevitable u obligatorio.

8) En cuanto a los gastos de publicidad y propaganda en la ley cubana no se señala durante cuánto tiempo se pueden prorratar, acá en Chile es por un período de tres ejercicios comerciales consecutivos. Es importante establecer un límite de tiempo durante el cual se puede prorratar el gasto.

9) Se permite la deducción como gasto en la ley cubana los gastos en que se incurra por la emisión de valores, en la Ley de Impuesto a la Renta chilena, nada se dice al respecto. Habría que ver si realmente se trata de un gasto necesario, quizás es una forma de las empresas para conseguir recursos y así destinarlos al desarrollo de la actividad comercial.

10) Los gastos de investigación y desarrollo en la Ley cubana no tienen un límite de

prorratio.

## BOLIVIA

La legislación de este país se encuentra en la Ley de Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas <sup>173</sup>, gravando las utilidades, rentas, beneficios o ganancias que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico, también se considerarán utilidades aquellas que se determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

Los sujetos del impuesto quedan definidos en los artículos 36, 37, 38 y 39 de la ley 843, y se dividen en 3 tipos:

a) Sujetos obligados a llevar registros contables: Que son las comprendidas en el Código de Comercio, como las empresas unipersonales <sup>174</sup>, las sociedades de hecho o irregulares, las sociedades cooperativas y las mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda.

b) Sujetos no obligados a llevar registros contables: Las entidades de acuerdo a las normas de Código civil, tales como las Sociedades Civiles y las Asociaciones y Fundaciones siempre y cuando éstas no cumplan con los requisitos de exención de impuestos contenidas en el artículo 49, inciso b) de la ley 843.

c) Sujetos que ejercen profesiones liberales u oficios: Las personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente.

Estos últimos sujetos pueden estar incluidos dentro de las letras a) y b) de este artículo en la medida que presten sus servicios en forma asociada, en cambio si prestan sus servicios como dependientes, no están alcanzados por este impuesto.

Según el artículo 47 de la ley 843, la utilidad neta imponible será la resultante de deducir de la utilidad bruta ( Ingresos menos gastos de venta), los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. Es decir:

<sup>173</sup> La Ley de Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, se encuentra en la Ley 843 de 20/05/86 Título III.

<sup>174</sup> Es aquella unidad económica cuya propiedad radica en una única persona natural o sucesión indivisa que coordina factores de la producción en la realización de actividades económicas lucrativas.

INGRESOS

-GASTOS DE VENTA

---

UTILIDAD BRUTA

- GASTOS NECESARIOS

---

UTILIDAD NETA IMPONIBLE

De acuerdo con el artículo 50 de la ley N° 843, las utilidades netas imponibles que obtengan las empresas obligadas al pago del impuesto, quedan sujetas a la tasa del 25%<sup>175</sup>.

### Diferencias:

1) Para establecer la Utilidad Neta sujeta a impuesto, dentro de los ingresos por venta, las utilidades generadas por operaciones a plazo, podrán imputarse en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, es decir, la Utilidad Neta sujeta a impuesto considera sólo la realmente realizada, no así la devengada. En el caso Chileno, no hace distinción al respecto.

2) Las remuneraciones a directores y síndicos de sociedades anónimas o en comandita por acciones. Estas remuneraciones no podrán exceder el equivalente a la remuneración del mismo mes del principal ejecutivo asalariado de la empresa<sup>176</sup>.

Respecto a este tema, en Chile, la Ley de Renta declara que se aceptará como gasto la remuneración de estos socios o directores, hasta un tope de 60 U.F.<sup>177</sup>

3) De acuerdo al artículo 11 del reglamento antes señalado, declara que podrán deducirse como gasto las contribuciones efectivamente realizados en favor del personal dependiente, por asistencia escolar y educativa...siempre que su valor total no exceda del ocho punto treinta por ciento ( 8.30%) del total de salarios brutos de los dependientes.

Según el artículo 31 número 6 bis de la LIR Chilena, el tope por este concepto radica en el tipo de institución de educación del beneficiario, donde los montos de tope fluctúan entre 1.5 UTA y 5.5 UTA por cada hijo del trabajador.

4) La Ley N ° 843, señala un monto deducible como gasto, por el concepto de provisiones para cubrir los costos de restauración del medio ambiente afectado por las actividades del contribuyente e impuestas mediante norma legal emitida por la autoridad competente.

Respecto a este punto, la Ley de Renta Chilena no señala nada al respecto.

5) En el tema de las depreciaciones, el artículo 22 del reglamento N ° 24051, declara

<sup>175</sup> Tasa que varía en empresas que realicen actividades extractivas de recursos naturales no renovables.

<sup>176</sup> De acuerdo al artículo 12 del reglamento, DS N ° 24051.

<sup>177</sup> Artículo 31 N ° 6 de la L.I.R.



que las empresas de distribución de películas cinematográficas determinarán una cuota de depreciación sobre el costo respectivo de las mismas, de acuerdo a la siguiente norma:

- a) 50% el primer año.
- b) 30% el segundo año.
- c) 20% el tercer año.

El plazo se computará a partir de la gestión en la cual se produzca el estreno de la película.

Para el caso Chileno, declara que la vida útil de estos bienes es de 5 años <sup>178</sup>.

6) Como señala el reglamento N°24051, en su artículo 27 sobre la amortización de otros activos, específicamente de los gastos de constitución, se admitirá a la empresa optar por su deducción en el primer ejercicio fiscal o distribuirlos proporcionalmente, durante los primeros cuatro (4) ejercicios a partir del inicio de actividades de la empresa, declarando además que estos gastos de constitución u organización no podrán exceder del diez por ciento (10%) del capital pagado.

Con relación a este punto, la Ley de Renta Chilena, en su artículo 31, número 9 establece que los gastos de organización y puesta en marcha podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis (6) ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron

## CANADA

El sistema tributario canadiense establece impuestos federales, provinciales y municipales, en que los dos últimos (impuestos provinciales y municipales) son similares, pero sus tasas varían. Son de declaración anual, específicamente en el mes de abril de cada año y afectan a todas las personas Naturales y Jurídicas

### I. IMPUESTO FEDERAL A LA RENTA DE LAS EMPRESAS:

---

Este impuesto grava las utilidades anuales de las empresas organizadas como sociedades mercantiles, con una tasa del 38%. Pero si el ingreso es generado en una provincia la tasa se reduce a 28%, no siendo deducible para la determinación del ingreso gravable, para efectos federales, el impuesto Provincial que grava a las sociedades, cuyas tasas fluctúan entre el 6% y el 17%.

Además existe un impuesto federal adicional del 4% sobre el importe neto del impuesto federal (38 %), que también afecta a los ingresos generados en provincias, los que debido a la reducción del 10% de impuesto federal, quedan con un impuesto

<sup>178</sup> Oficio 240 del 21 Enero de 1992.

adicional de 1.12%.

### **Créditos:**

1) Crédito de impuestos para las empresas manufactureras o procesadores de productos. Este crédito es del 7% y se calcula sobre la base gravable.

2) Crédito de impuestos para pequeñas empresas controladas por Canadienses a razón de un 16% sobre los primeros cnd 200.000 de ingresos gravables, es decir un máximo de cnd 32.000.

### **Base Imponible:**

El ingreso afecto a impuesto se obtiene a partir de la utilidad contable (antes de impuesto), la cual es ajustada según criterios tributarios, siendo las siguientes las principales partidas:

#### 1) Costo de ventas:

Esta partida es tratada según lo señalan los principios contables, sin embargo tributariamente no se permite deducir incremento de ciertas reservas, así como tampoco se permite utilizar el método de “ últimas entradas – primeras salidas “ (L.I.F.O) para la valuación de los inventarios.

En Chile para establecer el Costo de Ventas, tributariamente se permite hacer uso del método F.I.F.O o Costo Promedio Ponderado para la valuación de los inventarios.

#### 2) Depreciación:

Para la depreciación de los activos fijos generalmente se usan métodos de depreciación acelerada, excepto para ciertas clases de ellos donde se exige el método de línea recta.

Las tasas máximas de depreciación están establecidas en la ley en función de las clases de activos. Los activos fijos no se deprecian en lo individual, sino que agrupa por clases de activo.

En Chile no existen tasas máximas de depreciación, sino que se establecen los años de vida útil para los activos, permitiendo al contribuyente optar por métodos de depreciación normal o acelerada y en casos especiales aumentar la depreciación normal al doble.

#### 3) Deducciones:

a) No se acepta la deducción de gastos para incrementar reservas de activo o de pasivo (para obsolescencia, indemnizaciones, contingencias, etc.), pero se pueden deducir las aplicaciones a las mismas. En el caso de la reserva para cuentas incobrables, se aceptan como deducible un gasto razonable para incrementar la reserva.

b) Las pérdidas de capital, generalmente no pueden aplicarse contra las ganancias ordinarias, pero pueden amortizarse contra ganancias de capital de tres ejercicios anteriores o un período futuro indefinido.

En Chile no existen límites de años para la deducción de pérdidas, sólo exige que sean del mismo contribuyente.

c) Las pérdidas de operación se pueden compensar contra las utilidades de tres años anteriores y siete posteriores. El beneficio se elimina cuando hay un cambio significativo de accionistas o un cambio en el giro de operación de la empresa.

La legislación chilena permite la imputación de las pérdidas primeramente al F.U.T. y luego a las utilidades futuras.

#### 4) Dividendos

(a) Los dividendos percibidos de sociedades Canadienses en términos generales no quedan gravados.

En Chile es similar el tratamiento de los dividendos recibidos de empresas residentes en el país.

(b) La distribución de utilidades (dividendos) está sujeta a un impuesto de retención de un 25% cuando se obtienen por personas físicas o morales que no son residentes en Canadá, pero cuando se reciben por ciudadanos canadienses estos dividendos (elevados al 1,25%) forman parte del ingreso personal, pero se puede acreditar el impuesto sobre la renta federal y provincial pagado por la sociedad.

Los pagos al extranjero por concepto de regalías, asistencia técnica e intereses están sujetos a un impuesto de retención del 25%.

En la legislación chilena se establece el Impuesto Adicional con tasa de 35% para las personas no residentes en el país por toda ganancia recibida de fuente nacional.

Resulta interesante mencionar que en Canadá no hay impuesto sobre herencia y legados.

### **LEY IMPUESTO SOBRE LAS SOCIEDADES DE ESPAÑA**

#### **I. AMBITO DE APLICACION**

El impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español.

El territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España puede ejercer los derechos que le corresponden, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas subyacentes y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

#### **II. HECHO IMPONIBLE**

Constituirá el hecho imponible la obtención de la renta, cualquiera fuere su fuente de origen por el sujeto pasivo.

Se entenderá por obtención de la renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a éste régimen.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de la renta, la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

Son sujetos pasivos:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles;

- b) Los fondos de inversión regulados en la Ley N°46 de 1984;
- c) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley sobre régimen fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial y Regional;
- d) Los Fondos de Capital-Riesgo.
- e) Los Fondos de Pensiones, regulados en la Ley N°8 de 1987;
- f) Los Fondos de Titulación Hipotecaria, regulados en la ley sobre regímenes de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria;
- g) Fondos de Titulación de activos.
- i) Los Fondos de Garantía de Inversiones reguladas en la Ley del Mercado de Valores;
- h) Las comunidades titulares de Montes Vecinales en mano común.

### **III. SUJETOS PASIVOS POR LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR**

Estarán sujetos por la obligación personal de contribuir, las entidades que tengan su residencia en territorio español.

Los sujetos pasivos por la obligación personal de contribuir, serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubieran producido y cualquiera sea la residencia del pagador.

Se considerarán residentes en territorio español las entidades en que concurran algunos de los siguientes requisitos:

- 1) Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas;
- 2) Que tengan su domicilio social en territorio español;
- 3) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, es decir, cuando en él radique la dirección del conjunto de sus actividades.

### **IV LA BASE IMPONIBLE**

Esta constituida por el importe de la renta en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y subsidiariamente por el de estimación indirecta.

En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, por la aplicación de preceptos establecidos en la presente ley.

### **V GASTOS DEDUCIBLES**

a) Se amortizará tanto activo inmovilizado material o inmaterial, que correspondan a la depreciación efectiva que sufran distintos elementos, por funcionamiento, uso, disfrute, obsolescencia. Será amortizable el precio de adquisición o costo de producción, excluido en su caso, el valor residual.

Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, entonces aplicará alguno de los siguientes coeficientes:

- a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en tablas de amortización oficialmente aprobadas
- b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas
- c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores mencionados.

En este método la vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en las mismas.

En otras palabras, el sistema lineal se basa en unas tablas aprobadas, donde se clasifican los bienes por tipo de empresas y categorías y cada uno tiene porcentaje máximo a aplicar anualmente y un número de años máximo durante el que amortizar.

De la aplicación en conjunto de estos dos parámetros resultan los porcentajes máximo y mínimo de aplicación que hay que utilizar.

### **Ejemplo**

Un salón de peluquería posee tres secadores de casco con motor eléctrico, comprados cada uno por 20.000 pesetas. Las tablas dan un porcentaje máximo de 10% anual y plazo máximo de amortización de 20 años. Es decir el dueño de la peluquería podría amortizar un máximo de 20.000 pesetas anuales por secado y un mínimo de 10.000 pesetas (200.000 pesetas en 20 años).

La modalidad de porcentaje constante permite al contribuyente elegir el plazo de amortización, entre los años máximos y mínimos de las tablas oficiales mencionadas y aplicar un porcentaje constante todos los años al valor neto contable del bien cada año (es decir, el valor del bien menos amortizaciones ya practicadas), con un mínimo de 11%.

El porcentaje constante se aplicará de la siguiente forma:

- a) 1.5%, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años;
- b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años;
- c) 2.5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

Los edificios, mobiliarios y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante el porcentaje constante.

Podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo en el que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un

periodo adicional de otros 24 meses.

Amortizar libremente significa, deducir en el primer año todo el costo del bien.

Si bien este también es un gasto necesario para nosotros, según lo que señala la Ley de Impuesto a la Renta el tratamiento es diferente ya que en nuestro caso, el S.I.I establece los años de vida útil según el tipo de bien de que se trate. Luego para obtener la depreciación normal se realiza el siguiente cálculo:

$$\frac{\text{Valor del bien} - \text{Valor residual}}{\text{Años de vida útil}}$$

Cuando un elemento patrimonial se utilice más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

a) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y

b) El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el coeficiente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Este tipo de amortización especial no será aplicable aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que del inmovilizado material que se adquieren usados se aplica un criterio distinto de depreciación.

En Chile, cuando los bienes se hacen inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, entonces la depreciación podrá ser aumentada al doble.

Con respecto a la amortización de intangibles la Ley chilena habla de los Gastos de investigación y Desarrollo, Gastos de Organización y puesta en marcha, Gastos de promoción y colocación de productos nuevos, pero no hace alusión expresamente a otros tipos de amortizaciones, en cambio en la Ley de Impuesto a las Sociedades de España también se habla de:

a) Las dotaciones para amortización de fondos de comercio que serán deducibles con el límite anual máximo del 10% siempre que:

1. Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso;

2. Que la entidad adquirente se encuentre, respecto de la persona o entidad transmitente, en algunos de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

b) Amortización de las marcas

c) Amortización de los derechos de traspasos, excepto que el contrato tuviese una duración inferior a 10 años, en cuyo caso el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.

d) Serán deducibles las dotaciones para la cobertura de reducción de valor de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora, una vez transcurridos dos años desde la puesta en marcha de las respectivas producciones. Antes del transcurso del plazo también podrán ser deducibles si se probara la depreciación. En Chile la Ley de la Renta nada dice al respecto, pero creemos que si es una empresa dedicada a este rubro, la depreciación debería aceptarse como gasto. Lo que nos parece extraño es que tengan que transcurrir dos años para que recién se pueda comenzar a depreciar.

1) Serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivada de las posibles insolvencias de los deudores cuando:

a) Haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación

b) Que el deudor este declarado en quiebra

c) Que el deudor este procesado por el delito de alzamiento de bienes

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral, de cuya solución dependa su cobro

Acá se mencionan dos requisitos que no pide expresamente la Ley de Impuesto a la Renta, como lo son el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación y que el deudor este procesado por el delito de alzamiento de bienes. La Ley de Impuesto a las Sociedades no señala que el crédito este relacionado con actividades del giro del negocio.

2) Se aceptan como gasto las dotaciones por la depreciación de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado. Este monto no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo.

No serán deducibles las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social propio del sujeto pasivo. En la Ley de la Renta de Chile nada dice al respecto dentro de la lista enumerada de gastos necesarios.

3) Serán deducibles las dotaciones por depreciación de renta fija admitidas a cotización en mercados secundarios organizados, con el límite de depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores de renta fija poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados. Estos gastos no se mencionan en la Ley de la Renta Chilena.

No serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidas a cotización en mercado secundario organizado, o que estén admitidos a cotización en mercados secundarios organizados situados en paraísos fiscales.

4) Serán deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de

litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, cuya cuantía no este definitivamente establecida. En la Ley de la Renta chilena no se permite rebajar ningún monto por concepto de provisión o estimación. En cuanto a los desembolsos efectuados por pago de gastos por causa de juicios la legislación chilena tampoco permite su rebaja.

5) Serán deducibles las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean entregados a las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional. En la Legislación chilena se les da un tope a las donaciones que se pueden efectuar, si se sobrepasa este tope el resto será rechazado. Además señala expresamente las donaciones que se aceptarán entre las cuales se encuentran:

- a) Donaciones con fines culturales
- b) Donaciones con fines estructurales
- c) Donaciones con fines educacionales
- d) Donaciones a corporaciones deportivas.

Serán deducibles los gastos por actividades de investigación científica e investigación tecnológica las que darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 30% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media y el 50% sobre e l exceso respecto de la misma.

Se aplicará una deducción adicional del 10% del importe en los siguientes gastos del período:

- a) Los gastos de personal de investigadores calificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, organismos públicos de Investigación y Tecnología, reconocidos y registrados según el Real Decreto 2609/1996.

Los gastos de Investigación y desarrollo o de Investigación Tecnológica correspondiente a actividades realizadas en el exterior gozarán de las deducciones siempre y cuando la actividad principal se efectúe en España y no sobrepase el 25% del importe total invertido.

En Chile los gastos de Investigación y Desarrollo Tecnológica pueden o no ser necesarios para producir la renta, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio que se pagaron o en seis ejercicios comerciales consecutivos.

7) Se deducirán los gastos para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, entre los cuales se encuentran:

- a) Acceso a Internet
- b) Presencia en Internet



c) Comercio electrónico

Incorporación de tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales

En la Ley de la Renta chilena este gasto no aparece como necesario para producir la renta en forma expresa.

8) Se aceptarán como deducción actividades de exportación un porcentaje del 25% del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero.

El 25% del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia de ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.

En Chile se habla de gastos incurridos en la promoción y colocación de productos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo prorratearlos hasta tres años consecutivos. Nada dice la ley con respecto a gastos de exportación, ni gastos por creación de sucursales o establecimientos permanentes producidos en el extranjero.

9) Se aceptarán como gasto las inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y ediciones de libros las cuales darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% de las inversiones que efectivamente se realicen siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años.

En Chile no se mencionan estos gastos en la Ley de la Renta.

10) Se aceptarán gastos por concepto de formación profesional los cuales darán derecho a una rebaja del 5% de la cuota íntegra de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% del importe de las subvenciones recibidas en la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo. En el caso que los gastos sean mayores que la media de los efectuados dos años anteriores, se aplicará el porcentaje mencionado anteriormente hasta dicha media, y el 10% sobre el exceso respecto de la misma.

En Chile en la Ley de la Renta no lo menciona expresamente, pero lo analizaremos con más detalle.

11) Se aceptará una deducción por creación de empleos para trabajadores minusválidos. Se deducirá de la cuota íntegra la cantidad de 800.000 pesetas por cada persona /año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos.

En la Ley de la Renta chilena, no existe este tipo de deducciones.

12) Se aceptará la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. Para esto se debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales;

b) Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales,

subterráneas y marinas;

c) Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista del medio ambiente de residuos industriales.

Se podrá deducir de la cuota íntegra el 10% de las inversiones realizadas por este concepto.

También se aplicará en el caso de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera nuevos, y que ayuden a no contaminar.

En la Ley de la Renta chilena no existe este tipo de deducciones.

### **LEY IMPUESTO A LA RENTA DE VENEZUELA.**

#### **AMBITO DE APLICACION**

Toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país como fuera de él.

En el caso de las personas no residentes o no domiciliadas en Venezuela estarán sujetas al impuesto de esta ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aún cuando no tengan establecimientos permanentes o una base fija en Venezuela.

#### **I. HECHO IMPONIBLE**

Esta dado por el ingreso bruto que generen las actividades de los contribuyentes señalados en el artículo 7 de la Ley de Renta Venezolana, el que radica en los enriquecimientos de estos sujetos pasivos, como los montos de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y de los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo que la ley establezca lo contrario.

Cabe señalar que a este ingreso bruto, deben deducirse los gastos necesarios para producir la renta señalados en la misma Ley, entre otras deducciones excepcionales para determinar finalmente la base imponible.

#### **SUJETOS PASIVOS POR LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR**

Están sometidos al régimen impositivo previsto en esta Ley:

a) Las personas naturales;

b) Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada;

c) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho;

d) Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados;

e) Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o

económicas no citadas en los literales anteriores.

f) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

**II TASAS DE IMPUESTO :**

Los contribuyentes señalados en la letra a) precedente, serán gravados con las tasas progresivas de impuesto señaladas en el artículo 50 de esta Ley de Renta, expresada en Unidades Tributarias:

1	Por la fracción comprendida hasta 1.000,00	6,00%
2	Por la fracción que exceda de 1.000,00 hasta 1.500,00	9,00%
3	Por la fracción que exceda de 1.500,00 hasta 2.000,00	12,00%
4	Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 2.500,00	16,00%
5	Por la fracción que exceda de 2.500,00 hasta 3.000,00	20,00%
6	Por la fracción que exceda de 3.000,00 hasta 4.000,00	24,00%
7	Por la fracción que exceda de 4.000,00 hasta 6.000,00	29,00%
8	Por la fracción que exceda de 6.000,00	34,00%

Esta tarifa no se aplicará en aquellas personas naturales y similares que realicen actividades señaladas en el artículo 12 de esta misma Ley, como son la explotación de minas y los enriquecimientos derivados de la cesión de tales regalías y participaciones.

En este caso, los contribuyentes se verán gravados con una tasa proporcional del sesenta por ciento (60%) según lo señalado en el artículo 53 letra a) de la presente ley.

En el caso de los contribuyentes señalados en la letra b) precedente, tributarán con las tasas señaladas en el artículo 52 de esta ley de Renta, la cual establece la siguiente tarifa en Unidades Tributarias:

Por la fracción comprendida hasta 2.000,00	15%
Por la fracción que exceda de 2.000,00 hasta 3.000,00	22%
Por la fracción que exceda de 3.000,00	34%

Esta tarifa no se aplicará en aquellas compañías anónimas y sociedades de responsabilidad limitada que realicen actividades del artículo 11 de la presente ley, las cuales se refieren a explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, en tales casos se les aplicará la tasa establecida en el artículo 53, letra b) la que establece una tarifa de tasa proporcional del cincuenta por ciento (50%), para este tipo de contribuyentes en la explotación de hidrocarburos y actividades relacionadas a mismo rubro.

Los sujetos pasivos señalados en la letra c) no estarán sujetos al pago del impuesto por sus enriquecimientos netos, en razón de que el gravamen se cobrará en cabeza de los socios o comuneros.

Los contribuyentes señalados en la letra d) precedente, se regirán por los artículos 11 y 12 de esta misma Ley, los cuales fueron señalados anteriormente y sus tasas

corresponden a lo señalado en el artículo 53 letras a) y b), también descritos precedentemente.

Los contribuyentes señalados en la letra f) pagarán la tarifa señalada en el artículo 52 de esta Ley, al igual que las compañías anónimas y sociedades de responsabilidad limitada.

Finalmente, los sujetos pasivos señalados en la letra f), tributarán de acuerdo a su residencia, si son personas naturales no residentes, pagarán un impuesto único declarado en el artículo 50 de esta misma Ley con tasa de 34% y en el caso de residentes en Venezuela se clasificarán de acuerdo a los numerales anteriores de acuerdo al tipo de establecimiento permanente que se tenga en el territorio Venezolano, es decir, Compañía anónima, Sociedad colectiva, etc.

### **III LA BASE IMPONIBLE**

La renta bruta proveniente de la venta de bienes y de la prestación de servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando del ingreso bruto global del ejercicio gravable de los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados, siempre que los costos en referencia se hayan efectuado en el país o se consideren como tales de acuerdo con lo establecido en la Ley.

Luego, se deducirá de esta renta bruta las partidas autorizadas de acuerdo al artículo 27 de la Ley de Renta Venezolana, que se refiere a los gastos necesarios para producir la renta, para finalmente llegar a lo que llaman enriquecimiento neto, que sería para nosotros la renta neta, base de aplicación del impuesto a la renta.

#### **Diferencias legislativas entre Chile-Venezuela**

De acuerdo al análisis realizado entre ambas leyes de renta podemos notar en términos generales una gran similitud, encontrando diferencias en lo que a tasas o tarifas se refiere, pero que afectan las mismas partidas en ambas leyes de renta.

Es por ello que destacaremos sólo tres diferencias que nos parecieron relevantes para poder diferenciar aunque levemente ambas legislaciones.

1) Dentro de la ley de renta Venezolana encontramos una división de categorías distinta de la chilena, con una clasificación especial para los sujetos pasivos que se dedican a la explotación minera y de hidrocarburos, clasificación expuesta anteriormente bajo el título de “Tasas de impuestos”, además estas tasas se clasifican en Unidades Tributarias, en cambio la legislación Chilena clasifica de acuerdo al monto de la base imponible o por porcentajes.

2) Si revisamos los gastos necesarios en la parte de los sueldos, la legislación Venezolana establece que las remuneraciones o sueldos pagados a los comanditarios, administradores de compañías anónimas y contribuyentes asimilados a éstos, no podrá exceder en ningún caso al quince por ciento (15%) del ingreso bruto global de la empresa, en cambio la Ley de renta Chilena, declara que este tope es de 60 UF.

Como vemos la diferencia es sólo el límite de tope a deducir por este concepto, pero en ambas leyes existe un tope.

3) En el caso de las donaciones, la Ley de renta Venezolana establece una

uniformidad en sus topes, tanto para las donaciones con fines benéficos asistenciales, religiosos, culturales, docentes, artísticos, científicos, de conservación, defensa y mejoramiento del medio ambiente, tecnológicos, deportivos o de mejoramiento de los trabajadores urbanos y rurales, bien sean, gastos directos del contribuyente o contribuciones de éste hechas a favor de instituciones o asociaciones que no persigan fines de lucro y las destinen al cumplimiento de los fines señalados.

La deducción prevista en este párrafo procederá sólo en los casos en que el beneficiario esté domiciliado en el país.

La deducción de las liberalidades y donaciones autorizadas en el párrafo anterior, no excederá de los porcentajes que seguidamente se establecen de la renta neta, calculada antes de haberlas deducido:

**a)** Diez por ciento (10%), cuando la renta neta del contribuyente no exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.) y ocho por ciento (8%), por la porción de renta neta que exceda de diez mil unidades tributarias (10.000 U.T.).

**b)** Uno por ciento (1%) de la renta neta, en todos aquellos casos en que el contribuyente se dedique a realizar alguna de las actividades económicas previstas en el literal d) del artículo 7 de esta Ley, esto es las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en las letras anteriores.

En cambio la legislación Chilena da tratamiento distinto a las donaciones de acuerdo a su fin, y para el caso particular de las deducciones como gastos necesarios sólo considera algunas donaciones, cuyos límites a deducir varían de acuerdo al tipo de donación a realizar.

**GASTOS RECHAZADOS**

---

## CAPITULO IV. CASOS PRACTICOS

Los siguientes casos prácticos tienen como objetivo ver la aplicabilidad del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, en lo que ha gastos necesarios se refiere, frente a las distintas situaciones de los contribuyentes.

Como veremos a continuación, no siempre el contribuyente está de acuerdo con la resolución dictada por el S.I.I. frente a la aceptación o rechazo de ciertos gastos, y decide reclamar ante esta situación, reclamo que no siempre favorece al contribuyente y que en muchas ocasiones da pie para dudar del criterio usado por el Servicio de Impuestos Internos para fallar a favor o en contra del contribuyente.

La metodología usada fue analizar las sentencias obtenida en las distintas instancias de apelación, finalizando con un comentario acerca de la razonabilidad de las distintas sentencias y nuestra apreciación del caso en cuestión.

### **CASO N° 1: GASTOS RECHAZADOS EN LA ADQUISICIÓN, MANTENCIÓN Y ACCESORIOS DE VEHICULOS JEEP.**

179

### FALLO DE 1<sup>ER</sup> GRADO

Concepción, 31 de Marzo de 1995.

La siguiente situación es la señalada por Doña Patricia Pinto Broghamery, y don Jan Stenger Mejerdirks, un matrimonio representante de Inversiones e Inmobiliaria Monte Nevado y Cía, con RUT N° 78.149.720-7, quienes con fecha 20 de Octubre de 1994, presentaron un reclamo en contra de las liquidaciones N° 595 a la 600, de fecha 26 de Agosto de 1994.

El reclamo en cuestión es por la diferencia de Impuesto al Valor Agregado registrado durante los meses de Abril, Mayo, Septiembre, Octubre, Noviembre y Diciembre de 1993.

Esta diferencia se genera debido a que la señalada inmobiliaria adquirió dos vehículos jeep Suzuki Vitara, el primero de ellos adquirido, según factura de compra N° 18727, el 3 de Febrero de 1993, y el segundo jeep de iguales características adquirido, según fecha de factura N° 20616 el 15 de Septiembre de 1993, ambos comprados a "Pocuro Inmobiliaria Ltda."

También se adquirió de este mismo proveedor accesorios para ambos jeep, según factura N°18758.

Además se compraron seguros para cada uno de los Jeeps, según facturas N° 1289402 del 28 de Febrero de 1993 y N° 1488971 del 08 de Noviembre de 1993, ambas a la "Compañía de Seguro Cruz del Sur S. A."

Finalmente, se señala el gasto por estadía en el Hotel Sheraton San Cristóbal en Santiago, según las facturas N° 181201 con fecha 28 de Febrero de 1993 y N° 184188 del 11 de Septiembre de 1993, hospedaje que, de acuerdo a lo dicho por el contribuyente, era con el objeto de ubicar, seleccionar y decidir una importante compra de activo fijo (la adquisición de los jeeps antes señalados).

Las adquisiciones planteadas anteriormente, son la razón de reclamo del contribuyente "Inversiones e Inmobiliaria Monte Nevado y Cía", ya que este pretendía declarar como gasto necesario el desembolso generado en la adquisición de los vehículos antes mencionados, como todos los gastos relacionados con la compra de dichos vehículos, además de poder declarar como Crédito Fiscal contra el Débito Fiscal, el I.V.A. cancelado por la adquisición de los jeeps.

Este reclamo queda expuesto mediante la siguiente argumentación del contribuyente:

1) Ambos socios (Doña Patricia Pinto Broghamery, y don Jan Stenger Mejerdirks) tienen diversa participación y actividades en otras empresas, lo que les impide efectuar funciones similares en Monte Nevado y Cía, lo que implica que otro personero asuma tales funciones.

2) Hace presente que la sociedad no tiene dependientes en calidad de empleados, por esta razón la administración y control de bienes de la sociedad fue encomendada a la señorita Bárbara Stengel Pinto (hija de los socios, soltera, mayor de edad).

---

<sup>179</sup> Gaceta Jurídica N° 264, año 2002.



3) Sostiene que el hecho de no haber pagado honorarios con cargo a la empresa, no sólo ha favorecido a la sociedad, sino también al Estado. ( Es decir, la hija ha hecho labores administrativas sin un contrato de trabajo de por medio).

4) Manifiesta que no advierte la razón por la cual el Servicio rechaza la compra de un vehículo de trabajo.

5) Respecto a la factura N ° 184118 de Hotel Sheraton de fecha 11 de Septiembre de 1993, hace presente que corresponde a la estadía en Santiago con el objeto de ubicar, seleccionar y decidir una importante compra de un activo fijo.

Frente al reclamo expuesto, el Servicio dictaminó que:

1. La reclamación ha sido presentada dentro del plazo.

2. Los fiscalizadores sostienen que la necesidad de adquirir tales vehículos, no se acredita y por lo tanto los accesorios y seguros tampoco, además dudan del hospedaje y consumo en el citado hotel de la señorita Bárbara y su madre doña Patricia Pinto. Luego sostienen que el crédito fiscal rechazado no tiene relación con los ingresos declarados y respecto a la adquisición de los vehículos, establecen que no tienen ninguna relación con el giro de la empresa, aclaran que las adquisiciones son ajenas al giro toda vez que los ingresos obtenidos por la empresa no guardan relación con la adquisición de bienes cuyo uso y destino no se ha acreditado fehacientemente que estén dentro del giro de la empresa o que su uso permita la obtención de ingresos afectos a I.V.A.

3. La administración y control de tres inmuebles ubicados en Concepción, termas de Chillán y otro en Santiago no puede ser ejercida por la señorita Bárbara Stengel Pinto por carecer de un contrato de trabajo.

4. Que respecto a la adquisición de los jeeps, accesorios y seguros, los fiscalizadores fundamentan su rechazo por no ser relacionadas con el giro del negocio.

5. Que de acuerdo con la documentación presentada por los reclamantes, dejan en evidencia la participación que además tienen en otras empresas los socios, con lo que aparentemente pretenden señalar el impedimento de poder actuar personalmente en la administración de la sociedad reclamante, sin embargo el Libro de Compras y Ventas, por el período de Enero a Diciembre de 1993 señala que la empresa tuvo un escaso movimiento económico, emitiendo una factura de venta en cada mes, con excepción de los meses de Julio y Agosto, en que se emitieron 3 facturas en el mes, de igual manera han sido las compras durante el mismo período. Con ello, no se justificaría la necesidad de adquirir los vehículos en cuestión.

6. Respecto a la factura N° 184118 del 11 de Septiembre de 1993 del Hotel Sheraton, permite concluir que efectivamente se realizó una operación comercial de importante envergadura, ya que se ratificó posteriormente la escritura de compraventa del vehículo jeep Vitara, por ello se declara que para la materialización de dicho contrato se requería previamente de ciertas diligencias, como las que expone el reclamante. En consecuencia, es procedente acoger las impugnaciones formuladas por la reclamante sobre la partida relativa a la factura en cuestión, pero sólo por esta partida, no así respecto al derecho al crédito fiscal del I.V.A, ya que como se expuso anteriormente los vehículos son ajenos al giro (N°2 de esta enumeración), además de la disposición del

artículo 23 N° 2 de la Ley de I.V.A <sup>180</sup> .

7. Que conforme lo que dispone el artículo 21 <sup>181</sup> y reiterada jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema de Justicia, corresponde al contribuyente desvirtuar los hechos que sirven de fundamento a las liquidaciones, recayendo sobre él el peso de la prueba.

8. Además lo dispuesto en el artículo 6°, letra B) N° 6 del Código Tributario, que le confiere la facultad al Director Regional en la jurisdicción de su territorio resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas que rigen a los tribunales, los procedimientos y la prescripción. Así también los artículos 18 y 19 del D.F.L N°7, Ley Orgánica del Servicio y la resolución N° ex. 4.074 del 29.07.94, publicada en el D.O. del 06.08.84 sobre delegación de facultades.

De acuerdo a los puntos anteriores se resolvió lo siguiente:

Se declara que el contribuyente tiene derecho al gasto correspondiente a la factura N° 104188 del 11 de Septiembre de 1993, del Hotel Sheraton San Cristóbal, cuyo monto por esta causa es de \$ 502.508, equivalente a 24,452 UTM, vigentes a la fecha de dictación de esta resolución.

### CORTE DE APELACIONES

El contribuyente Inversiones e Inmobiliaria Monte Nevado y Cía. con fecha 17.10.2000 apeló a la sentencia del Fallo de Primer Grado, acogiendo a la facultad que le confiere el Código Tributario en su Título II. (Ver Anexo N°1).

La Corte acogió el caso señalando lo siguiente:

a) Que el rechazo del crédito fiscal no se encuentra amparado bajo ninguna norma legal, ya que se basa en meras apreciaciones subjetivas. Si bien se da la facultad a los fiscalizadores de actuar como Ministros de Fé <sup>182</sup> , sólo lo pueden hacer en hechos en que intervengan directamente o que constaten, no pudiendo formular juicios de valor como ha ocurrido en este caso, tales como no registrar el kilometraje recorrido ni combustible utilizado, argumentos que el Servicio de Impuestos Internos considera que justifican que el gasto no guarda relación con los ingresos declarados y que la adquisición de los vehículos no corresponde al giro habitual de la empresa.

b) Otro juicio de valor aplicado por los fiscalizadores en la sentencia de Primer Grado, fue señalar que el contribuyente ha tenido escaso movimiento lo que no justificaría la necesidad de adquirir los vehículos.

c) Que el desembolso originado en la adquisición de los jeep Suzuki Vitara, sus accesorios y contratación de seguros esta vinculado al giro del negocio, por lo que se debe considerar un gasto necesario para producir la renta.

d) Que el Servicio de Impuestos Internos no ha probado que los libros de

<sup>180</sup> No procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

<sup>181</sup> Al contribuyente le corresponde probar la verdad de sus declaraciones mediante los medios que la ley establezca.

<sup>182</sup> Artículo 86 del Código Tributario

contabilidad presentados por el reclamante sean no fidedignos, debido a esto es que no puede liquidar un impuesto distinto del que resulta de estos antecedentes.

e) Que el Servicio de Impuestos Internos al negar el gasto por la adquisición de los vehículos mencionados, debió también no aceptar la depreciación de los mismos, pero no hay constancia de que así hubiere ocurrido.

f) En relación con el gasto por alojamiento en el Hotel Sheraton se mantuvo la sentencia de Primera Instancia, amparándose además en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, norma que exige entre otros requisitos, que el gasto este relacionado con el giro de la empresa. Sin embargo se permitirá deducir el crédito fiscal debido a que los fiscalizadores revisaron la documentación de una fecha anterior a la de adquisición de los vehículos que pueden generar débito fiscal razón por la cual se había denegado el derecho a usar el crédito fiscal.

Finalmente la Corte revocó el fallo de Primer Grado y declaró que se hace lugar a la reclamación interpuesta por la Sociedad Inversiones e Inmobiliaria Monte Nevado y Cía. en contra de las liquidaciones de Impuesto de I.V.A. de fecha 26.08.94, las que se dejan sin efecto.

#### SENTENCIA DE CASACION

Santiago, 3 de Junio de 2002.

El Fisco dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, considerando lo siguiente:

I. En cuanto al crédito fiscal, expresa que fue infringida la ley puesto que no obstante la prohibición que contiene, el contribuyente hizo uso del crédito fiscal correspondiente a la compra de los jeeps, sus accesorios y seguros.

II. Señala que el giro de la empresa del reclamante no es la compra y venta de automóviles y/o similares o su arrendamiento, sino que se trata de una Sociedad Inmobiliaria. Sin embargo, pese a esto se rebajó como gasto necesario los desembolsos por la adquisición de dichos vehículos de la Renta Líquida Imponible.

III. La reclamante no presenta prueba en contra de las liquidaciones lo que infringe la parte final del artículo 21 del Código Tributario<sup>183</sup>. Además se infringe el artículo 19 del Código Civil ya que a pesar que la ley es clara en lo que señala se consulta sobre su intención o espíritu.

IV. El artículo 23 N°4 del D.L.N°825 señala expresamente:

*“ No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisiciones de automóviles, station-wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor... salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o el arrendamiento de dichos bienes,...”*

<sup>183</sup> “...Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del servicio en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

De haber aplicado esto correctamente se habría concluido que el desembolso por la compra de los jeeps, accesorios y seguros no dan derecho a crédito fiscal. Además los gastos mencionados no necesarios para producir la renta, esto señalado expresamente en el artículo 31 de la Ley de la Renta. Por lo tanto, la sentencia no se debió haber revocado sino confirmado.

V. Cabe precisar que el Tribunal abrió un término de pruebas fijando como punto el de acreditar que se requiere un jeep para producir la renta, y en el fallo de Primer Grado se señaló que no se probó nada al respecto y que no se desvirtuaron las impugnaciones que se hicieron.

VI. En la sentencia de apelación se incurrió en un error de derecho al omitir la aplicación del artículo 23 N°9 del D.L.825., así como del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, revocando el fallo de Primer Grado y vulnerando el artículo 21 del Código Tributario y artículo 19 del Código Civil.

Por lo expuesto anteriormente el recurso de casación es acogido contra la sentencia del 17.10.2000, por consiguiente, es nula y se reemplaza por la sentencia de reemplazo.

### SENTENCIA DE REEMPLAZO

Se revoca la sentencia de Primer Grado en cuanto a que permite hacer uso del crédito fiscal originado por factura N° 184118 correspondiente al gasto aceptado por alojamiento en el Hotel Sheraton, dejando sin efecto la correspondiente liquidación, en cuanto a los otros reclamos se confirma el fallo de Primer Grado.

### **COMENTARIOS**

Según nuestro criterio creemos que, por una parte, los argumentos usados por el Servicio en el Fallo de Primer Grado fueron correctos, ya que basta con remitirse a lo que señala la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 31 y la Ley de I.V.A. en su artículo 23 N°4, para darse cuenta que no procede la deducción como gasto ni el uso del crédito fiscal para efectos de la compra de los vehículos, sus accesorios y seguros respectivos. Pero también podemos ver que el uso de dichos vehículos, a pesar de no tener estrecha relación con la obtención de la renta del contribuyente, pueden tener un uso importante en la Inmobiliaria, dado que pueden servir como medio de transporte de los clientes a las zonas de construcción, pero como vimos en la sección de los automóviles station wagons y similares, el Servicio establece la similaridad de estos jeeps con los station wagons, por lo tanto igualmente rechazará el gasto realizado para adquirir estos vehículos.

Respecto a la resolución de la Corte Suprema pensamos que falló a favor del contribuyente impugnando lo dicho por el S.I.I. debido a que sólo imparte justicia basándose en los procedimientos de la apelación, es decir, si existe un vicio en el proceso.

Finalmente con respecto a los gastos originados por la estadía en el Hotel Sheraton nos parece que no son necesarios para producir la renta, ya que supuestamente, éstos desembolsos fueron indispensables para la adquisición de los vehículos, ya que se requería realizar documentación anexa para usar los citados vehículos, tramitación que duraría un par de días hacerla. Pero de acuerdo con la suerte que corrieron los gastos de adquisición de los vehículos, creemos que los gastos de estadía en el hotel Sheraton,

también debieron rechazarse, ya que fueron para adquirir vehículos que el Servicio estimó no necesarios para producir la renta, y por ende los rechazó, entonces, ¿cómo se explica que el gasto por estadía para adquirir los citados vehículos se acepte?. Además, la estadía no fue sólo de una socia, sino también de la hija de ésta, la cual hace labores administrativas dentro de la empresa sin tener un contrato de trabajo, a lo cual la socia señala que esta condición favorece al Estado, ya que al no tener contrato con la hija, aumenta la base imponible de la empresa pagando más impuestos <sup>184</sup>, pero, el no tener un contrato de trabajo, hace que esta persona que hace labores administrativas esté trabajando de manera ilegal, sin imposiciones, derecho a vacaciones, etc. Por lo tanto no le hace ningún favor al Estado, es más, se presta para pensar que la administración de la Inmobiliaria es poco transparente, ya que la realiza una persona que no tiene contrato de trabajo, que no se sabe si posee los conocimientos necesarios para realizar ésta tarea, ya que la única argumentación señalada por los socios para que administre la inmobiliaria, es la falta de tiempo para poder hacerlo ellos mismos, todo esto sin considerar que la persona encargada de administrar es la hija de los socios, cosa poco idónea para la empresa.

Desde un punto de vista contable, podemos señalar que, al omitirse el desembolso por concepto de remuneración de la administradora, el estado de resultados tendría una partida de gastos menos, lo que aumentaría el resultado de la empresa, en el caso de existir utilidad y reduciría la pérdida en el caso de resultado negativo de la misma, es decir, tiene un efecto de igual proporción que tributariamente en la base imponible del contribuyente.

De acuerdo a la adquisición de los jeeps creemos que, como el Servicio consideró que no era un desembolso necesario para producir la renta, no debieran formar parte del activo de la empresa, distinto sería el caso de automóviles usados en empresas de transporte, cuyo giro amerita la tenencia de éstos, por lo tanto creemos que, si el Servicio rechazó el gasto para adquirirlos, no hay razón para que formen parte del activo de la empresa.

Finalmente, con respecto al gasto de estadía creemos que no debiese ser considerado dentro del resultado de la empresa, ya que no tiene relación con la actividad de ésta, podría considerarse como un gasto particular de la socia, y para ello se crearía una cuenta de pasivo al respecto acompañada de una reducción en el activo, como en la partida de caja, pero no afectaría directamente el resultado de la empresa, sino que aumentaría el pasivo y reduciría el activo, pero que con el tiempo, estas partidas se reversarían cuando la socia devuelva el dinero prestado por la empresa.

<sup>184</sup> Ya que como sabemos, la base imponible se compone en términos simples, de restarle a los ingresos del contribuyente los gastos que el Servicio considera necesarios para producir la renta, y el desembolso por concepto de remuneraciones, es una partida que el Servicio acepta como gasto, por lo tanto, en este caso, si no existe un contrato de trabajo, no existe un desembolso por concepto de remuneraciones, ni por leyes sociales, por lo tanto la base imponible es mayor, ya que no hay una reducción a los ingresos por concepto de remuneración a la hija de la socia en cuestión.

## **CASO N° 2. DIFERENCIA CONCEPTUAL ENTRE UTILIDADES DE LOS SOCIOS CON LA PARTICIPACIÓN DE LAS MISMAS QUE SE ENTREGA A LOS TRABAJADORES.**

185

Este caso trata del contribuyente Rafael Letelier Yáñez y Cía. Ltda. conformada por los socios Rafael Letelier Yáñez y Yamile Sabaj Rojas, el cual hace una reclamación contra las liquidaciones números 615 y 616 del 13 de abril de 1995, por concepto de Impuesto a la Renta de Primera Categoría de los años tributarios 1993 y 1994.

El reclamo se produce porque el contribuyente objeta el rechazo de los gastos relacionados con fiesta anual de los trabajadores, la no-aceptación del gasto por gratificación asignada a los socios y el cobro de gastos no documentados.

### RECURSO DE CASACION.

Santiago 12 de Julio de 1999.

El contribuyente presenta el siguiente recurso de casación contra la Corte de Apelaciones de San Miguel, en el que se discute las dos siguientes situaciones:

#### I. Gastos correspondientes a fiesta anual de fin de año

##### CONTRIBUYENTE

Que se ha vulnerado el artículo 31 de la Ley de la Renta, pues no consideró como gastos necesarios aquellos en que incurrió la empresa con motivo de la fiesta anual de fin de año de los trabajadores consistentes en un cóctel. Afirma que los gastos si son necesarios para producir la renta, y así lo habría considerado la Corte Suprema al decir que los gastos moderados en que incurra la empresa para agasajar a su personal, como en ocasiones de Navidad, tienen por objeto el mejoramiento de las relaciones al interior de la empresa, lo que provoca que exista una mejor productividad.

##### CORTE

Que el concepto de gasto necesario corresponde asignarlo a aquellos que se encuentren dentro del giro normal de la empresa, en el que se pueda advertir una relación directa entre él y la obtención de la renta, lo que no ocurre en el gasto por fiesta de anual de fin de año correspondiente a Navidad y Año Nuevo, que no tienen relación con el giro del contribuyente. Por lo tanto, los jueces de fondo han hecho una correcta aplicación de la norma.

#### II. Gratificación asignada a los socios

<sup>185</sup> Gaceta Jurídica N° 229, año 1999.

### CONTRIBUYENTE

1) Que se denuncia como infringido el artículo 31 N°6 de la Ley de Impuesto a la Renta, al haberse rechazado como gasto partidas correspondientes a una provisión por concepto de gratificación de los socios de la empresa, con cargo a cuenta de remuneraciones, ya que las gratificaciones no son legales, contractuales ni voluntarias y no cumplen con los requisitos que establece el artículo antes mencionado. Estos gastos fueron rechazados por el Servicio de Impuestos Internos, y así fue resuelto además en la sentencia de Primera Instancia.

2) Que de haberse aplicado correctamente el artículo 31 N°6 de la Ley de Impuesto a la Renta se habría considerado que las gratificaciones pagadas a los socios trabajadores por la sociedad, son remuneraciones, por lo que correspondía rebajarlas de la Renta Bruta.

### CORTE

1) Que la percepción de utilidades es propia de los socios de una sociedad o compañía, y la gratificación corresponde a una parte de las remuneraciones, procedente de las utilidades obtenidas, por lo tanto es propia de los trabajadores.

2) Que existe una equivocación conceptual, pues las utilidades de los socios no pueden ser confundidas con las participaciones que se entregan de las mismas a los trabajadores bajo la denominación de gratificaciones, por lo tanto las utilidades entregadas a los socios no deben ser calificadas como gratificaciones, debido a esto los jueces han hecho una correcta interpretación de la norma.

Se resuelve rechazar el recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia del 6 de Mayo de 1998, por lo que se consideran rechazados los gastos mencionados anteriormente.

### COMENTARIO

Consideramos que si bien en la Ley de Impuesto a la Renta nada dice expresamente en cuanto a los gastos efectuados por concepto de fiestas anuales de fin de año, estos son necesarios para producir la renta, ya que no hay que olvidar que el activo más importante que tiene una empresa son sus empleados, debido a que son ellos los que hacen que ésta produzca, por lo tanto es importante incentivarlos, porque si los trabajadores están en agrado con el ambiente de trabajo podrán ser más productivos y por ende, la empresa será más rentable. Esto será aplicable si la empresa tiene un trabajador o varios, ya que se puede pensar que pasa en una empresa automatizada, igualmente siempre se necesitará del recurso humano, aunque sea para hacer funcionar las máquinas.

Obviamente que estos gastos deben estar respaldados con documentación fehaciente y además ser razonables en su monto, es decir, que no se trate de gastos excesivos.

Contablemente cuando se produce una situación de este estilo, se habla de un gasto, ya que estoy desembolsando dinero, sin recibir ningún título o derecho a cambio, sino que el dinero se pierde.

El asiento contable quedaría de la siguiente manera:

	X
Gastos de Navidad	xxxx
Caja	xxx
	X

Además se está utilizando el principio de devengado que señala que deben tomarse todos los recursos y obligaciones del período, aunque estos hayan sido o no percibidos o pagados, con el objeto de tener una debida correlación entre gastos e ingresos del período.

En cuanto a las gratificaciones que se pagan a los socios, creemos que no corresponde catalogarlas como tales, ya que se trata claramente de distribución de utilidades entregadas a éstos, por lo tanto, deben tributar primero con el Impuesto de Primera Categoría y en segundo orden con el Impuesto Global Complementario. Si tuvieran la posibilidad de rebajarlas como gratificación se daría cabida a cometer elusión de impuestos, ya que los socios retirarían utilidades mediante esta vía, y por lo tanto, se rebajaría de la Renta Líquida Imponible y de esta manera la Base Imponible se reduciría provocándose un menor pago de Impuesto de Primera Categoría. También al respecto se puede decir, que las gratificaciones deben ser legales y/o contractuales, o ser gratificaciones voluntarias que deben cumplir con el requisito de universalidad, es decir, que sean pagadas a los trabajadores en base a un denominador común como por ejemplo cargas familiares, cosa que no ocurre en este caso.

## CASO N° 3.SUPUESTA INFRACCIÓN EN EL ARTÍCULO 33 N° 1 LETRA B DE LA LEY DE LA RENTA

186

Este caso trata de un contribuyente llamado Abraham Tomé Bichara, R.U.T 4.001.073-4, Agente de Aduana, cuya agencia queda domiciliada en Arturo Prat N° 725, oficina N° 406 Valparaíso, el cual reclama en contra de las liquidaciones N°154/159 del 25 de Enero de 1994, correspondientes a Impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario de años tributarios 1991, 1992 y 1993.

La reclamación se produce debido a que la cónyuge del contribuyente doña Eliana Donoso Peña, recibe honorarios por concepto de comisiones que corresponden al ejercicio libre e independiente de su actividad profesional que ejerce desde el año 1984

<sup>186</sup> Gaceta jurídica N° 219, año 1998.



con otros agentes de aduana, los cuales fueron rebajados de la Renta Líquida Imponible, pero el Servicio de Impuestos Internos no los aceptó como gastos, dándole la calidad de rechazados. Además señala que también deben ser considerados como gasto necesario, la Provisión de Comisiones adeudadas al Sr. Alfredo Escobar Arcos, por la cantidad de \$ 4.200.000 rebajada de la Renta Líquida Imponible en Diciembre de 1992.

SENTENCIA DE 1<sup>ER</sup> GRADO

Valparaíso, 17 de Marzo de 1995

*Remuneración pagada a la cónyuge*

CONTRIBUYENTE

1) El contribuyente fundamenta su reclamo señalando que los honorarios pagados a su cónyuge, corresponden al ejercicio libre e independiente de su profesión.

2) Señala que el concepto de “remuneración” no se encuentra definido en la Ley de la Renta, pero si en el Código del Trabajo en su artículo 41 el cual señala:

*“Se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo”.*

3) Que las rentas obtenidas por la cónyuge son declaradas anualmente por ellas.

4) Que el matrimonio está bajo el régimen de separación de bienes y que por lo tanto, según lo señalado por el artículo 53 de la Ley de la Renta los cónyuges que estén bajo este régimen, declaran sus rentas independientemente. Además si se rechazan los honorarios cancelados a la cónyuge se estaría negando uno de los principios fundamentales de la ley, que es de no gravar doblemente una misma renta con el mismo impuesto.

DEPARTAMENTO REGIONAL DE FISCALIZACION

1. Mediante su informe N° 459 del 13 de julio de 1994 expresa que el rechazo de los gastos e remuneraciones pagados a la cónyuge se hizo basándose en lo que señala el artículo 33 N°1 letra b de la Ley de Impuesto a la Renta que señala:

“Se agregarán a la renta líquida...

b) Las remuneraciones pagadas a la cónyuge del contribuyente...”

2. Que de acuerdo al claro tenor literal del artículo 33 N°1 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta las remuneraciones pagadas a la cónyuge, no se aceptan como gasto tributario, y en el caso que hayan sido cargadas a resultado (es decir, rebajadas como gasto), entonces deben agregarse a la Renta Líquida Imponible, sin hacer distinción entre cónyuges casados según régimen de separación de bienes o cónyuges afectos a régimen de sociedad conyugal.

3. Que en cuanto al concepto de “remuneración” este debe ser entendido en su sentido amplio y natural, por lo tanto, corresponde a sueldos, salarios, cualquiera retribución originada por la prestación de servicios personales o de otra índole, como honorarios, comisiones, primas fletes etc.

4. Se desprende que el Departamento Regional de Fiscalización actuó con estricto

apego a las normativas legales vigentes que ha dictaminado la Dirección del Servicio

Por lo anterior, el Tribunal confirma los cobros formulados en las liquidaciones

*B. Provisión futuras comisiones por la cantidad de \$ 4.200.000*

### CONTRIBUYENTE

1) Señala que la deducción de gasto por este concepto se hizo en virtud de lo establecido en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, que permite deducir gastos necesarios pagados o adeudados siempre que se acrediten con documentación fehaciente.

2) Que según contrato privado entre Agencia de Aduana y el Sr. Alfredo Escobar A., se debe cancelar a éste un 50% de los honorarios cancelados a la agencia por las tramitaciones aduaneras efectuadas a clientes proporcionados por el Sr. Escobar. Para esto se lleva una cuenta corriente, debido a que estas comisiones son pagadas parcialmente, de acuerdo a las disponibilidades de caja, por lo tanto, en el mes de Diciembre, para los efectos del balance y determinación de la Renta Líquida Imponible de la Agencia, se efectúa la provisión de los honorarios adeudados, los que son cancelados efectivamente los primeros meses del año siguiente.

### DEPARTAMENTO REGIONAL DE FISCALIZACION

1. En su informe N° 1459 del 13 de Julio de 1994 señala que se grava esta partida (Provisión de Comisiones adeudadas) por no estarse adeudando en virtud de un título obligatorio para el contribuyente y que el contrato privado que se establece entre ambas partes, se esgrime ahora con motivo del reclamo ya que durante la auditoría no fue presentado.

2. Que se presenta un borrador de la situación del Agente de Aduana, el que no cuadra numéricamente, y no se encuentra respaldado con las afirmaciones que contiene.

Se dice que es un borrador debido a que:

- a) No se encuentra protocolizado ante Notario o Ministro de Fe
- b) Se encuentra incompleto en su cláusula 7<sup>a</sup>.

3. Que existe una nota al final del borrador que dice: *“La cancelación de las comisiones se efectuarán siempre sobre honorarios cancelados, los saldos deudores de las cuentas no se deben considerar”*.

Para una mejor resolución de la materia en litigio se abrió un término probatorio, en el que se instó al contribuyente a acreditar la efectividad de los gastos registrados al 31/12/92 por Provisión futuras comisiones por pagar al Sr. Alfredo Escobar Arcos.

4. Que con fecha 26 de Octubre de 1994, se adjunta en fotocopias certificadas ante Notario Sr. Manuel Jordán López del Libro Mayor “Cuentas por pagar” donde se acredita el pago de comisiones previsionales al 31.12.92.

5. Que, además se adjunta en fotocopia boletas emitidas por el Sr. Alfredo Escobar A. de la N° 151 a la 163, por los meses de Enero a Diciembre de 1993, por la preparación y tramitación de importación o exportación por los clientes aportados, de lo que se le cancela el 50% por concepto de comisión.

6. Se deja constancia de que el Sr. Alfredo Escobar es comisionista exclusivo de la Agencia de Aduana.

Se resuelve:

Ha lugar en parte a la reclamación

El Departamento Regional de Fiscalización rebajará de la Renta Imponible de Primera Categoría año tributario 1993, la cantidad de \$ 4.200.000, debido a que se ha dado cumplimiento a lo que señala el artículo 21 inciso 2 del Código Tributario, ya que se ha demostrado que los gastos son necesarios para producir la renta y se han justificado éstos con boletas emitidas por el pago de comisiones. Además se refieren a gastos adeudados del ejercicio como lo establece el artículo 31 de la Ley de la Renta.

No ha lugar en lo demás.

Es decir, los honorarios pagados a la cónyuge del contribuyente se les sigue dando la calidad de gastos rechazados.

#### CORTE DE APELACIONES

Valparaíso, 1 de Agosto de 1995

Se reproduce la Sentencia de 1<sup>er</sup> Grado, sin embargo se elimina lo siguiente:

a) Que las remuneraciones pagadas al cónyuge no se aceptan como gasto tributario, y que si han sido cargadas a resultado deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible, sin distinguir entre cónyuges con régimen de separación de bienes o cónyuges afectos al régimen de sociedad conyugal.

b) Que el sentido de remuneración se debe entender en su sentido amplio y natural.

c) Que se desprende que el Departamento Regional de Fiscalización actuó con estricto apego a las normativas legales.

d) Que el Tribunal confirma el cobro formulado en las liquidaciones.

Se tiene presente lo siguiente:

a) Que se trata de interpretar lo que dice el artículo 33 y 55 de la Ley de Impuesto a la Renta. En el artículo 33 se señala que se deben agregar la remuneraciones de la cónyuge del contribuyente; y en el artículo 55 se dice que los cónyuges que están bajo el régimen de separación de bienes , sea este legal, convencional o judicial, incluyendo la situación contemplada en el artículo 150 del Código Civil, declaran sus rentas independientemente.

b) Que por lo anteriormente señalado se concluye que las remuneraciones que no se aceptan como gasto, son aquellas pagadas a los cónyuges cuando están bajo dependencia del marido contribuyente, ya que de no ser así declarando ambos cónyuges en forma independiente sus ingresos, se produce una doble tributación

c) Que por lo tanto, debe acogerse el reclamo del contribuyente en cuanto se rechazaron los gastos provenientes del pago de comisiones a doña Eliana Donoso Peña por los años tributarios 1991,1992 y 1993.

Por esto se declara:

Que se revoca la sentencia apelada el 17 de Marzo de 1995, en la parte que da a "No da lugar" a modificar las liquidaciones 154 a 159 de Enero de 1994, por lo tanto, se deben modificar las referidas liquidaciones aceptando como gasto los honorarios por comisiones a Doña Eliana Donoso Peña, cónyuge del contribuyente

### CORTE SUPREMA

Santiago, 23 de Septiembre de 1998

1. Que los jueces de segunda instancia dieron establecido como un hecho de la causa, que doña Eliana Donoso Peña; cónyuge del reclamante ejerce su profesión en forma independiente de su marido, que éste le paga honorarios cuando ella le presta servicios, y que por lo tanto, procede que dichos pagos sean considerados como un gasto necesario.

2. Que en el recurso de casación en el fondo deducido por parte del fisco, se denuncian como vulnerados los artículos 33 N°1 letra b) y 53 inciso primero de la Ley de la Renta, al dejar de aplicar el primero, y aplicar erróneamente el segundo. En la sentencia impugnada se aceptó como gastos los pagos efectuados como honorarios a su cónyuge, no obstante que el artículo 33 de la Ley de la Renta lo prohíbe en forma expresa, además dicha norma no hace distinción en que la cónyuge se encuentre o no bajo la dependencia del marido contribuyente, y por este motivo no procede aceptar como gasto los honorarios pagados a la cónyuge del contribuyente.

### COMENTARIO

Creemos en lo que respecta a las remuneraciones pagadas a la cónyuge hay que estudiar diversos aspectos antes de darle la calidad de gastos rechazados:

1. Si la cónyuge es socia de la sociedad, entonces el gasto será considerado necesario con un tope de 60 U.F, además hay que ver si trabaja permanentemente en la empresa.

2. Si no es socia, hay que ver si existe contrato, si es prestación de servicios personales, es decir prestó servicios relacionados a lo que estudió, es considerado gasto rechazado, en cambio si es un acto de comercio, según lo establecido en el artículo 3 del Código de Comercio, se considera gasto necesario.

3. También, debemos analizar si esta socia está casada con separación de bienes o no, de estar con separación de bienes, ella es sujeto pasivo del impuesto, por lo tanto deberá declarar sus rentas como cualquier contribuyente, pero si no tiene separación de bienes, su cónyuge pasará a ser el sujeto pasivo del total de ingresos que generen ambos dentro de la sociedad conyugal. Este punto se considera una vez analizado si el sueldo de la cónyuge es rechazado o aceptado.

4. En cuanto a la provisión por comisiones pagadas, si bien la ley no acepta como gasto la provisión por considerar que su pago puede ser eventual, en este caso si se probó con documentación fehaciente de que las comisiones eran pagadas en los primeros meses del año siguiente.

Contablemente en el caso de las remuneraciones de la cónyuge se está hablando de un gasto, pero es indispensable comprobar que el gasto esta debidamente acreditado

con documentación fehaciente, es decir, fidedigna y que la cónyuge realmente preste servicios a la empresa, y no sea una mera forma del contribuyente, de rebajar la Renta Líquida Imponible. Además es necesario, que el gasto sea razonable y acorde con la remuneración que se le pagaría a un tercero si desempeñara la misma labor. Una medida de precaución sería que esta prestación de servicio estuviera estipulada en un contrato de trabajo.

Con respecto a la provisión de comisiones se puede aplicar el principio de criterio prudencial, que señala que la medición de recursos y obligaciones en la contabilidad, requiere el uso de estimaciones para los efectos de distribuir ingresos y gastos del período.

## CASO N° 4: IMPUTACION DE PERDIDAS MEDIANTE LA ABSORCION DE UTILIDADES TRIBUTARIAS.

187

### SENTENCIA DE 1<sup>ER</sup> GRADO.

Santiago, 18 de Mayo de 1992.

La Compañía de Acero del Pacífico S.A de Inversiones representada por Don Raúl Sabando Pizarro, R.U.T. 6.045.797-2, ambos domiciliados en calle Huérfanos N° 669, 8° piso, con fecha 31 de Marzo de 1989, interpuso un reclamo en contra de la liquidación N° 34, de fecha 17 de Enero de 1989.

El reclamo en cuestión es por concepto de pago provisional, reintegro artículo 97, Ley de Impuestos a la Renta, año tributario 1988.

Este pago provisional ascendente a la suma de \$171.775.979.-, fue producto de la imputación de pérdidas mediante la absorción de utilidades tributarias, correspondientes a la percepción de dividendos distribuidos por Sociedades Anónimas en que la empresa tiene participación.

La empresa da los siguientes fundamentos de hecho y de derecho para su reclamo:

1) Sostienen haber actuado según lo establecido en el Art. 31, N° 3 de la L.I.R.<sup>188</sup>, el cual dispone que:

*"En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida..."*

Y según la Circular N° 59 del año 1986, la que se refiere a la recuperación como

<sup>187</sup> Gaceta Jurídica N° 218, año 1998.

<sup>188</sup> Vigente en la época.

pago provisional del impuesto de primera categoría en el caso de que las utilidades retenidas en las empresas resulten absorbidas por pérdidas de ejercicios posteriores.

2) Afirma que la utilidad tributaria absorbida por las pérdidas, corresponde a dividendos percibidos de las sociedades de las cuales es accionista.

3) Que el Impuesto de Primera Categoría a recuperar como pago provisional corresponde al impuesto pagado por la empresa sobre utilidades generadas a contar del 01.01.85 y absorbidas en el ejercicio comercial 86 y siguientes.

4) Y señala que se ajustaron en todo a las instrucciones impartidas por el suplemento tributario 1988, para la línea 39<sup>189</sup>, del formulario 22, de declaración de impuestos anuales a la renta

Frente al reclamo expuesto, el Servicio con fecha 18 de Julio de 1989, a pesar de que el reclamo fue recepcionado dentro del plazo, se resolvió declarar no presentada la reclamación y se dispuso su archivo, ya que se estimó insatisfactorio el reclamo del contribuyente.

### CORTE DE APELACIONES.

Con fecha 31 de Enero de 1990, se concede el recurso de apelación ante la ltma. Corte de Apelaciones de Santiago, considerando:

1. Que, la empresa no registra utilidades tributarias disponibles en los años tributarios 1986, 1987 y 1988, que hubiesen sido absorbidas por pérdidas de ejercicios posteriores, es decir, se constata que la pérdida tributaria ha sido constante y disminuye por los dividendos percibidos de otras sociedades anónimas de las cuales es socio.

2. Que en conformidad a lo establecido en el Art. 31, N°3 de la L.I.R., el Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas o sociedades sobre las utilidades acumuladas o no retiradas que resulten absorbidas, ya sea total o parcialmente por pérdidas de ejercicios posteriores, adquieren el carácter de un pago provisional por aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida.

3. Lo anterior procederá siempre y cuando en el año comercial 1986, se obtengan pérdidas tributarias que absorban total o parcialmente utilidades no retiradas generadas en la empresa en el ejercicio comercial 1985. Lo que para estos efectos no ocurre, ya que la empresa presenta pérdida de arrastre desde 1985.

4. Que, la circular N°59, de 1986, expresa claramente que dicho tributo podrá ser imputado por las empresas que lo soportaron.

5. Que, el Impuesto de Primera Categoría, correspondiente a las distribuciones de dividendos percibidos por la empresa, fue soportado por las distintas sociedades anónimas, razón por la cual la empresa no puede imputar el mencionado impuesto como pago provisional en contra de los impuestos anuales a la renta, o solicitar su devolución.

6. Que, la circular N° 60, D.O. 07.12.90, reconoce que procede la recuperación como un pago provisional de la absorción de los dividendos percibidos de otras sociedades por las pérdidas tributarias o por saldos negativos del FUT; dicha interpretación no resulta

---

<sup>189</sup> Impuesto único Inc. 3° Art. 21 Ley de la Renta.

aplicable al año tributario involucrado, de manera que su alegación al respecto no procede.

De acuerdo a los puntos anteriores se resolvió lo siguiente:

Se confirma la liquidación N° 34, de 17 de Enero de 1989 y que el contribuyente tuvo motivos plausibles para reclamar, por lo que no se le condena en costas.

#### CORTE DE APELACIONES

Santiago, 16 de Agosto de 1995.

Se confirma la sentencia apelada de 18 de Mayo de 1992, ya que se estima que el art. 31 N°3 de la L.I.R. establece un beneficio, consistente en la recuperación del Impuesto de Primera Categoría como pago provisional, que solo opera cuando la empresa que soportó el pago de dicho tributo registre pérdidas que absorban sus utilidades y no las de otras sociedades.

#### SENTENCIA DE CASACION

Santiago, 12 de Agosto de 1998.

El Procurador Don Sergio Castro Olivares, en representación de C.A.P. S.A., recurre de casación en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, considerando lo siguiente:

I. Que, durante el año 1987, las utilidades por concepto de dividendos distribuidos por sociedades de las que es accionista, fueron absorbidas por pérdidas sufridas por C.A.P S.A. y declarado en el año tributario 1988 como "pago provisional".

II. Que la sentencia incurre en error de derecho, derivado de la infracción del art.31 N° 3 de la L.I.R., error que es inexcusable si se hubiese encontrado vigente la circular N° 60.

III. Señala que el art. 31, N° 3 otorga la franquicia de recuperar como pago provisional el Impuesto de Primera Categoría pagado por utilidades que resulten absorbidas por pérdidas tributarias, sin distinguir si la devolución la solicita o no la misma empresa que soportó el pago del tributo. En consecuencia se considera que se ha restringido el alcance de la norma para favorecer al Fisco.

IV. Que, referente a la falta de aplicación de la circular N° 60, por ser posterior a la fecha de los hechos, importa desconocer el efecto retroactivo de toda interpretación, pues no puede pretenderse que el sentido de una ley pueda variar sin que se modifique su texto.

Por lo expuesto anteriormente el recurso de casación es acogido contra la sentencia del 16.08.1992, por consiguiente, es nula y se reemplaza por la sentencia de reemplazo.

#### SENTENCIA DE REEMPLAZO

Se declara acogida la reclamación, por lo tanto queda sin efecto la liquidación N° 34, del 17 de Enero de 1989.

#### COMENTARIOS

En el presente caso, sí nos apegamos a lo establecido en el artículo 31 N° 3 de la

L.I.R., en el que se permite la imputación de pérdidas de ejercicios anteriores a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en ejercicios siguientes y que además se establece que el Impuesto de Primera Categoría soportado por las utilidades absorbidas por pérdidas se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, podemos decir, que el contribuyente la sentencia de reemplazo fue correcta.

Sin embargo, es relevante señalar que la Circular N°60<sup>190</sup>, la cual restablece que lo señalado en el artículo 31 N°3, antes mencionado, rige también para las rentas percibidas por los contribuyentes de otras empresas, como dividendos, participaciones, etc. respecto de las cuales se pago el Impuesto de Primera Categoría, el cual podrá ser recuperado, como pago provisional, por la empresa beneficiaria. Esta norma tiene vigencia a contar del año tributario 1991, es decir, que afectará las rentas del año comercial 1990 y siguientes, por lo tanto, aún cuando el contribuyente cabe dentro de este tipo de situación, el caso corresponde a años anteriores a esta norma, las cuales no son retroactivas, entonces la sentencia de reemplazo estaría equivocada.

Por otra parte, la Circular N° 59<sup>191</sup> que modificó el artículo 31 N°3, estableciendo que aquel Impuesto de Primera Categoría pagado por las utilidades tributarias generadas a contar del 1 de Enero de 1985 y que resulten absorbidas ya sea total o parcialmente por pérdidas determinadas en el ejercicio comercial 1986 y siguientes, tendrá el carácter de pago provisional, el que podrá ser imputado sólo por el contribuyente que haya pagado dicho impuesto. Esta norma procederá a contar del año tributario 1987 en la medida que el año comercial 1986 se obtengan pérdidas tributarias, las cuales absorban total o parcialmente las utilidades generadas en el ejercicio comercial 1985.

Basándonos en esta norma, el contribuyente en cuestión, no podría solicitar el pago provisional que correspondería por la imputación de pérdidas de arrastre al dividendo percibido de empresas en las que tiene participación, pues el Impuesto de Primera Categoría que afectó a dicho dividendo fue soportado por las otras empresas, por lo que serían estas las últimas las beneficiarias. Entonces la sentencia de reemplazo fue errada.

Finalmente, el Impuesto de Primera Categoría recuperado por utilidades provenientes de otras empresas que resultan absorbidas por pérdidas tributarias, constituyen para sus beneficiarios un aumento de patrimonio<sup>192</sup>, ya que la empresa con esta recuperación se ve beneficiada por una cantidad que no le ha implicado ningún desembolso de su parte o no esta recuperando un gasto. Por lo tanto debe formar parte de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, debe ser registrado en el FUT. como utilidad tributable afecta a Impuesto Global Complementario o Adicional a la Renta, según proceda.

<sup>190</sup> Circular N° 60, año 1990.

<sup>191</sup> Circular N° 59, año 1986.

<sup>192</sup> Conforme al concepto de renta que define el art. 2 N° 1 de la L.I.R.



## CASO N°5: GASTOS DE ARRIENDO DE INMUEBLES

193

La siguiente situación, es la señalada por el contribuyente Copec, el 18 de Enero de 2001, el cual reclama 3 aspectos tributarios por los que desea apelar.

La primera situación, es que el Servicio de Impuestos Internos rechazó los gastos por arriendo de inmuebles declarados por el contribuyente, gasto que según éste, debía ser aceptado dado que era necesario para producir la renta. Esta afirmación la argumenta señalando que la empresa opera en todo el país, por lo que necesita constante traslado de personal especializado a diversas localidades, en las cuales no existe disponibilidad de casa para arrendar con buena ubicación o adecuadas para su uso, por lo que ha debido arrendar directamente inmuebles, conviniendo las rentas con los arrendadores y asumiendo las obligaciones de mantención y reparación inherentes a todo arrendatario, por ende, estima que este desembolso es inevitable para el desarrollo del giro del negocio y que se encuentra debidamente acreditado, por ello declara que se cumplieron en este gasto todos los requisitos del artículo 31 de la ley de Renta, para que se considerara como gasto necesario.

Frente a este mismo hecho, agrega que no se infringieron los artículos 9 y 10 del Código del Trabajo, ya que estos arriendos no beneficiaron a personas que tengan cierto parentesco o amistad con los accionistas de la empresa, sino que se arrendaron inmuebles de acuerdo a las localidades donde los trabajadores aceptaran desempeñar los cargos requeridos por la empresa, modificando para ello sus contratos, pues la compañía no puede destinar al trabajador sin su propia aceptación, a una localidad distinta de aquella en que se encuentre prestando servicios, por ello agrega, que el arrendamiento de casas constituye una norma de general aplicación a todos los empleados de similar rango que son enviados a servir a regiones.

Señala además, que existe una contradicción en la sentencia, ya que por un lado no acepta este gasto como deducible y por otro se lo considera una mayor remuneración de los beneficiarios, lo que implicaría la aplicación del Impuesto Unico del 35% como gasto rechazado y del Impuesto Unico de Segunda Categoría con mayor remuneración<sup>194</sup>, con

<sup>193</sup> Gaceta Jurídica N°247, año 2001.

<sup>194</sup> El impuesto único del 35% es el que señala el artículo 21 de la LIR, el cual establece que deberá aplicarse una tasa de ese porcentaje sobre las partidas señaladas en el artículo 33 N°1 de la LIR, del cual podemos relacionar frente a esta situación: " Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada... Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del número 6 del artículo 31 (que determina el gasto aceptado de los sueldos, sobresueldos y otras remuneraciones)... por el uso o goce que no sea necesario para producir la renta...". Además los trabajadores tendrán un Impuesto Único de Segunda Categoría mayor, dado que aumentarán sus sueldos, puesto que éstos incluirán el monto de arriendo de los inmuebles, por ende caerán en un tramo de pago de impuestos mayor.

esta medida reclaman que se ha vulnerado el artículo 31 N° 6 de la Ley de Renta que declara como gasto necesario y por ende, deducible de la base imponible los sueldos, salarios y otras remuneraciones.

La segunda situación, se refiere a que durante el año 1990, la empresa se obligó a un desembolso de 42 millones de pesos destinados al pago de servicios a la sociedad Asesorías e Inversiones Montecasino Ltda., anticipando una parte del pago total, pero como esta empresa prestadora de servicios estaba relacionada con un director de Copec, se habría producido la obligación de restituir el valor total pertinente considerando lo dispuesto en la Ley 18.046,<sup>195</sup> por lo que se optó que la sociedad Asesora restituyera a la Compañía Copec la suma correspondiente al anticipo efectuado a cuenta de los servicios que debían pagarse.

Los servicios contratados a esta asesora eran confidenciales y se referían a negocios a desarrollar a futuro, por ende no se extendió por escrito esta prestación, sino que fue un encargo verbal, que dio lugar a un contrato consensual cuyo único elemento de prueba fue la boleta extendida, pero en todo caso, se percibió la devolución del monto anticipado, por lo que no se afectó el patrimonio de la compañía ni de los resultados de los ejercicios pertinentes, pero ocurrió que al momento de resciliarse el contrato, por error contable se omitió reversar el monto de ese anticipo y establecer una cuenta por cobrar con la prestadora de servicios. Como el monto del anticipo fue devuelto en el ejercicio inmediatamente siguiente y como no hubo retiro de utilidad que pudiera quedar afecta a impuesto Único, no procede el rechazo del anticipo mencionado como gasto. Es decir, como Copec había declarado el anticipo como gasto, para la empresa asesora era un ingreso, por lo tanto tributó por él en Primera Categoría, o sea fue parte de los ingresos de la base imponible de la asesora, entonces al momento de devolver este anticipo a Copec este contribuyente lo puso como gasto necesario, dado que ya había tributado en la base imponible de la asesora, por ende si lo consideraba ingreso tributaría 2 veces, una en la empresa asesora y ahora en la base imponible de Copec, pero el Servicio de Impuestos internos no le aceptó este gasto como necesario, sino que lo rechazó.

Y la tercera y última situación, es el rechazo que declaró el SII de un gasto realizado por Copec en la Corporación Cultural de la I. Municipalidad de Santiago para el patrocinio de un programa cultural. Según el contribuyente, este gasto era necesario para producir la renta ya que se trataba de un evento que le permitía destacar la imagen corporativa de la empresa, sin embargo el Servicio lo rechazó porque faltaban pruebas que mostraran la existencia de una relación directa entre dicho gasto y el giro o actividad de la empresa.

Ante estas situaciones, la corte de apelaciones resolvió lo siguiente:

Respecto a los gastos de arriendo de inmuebles, declaró que no tienen relación directa con el giro del negocio, ya que carecen de la característica de necesidad que clasifica a un gasto como aceptado, característica que no tiene una definición legal, pero que según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española significa: “Que precisa, forzosa e inevitablemente ha de suceder”, por lo tanto corresponde a aquellos que son imprescindibles y que se encuentren dentro del giro normal del negocio. Por ende, si relacionamos el inciso 3° del artículo 31 de la LIR, “Especialmente procederá la

---

<sup>195</sup> Ley de Sociedades Anónimas.

deducción de los siguientes gastos, en cuanto se relacione con el giro del negocio...”, vemos que no hay relación directa entre el gasto que el contribuyente quiere rebajar y los que permite el artículo 31 de la LIR, por otro lado, que el gasto esté de acuerdo con los artículo 9 y 10 del Código del Trabajo, implica que cumple un requisito para ser aceptado como gasto, pero un requisito accesorio, no principal que es el de necesidad, por ende, en este caso, no incide en la aceptación de este gasto como deducible de la renta imponible.

Finalmente, frente a este punto, la Corte de Apelaciones, procedió a no revocar la sentencia dictada por el SII, es decir, el gasto por arriendo de inmuebles continuó siendo rechazado.

Respecto del desembolso de 42 millones de pesos, realizado a la sociedad Asesorias e Inversiones Montecasino Ltda., se determinó que como el contribuyente, no regularizó contablemente el gasto cargado a cuenta de resultados en el ejercicio que se realizó el desembolso, y por ende estos resultados se vieron afectados tanto contable como tributariamente, ya que significó un aumento indebido de la pérdida declarada por dicho ejercicio en el año tributario 1991 y además, la empresa no acreditó en el proceso haber realizado trámite alguno para rectificar la declaración de Impuesto a la Renta por dicho año tributario para subsanar este error contable, que incidía en los resultados tributables.

Por lo tanto, tampoco se revocará la Sentencia de la Corte de Apelaciones frente a este punto, dado que existe cierta duda con respecto al tratamiento contable-tributario que sufrió este desembolso.

Por último, el gasto realizado para patrocinar a la I. Municipalidad de Santiago en un acto Cultural, la corte señaló que tampoco existían las características de necesidad antes vistas, por ende no cambiará la postura que tuvo el Servicio de clasificar este gasto como rechazado.

En resumen, la Corte de apelaciones no cambió la sentencia dada por el Servicio de Impuestos Internos al contribuyente, respecto de los gastos que ésta reclama, quedando éstos como gastos rechazados.

#### COMENTARIO.

Respecto a la primera situación planteada sobre el desembolso por arriendo de inmuebles, se presta para cierta discrepancia la resolución, porque a pesar de no ser un gasto que tenga relación directa con la actividad como lo es, por ejemplo, la compra de insumos, igualmente es necesario para producir la renta porque se trata del arriendo de inmuebles en zonas cercanas al lugar donde se produce la renta, y que de no arrendarse, el vendedor o persona especialista contratada por la empresa no prestaría sus servicios y por lo tanto no se podría producir la renta. Por ende pensamos que podría ser un gasto necesario para producir la renta, pero igualmente habría que ver las características de los inmuebles que se arriendan, como por ejemplo el monto del arriendo, para ver si es acorde con las necesidades para que viva el empleado, ya que si es de un costo muy elevado, podría creerse que no sólo se ocupa para que viva el empleado, sino que además sirve para otros uso que no son necesarios para producir la renta, también ver la cercanía que tiene el inmueble con el lugar de trabajo, sueldo de los trabajadores

asignados, etc.

Frente al gasto de 42 millones de pesos a la sociedad Montecasino Ltda., da la sensación que dicho error contable puede deberse a cierta manipulación de información para ver la posibilidad de evadir impuestos, dado que no se adjuntó la documentación aclaratoria necesaria para explicar que había sucedido.

Pero, también es cierto que dicho monto de desembolso tributó en la otra empresa ya que fue ingreso para ella, por lo tanto podría ser aceptada como gasto en Copec, dado que estaría tributando 2 veces, pero no sabemos realmente si el resultado de Montecasino fue utilidad o pérdida tributaria, en cuya última situación, no se habría pagado tributo por esta renta.

Es por ello que creemos que este gasto puede ser aceptado por una parte, ya que este desembolso tributó en la otra empresa, pero también podría rechazarse, ya que se produjo un error contable que pudo haber sido intencional y que además no hay información clara al respecto.

Finalmente frente al desembolso por patrocinar a la I. Municipalidad de Santiago en un acto cultural, vemos que, a pesar de que el patrocinio ayuda a difundir la marca de un producto y así activar las ventas de éste, no ayuda directamente a la producción de la renta como tal. Sin embargo, cabe señalar frente a este tipo de desembolsos que no siempre se rechazan, como veremos en el caso número 6, por lo tanto cabe preguntarse por que para algunos contribuyentes se considera como un gasto aceptado y para otros no.

En resumen, creemos que las tres situaciones son rebatibles, depende del enfoque y argumentación que le demos.

Ahora, desde el punto de vista contable, la situación de aumentar las remuneraciones de los empleados implica un menor resultado en el balance, ya que las remuneraciones forman parte de los gastos que se deducen de los ingresos en el estado de resultados, si se desembolsaran por otro concepto, el efecto sería el mismo en el balance, pero tributariamente no, ya que como dijimos en la exposición del caso, un aumento de las remuneraciones aumentaría la tasa de impuestos de los empleados en el Global Complementario.

## CASO N°6: GASTOS DE PUBLICIDAD BANCARIA

196

La sentencia que se revisa rechaza el gasto de publicidad realizado por el Banco Concepción, por no haber acompañado dicho desembolso con la factura original, sino con una fotocopia del mismo. Sin embargo, dicho gasto se encuentra debidamente asentado en la contabilidad del contribuyente, por lo que no cabe rechazar este

<sup>196</sup> Gaceta Jurídica N°239, año 2000.

desembolso como necesario para producir la renta, puesto que la publicidad en general y la referida a los bancos en particular, es imprescindible en un negocio tan competitivo como el que explota el contribuyente.

El que no se haya podido acompañar el documento original, no quiere decir que el gasto no se haya efectuado, porque tal circunstancia el Servicio de Impuestos Internos no la objeta, sino que no lo convence su acreditación mediante una copia de factura, lo que en este caso específico si resulta procedente.

Por lo tanto, la Corte de Apelaciones revoca la sentencia determinando que el gasto en publicidad, acreditado mediante factura por un monto de \$2.668.000.- será aceptado como gasto en la base imponible del contribuyente, debiendo de esta manera reliquidar el ejercicio que se vio afectado por el rechazo del presente gasto en la primera sentencia, como en los ejercicios posteriores si el gasto así lo amerita.

#### COMENTARIO.

De acuerdo con las características copulativas de los gastos aceptados, tenemos que el presente desembolso fue considerado ineludible para producir la renta, cosa que no es fácil de entender, ya que no se trata de un insumo directo en la producción, que de no adquirirlo no se pueda producir, sino de un gasto que va en función de acrecentar las ventas, pero como vemos la Corte de Apelaciones determinó que, de acuerdo al mercado bancario existente, el gasto en publicidad es necesario para producir la renta.

Por lo tanto cabe la duda, ¿Por qué para este banco es un gasto necesario y para otras empresas, de otro giro no?, el Servicio argumenta que debido al “ *negocio tan competitivo...*” se acepta el gasto, pero si vemos hoy en día es difícil que exista un negocio poco competitivo, más aun con la globalización de mercados, por lo tanto no sólo a los bancos deben aceptarles este tipo de gasto cuando es acreditado sino que también en contribuyentes de otros rubros, cosa que no siempre se cumple.

Al acreditar el gasto con la fotocopia de la factura original no estamos usando documentación fehaciente, por ende no cumplimos con uno de los requisitos copulativos para que el gasto sea aceptado por el Servicio de Impuestos Internos, por lo tanto creemos que, bajo este punto de vista, este gasto debiera rechazarse o bien, adoptar revisiones anexas que permitan verificar la veracidad de dicho gasto.

Desde el punto de vista contable, este desembolso correspondería a un gasto en publicidad, el cual rebajaría los ingresos en el estado de resultados, por lo tanto independientemente de que el Servicio acepte o no el gasto, contablemente dicho desembolso se acepta como gasto, en el período en que se realice la publicidad.

## **CASO N°7: PAGO DE INDEMNIZACION A TERCEROS POR ACTOS ILEGALES**

### SENTENCIA DE CASACION:

El contribuyente Compañía de Teléfonos de Chile S.A., presenta una reclamación el 27 de Septiembre de 1993 ante el juez tributario de la Dirección Regional Metropolitana, Santiago Centro, por el pago de una indemnización pagada a Sertel Ltda., pero este reclamo fue rechazado.

La indemnización fue pagada en cumplimiento a un fallo de tribunales, debido a que se cometió un hecho ilícito consistente en que, C.T.C., conociendo la existencia de la concesión telefónica otorgada a Servicios de Telecomunicaciones Sertel Ltda. para la explotación en la VI y VII regiones<sup>198</sup>, otorgamiento al que no se opuso, procedió a la ampliación de sus centrales manuales ubicadas en Curicó y San Fernando, ofreciendo a tales suscriptores que automatizaría sus plantas, sistema al cual los transferiría gratuitamente. Esta maniobra fue desleal, ilegal y antirreglamentaria, debido a que tenía por objeto inferir daño en el patrimonio de la empresa Sertel Ltda.

Esta sentencia fue confirmada, sin modificaciones por la Corte de Apelaciones de Santiago, por la cual se interpuso un recurso de casación.

Los siguientes son los puntos argumentados por el contribuyente:

1) Este recurso de casación se sustenta en los errores de derecho en los cuales se habría incurrido en la sentencia de segunda instancia, en la cual según se argumenta se habrían infringido diversas disposiciones legales.

2) Se desarrolla impugnación respecto a la liquidación N° 170, en la que el S.I.I. dispone que el contribuyente debe pagar Impuesto Unico del artículo 21 inciso tercero de la Ley de la Renta<sup>199</sup>, agregando a la Renta Imponible del ejercicio comercial 1991, la cantidad de \$1.516.166.221, más reajuste correspondiente al pago de una indemnización a la sociedad "Servicios de Comunicaciones Sertel Ltda.", con fecha 12 de Septiembre de 1991. Este pago fue por concepto de indemnización de daño emergente<sup>200</sup>, lucro cesante<sup>201</sup> y por daño moral<sup>202</sup>.

3) Que se infringen los artículos 1<sup>203</sup>, 2<sup>204</sup>, 20 N° 3<sup>205</sup>, 21<sup>206</sup>, 26<sup>207</sup>, 29<sup>208</sup>, 30<sup>209</sup>

<sup>197</sup> Gaceta Jurídica N° 223, año 1999

<sup>198</sup> Según Decreto N° 6 del 13 de Enero de 1982, de la Subsecretaría de Telecomunicaciones.

<sup>199</sup> Art.21 inciso tercero: Las Sociedades Anónimas deberán pagar en calidad de Impuesto Unico, sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero de este mismo artículo, con exclusión de los Impuestos de Primera Categoría y el Impuesto territorial pagados, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35, 36, inciso segundo, 38, a excepción de su inciso primero, 70 y 71 según corresponda...

<sup>200</sup> Daño emergente: Pérdida de patrimonio total o parcial que sufre una persona.

<sup>201</sup> Lucro cesante: Ingreso por incumplimiento de contrato.

<sup>202</sup> Daño moral: Perjuicio a la reputación.

<sup>203</sup> Art. 1: Establece de conformidad a la presente ley (L.I.R), a beneficio fiscal un impuesto sobre la renta.

, 31<sup>210</sup>, 33<sup>211</sup>, 74 de la Ley de la Renta<sup>212</sup>; 19<sup>213</sup>, 20<sup>214</sup>, 23<sup>215</sup> del Código Civil; 16<sup>216</sup>, 17<sup>217</sup> del Código Tributario; 6°, 7°, 19 N° 20, 60 N° 14 y 62 inciso cuarto N° 1 de la Constitución Política de la República, puesto que se deben gravar sólo las utilidades y no las pérdidas o detrimentos del patrimonio, lo que sucede al no deducir de la Renta Líquida Imponible los gastos necesarios para producirla.

4) Que se entiende por “*gastos necesarios*”, aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación con el negocio, requisitos que satisface la indemnización pagada, ya que responde a un daño causado durante una actividad del

<sup>204</sup> Art. 2: Se entiende 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. Renta Devengada: Aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye crédito para su titular. Renta Percibida: Aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

<sup>205</sup> Art. 20 N°3: Habla de las rentas del Comercio, Industria de la Minería... periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

<sup>206</sup> Art. 21: Habla de los retiros presuntos.

<sup>207</sup> Art. 26: Habla de la tributación de las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal o taller obrero.

<sup>208</sup> Art. 29: Determinación de los Ingresos Brutos.

<sup>209</sup> Art. 30: Determinación de los Costos Directos

<sup>210</sup> Art. 31: Gastos necesarios para producir la renta

<sup>211</sup> Art. 33: Gastos rechazados

<sup>212</sup> Art. 74: Habla de los contribuyentes que están obligados a retener Impuesto de Primera Categoría.

<sup>213</sup> Art. 19 Código Civil: Cuando el sentido de la ley es claro, no se desentenderá su tenor literal.

<sup>214</sup> Art. 20 Código Civil: Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras...

<sup>215</sup> Art. 23 Código Civil: Lo favorable u odioso de una disposición, no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley, se determinará por su genuino sentido y según reglas de interpretación precedentes.

<sup>216</sup> Art. 16 Código Tributario: En los casos que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas que reflejen claramente el resultado y movimiento de sus negocios...

<sup>217</sup> Art. 17 del Código Tributario: Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario...

giro de la empresa, como es la ampliación de líneas telefónicas de San Fernando y Curicó, lo que tiene una naturaleza reparadora, y que al ser impuesto por los tribunales era inevitable pagarlo, con lo que se acredita la calidad de gasto.

5) Que dicho desembolso es jurídicamente una pérdida sufrida por el negocio en un año comercial determinado.

6) Que al desconocer la facultad de deducir dicho gasto de la Renta Líquida Imponible, se está contrariando la normativa constitucional, ya que el Impuesto a la Renta no se establece sobre pérdidas patrimoniales.

La Corte consideró:

a) Que el Artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta señala:

*“ La renta líquida se determinará deduciendo de la Renta Bruta todos los gastos necesarios para producirla...”*

b) Que la deducción de un gasto procederá siempre que se cumplan los requisitos copulativos para que éste sea calificado de necesario.

c) Que el concepto de “gasto necesario” no está definido en forma expresa en la Ley de la renta, por lo tanto, hay que recurrir al sentido natural y obvio de este concepto.

El concepto de necesario según el Diccionario de la Real Academia Española es el siguiente:

***“Es aquello que es indispensable o hace falta para un fin”.***

Por lo tanto sólo cumple con esta exigencia, el gasto inevitable u obligatorio, y las indemnizaciones reguladas por los tribunales con motivo de cometer actos ilegales, desleales y antirreglamentarios son absolutamente evitables, aún cuando éstos actos se realicen para apoyar actividades del giro de la empresa.

Se resuelve:

Por lo dicho anteriormente, la suma gravada con el Impuesto Unico del artículo 21 de la L.I.R., no constituye gasto necesario para producir la renta, tampoco este gasto puede ser calificado como pérdida, por lo que se desestiman los errores de derecho denunciados y se rechaza el recurso de casación.

### COMENTARIO

Consideramos que los hechos ilícitos no pueden ser amparados por la ley, debido a que si se acepta como gasto se estaría dando pie a que se cometieran este tipo de hechos y además premiando al contribuyente con el pago de un menor impuesto, ya que se autoriza a deducir este monto de la Renta Líquida Imponible, por lo tanto, concordamos con el rechazo del recurso de casación que interpuso el contribuyente, argumentando que el pago de la indemnización pagada a un tercero por hechos ilícitos debía ser considerada gasto necesario, ya que era un gasto inevitable u obligatorio debido a que su pago había sido ordenado por sentencia judicial. C.T.C conocía perfectamente que la concesión había sido otorgada a Sertel, por lo tanto, el daño producido pudo ser absolutamente evitable.

En el caso de Sertel, esta empresa tiene la facultad de acogerse al artículo 17 N°1 de



la L.I.R., donde se señala que pueden ser considerados como gastos los daños emergentes, y deberá considerar como utilidad el ingreso percibido por indemnización.

Contablemente el desembolso de dinero efectivamente se produce, y es una pérdida para la empresa además si se utiliza el principio de exposición este señala que los estados financieros deben contener toda la información y discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de la información financiera.

## CASO N° 8: OPERACION DE CESION DE CARTERA

218

Con fecha 4 de Agosto de 1982, el Banco de Crédito e Inversiones (B.C.I.) y el Banco Central de Chile (B. Central) celebraron un contrato de compraventa de cartera bajo las normas del B. Central.

En dicho contrato el B.C.I. vendió al B. Central sus créditos contra terceros derivados de las operaciones de su giro (*cartera*), recibiendo en pago una letra de cambio nominativa con vencimiento el 30 de Junio de 1992. De acuerdo a lo estipulado en el contrato, el B.C.I. se obligó a recomprar la *cartera* mientras estuviere pendiente de pago la letra de cambio citada, a un precio igual al convenio de la venta al B. Central.

El 4 de Mayo de 1984, tal convenio fue modificado, estipulando que el B.C.I. quedaba obligado a recomprar la *cartera* dentro del plazo de 10 años contado desde el 31 de Diciembre de 1983, destinando para ello todos los excedentes anuales establecidos por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras. El precio de venta será el mismo que se acordó para la venta de la *cartera* al B. Central, más lo que correspondiere por la variación de la U.F. entre esa fecha y la del cumplimiento de la obligación de recompra, y más la cantidad que resultare de calcular un interés acumulativo de un 5% anual.

Durante los años tributarios 1985 a 1991, el B.C.I. calificó como gasto deducible de su Renta Bruta los reajustes e intereses de su obligación de recompra, con lo que se obtuvieron pérdidas tributarias en el año tributario respectivo como en los siguientes. El S.I.I. no objetó esta calificación hasta que la revisión de los años tributarios de 1989 a 1991 originó que en el año 1992 el S.I.I. practicara las liquidaciones N°s 784 y 785, y 1.299 a 1.302.

Mediante las liquidaciones N°s 784, 1299 y 1301 el S.I.I no aceptó las pérdidas declaradas por el B.C.I. para los años tributarios 1989, 1990 y 1991, en lugar de ello, determinó una nueva base derivada de:

A. Agregar los intereses y reajustes asociados a la obligación de recompra de la *cartera* vendida al B. Central, por considerar que estos sólo constituyen gastos una vez

<sup>218</sup> Gaceta Jurídica N° 250 del 2001.

pagados;

B. Rechazar la pérdida de arrastre acumulada, por considerar que ésta aún no se había producido al cierre de los respectivos ejercicios;

C. Rechazar los gastos declarados por arrendamiento de vehículos y de casa habitación para ciertos funcionarios;

D. Rechazar los gastos declarados por la condonación de ciertos créditos;

E. Rechazar el gasto declarado como castigo de cartera;

F. Rechazar como gasto la provisión efectuada para el cumplimiento de la obligación de recompra de *cartera*, convenida con el B. Central, por considerar que no estaba adeudada;

Y respecto del año tributario 1991.

A. Deducir de la renta declarada la cantidad pagada (y provisionada el año anterior) en cumplimiento de la obligación de recompra de cartera;

B. Deducir de la renta declarada el pago efectuado por los intereses y reajustes asociados con la obligación de recompra de cartera;

C. Y de agregar intereses percibidos y no declarados.

Las liquidaciones N°s 785, 1300 y 1302, corrigieron la base imponible de los mismos años 1989, 1990 y 1991 en lo que respecta al impuesto único del artículo 21 de la L.I.R., incorporados los gastos rechazados por arrendamiento de vehículos y de casa habitación y por condonación de créditos.

### SENTENCIA DE 1<sup>era</sup> INSTANCIA

El B.C.I. dedujo dos reclamaciones en contra de dichas liquidaciones las que fueron acogidas en parte por el Tribunal Tributario, el cual resolvió:

1. Aceptar como gasto la condonación de alguno de los créditos;
2. Revertir la agregación de los intereses percibidos y no declarados;
3. Como consecuencia de a) y b), corregir las bases imponibles de los impuestos de Primera Categoría y Único del artículo 21 de la L.I.R.
4. En lo restante, confirma las liquidaciones respectivas.

### CORTE DE APELACIONES

Santiago, 7 de Marzo de 2000.

El B.C.I. con el fin de obtener la reparación del agravio, dedujo un recurso de apelación en contra de la Sentencia de Primera Instancia, el que fue rechazado, quedando la sentencia confirmada en todas sus partes.

### SENTENCIA DE CASACION

Santiago, 25 de Abril de 2001.

Contra la Sentencia de la Corte de Apelaciones, el B.C.I dedujo recurso de casación, el cual denuncia seis órdenes de infracciones de ley:

1. Las deducciones de gastos en los años tributarios 1985 a 1988 (años ya prescritos), no fueron objetadas por el S.I.I. durante el plazo que para ello tenía de acuerdo con las reglas de prescripción de la Ley Tributaria<sup>219</sup>. Por lo tanto los reajustes, intereses y pérdidas declaradas por el B.C.I. en esos ejercicios tributarios, serían inamovibles.

Debido a lo anterior, es que el B.C.I. señala que de haberse aplicado la ley correctamente, se habría reconocido su derecho a la anulación de las partidas que corresponden a revisiones efectuadas fuera de los plazos que establece la ley.

Finalmente, se denuncia la infracción del artículo 31 N° 3 de la L.I.R.<sup>220</sup>, porque la Sentencia de la Corte Suprema habría desconocido su derecho a deducir como gasto las pérdidas de arrastre de los años 1985 a 1991 utilizadas en los años 1989 a 1991, en circunstancias que el referido artículo de la Ley de la Renta lo autoriza expresamente.

Es decir el artículo 31 N°3 permite al contribuyente rebajar de su renta líquida las pérdidas sufridas por el negocio en el desarrollo de su actividad comercial y pérdidas de ejercicios anteriores.

2. El B.C.I. considera que el fallo infringió los artículos 29<sup>221</sup>, 30<sup>222</sup>, 31 inciso primero<sup>223</sup> y 31 N° 1<sup>224</sup> de la L.I.R., al desconocer las deducciones de reajustes e intereses, basado en que estas sólo proceden en el ejercicio en que se hace exigible la obligación de pagarlos. Al respecto el B.C.I. opina, que los reajustes e intereses se encontraban adeudados en los respectivos ejercicios y constituían desembolsos inevitables relacionados con su giro<sup>225</sup>, por eso debieron ser reconocidos en la cuenta de resultados tributarios. Y agregan que esa calificación resulta coherente con la calificación tributaria de los créditos del B. Central, que son correlativos a las propias deudas y que generaron reajustes e intereses que formaron parte de la Renta Bruta del contribuyente, de modo que resulta incongruente que la misma obligación sea positivamente calificada como ingreso del acreedor por el sólo hecho de haberse

<sup>219</sup> Art. 59 y 200 del Código Tributario, transcurridos tres años desde la fecha en que se debió efectuar el pago, el S.I.I. no podrá revisar las declaraciones presentadas durante esos años ni liquidar ni cobrar impuestos sobre una base que suponga alterar la calificación tributaria de las respectivas partidas.

<sup>220</sup> Art. 31 N° 3 de la L.I.R. deducción de pérdidas.

<sup>221</sup> Art. 29 de la L.I.R: Ingresos Brutos

<sup>222</sup> Art. 30 de la L.I.R: Costos Directos

<sup>223</sup> Art. 31 inciso primero, requisitos copulativos para ser gasto necesario

<sup>224</sup> Art. 31 N°1: Intereses considerados gasto necesario

<sup>225</sup> Cita el suplemento 6 (12) -93 del Manual del S.I.I.: *"de acuerdo a lo dispuesto en el art. 31 N° 1 de la L.I.R., procede la deducción de la Renta Bruta de los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, en cuanto se relacionen con el giro del negocio"*.

devengado y, sin embargo, la misma suma no resulta deducible como gasto por el deudor.

También se reclama la infracción del artículo 31 N° 3 de la L.I.R., ya que el fallo no acepta la deducción de las pérdidas de arrastre ocasionadas por considerar como gasto tales reajustes e intereses, debido a que estos últimos no fueron pagados ni se encontraban adeudados dentro de los períodos fiscalizados. Sin embargo las pérdidas tributarias de los años 1985 a 1988, se encontraban firmes e inamovibles, ya que como vimos anteriormente, estos años prescribieron.

Por otro lado, el B.C.I. alude al pronunciamiento al respecto que hace la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras en su Circular N° 2.002, transcrita en la Circular N° 28 del S.I.I., el cual sería totalmente contrario al texto expreso del artículo 31 inciso primero de la L.I.R. y N°s 1 y 3 del mismo artículo, dicho pronunciamiento dispone: "*Se aceptará como gasto tributario, el mayor valor pagado por concepto de reajustabilidad y recargo que las instituciones financieras deben cubrir con sus excedentes operacionales*".

3. En cuanto a la provisión para el cumplimiento de la obligación de recompra de la *cartera* cedida al B. Central, cuya deducción como gasto fue rechazada por la Sentencia de la Corte de Apelaciones, el B.C.I. expresa que actuó dando cumplimiento a la Circular N° 2.491, 25.10.89, que ordena a los bancos seguir constituyendo una provisión para los efectos de responder a la obligación de recomprar la *cartera*, y cumpliendo lo estipulado en el contrato de compraventa de *cartera*. Por todo ello, el B.C.I. tendría una obligación legal y contractualmente inexcusable de efectuar la provisión.

4. En cuanto a ciertas condonaciones de créditos que efectuó el contribuyente, y que la sentencia no aceptó como gasto, el recurso se divide en los siguientes tres puntos:

(a) Condonaciones de créditos pactadas por el fallecimiento de deudores. El B.C.I. argumenta que forman parte de una política contractual de la empresa<sup>226</sup>, además que en el evento del fallecimiento del deudor las posibilidades de recuperar el crédito se reducen considerablemente, en tanto que los costos de hacerlo se incrementan en proporción inversa.

(b) Transacciones con deudores de créditos vencidos y/o en cobranza judicial.

(c) Transacciones con deudores de alto endeudamiento y riesgo de recuperación de créditos.

En cuanto a las letras (b) y (c), el B.C.I. alude a que son el resultado de obligaciones contractuales o de operaciones comerciales con deudores cuyas obligaciones eran de difícil recuperabilidad y no una renuncia gratuita a las porciones respectivas de los créditos en cuestión. En consecuencia, se cumplirían todos los requisitos exigidos por el artículo 31 N° 4<sup>227</sup> de la L.I.R.

---

<sup>226</sup> Dicha política contribuye importantemente a captar un mayor número de clientes, que están interesados en un crédito que incluye implícitamente un seguro de desgravamen.

<sup>227</sup> Art. 31 N°4 : Créditos Incobrables.

5) Se refiere al rechazo como gasto de los arriendos de casa habitación al personal.

6) Referente al Rechazo como gasto de arriendos de vehículos al personal.

En cuanto a los números V y VI, el B.C.I argumenta que tales desembolsos serían indispensables para que el personal que hace uso de las viviendas y vehículos arrendados, desempeñe debidamente sus funciones, que son necesarias para que el banco genere su renta. Por este motivo se cumplirían los requisitos exigidos por el artículo 31 inciso primero de la L.I.R. Así también afirma que, para ambos gastos, resulta aplicable la disposición del artículo 17 N° 14, que dispone que no constituyen renta los gastos en movilización del trabajador o la cantidad que se pague a éste en dinero por esta misma causa. Sin embargo, el B.C.I. califica dichos gastos como necesarios, en casos especiales.

Frente al reclamo expuesto, se obtuvo:

I. Que respecto de la excepción de prescripción, el S.I.I. no está impedido de corregir las bases imponibles declaradas en los ejercicios tributarios 1989 y 1990, a pesar de que, en estos años, inciden antecedentes de hechos ocurridos en los años prescritos (1985 a 1988).

Que, en lo relativo a las deducciones de reajustes e intereses correspondientes a la obligación de recompra por el banco de la *cartera* cedida al B. Central, procede dilucidar si deben ser calificadas como gastos necesarios para producir la renta<sup>228</sup> del banco y si es así, deben descontarse de la renta líquida. Por otra parte, lo que en esta materia se decida permitirá consecuentemente calificar si la consideración de pérdidas de arrastre derivadas de la misma causa podrán ser deducidas.

Al respecto es esencialmente materia de discusión, la exigencia legal de que los gastos estén adeudados dentro del ejercicio comercial correspondiente; y en particular, cabe analizar si en los períodos tributarios relevantes estaban en esa condición los reajustes e intereses asociados con el cumplimiento de la obligación de recompra de *cartera*, pues en los referidos períodos no hubo un pago efectivo, sino una provisión contable de las sumas correspondientes, sin que haya sido objeto de controversia el hecho que el contribuyente estaba jurídicamente obligado al pago de tales reajustes e intereses, ni que estos hayan sido necesarios para producir la renta.

II. Que para determinar el alcance de la norma del artículo 31 inciso primero de la L.I.R. debe tenerse presente que "deuda" se entiende como sinónimo exacto de "obligación". Considerando esto es que, la deducción de los gastos necesarios para producir la renta pagados o adeudados, se entendió por el S.I.I. como comprensiva de las obligaciones aún no exigibles pero si devengadas<sup>229</sup>, hasta que el artículo 64 de la Ley N° 17.073 declaró que se refería al momento en que la obligación era exigible por el acreedor de acuerdo con los términos de la convención. Dicho artículo fue derogado y sólo aplicable hasta los períodos anteriores a dicha derogación. Por lo tanto, el concepto

<sup>228</sup> Serán Gastos Necesarios los que cumplan con los requisitos copulativos para ser considerados como tal, establecidos en el artículo 31 de la L.I.R.

<sup>229</sup> Suplemento 6 (12) -93 del Manual del S.I.I de 18.08.66.

"gastos adeudados" debe entenderse como obligaciones pendientes, con independencia de su exigibilidad.

Así entonces, los intereses y reajustes de la obligación de recompra constituyeron renta efectiva.

III. Que, en lo referente a la materia de las provisiones hechas por el banco para cumplir con su obligación de recomprar la *cartera* cedida, cabe afirmar que era una exigencia ineludible en razón del contrato existente, y por el cual se obligó a recomprar con todos los excedentes anuales que para ese efecto definiera la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

Con todo, se desprende que los intereses, reajustes, y provisiones poseían el carácter de gastos necesarios para producir la renta, según el artículo 31 inciso primero de la L.I.R. y por ende, si producían pérdidas estas podían ser traspasadas a ejercicios siguientes hasta ser absorbidas o compensadas por utilidades futuras.<sup>230</sup>

IV. Que, al no resolver como se indica, resulta evidente que el fallo referido infringía los artículos 31 incisos primero y artículo 31 N° 3 de la L.I.R. y demás normas del Código Civil que regulan la interpretación de la ley.

Finalmente, con todo lo expuesto se acoge el recurso de casación, declarándose nula la Sentencia de la Corte de Apelaciones y se reemplaza por el siguiente fallo.

### SENTENCIA DE REEMPLAZO

Santiago 25 de Abril de 2001.

1° La rebaja de intereses y reajustes, la provisión efectuada para cumplir con su obligación de recompra, ambas en relación con la operación de cesión de *cartera* entre el B.C.I. y el B. Central, y la contabilización de pérdidas de arrastre de años anteriores, derivadas de los intereses y reajustes adeudados en dichos periodos, cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la L.I.R. para ser considerados gastos necesarios para producir la renta, por lo que se deben deducir de la renta bruta.

2° Con relación a dichas tres partidas, se debe dejar sin efecto los agregados a la base imponible de los años tributarios respectivos.

3° Las condonaciones de créditos a deudores que han fallecido antes del plazo de vencimiento de sus obligaciones, y cuyos contratos así lo contemplan, poseen la calidad de gastos necesarios según el artículo 31 inciso primero de la L.I.R.

4° Se considerará "necesario" aquel gasto inevitable, calidad que posee el cumplimiento de una obligación que consta en un contrato previo legalmente celebrado y que incluye una especie de seguro de desgravamen.

5° Referente al rechazo de la deducción como gasto de los arriendos de vehículos y casa habitación para un grupo de funcionarios, y de las condonaciones voluntarias a deudores con sus negocios en mal estado, se confirma la sentencia de primera instancia, pues no cumplen los requisitos del artículo 31 inciso primero de la L.I.R.

6° Que la denuncia de infracción del artículo 17 N° 14, no procede, pues no

---

<sup>230</sup> Conclusión basada en lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la L.I.R.

constituyen renta para el empleado las cantidades que recibe del empleador por el arriendo de vehículos y casas habitación, pero si constituyen parte de la base imponible para el empleador.

#### COMENTARIOS

A nuestro parecer, el contrato de compraventa de cartera entre el B.C.I. y el Banco Central, es una actividad del giro del negocio y necesaria para producir la renta, pues le otorga la posibilidad de obtener recursos. Por ende los intereses y reajustes que dicho contrato origina, son un gasto necesario, pues cumplirían con todos los requisitos para ello expuestos en el artículo 31 inciso primero de la L.I.R., es decir, son un gasto necesario e imprescindible para generar la renta, no han sido rebajados como costo directo, han sido acreditados fehacientemente (existe un contrato que lo respalda), se encuentran adeudados durante el ejercicio<sup>231</sup> (en el contrato se establece un reajuste e interés anual) y, son del giro. Luego las pérdidas de arrastre que se originan producto de lo anterior debieron ser permitidas, ya que provienen de gastos necesarios y, además cumplen con lo establecido en el artículo 31 N°3 de la Ley de la Renta (son una pérdida sufrida por la empresa durante el año comercial).

En cuanto a las provisiones efectuadas para cumplir la obligación de recompra, si nos amparamos a lo señalado en la Circular N° 28 de 1984, obtenemos que dichas provisiones no debieron ser aceptadas como gasto debido a que la cartera a dejado de constituir un crédito a favor del B.C.I. Pero, el monto de la recompra menos las cantidades recuperadas por pagos recibidos de los deudores a cuenta de esas mismas obligaciones, podrá castigarse en el mismo ejercicio en que se realice la operación de recompra. Sin embargo, en este caso se advierte que la cartera deberá recomprarse con todos los excedentes anuales establecidos por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, quien además, obliga a los bancos a provisionar para cumplir con la futura recompra. Esta situación resulta confusa, pues la Circular N° 28 señala que las provisiones efectuadas en conformidad con las instrucciones de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, serán las únicas aceptadas como gasto.

Al respecto, cabe señalar, que contablemente los intereses y reajustes del periodo deben ser considerados, aunque estos hayan sido o no percibidos o pagados, pues permite tener una correcta relación entre los costos o gastos con los ingresos que generan, esto se basa en el principio contable "Devengado". Y las Provisiones permiten distribuir los efectos del gasto en un periodo de tiempo, para así obtener información más exacta acerca de los recursos y obligaciones de la empresa, esto bajo el principio contable "Criterio Prudencial".

En cuanto al arriendo de vehículos y casa habitación para los funcionarios, nos resulta evidente su rechazo como gasto, ya que no cumple con dos de los requisitos copulativos para ser considerados como tales, ellos son, ser imprescindible para producir la renta y ser una actividad del giro de la empresa. Pero, resulta importante destacar lo señalado por el B.C.I., en cuanto a que son un gasto necesario ya que permiten que el personal, que hace uso de los bienes arrendados, desempeñe mejor sus funciones, aun

<sup>231</sup> El concepto de "gasto adeudado" debe entenderse similar al de obligaciones pendientes, independiente de su exigibilidad.

cuando, nos parece que el monto del arriendo, así como el tipo de vehículo y casa habitación son cuestionables.

Finalmente, las condonaciones de deudas, deben cumplir con: que se relacionen con el giro del negocio, que sean castigados en forma oportuna, que se acrediten dejando constancia en los libros de contabilidad y haber agotado prudencialmente todos los medios de cobro, es decir, casos de quiebras, fallecimiento sin haber dejado bienes, rebajas en virtud de convenios judiciales, etc.

## CASO N° 9: REMISION O CONDONACION DE DEUDAS PENDIENTES

232

### SENTENCIA DE CASACION:

El contribuyente Banco Chile interpuso recurso de casación contra Sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la Primera Instancia, dictada por el juez tributario en contra de las liquidaciones N°s 967 a 1004.

La reclamación alude al rechazo que se hace de los gastos originados por las remisiones<sup>233</sup> o deducciones de créditos hechas por el Banco a los deudores.

I. El Banco Chile negocia con diversos deudores durante el año tributario de 1989 el pago parcial de las obligaciones pendientes, condonando o dando por compensado el saldo de las deudas respectivas, por lo que quedaron extinguidas las deudas.

II. Las negociaciones con Somela S.A., Compañías de Rentas La Porteña S.A., Lanera Austral S.A., Agrícola Curimon Ltda. y Compañía de Cervecerías Unidas S.A. se hicieron debido a que el Banco estima que éstos no estaban en condiciones de pagar la totalidad de sus obligaciones, lo que llevó al Banco a convenir una remisión parcial contra el pago al contado del saldo no remitido.

III. Las negociaciones con la Dirección de Bienestar de la Armada y con varios deudores personas naturales, se hicieron debido a que existían obligaciones recíprocas entre el Banco y estas instituciones o personas, por concepto de 196 casas que el Banco vendió con vicios redhibitorios<sup>234</sup> a la primera institución y de intereses que el banco habría omitido pagar a las últimas, por lo que las deducciones respectivas habrían tenido el carácter de compensatorias.

IV. El juez tributario declaró que estas remisiones o condonaciones no se encontraban en las situaciones planteadas en el artículo 31 N° 4<sup>235</sup> para calificarlas como

<sup>232</sup> Gaceta Jurídica N° 245, año 2000

<sup>233</sup> Remisión: Perdonar, alzar la pena, eximir o liberar de una obligación.

<sup>234</sup> Vicio redhibitorio: Deshacer el comprador la venta, por haber ocultado el vendedor algún vicio de la cosa vendida



créditos incobrables castigados, y por lo tanto, poder ser rebajados de la Renta Líquida Imponible.

V. Que el juez tributario estima, que las remisiones de créditos referidas deben ser consideradas como cantidades retiradas de la empresa sujeta al Impuesto Unico, del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, debido a que estas partidas corresponden a aquellas referidas en el artículo 33 N° 1 <sup>236</sup> de la ley antes mencionada, y asimismo constituyen desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

VI. Que el contribuyente, funda el recurso en la infracción del artículo 31 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta, 21 <sup>237</sup> y 2.466 <sup>238</sup> del Código Civil, porque se calificó las deducciones de los créditos convenidos por el Banco como “Previsiones o castigos”, en consecuencia que este concepto (previsión) se refiere a actos unilaterales del acreedor, quien contabiliza la incobrabilidad de ciertos créditos, y no actos convencionales con deudores de mala situación financiera, o respecto de los cuales existían obligaciones del propio banco, y que se tradujeron en acuerdos de prepago, transacciones extrajudiciales, convenios judiciales o extrajudiciales.

VII. Que el contribuyente también da por infringido el artículo 31 N° 3 <sup>239</sup> de la Ley de Impuesto la Renta; porque las rebajas que se originan de las operaciones objetadas, tendrían carácter de pérdidas del negocio o empresa, de modo que deben ser aceptadas como gasto.

VIII. Que las remisiones parciales de las obligaciones convencionales no pueden ser consideradas créditos incobrables castigados, ni como provisiones, a los que se refiere el artículo 31 N° 4 de la Ley de la Renta, debido a que este artículo se refiere a créditos vigentes, sobre los cuales el acreedor aún tiene un título jurídico, aunque resulten incobrables, a diferencia de lo que ocurre con las remisiones, que suponen la extinción del crédito respectivo, en parte por la remisión acordada y por otra parte por el pago de la suma no condonada o deducida.

IX. Que para dar lugar al recurso de casación, se requeriría que las remisiones sean calificadas como gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo señalado en el

<sup>235</sup> Art. 31 N° 4: “Procederá la deducción de los siguientes gastos... Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que se hayan contabilizado oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro”. Dentro de las causales que se mencionan para considerar un crédito de incobrable se encuentran: Fallecimiento del deudor Quiebra del deudor

<sup>236</sup> Art. 33 N° 1: Gastos rechazados

<sup>237</sup> Art. 21: “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

<sup>238</sup> Art. 2466: “Sobre las especies identificables, que pertenezcan a otras personas por razón de dominio, y existan en poder del deudor insolvente conservarán sus derechos los respectivos dueños...”

<sup>239</sup> Art. 31 N° 3: Procederá la deducción de los siguientes gastos...”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...”

artículo 31 inciso primero o bien como pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial respectivo, según lo señalado en el artículo 31 N° 3.

X. Que la infracción al artículo 31 inciso primero no fue invocada al formularse el recurso de casación, por lo tanto el contribuyente no puede alegar por esta vía que se trata de un gasto necesario.

XI. Que lo mismo ocurre en relación con el artículo 31 N° 3 de la Ley de la Renta, pues todos los hechos dados por establecidos por el juez tributario, se refieren exclusivamente al artículo 31 N° 4 de la ley antes mencionada.

Se resuelve:

Rechazar la pretensión del contribuyente para deducir de la Renta Líquida Imponible las condonaciones efectuadas a los deudores referidos.

Ahora hay que determinar si estas cantidades están afectas a Impuesto Unico del artículo 21 de la Ley de la Renta.

Al respecto se señala lo siguiente:

I. Que estas cantidades deben quedar afectadas al Impuesto Unico que se establece en el artículo 21 de la Ley de la Renta, debido a que se trata de gastos rechazados.

Además cumplen con el requisito de tratarse de retiro de especies o una cantidad representativa de desembolso en dinero, pues no cabe duda que la remisión produce una disminución voluntaria del activo provocando el pago de menos impuestos.

II. Por lo anteriormente dicho, el recurso de casación debe ser rechazado

El Ministro Sr. Libedinsky y el abogado integrante Sr. Barros, estuvieron a favor de acoger el recurso de casación teniendo para ello en consideración lo siguiente:

I. Que las remisiones no pueden ser consideradas gastos en conformidad con el artículo 31 de la Ley de la Renta, por lo tanto estas sumas están comprendidas en el artículo 33 N° 1 letra g<sup>240</sup>.

II. Que el análisis en conjunto del artículo 21 y 33 de la Ley de la Renta, muestra que la finalidad del Impuesto Unico del artículo 21, es impedir la evasión de otros impuestos por vía de retiros consistentes en especies o desembolsos de dinero, dándoles la calidad de retiros presuntos afectos a una tasa del 35%.<sup>241</sup>

III. Que el artículo 21 de la Ley de la Renta es determinante para ilustrar el significado de "*Desembolso de dinero*", que no puede ser otra cosa que el retiro efectivo de dinero, según el sentido natural y obvio de la palabra.

IV. Que no resulta consistente calificar como retiros sujetos a Impuesto Unico las sumas condonadas o deducidas, porque ellas constituyen rentas tributables para el banco bajo la norma del artículo 33 N° 1 letra g de la L.I.R., por lo tanto ha tenido que

<sup>240</sup> "Se agregarán a la Renta Líquida 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".

<sup>241</sup> Oficio N°1686 de 1997.

tributar sobre esta cantidad con el Impuesto de Primera Categoría, en cambio para el deudor beneficiario de la remisión constituyen renta tributable según el artículo 2 N° 1<sup>242</sup> de la L.I.R., en concordancia con el 17 N° 22<sup>243</sup> de esta misma ley, por lo tanto el Impuesto no tendría el carácter de Unico.

V. Que el Banco convino remisiones de acuerdo con consideraciones propias de manejo de los negocios, con el objeto de obtener el pago al contado del saldo no remitido de las empresas que se encontraban en dificultades económicas o de compensar a terceros con los que había realizado otras operaciones que generaban saldos en contra del banco, de manera que queda excluida alguna ventaja para sus accionistas.

VI. Que el recurso de casación debe ser tomado en cuenta, debido a que infringe lo señalado en el artículo 21 de la Ley de la Renta.

#### COMENTARIO.

Con respecto a la condonación que el Banco hizo a sus deudores no se puede considerar como créditos incobrables según lo que señala el artículo 31 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que éste señala que se deben agotar prudencialmente los medios de cobro para considerar un crédito como incobrable, cosa que no ocurre acá, debido a que el banco hizo la condonación a sus deudores, ya que consideró que no se encontraban en buena situación financiera, pero ninguna de estas empresas se había declarado en quiebra, tampoco se había producido el fallecimiento del deudor, ni se realizó un juicio de cobranza judicial. Por lo tanto, esta condonación de deuda se presta a duda, ya que por un lado el banco pierde esta plata que da como condonada a sus deudores, a cambio de que le pagarán parte del crédito, y no sabemos si esos ingresos percibidos fueron contabilizados por el Banco, pero por otro lado al provocarse esta pérdida es posible que la rebaje de la Base Imponible produciéndose un menor pago de impuesto. El resto de las condonaciones, dice que son compensatorias debido a la reciprocidad de obligación entre el Banco y los deudores, por lo que decidió perdonarles la deuda.

Por otra parte, para argumentar que estas condonaciones pueden ser consideradas pérdidas del ejercicio, y por lo tanto, rebajarlas como gasto necesario, deben cumplir con los requisitos copulativos de necesidad, es decir:

- 1) Que no hayan sido rebajados como costo directo
- 2) Pagados o adeudados (Las cantidades son adeudadas en el período tributario 1989)
- 3) Que sean del giro, lo cual cumple ya que el giro del banco son las transacciones financieras, es decir, depósitos, préstamos de dinero, etc.
- 4) Que sean necesarios para producir la renta, y dentro del concepto de necesidad se señala que deben tener el carácter de inevitables y obligatorias, y el

<sup>242</sup> Art.2 N°1: “ Por renta los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incremento de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen naturaleza o denominación.”

<sup>243</sup> Ar.17 N°22: No constituyen renta... “Las remisiones, por ley, de deudas, intereses u otras sanciones”

banco por voluntad propia realiza la condonación a sus deudores, no se le obliga a hacerlo.

5) Que se acrediten con documentación fehaciente

Debido a que no cumple con todos los requisitos copulativos, entonces no se puede considerar como gasto necesario, ni tampoco como pérdida del ejercicio comercial respectivo.

Creemos que es correcta la aplicación del artículo 21 de la Ley de Impuesto la Renta, debido a que se trata de gastos rechazados y además de cantidades representativas de desembolso de dinero, ya que la condonación se realizó de forma voluntaria por parte del Banco, lo que hace disminuir la Renta Líquida Imponible y por lo tanto, conlleva a un menor pago de impuesto. Por ende, con la aplicación del artículo 21 de la L.I.R se estaría evitando evadir impuesto.

Desde el punto de vista contable se está aplicando el principio de criterio prudencial, el cual señala que la medición de recursos y obligaciones en la contabilidad requiere que estimaciones sean incorporadas para los efectos de distribuir costos, gastos e ingresos entre períodos de tiempo relativamente cortos y en diversas actividades, por lo tanto, este principio contable me permite realizar estimaciones de clientes incobrables. El asiento contable sería el siguiente:

X		
Créditos Incobrables	xxx (Cuenta de pérdida)	
Estimación Créditos incobrables		xxx (Cuenta complementaria)
X		

Y luego:

X		
Estimación Créditos Incobrables	xxx	
Clientes		xxx (Cuenta de Activo)
X		

## **CASO N° 10: SUMAS PAGADAS POR ADQUISICION DE DERECHOS DE LEASING.**

Oficio N° 2454 del 05 de Junio del 2001

El siguiente caso, trata de una contribuyente que desea comprar un inmueble, el que actualmente pertenece a una empresa de leasing que lo tiene dado en arriendo con

opción de compra a un tercero.

El banco dueño del inmueble no acepta que la contribuyente prepague los arrendamientos del leasing y se ejerza la opción de compra. En virtud de lo anterior, la única solución viable es comprarle los derechos en el contrato de arrendamiento con opción de compra a la actual arrendataria del inmueble, y de esta manera, la contribuyente realice un nuevo contrato con la empresa de leasing pasando a ser la arrendataria con opción de compra.

En relación con lo anterior, solicita se confirme que el precio que se pague por la cesión del contrato de leasing que le efectúe el antiguo arrendatario con opción de compra, es un gasto necesario para producir la renta, y por ende, se puede rebajar de la renta bruta de la contribuyente.

Cabe señalar que de acuerdo a los antecedentes aportados, la operación a efectuar no se trata de la adquisición de un bien físico del activo inmovilizado, sino que de la adquisición de una opción de compra de un inmueble arrendado.

Debido a lo anteriormente expuesto, sólo cabe concluir que frente a las normas de la Ley de la Renta, se está adquiriendo un derecho que si bien constituye una inversión efectiva, conforme a las disposiciones de la ley del ramo, es calificado como un activo intangible, y respecto de tales activos no existe norma legal alguna en dicho texto legal que permita su amortización.

Por lo tanto, en ningún caso este arriendo con opción de compra puede ser considerado gasto necesario desde el punto de vista tributario, sino que una inversión efectiva que debe activarse y ser calificada como un activo intangible y al no existir norma legal en la Ley de la Renta que permita la amortización de este tipo de activos, su recuperación sólo podrá ocurrir mediante su enajenación o cualquier otro hecho o circunstancia que lo hagan perder la calidad de un activo intangible para la empresa que realizó la inversión.

#### COMENTARIOS

Con relación a lo expuesto en el caso, creemos que el Servicio de Impuestos Internos dio una respuesta acertada al contribuyente, ya que el pago que realizó éste a un tercero para adquirir el derecho de opción de compra de un inmueble, contablemente no puede ser considerada gasto, sino un activo, debido a que si bien se produjo un desembolso de dinero, a cambio se obtuvo un título o derecho y justamente esa es la definición de activo.

Por otro lado las cuotas pagadas por el arriendo de leasing con opción de compra contablemente se les da el nombre técnico de leasing financiero el cual tiene el siguiente tratamiento:

El arrendatario deberá contabilizar el contrato de leasing financiero en forma similar a la adquisición de un bien del activo fijo.

El arredantario contabilizará el valor actual del contrato en una cuenta de activo fijo denominada "*Activos en leasing*". Este valor se establece descontando el valor de las cuotas periódicas y de la opción de compra a la tasa de interés que se considere apropiada.

El valor nominal del contrato deberá contabilizarse como pasivo exigible en una cuenta denominada "*Obligaciones por leasing*", este pasivo será de corto o largo plazo, según el vencimiento de las cuotas respectivas. La diferencia entre el valor nominal del contrato y el valor actual del mismo se contabilizará en una cuenta denominada "*Intereses diferidos por leasing*". Al vencimiento de cada cuota el arrendatario deberá traspasar a resultados la proporción de intereses diferidos por leasing devengados a esa fecha determinados a base del saldo insoluto.

Como se puede apreciar la única cuenta de gastos que intervenga son los intereses diferidos devengados a la fecha del término del ejercicio, pero todo el resto son cuentas de activo o pasivo.

Otro tratamiento contable se realizaría si se tratara de un arriendo sin opción de compra, ya que se estaría hablando de un arriendo común y corriente, por lo tanto, aquí si intervendría una cuenta de resultados denominada "*Arriendos*" y una cuenta de activo denominada "*Caja*". En este caso el contribuyente si podría apelar ante el Servicio para que este gasto fuera aceptado como necesario siempre y cuando cumpliera con los requisitos copulativos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, tales como:

1. Que sea del giro, lo cual sería discutible porque si el inmueble es arrendado para labores del giro, sería un gasto necesario porque al prescindir del inmueble no podría desarrollar su actividad.

2. Tiene la calidad de gasto inevitable y obligatorio, si no se realiza no pueden desarrollar la actividad. Sería óptimo verificar el monto del desembolso, para ver que no sea un valor excesivo.

3. Que no se encuentren rebajados en virtud del artículo 30, lo que se puede verificar en la contabilidad.

4. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, lo cual sí ocurrió

5. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente, para lo cual sólo basta que el contribuyente muestre al Servicio de Impuestos Internos el recibo de pago de arriendo a la Sociedad Inmobiliaria.

## **CASO N° 11: CUOTAS PAGADAS PARA EL ARRIENDO DE UNA MAQUINARIA.**

Oficio N° 563 del 07 de Febrero del 2001

Este caso trata de un contribuyente "Empresa minera", que realiza desembolsos por concepto de cuotas de arrendamiento de maquinarias para la ejecución de su labor minera, el cual señala que estos gastos pueden ser calificados de necesarios para producir la renta, al cumplir con los requisitos del artículo 31 de la Ley de la Renta.

Sobre lo señalado anteriormente, cabe señalar que el inciso primero del artículo 31° de la Ley de Impuesto a la Renta, dispone que:

**“ La renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.**

De lo dispuesto por la citada norma legal, se puede deducir que para que un gasto sea calificado de necesario para producir la renta, debe cumplir con los siguientes requisitos en forma copulativa:

1. Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolle;
2. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, en relación con el giro del negocio, no considerándose sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;
3. Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
4. Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es necesario que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y
5. Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Ante la situación señalada anteriormente el Servicio de Impuestos Internos ha indicado que el contrato de leasing se asimila a un contrato de arrendamiento y, por consiguiente, como los gastos incurridos en el arrendamiento de los bienes en cuestión incidirán en la generación de los ingresos de la empresa minera individualizada, y de cumplir éstos con los requisitos copulativos de necesidad pasarán a constituir un gasto necesario para producir la renta susceptible de deducirse en la determinación de la base imponible del impuesto de Primera Categoría que le afecte.

En otras palabras, basado en los antecedentes de la situación planteada, el Servicio estima que los desembolsos en que incurre la empresa minera en por concepto de cuotas de arrendamiento de bienes de capital, pueden ser calificados de necesarios para producir la renta al cumplir con los requisitos señalados en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que tales erogaciones serían necesarias para producir la renta de la empresa al estar siendo utilizados dichos bienes en el desarrollo de su giro o actividad.

#### COMENTARIO

Respecto a la situación planteada consideramos que la respuesta otorgada por el Servicio de Impuestos Internos es la correcta, ya que el pago por arriendo de una maquinaria para el desarrollo de faenas mineras, es un gasto necesario para producir la renta, debido a que se trata de un desembolso inevitable u obligatorio, porque si la

empresa no incurre en éste no puede desarrollar las actividades relacionadas con su giro. Pero al respecto nos surge la siguiente interrogante ¿por qué la empresa no compra la maquinaria en vez de arrendarla?. Una posible respuesta es que la empresa este tratando de rebajar la base imponible para de esta manera hacer un menor pago de impuesto, ya que si arrienda la maquinaria, se esta incurriendo en un gasto aceptado porque será utilizada para labores del giro, en cambio si la compra sólo estará aumentando el activo fijo de la empresa.

Por otro lado, contablemente se habla de un contrato normal de arrendamiento denominado técnicamente como “leasing operativo”, por lo tanto, el arrendatario debe contabilizar los arriendos devengados en una cuenta de resultado, la cual disminuirá la base imponible provocando un menor pago de impuesto.

Como vemos con respecto al caso anterior “*Sumas pagadas por adquisición de derechos de leasing*” esta es una situación distinta porque se esta hablando netamente de un gasto originado por arriendo y no de la compra de un activo.

## CASO N° 12: CONTRIBUCIONES DE BIENES RAICES.

Oficio N° 2118, del 17.05.2001

Este caso, trata la utilización como crédito de las contribuciones de bienes raíces pagadas con retraso, en contra del Impuesto de Primera Categoría, por el contribuyente Ch. F. S.A., quién señala que en el mes de Septiembre de 1999 recibió de la Tesorería General de la República, los formularios de pago de contribuciones de dos roles de propiedad (Rol matriz y sucursal), con esta información dicha empresa asumió que la presentación de división del predio solicitada con anterioridad había sido aceptada.

Además, el contribuyente señala, que dichos Roles emitidos por la Tesorería incluyen la cobranza de contribuciones de los años 1995, 1996, 1997 y 1998. Debido a esto, el contribuyente sostiene que tiene el derecho a imputar a los ejercicios tributarios de 1996 al 2000, ambos inclusive, el impuesto territorial pagado que se cobró a raíz de la división de roles y que no pudo ser rebajado en su oportunidad, por lo que solicita “*rectificar las declaraciones de renta de los ejercicios tributarios de los años 1996 al 2000*”, con el objeto de recuperar los créditos antes mencionados, a pesar que las contribuciones fueron canceladas el 29.10.99, con multa e intereses.

Frente al caso presentado cabe señalar que:

I. El artículo 20 N°1, letra a) de la Ley de la Renta, establece que los propietarios o usufructuarios de bienes raíces destinados al desarrollo de las actividades del contribuyente, podrán rebajar del monto del impuesto de Primera Categoría, el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta, debidamente actualizado y no procederá la deducción de otros impuestos ni la solicitud de devolución de los eventuales excedentes que pudieran producirse de tal imputación.

Por lo anterior, se desprende que las contribuciones pagadas en un ejercicio, podrán



ser rebajadas del Impuesto de Primera Categoría del mismo periodo, sin embargo, no será factible deducir contribuciones pagadas que corresponden a ejercicios anteriores, sin perjuicio de que tales contribuciones se deduzcan del impuesto de Primera Categoría del período por el cual se está cancelando el impuesto territorial respectivo, rectificando la declaración de impuesto correspondiente.

Por lo tanto, para el caso planteado, se deberá rectificar la declaración de impuesto de Primera Categoría de los años tributarios 1996 al 1999, respectivamente y luego efectuar la rebaja de dichas contribuciones de bienes raíces de los años 1995 al 1998 que fueron pagadas con retraso (el 29.10.99), con multas e intereses, estando el impuesto de Primera Categoría de dichos períodos declarados y pagados.

II. Si al rectificar se originare una devolución de impuesto, tal petición debe ser solicitada dentro del plazo de un año (para corregir errores), contado desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para el pago del mayor impuesto territorial, o desde la fecha en que efectivamente se haya pagado el tributo si esto ocurre antes de dicho vencimiento. Pero, si la mencionada rectificación no implica una devolución de impuesto, no existirá plazo para tal petición.

Finalmente, es necesario señalar que el crédito por contribuciones de bienes raíces en el caso de los contribuyentes del artículo 20 N°s. 3, 4 y 5 de la Ley de Impuesto a la Renta, por los años tributarios 1999 al 2002, no pueden ser rebajadas como tal del impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como un gasto de las citadas contribuciones, conforme a lo dispuesto por el N° 2 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

#### COMENTARIOS

Las contribuciones de bienes raíces son el Impuesto Territorial, el cual es de beneficio municipal y se encuentra establecido en la Ley N° 19.578. Es decir, es un impuesto establecido por las leyes chilenas, condición mencionada en el artículo 31 N° 2 de la L.I.R. para que un impuesto pueda ser deducido de la renta bruta como gasto. Pero, es un impuesto de los bienes raíces, los cuales sólo podrán ser deducidos si no procede su utilización como crédito.

Al respecto, el presente caso, no menciona tácitamente si se trata de un bien raíz agrícola o no agrícola, situación que es importante conocer, pues las contribuciones servirán de crédito dependiendo de que tipo de bien raíz se trate y siempre que cumpla con ciertos requisitos.

Entonces, Si fuesen contribuciones de Bienes Raíces Agrícolas, estas servirán de crédito sólo cuando dicho bien sea explotado por su propietario o usufructuario, que sean del giro agrícola, pertenezcan al ejercicio y se encuentren pagadas al momento de la declaración:

Y si fuesen Contribuciones de Bienes Raíces NO Agrícolas, estas servirán de crédito cuando dicho bien se de en arriendo a un no relacionado obteniendo una renta efectiva anual mayor o igual al 11% del avalúo fiscal del año de declaración, se tenga la calidad de propietario o usufructuario, que sean del giro y, al igual que las contribuciones de bienes raíces agrícolas, deberán pertenecer al ejercicio y encontrarse pagadas al

momento de la declaración.

No obstante, si bien el contribuyente no aclara que tipo de bien raíz posee, señala que tiene derecho a usar las contribuciones como crédito, por lo tanto, si así fuese, no podrá deducirlas de la Renta Bruta como gasto.

Por otra parte, el contribuyente solicita la rectificación de la declaración de renta de años anteriores, debido a que pagó con posterioridad las contribuciones que le servirían de crédito en esos periodos, pues como vimos anteriormente, dicho tributo servirá como crédito, cuando pertenezcan al ejercicio y se encuentren pagados al momento de la declaración.

Al respecto, nos parece que la solicitud debería ser aceptada, solamente si el pago se retrasó por causas ajenas al contribuyente, situación en la cual, debería otorgarse como crédito no sólo el monto de la contribución, sino que también la multa, interés y reajustes provocados por la mora. Pero, si el pago de las contribuciones fue deliberadamente retrasado por el contribuyente, dicho desembolso deberá ser deducido de la Renta Bruta como gasto necesario en el ejercicio en que hayan sido pagados, sin embargo la multa, interés y reajuste serán un gasto rechazado, pues son un gasto claramente evitable, no son del giro y tampoco necesarios para producir la renta.

Finalmente, la suspensión del derecho a rebajar como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, las contribuciones de bienes raíces pagadas por los inmuebles destinados al giro de la actividad del contribuyente, impediría que el contribuyente del caso use como crédito las contribuciones pagadas correspondientes al año tributario 1999, por lo que debería deducirlas como gasto necesario.

## **CASO N° 13: REEMPLAZOS DE PIEZAS O PARTES DEFECTUOSAS QUE SE REALIZAN EN CUMPLIMIENTO DE UN CONTRATO DE MARC**

244

Oficio N° 1940, del 08.05.2001.

Los contribuyentes solicitan que se confirme el criterio expuesto en relación al IVA y al Impuesto a la Renta de los reemplazos y piezas defectuosas, que se realizan en cumplimiento del contrato de MARC.

Contrato de MARC (Maintenance and Repair Contract), es aquel por el cual el prestador de servicios se obliga, respecto de determinados equipos del cliente y mediante la mantención y reparación de los mismos, a que dichos equipos estarán en condiciones de funcionar una determinada cantidad de horas dentro de un lapso de tiempo determinado. Estos contratos normalmente son tomados por empresas mineras que

<sup>244</sup> M.A.R.C. Maintenance and Repair Contract (Contrato de Mantenimiento y Reparación).

utilizan maquinaria pesada.

El contribuyente señala que, la obligación fundamental del prestador de servicios, es asegurar el funcionamiento de los equipos durante un número de horas. Por esto, la remuneración de este contrato es en base de una tarifa multiplicada por las horas de funcionamiento efectivo del equipo cubierto. Esta tarifa toma en cuenta estimativamente todos los costos y gastos en que pudiera incurrir en mano de obra, repuestos y demás recursos necesarios para dar cumplimiento al contrato. Agrega, que no existe cobro adicional alguno por los repuestos utilizados, y que no existe otra forma de remuneración distinta que la tarifa horaria.

Además, por regla general, frente a un desperfecto de piezas o partes de los equipos cubiertos, se procede de inmediato a su reemplazo por piezas o partes que funcionan correctamente, nuevas o usadas, con el objetivo de reparar las piezas dañadas, pero sin haber afectado más que un mínimo las horas de funcionamiento del equipo del cliente. Las piezas extraídas, una vez reparadas, son utilizadas por el prestador para sustituir partes o piezas defectuosas del mismo equipo o de otro del mismo cliente o bien equipos de otros clientes con los cuales se tenga otro contrato.

Desde un punto de vista tributario, el contribuyente señala que:

A. El reemplazo de partes o piezas es un tipo de negocio de compra o venta, en que la entrega de partes o piezas no es cobrada por el prestador (de existir facturación, deberá ser por valor cero), ni el cliente registra una adquisición para su inventario, el cual se mantiene sin modificaciones (no varía su costo tributario, ni la vida útil del equipo).

B. El prestador del servicio al entregar partes o piezas en reemplazo, carga a resultados en ese ejercicio el costo tributario de las piezas o partes entregadas, puesto que junto con la mano de obra se trata de costos indispensables para prestar el servicio que espera cubrir con la tarifa cobrada.

Sobre la base de las consideraciones anteriores solicitan se confirmen los siguientes criterios:

1) Que las partes deberán emitirse facturas por cero pesos por las partes o piezas intercambiadas;

2) Que el costo tributario de las partes y piezas entregadas por el prestador con ocasión de un reemplazo, es deducible de los ingresos brutos del ejercicio en que se produzca la entrega; y

3) Que la recepción del cliente de las piezas y partes en estado de funcionar no alteran el costo tributario ni la vida útil de los equipos en los cuales las incorpora.

Al respecto, el artículo 8 del D.L. N° 825, de 1974, grava con IVA las ventas y servicios, y en el artículo 2 N° 2 del mismo cuerpo legal define **servicios** como:

***"La acción o prestación que una persona realiza para con otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta".***

El artículo 55 inciso 8° del D.L. N° 825, dispone que:

**"La guía de despacho, la factura o boleta respectiva, deberá exhibirse, a requerimiento del Servicio de Impuestos Internos, durante el traslado de especies afectas al Impuesto al Valor Agregado, realizado en vehículos destinados al transporte de carga. Para estos efectos, el vendedor o prestador de servicios deberá emitir guías de despacho también cuando efectúe traslados de bienes corporales muebles que no importen ventas".**

Por su parte, la Circular N° 103, de 1979, en su sección III letra B) N° 2 dispone que:

**"En los siguientes casos de traslados de bienes corporales muebles, que no importen ventas efectuadas por personas sujetas al impuesto es obligatoria la exhibición sólo de la guía de despacho en los traslados de bienes a prestadores de servicios con motivo de reparación u otras prestaciones de servicios"**

Con respecto a lo expuesto, cabe señalar que:

a) Debe entenderse que el contrato es uno solo, e importa una prestación indivisible, para la cual el prestador del servicio puede cambiar piezas o partes de los equipos para mantenerlos en funcionamiento continuo, no constituyendo en este caso dicho cambio de piezas una operación aislada, de manera que no corresponde a una permuta de bienes. De esta forma todo traspaso de piezas o partes de equipos es parte integrante del contrato principal, no configurándose un hecho gravado distinto al servicio prestado.

b) No es posible la facturación cruzada que proponen los solicitantes, puesto que ella sólo es procedente de acuerdo al artículo 18 inciso primero del D.L. N° 825, de 1974, cuando existe una permuta de bienes muebles, u otra convención por la cual las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles, contrato o convenciones que evidentemente no corresponden al celebrado entre las partes, puesto que analizado el contrato de MARC acompañado a la presentación, éste no hace mención alguna a la transferencia de los repuestos usados o en mal estado, de parte del beneficiario al prestador del servicio, lo que hace imposible que el referido contrato sirva de antecedente para la facturación de una transferencia de la cual no da cuenta.

c) No obstante lo anterior, y de acuerdo a lo prescrito por el artículo 55 inciso 8°, del D.L. N° 825, es menester que en el caso particular, las partes emitan la correspondiente guía de despacho, puesto que en la especie existe un traslado de bienes corporales muebles que no importan una venta.

d) La Circular N° 103, de 1979, es clara sobre la materia, ya que dispone que deberá emitirse guía de despacho en caso de traslados de bienes corporales muebles efectuados por personas sujetos del IVA realizados a prestadores de servicios, para su reparación u otras prestaciones de servicios, situación que precisamente corresponde a la descrita por los recurrentes.

e) Sin perjuicio de lo anterior, en el evento que efectivamente exista y se dé cuenta en el contrato respectivo de la transferencia de dominio mutua que los contratantes deben hacerse con motivo del reemplazo de las partes o piezas efectuado en virtud del contrato de MARC, por tratarse ésta de una operación a título oneroso, corresponderá la emisión de facturas recíprocas por ambas partes, quedando a su arbitrio la determinación del valor de los bienes comprendidos en ella.

f) En relación con el costo tributario de las partes y piezas entregadas por el prestador del servicio con ocasión de un reemplazo, bajo contrato de prestación de un servicio integral, pasan a constituir para el prestador costo del servicio prestado, el cual en la medida que se cumplan con las exigencias establecidas por el artículo 30 de la Ley de la Renta, podrá deducirse de los ingresos brutos del ejercicio en que se incurrió en el mencionado costo, mediante la entrega de las partes y piezas para su reemplazo.

Consecuente con lo expresado anteriormente, para el beneficiario del servicio, las partes o piezas reemplazadas, no alteran el costo tributario ni la vida útil de los equipos a los cuales se incorporan los referidos bienes, sino que tales valores al estar considerados o comprendidos dentro del costo del servicio a prestar, simplemente pasan a constituir un gasto para la empresa beneficiaria del servicio de mantención, los cuales en la medida que cumplan con los requisitos y condiciones que exige el artículo 31 de la Ley de la Renta, podrán deducirse como un gasto necesario para producir la renta de la empresa antes mencionada.

#### COMENTARIOS

Los contratos de MARC, tienen un costo para el beneficiario aproximado al valor real de una o varias reparaciones en un periodo y que incluyen el valor de la mano de obra, de los repuestos que se utilicen y otros recursos involucrados, pero no señala explícitamente la entrega al prestador del servicio de aquella pieza o parte defectuosa, la que repara y utiliza en otros equipos que no necesariamente serían los del beneficiario del cual se extrajeron, entonces surge la pregunta, ¿se trata de una operación distinta a la del contrato?.

No, porque es necesario que las piezas o partes sean cambiadas, para cumplir con el objetivo del contrato, que es mantener los equipos en funcionamiento, además, si el beneficiario del servicio hiciera esta reparación por su cuenta, el repuesto adquirido no significaría un aumento del costo del bien, sino, sólo un gasto, y la parte o pieza defectuosa puede ser destruida o vendida a un valor ínfimo el que sería un ingreso no operacional.

En los contratos de MARC, la reparación tampoco significa un aumento del costo del bien, sino, un gasto y las piezas o partes defectuosas que el prestador del servicio retira, estas puede que tengan un valor, el cual, estaría considerado dentro del precio del servicio, provocando que este sea más económico, por lo tanto, se estaría considerando el posible ingreso no operacional.

Por otra parte, el prestador del servicio obtiene un ingreso operacional por el desarrollo de esta actividad, el que debe ser registrado contablemente, distinguiendo entre la parte que corresponde al costo (mano de obra, repuesto y otros recursos), la pieza o parte defectuosa ingresada a su activo y la utilidad.

Finalmente, para efectos tributarios, el gasto que realiza el beneficiario del servicio, será un gasto necesario pues no fue rebajado como costo, es del giro, necesario para producir la renta, se acredita mediante un contrato y esta efectivamente pagado. Y las piezas o partes defectuosas que el prestador del servicio debe considerar como parte de su activo y cuya refaccion sería parte integrante del costo del bien, al utilizarlas serán un costo directo del producto final que se entrega en una actividad afecta al Impuesto de

Primera categoría.

Es obligatorio que los “vendedores” y “prestadores de servicios” emitan guías de despacho en los traslados de bienes corporales muebles, que no importen ventas.

## **CASO N° 14: PERDIDA OBTENIDA EN OPERACION DE VENTA DE ACCIONES A REALIZAR EN LA REPUBLICA DE ARGENTINA**

Oficio N° 4657 del 01 de Diciembre del 2000

El siguiente caso trata de un contribuyente que en el año 1995 efectuó una inversión en acciones de una sociedad anónima argentina. El monto de la inversión efectivamente materializada, corregido de acuerdo a las normas pertinentes, asciende al 31.12.99 a la suma de \$ 1.408.000.000.

No obstante, en atención a que el negocio en Argentina, por diversos factores, no ha tenido el éxito presupuestado, el valor de libros de la inversión es en la actualidad sustancialmente menor al de la inversión realizada. Al 31 de mayo del año en curso ascendía alrededor de \$ 680.000.000; por lo tanto, el contribuyente está evaluando la venta del paquete accionario en Argentina. Esta venta podrá efectuarse a un tercero y/o eventualmente a una sociedad relacionada. La transacción se realizaría en torno al valor de libros de la empresa o en cualquier caso a un valor menor al de la inversión efectivamente actualizado.

A juicio del contribuyente la pérdida que la empresa sufrirá en la venta de estas acciones, que se originará al desprenderse de un activo efectivo y recibir a cambio otro de menor valor, debe rebajarse de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de la empresa correspondiente al ejercicio en que se perfeccione la operación, por aplicación de las normas generales de la Ley de Impuesto a la Renta; y entiende, naturalmente que la conclusión anterior es sin perjuicio de la facultad de tasar el valor de la operación de que dispone este Servicio en virtud de lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario

245 .  
En relación con lo anterior, le interesa confirmar los criterios expuestos precedentemente.

Cabe señalar en primer lugar, que el Convenio entre la República Argentina y de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancia o beneficio y sobre el capital y el patrimonio contenido en el D.S. N° 32, de 1986, del Ministerio de Relaciones Exteriores, define, entre otros conceptos, en su artículo 2°, letra e), que se entenderá por "fuente productora" en un Estado Contratante sin interesar la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos, los bienes o derechos situados,

<sup>245</sup> Art.4 Código Tributario: “El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder...”

colocados o utilizados económicamente en dicho Estado, la realización en su territorio de cualquier acto o actividad y los hechos ocurridos dentro de sus límites susceptibles de producir ganancias, rentas o beneficios, y en su letra k) establece que la expresión "ganancias de capital" se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere ni produce habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.

Por su parte, dicho convenio en su artículo 12°, dispone que las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de: buques, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y créditos, títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio estuviere domiciliado el deudor o la empresa que los hubiere emitido, según correspondiere.

Como se puede apreciar de lo establecido por las normas antes señaladas del citado Convenio para evitar la doble tributación, la eventual renta que podría obtenerse de la negociación a efectuar sería gravable en la República Argentina, y por lo tanto, su remesa a Chile sería en calidad de renta no afecta o exenta. Si embargo, como de la operación a realizar se obtendría una pérdida, la cual tributariamente se considera gasto, resulta aplicable lo dispuesto en la letra e) del N° 1 artículo 33, en cuanto a que los gastos asociados a ingresos no gravados o exentos, sólo pueden deducirse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.

Por lo tanto conforme a lo antes señalado, la eventual pérdida obtenida en la operación de venta de acciones a realizar en la República Argentina no gravada o exenta de impuesto, no podría deducirse de la renta líquida imponible de la actividad ordinaria o normal que desarrolle la empresa en Chile, sino que de los ingresos o rentas provenientes del mismo tipo de operación, conforme a lo dispuesto en la disposición señalada precedentemente.

En todo caso se hace presente, que a la operación descrita le sería aplicable las normas de tasación dispuesta por el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario que dispone que, cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

#### COMENTARIO

En el tratado que Chile firmó con Argentina para evitar la doble tributación en el artículo 12 claramente especifica que las ganancias de capital<sup>246</sup> podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. Entonces la pérdida que se origine por la venta de acciones realizada en Argentina

<sup>246</sup> Ganancias obtenidas por actividades no habituales del giro.

no puede imputarse a las rentas obtenidas en Chile, debido a que si hubieran sido ganancias habrían tributado en Argentina ya que esa hubiese sido la fuente productora donde se originó la ganancia, por lo tanto pasan a ser rentas exentas para Chile Debido a lo anteriormente señalado no se puede rebajar como gasto de una Renta Líquida Imponible chilena que si va a estar afecta a impuesto. Esto se señala claramente en la Ley de Impuesto a la Renta en su artículo 33 N°1 letra e) donde dice que:

*“Se agregarán a la renta líquida...*

*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”.*

Ahora si es pagado en forma voluntaria por el trabajador basta con que cumpla con el requisito de universalidad, además de cumplir con los requisitos copulativos.

## CASO N° 15: CONTRATACION DE SEGUROS POR ENFERMEDADES CATASTROFICAS

El siguiente caso trata de que el Sr.O.P en representación de “X y X Ltda.” , pide pronunciamiento respecto a la tributación que afectaría a una empresa con ocasión de la contratación de un seguro de enfermedades fatales o catastróficas, en beneficio de sus trabajadores, asumiendo la empresa el costo total del mismo, y la cancelación mensual de las primas de seguro.

1. Cabe señalar, que como norma general los beneficios otorgados por una empresa a sus trabajadores en virtud de un contrato de trabajo, deben considerarse como gasto necesario para producir la renta por tener el carácter de obligatorio para la empresa que la paga. Además deben cumplirse los requisitos copulativos del artículo 31 de la L.I.R.

2. En cambio los beneficios pagados a los trabajadores de una empresa en forma voluntaria, tendrán la calidad de gasto necesario para producir la renta, sólo cuando lleve implícito el principio de universalidad, es decir, sean pagados bajos normas de carácter general y uniforme. Si no ocurre así, tales beneficios constituyen un gasto rechazado para la empresa que los paga. Por lo tanto, forman parte de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría y quedan afectos con la tributación del artículo 21 de la L.I.R.

3. Las primas pagadas, al cual se obliga en virtud de un contrato de trabajo, constituirán un gasto necesario, siempre y cuando cumplan con los requisitos copulativos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta.

### COMENTARIOS

Consideramos que la contratación de seguros de enfermedades fatales o catastróficas debería ser considerado un gasto necesario para producir la renta, en aquellas empresas cuya actividad es de alto riesgo para la salud de los trabajadores, es decir actividades tales como las que utilizan pesticidas, pinturas, faenas mineras y otra variedad de tóxicos, ya que sirven para incentivar a los trabajadores, los que pueden ver



este seguro como un respaldo o recompensa por el riesgo al que se someten, aun cuando trabajen bajo estrictas medidas de seguridad.

Además no pueden ser considerado costo y si bien, puede alegarse que no corresponde al giro, la condición de necesario para producir la renta, es decir, desde el punto de vista que el personal es un elemento importante para desarrollar la actividad, llevarían a calificar el seguro como del giro. No obstante, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

(a) Estar acreditados con documentación fehaciente, para lo cual bastaría con que se presentara el contrato original de póliza de seguro, acreditado ante notario.

(b) Si este beneficio se encuentra estipulado por contrato de trabajo, el empleador estará obligado a su pago, pues de lo contrario, el trabajador puede exigir su pago, mediante la Inspección del trabajo.

(c) Si el beneficio es pagado en forma voluntaria por el trabajador, este deberá ser universal.

Con todo esto, dicho seguro debería ser un gasto necesario.

## CASO N°16: DEPRECIACION DE BIENES INTANGIBLES

Don Jorge Muencke Schneidewind, RUT. N°6.811.385-7, presentó un reclamo en contra de las Liquidaciones N°s 818 y 821 a 823, de 14.06.1996, formuladas por el Departamento Regional de Fiscalización de la V Dirección Regional, por concepto de Impuesto al Valor Agregado de Marzo de 1995; Impuesto a la Renta de Primera Categoría de los años tributarios 1993 y 1995; y Reintegro de Pago Provisional Especial del Art. 31 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, año tributario 1994, originadas en el rechazo de la depreciación aplicada al pago del Derecho de Llaves y por la compra considerada ajena al giro y no necesaria para generar la renta de un jeep marca Ford, modelo explorer sport 4WD, año 1995.

Al respecto el fiscalizador informa que el pago por Derecho de Llaves es una inversión en un Activo del tipo Intangible, no sujeto a depreciación, por cuanto según lo dispone el art. 31 N°5 de la Ley de la Renta sólo los bienes físicos del Activo Inmovilizado se deprecian. Dicha inversión al término de los ejercicios 1992, 1993 y 1994 se encontraba vigente.

Además, el art. 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que la renta líquida de las personas se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del art. 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. Este mismo artículo indica que especialmente procederá la deducción como gastos, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, de 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.

De lo anterior se infiere que estarán sujetos al régimen de depreciación los bienes empleados o usados en el negocio o empresa del contribuyente y que por su naturaleza pueden agotarse, desgastarse o destruirse durante su empleo o uso, por lo tanto, en general estarán sujetos a depreciación los bienes físicos que forman parte del activo inmovilizado del negocio o empresa, tales como maquinarias, muebles, instalaciones, edificios, vehículos, estanques, galpones, enseres, herramientas, etc.

Por lo tanto, el fallo de primera instancia puntualizó que solo los bienes físicos del activo inmovilizado pueden ser objeto de depreciación y no así, los bienes intangibles, tales como derechos de llave o patentes industriales, ya que no se trata de bienes que pueden ser usados por la empresa y que puedan agotarse o destruirse durante su uso. Por ello, no se les aplica a dichos bienes las disposiciones del artículo 31 N°5 de la Ley de la Renta, no pudiendo deducirse de la renta bruta como gasto necesario.

El contribuyente apeló a dicho fallo, siendo este acogido por la Corte de Apelaciones de Valparaíso, el que basada en los argumentos esgrimidos confirmó la sentencia dictada por el Tribunal Tributario de la V Dirección Regional del Servicio Impuestos Internos.

Señaló además, que la documentación que se adjuntó, llevó a que el Tribunal se convenciera que efectivamente se trata del pago de un derecho de llaves y no de un mayor valor del arrendamiento de los locales comerciales, como señala el reclamante en su escrito

Finalmente, y conforme a lo analizado precedentemente no estarán sujetos a depreciación los bienes intangibles tales como derechos de llave, derechos de marca, patentes industriales o de inversión, etc., porque no se trata de bienes que pueden ser usados en la empresa y tampoco pueden agotarse, desgastarse o destruirse durante su empleo o uso, de tal manera que a ellos no le son aplicables las disposiciones del art. 31 N°5 de la Ley de la Renta, en consecuencia este Tribunal debe ratificar lo obrado por el Departamento Regional de Fiscalización y confirmar las liquidaciones practicadas sobre esta partida.”

### COMENTARIOS

Contablemente, los activos intangibles son aquellos que sin tener existencia física o corpórea, han implicado un costo de adquisición para la empresa y son aprovechables en el negocio.

Dichos activos representan derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante períodos que se extienden más allá de aquel en que fueron adquiridos. Serán reconocidos como activos y no como gastos, si existe una razonable certeza de que serán capaces de generar beneficios para la empresa, ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos.

La amortización de estos activos debe ser lineal, reconociéndolos como un gasto durante su vida útil. El período de amortización no debe exceder el plazo en que se

espera otorgarán beneficios, el cual está generalmente dado por el período de duración del contrato y si el plazo no se encuentra definido contractualmente, el período de amortización no deberá exceder de veinte (20) años, a partir de la fecha de adquisición, pero en ningún caso exceder los (40) años, aun cuando el plazo del contrato se extienda más allá de dicho período.

Las características de estos activos los hacen susceptibles a perder su valor al dejar de tener capacidad para aportar beneficios a las operaciones futuras. En consecuencia, se hace necesario que periódicamente estén sujetos a una evaluación con relación a las operaciones de la empresa y a la posibilidad que tengan de generar beneficios para la misma. Por todo lo anterior, es que nos parece necesario que la amortización de los activos intangibles pueda ser considerada como un gasto necesario, al igual que la depreciación, pues si bien no se trata de bienes que sufran un desgaste real, cumplen con los requisitos del artículo 31 de la L.I.R., tales son, necesarios para producir la renta, son del giro de la empresa y son del periodo.

## CASO N°17: LICENCIAS MEDICAS

Oficio N° 4273 del 26 de Noviembre del 2001

El caso trata de un contribuyente, que paga en forma voluntaria a sus trabajadores que se encuentran con licencias médicas, la diferencia de sueldos que no son cubiertos por subsidios previsionales Este pago no consta en contratos colectivos o individuales, ni tampoco esta fijado por ley. El beneficio es cancelado a todos sus trabajadores.

En respuesta a lo consultado se señala lo siguiente:

1. El inciso primero del número 6 del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, dice que:

***“Se aceptarán como gasto necesario para producir la renta... Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales...”***

2. El S.I.I señala que los beneficios que una empresa otorga a sus trabajadores en virtud de un contrato de trabajo, deben considerarse como gasto necesario para producir la renta, por tener el carácter de obligatorio e inevitable para la empresa. Además se deben cumplir los requisitos copulativos del artículo 31 de la Ley de la Renta.

3. Pero en cambio, los beneficios pagados a los trabajadores en forma voluntaria por su empleador, tendrán la calidad de gasto necesario, cuando lleven implícito el principio de universalidad, es decir, sean pagados en bases a características de carácter general y uniforme a todos los trabajadores. En caso de no cumplir con estos requisitos serán considerados gastos rechazados.

4. En relación con lo anterior, las citadas remuneraciones voluntarias pagadas por la empresa por períodos no trabajados, específicamente por licencias médicas:

a) ¿Tienen el carácter de gasto rechazado por corresponder a remuneraciones

efectuadas por las empresas a sus trabajadores en períodos no trabajados?

b) ¿Tienen la calidad de necesarios por cumplir con el principio de universalidad?

5. En primer término cabe señalar que el inciso primero del artículo 31 de la Ley de la Renta expresa lo siguiente:

***“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.***

Por lo tanto, de la norma legal citada anteriormente se puede deducir lo siguiente:

a) El gasto se debe relacionar directamente con el giro del negocio;

b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por ello, aquellos gastos de carácter inevitable u obligatorio. Por lo tanto, no sólo debe considerarse la naturaleza del gasto, sino además el monto del mismo;

c) Que no se encuentren ya rebajados como costo directo;

d) Que el contribuyente hayan incurrido efectivamente en el gasto, sea que este se encuentre adeudado o pagado al término del ejercicio comercial y no sea una mera apreciación del contribuyente;

e) Que se acrediten o justifiquen en forma eficiente ante el Servicio de Impuestos Internos.

6. Que el artículo 31 N°6 de la Ley de Impuesto a la Renta señala:

***“Se aceptarán como gasto necesario para producir la renta... Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a empleados y obreros se aceptarán como gastos cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa”.***

7. El S.I.I. señala que tratándose de remuneraciones pagadas en forma voluntaria tales remuneraciones tendrán la calidad de gastos necesarios, cuando lleven implícito el concepto de la universalidad.

8. En este caso específico, se entiende que tales diferencias de remuneraciones aunque son canceladas en forma voluntaria por períodos no trabajados en la empresa, dichos pagos nacen de la relación laboral existente entre el trabajador y empleador en virtud del contrato de trabajo, sin que sea procedente concluir que las referidas sumas se cancelan sin que exista una contraprestación por parte del trabajador a la empresa empleadora.

9. En cuanto a las empresas que cancelan dichas diferencias de remuneraciones en carácter de un pago voluntario, constituirán un gasto necesario para producir la renta,

siempre que cumplan con los requisitos copulativos para producir la renta mencionados en el inciso primero del artículo 31 de la Ley de la Renta, además de cumplir con el principio de universalidad.

10. En el caso de no cumplir con los requisitos antes mencionados, las sumas pagadas pasan a constituir un gasto rechazado para los efectos tributarios, afectos a la tributación del artículo 33 N°1 de la Ley de la Renta, y además a la imposición del artículo 21 de la Ley de la Renta.

#### COMENTARIO

Estamos de acuerdo con la respuesta que dio el S.I.I. al contribuyente ya que éste si bien pago la diferencia de sueldos en forma voluntaria, debido a que no se encontraba estipulado en el contrato de trabajo, cumplió con el principio de universalidad que exige el artículo 31 N°6 de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, se pagó a todos los trabajadores bajo criterio de carácter general y uniforme, como son por ejemplo, las cargas familiares.

Además este pago de diferencias de sueldos, es un incentivo para los trabajadores, lo cual hace que sean más productivos para la empresa. Pero por otro lado es poco habitual que los empleadores paguen esta diferencia de sueldos, ya que no están obligados por ley, entonces sería interesante saber porque efectúan este desembolso, se ¿podría presumir que es para reducir su base imponible y así pagar menos impuestos?.

Para comprobar que el gasto se haya acreditado con documentación fehaciente, basta con mostrar la licencia médica, y corresponde a la Super Intendencia de Isapres verificar la veracidad de estas licencias a través de sus fiscalizadores.

## **CASO N°18:EVASION DE IMPUESTOS DE LAS EMPRESAS MINERAS**

En variados artículos de la prensa nos encontramos con este tema en discusión, el que nos parece relevante estudiar para así descubrir si las pérdidas tributarias que presentan estas empresas, tienen relación con los gastos rechazados.

¿Hay razones para sospechar que las empresas mineras privadas tienen la posibilidad de "disminuir" sus impuestos?.

La respuesta podría ser afirmativa debido a que en los últimos 10 años, a pesar de la caída de los ingresos de Codelco, esta ha aportado al fisco más que todo el impuesto de Primera Categoría que han pagado absolutamente todas las empresas existentes en nuestro país, incluyendo los bancos, AFP, seguros, eléctricas y el resto de las empresas mineras que hoy producen el 65% del cobre chileno.

Un dato "extraño" es que de las 47 empresas del cobre existentes en el país, sólo tres arrojan pequeñas utilidades y el resto, a través de resquicios legales manipulan pérdidas, lo que no tiene sentido con las rentabilidades anuales de 35% a 50% que

obtienen las mineras privadas. Por lo tanto, el capital invertido se recupera a lo más en alrededor de 4 a 5 años.

Además, las prácticas de las grandes mineras extranjeras se han transformado en un secreto a voces ya que por años han eludido el pago de los impuestos de Primera Categoría, a través de las siguientes formas:

*1. La depreciación acelerada, que posterga el pago de los impuestos;*

La inversión hecha por las empresas mineras privadas en los últimos 15 años supera los 15 mil millones de dólares, las cuales, aplicando una depreciación acelerada (6 o 7 años) inician el proceso recuperación de la inversión, luego de lo cual deben pagar impuestos efectivos al Estado chileno. Sin embargo, muchas de estas empresas amplían sus instalaciones, se vuelven a endeudar y aumentan la cantidad de años en que no se ven en la obligación de tributar, proceso que lleva 25 años de aplicación en nuestro país.

*2. Precios de transferencias, es decir, se vende desde el país de producción a una empresa relacionada, ubicada en forma estratégica en países, donde no existe tributación o de baja tributación, y allí se materializa la utilidad en la venta, dejando en el país productor grandes pérdidas o eliminando las ganancias reales.*

*3. Y, el más empleado, la subcapitalización.*

Respecto a este último, la ley chilena establece que una empresa se puede financiar con patrimonio o con deuda. Si se financia con deuda, los intereses que regresan al exterior pagan un 4% de impuesto siempre que las instituciones financieras que los otorguen se encuentren autorizadas expresamente por el Banco Central de Chile, en caso contrario se les aplicaría el régimen general con tasa de 35%, en cambio las utilidades producto de la inversión cuando se pasan al extranjero, pagan un 3,5%. Por eso las compañías para pagar menos impuestos aportan patrimonio en forma de deuda y llegan a tener una relación deuda-patrimonio de hasta 10 veces, lo que no deja de ser "extraño".

En el caso de los inversionistas extranjeros cuyos capitales ingresen al amparo del D.L. 600, pueden optar entre un sistema de invariabilidad tributaria, cuya duración no puede exceder de 20 años, caso en el cual estarán afectos a una tasa de un 42% como carga impositiva efectiva total a la renta. Otra posibilidad a la que ellos pueden optar, es el régimen tributario común, caso en el cual deben enfrentar una tasa de un 35% sobre las distribuciones de dividendos que las empresas efectúen a los inversionistas sin domicilio ni residencia en el país. Esta tasa si bien es menor que la anterior está sujeta a eventuales reformas tributarias.

Si los inversionistas extranjeros optan por la tasa invariable del 42% están sujetos al Impuesto de Primera Categoría del 15% (sobre las utilidades de las empresas) y al Impuesto Adicional del 27% sobre la misma base, sin crédito de impuesto, sobre las remesas de utilidades o dividendos. Bajo el régimen común (tasa de 35%), el 15% del Impuesto de Primera Categoría les sirve a las empresas como créditos cuando deciden repatriar dividendos.

Por otra parte, las Empresas Contractuales Mineras, se transforman en Chile en sociedades de personas las cuales pueden retirar rentas para reinvertirlas en otras

empresas sin pagar el impuesto adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por éstas.

En cambio, si la estructura jurídica es una Sociedad Anónima, al repartir dividendos con cargo a utilidades financieras, en exceso de las utilidades tributarias de la misma, estas se afectan con los impuestos adicionales con tasa del 35%, sin crédito del 15%, porque la empresa no ha pagado el impuesto de primera categoría.

Además, el hecho de establecerse como sociedad de personas les permite no tener la obligación de publicar sus resultados financieros y con ello mantener en la oscuridad a las autoridades fiscales las verdaderas utilidades que obtienen, lo cual le resta toda transparencia al negocio minero y a su tributación.

Chile es el único país que no cobra royalties por la explotación de ésta reserva no renovable, medida que beneficiaría a las regiones donde se encuentran los futuros yacimientos mineros. Sin embargo, tradicionalmente en la pequeña y mediana minería se paga royalty y regalías que reemplazan el concepto de arriendo de minas, y por tanto se puede deducir que no es un concepto extraño o un mecanismo desconocido pues ello se manifiesta en innumerables contratos vigentes.

#### OPINION DEL GOBIERNO

El gobierno por años estuvo en conocimiento de las prácticas para evadir y eludir impuestos sin reconocerlo de manera abierta, ni menos informando de quiénes más las utilizaban, pero la Ley contra la Evasión Tributaria que el Congreso aprobó en Mayo del 2000 fue su más categórica respuesta.

La iniciativa modificó diversas leyes como el Código Tributario; Ley sobre Impuesto a la Renta; Impuesto a las Ventas y Servicios; Ordenanza de Aduanas y Leyes Orgánicas del Servicio de Impuestos Internos; de Aduanas y de Tesorerías. Todos cambios introducidos con un claro rechazo del sector privado, sobre todo de quienes conforman la gran minería.

La nueva Ley contra Evasión dispuso, entre otras medidas, aplicar:

#### **1) Depreciación Normal para efectos del Impuesto Global Complementario o Adicional**

Antes había un mecanismo de depreciación acelerada, que permitía a las empresas descontar el gasto en activos fijos en una vida útil menor a la normal, induciendo con ello una renta tributaria menor. Esto permitía a los dueños de las empresas disminuir considerablemente su tributación personal o, simplemente, la postergaban ampliamente en el tiempo. En cambio, ahora se permite mantener el mecanismo de depreciación acelerada para Primera Categoría, de modo que para las empresas siga existiendo un incentivo a la reinversión de utilidades.

Sin embargo, para los efectos de Global Complementario y Adicional, deberá tributarse por el margen de diferencia producido entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, en la medida que esta diferencia se retire de la empresa. Esto regirá desde el año tributario 2002.

#### **2) Limitar el aprovechamiento de pérdidas en una reorganización empresarial**

### **que involucre cambio de propiedad (entre empresas no relacionadas).**

Esto limita la figura de elusión asociada a la adquisición de empresas con pérdidas sólo para efectos de eludir el pago de impuesto. Las reorganizaciones empresariales deben estar orientadas por razones económicas o de gestión y no tributarias. Pues, en la actual ley de la renta, D.L. N° 824, existe la posibilidad de que las pérdidas tributarias generadas en una empresa, se puedan rebajar de los resultados obtenidos en otros ejercicios comerciales, siendo la imputación, hacia las utilidades tributarias acumuladas en primer orden y a los resultados futuros si no existen utilidades acumuladas en la empresa, esto permite, entre empresas de un mismo inversionista extranjero, empresas relacionadas, unas con pérdidas y otras con utilidades, el traspaso de utilidades como aportes de capital a aquella que registra pérdidas tributarias, esto se hace, a través de la compra de acciones de pago. Con ello, las utilidades que han pagado el 15% a nivel de empresa, al momento de llegar a la otra empresa que registra pérdidas acumuladas, nace para el Fisco la obligación de emitir un cheque y devolver los impuestos pagados, es decir el anticipo del 15%.

### **3) Resguardar el interés fiscal en el caso de intereses excesivos favorecidos con tasa reducida del Impuesto Adicional.**

Quizá el que más afecta a la gran minería, pues establece la aplicación de la tasa de impuesto adicional de 35%, en vez del 4%, a los intereses pagados a empresas relacionadas extranjeras en aquellos casos en que la razón deuda-patrimonio, al momento de contraer la deuda sea superior a 3. En todo caso, esta medida servirá para los proyectos nuevos en minería.

Este tipo de reglas, conocidas como reglas de subcapitalización, están presentes en la legislación de todos los países porque coloca atajo a una fuente de elusión del impuesto adicional a las utilidades que se manifiesta sobre todo en la minería.

#### OPINION DE LA SOCIEDAD NACIONAL DE MINERIA

La Sociedad Nacional de Minería, al respecto se defiende diciendo que:

a) Toda empresa y no sólo las mineras, tienen una planificación tributaria que siguen de acuerdo al marco legal vigente y que obviamente se causa un daño cuando se empieza a dudar del sector. Las mineras están pagando impuestos de acuerdo a las utilidades que realmente están obteniendo y que para analizar los retornos hay que darse cuenta que cada yacimiento tiene una realidad en particular.

Como ejemplo, mencionan que tras el desarrollo minero de la década del '90, hoy se tienen varios yacimientos que operarán unos 40 a 50 años más y que no tienen más de siete años de vida. Este tipo de inversiones tienen que madurar para obtener retornos.

b) No todos los yacimientos son rentables, ello depende muchas veces de la calidad de las minas. Para ello basta ver lo que pasa con Codelco, minera estatal a la que Chuquicamata le aporta el 80% de sus ganancias. Entre el resto, hay divisiones como El Salvador, que en los últimos dos a tres años viene operando con pérdidas.

c) En el caso de las pérdidas que muestra la minera Disputada por más de 20 años, sostienen que simplemente reflejan un mal negocio y que las inversiones que realizó en el último tiempo le permitirán revertir estos resultados.



### CONCLUSION

Una conclusión importante a señalar es que el régimen que enfrenta la minería es el mismo que afecta a todos los sectores económicos, por lo que la minería no se encuentra en una situación privilegiada del punto de vista normativo, sino más bien las características de los proyectos mineros, permiten utilizar la legislación vigente en su beneficio, en especial, en cuanto a incentivos a la inversión extranjera en Chile.

Una forma de atenuar la elusión fiscal, mediante el uso de entidades instrumentales residentes en territorios de baja imposición, es aplicar el régimen denominado de transparencia fiscal, esto es, un régimen especial, que consiste en incluir en la base imponible determinada las rentas positivas obtenidas por sociedades instrumentales no residentes. Es decir, se considera que el beneficio se ha distribuido a los accionistas nacionales aun cuando no haya sido recibido en forma de dividendos, evitando así que la no distribución de dividendos pueda dar lugar a un diferimiento de tributación.

Otra forma sería, introducir una norma legal que regule que el ingreso de capital extranjero a Chile, debe corresponder a flujos efectivos en un mayor porcentaje y no créditos, ya que a través de estos, se retiran utilidades por intereses, con tasas menores de impuestos. En este mismo sentido, se podría aplicar una tasa máxima, a aquellos intereses pagados a empresas relacionadas o pagados a empresas situadas en países con baja imposición.

Se sugiere terminar con la diferencia que existe en la actual ley sobre Impuesto a la renta, en cuanto a la oportunidad de la tributación de los retiros y de los dividendos, según sea la calidad jurídica de la empresa que soporta la remesa de utilidades, hasta el tope de las utilidades tributarias en los retiros, y en los dividendos no existe este tope, ello, posibilita la salida de utilidades postergando su tributación hasta el momento en que exista utilidad tributaria. Situación que se utiliza para la creación de Sociedades contractuales mineras, las que califican como Comunidades.

Una norma que tienen otros países para controlar la situación del uso de las pérdidas tributarias de empresas para disminuir las utilidades de otras relacionadas, es poner límite de plazo para su utilización, por ejemplo 5 años como existió en Chile anteriormente, hoy no existe plazo para ocupar estas pérdidas tributarias.

## **CASO N°19: SUMAS FALTANTES DE SALDO DE CAJA**

247

El siguiente caso trata de una contribuyente que interpone un recurso de casación ante la Corte Suprema, pero esta rechaza el reclamo, en virtud de lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Iquique, que considera como retiro las sumas faltantes del saldo de caja.

<sup>247</sup> Boletín N° 566 del S.I.I., de Enero del 2001.

En la reclamación se argumenta lo siguiente:

1. Que se ha infringido el artículo 21 del Código Tributario <sup>248</sup>, debido a que la contribuyente ha rendido pruebas suficientes respecto de que no había existido retiro, sin embargo los jueces no dieron por acreditado lo sostenido por ella.

2. Se señala que ninguna de las normas que se estiman infringidas obliga a los jueces, quienes son soberanos para apreciar el valor de las pruebas rendidas, teniendo como límite las leyes reguladoras de la prueba.

3. Que se denuncia infracción en los artículos 14, 21bis, 33N°1 letra c <sup>249</sup> y 54 N°1 <sup>250</sup> del D.L. 824 de 1974, artículo 21 del Código Tributario, además de los artículos 19 <sup>251</sup> a 22 <sup>252</sup>, 1700 inciso primero <sup>253</sup>, y 1703 <sup>254</sup> del Código Civil y 419 del Código Orgánico de Tribunales

4. Que la contribuyente señala que la sentencia impugnada le da la calidad de retiro a las sumas faltantes del saldo de caja, que según afirma, fueron invertidas en la adquisición de inmuebles destinados al giro y en los gastos efectuados en la reparación del taller y bodegas de su establecimiento, como en la cantidad mantenida por la contribuyente en su custodia en una caja de seguridad de su domicilio.

5. La contribuyente indica que erróneamente se han considerado como retiro tales inversiones y dicha suma de dinero guardada en custodia, dándose una falsa aplicación al artículo 33 N°1 letra c, de la Ley de la Renta, ya que se les estima como parte de la

<sup>248</sup> Art.21 Código Tributario: “ Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de sus antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de cálculo al impuesto...”

<sup>249</sup> Art.33 °1 Letra C: “ Se agregarán a la renta líquida Imponible...Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente”

<sup>250</sup> Art.54 N°1: “ La expresión renta bruta comprende...Las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente que correspondan a las rentas imposables determinadas de acuerdo con las normas de las categorías anteriores. En el caso de rentas efectivas de primera categoría determinadas en base a contabilidad simplificada, se comprenderá en la base imponible de este impuesto también la renta devengada que le corresponde al contribuyente”.

<sup>251</sup> Ar.19 Código Civil: “cuando el sentido de la ley es claro, no se desentenderá su tenor literal, a pretexto de consultar el espíritu...” Art.20 Código Civil: “Las palabras se entenderán en su sentido natural y obvio...” Art.21 Código Civil: “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que le den los que profesan la misma ciencia o arte...”

<sup>252</sup> Art.22 Código Civil: “ El contexto de la ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes...”

<sup>253</sup> Art.1700 Código Civil: “El instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha, pero no en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados. En esta parte no hace plena fe sino contra los declarantes...”

<sup>254</sup> Art. 1703 Código Civil: “ La fecha de un instrumento no se cuenta respecto de terceros sino desde el fallecimiento de alguno de los que la han firmado, o desde el día en que ha sido copiado un registro público...”

Base Imponible de Primera Categoría y además quedan gravados con el Impuesto Global Complementario.

6. Que es facultad privativa de los jueces ponderar el valor intrínseco de las pruebas y no corresponde al tribunal de casación entrar a analizar tal materia.

7. Que surge de los artículos 21 inciso segundo y 63 inciso primero<sup>255</sup> del Código Tributario, que el carácter fidedigno de los antecedentes o documentos presentados por el contribuyente, debe ser establecido por los jueces de fondo.

8. Por lo tanto, los jueces del fondo han hecho uso estricto de la facultad antes señalada, no habiendo vulnerado precepto legal alguno.

#### COMENTARIO

Consideramos que el caso queda sujeto a discusión, debido a que primero que todo, falta información con respecto al giro de la contribuyente, por lo tanto, será discutible el punto, de si cumple con los requisitos copulativos exigidos por el artículo 31 de la Ley de la Renta, tales como:

1. Que sean necesarios para el giro, es decir, en este caso habría que ver si realmente la compra de inmuebles tiene calidad de necesarios para producir la renta, es decir, el gasto tiene la calidad de inevitable u obligatorio, por lo tanto si no se efectúa un desembolso por éste concepto, no se puede seguir con las actividades normales del giro. También hay que evaluar si el monto del gasto se encuentra dentro de lo razonable y no es excesivo. Si se supiera el giro de la contribuyente, sería más fácil emitir una opinión al respecto. Al parecer por lo expuesto en el oficio, el S.I.I no le quita la calidad de gastos necesarios.

2. Deben estar relacionados con el giro de la contribuyente.

3. Que no se encuentren rebajados como costo directo, esto se puede verificar inspeccionando los libros contables.

4. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente. Acá es donde surge el problema, ya que si bien la contribuyente presenta documentación, los jueces la rechazan diciendo que no tiene la calidad de probatoria. Entonces la pregunta es ¿qué se considera documentación fehaciente?

Según lo señalado por el Servicio de Impuestos Internos para que la documentación sea considerada como fehaciente, debe ser documentación que realmente respalde el verdadero monto, naturaleza y efectividad de la operación, además que los gastos de bajo monto no son razón para obviar la documentación que los acredita.

Por ejemplo si se trata de una factura, debe ir claramente especificado el nombre, giro, monto cancelado, servicio prestado al cliente y a quien va dirigida ésta.

En este caso se puede especular que la factura quizás no cumplía con estos requisitos, o a lo mejor se trataba de una boleta en la cual no se especificaba que se trataba de un servicio prestado al contribuyente.

<sup>255</sup> Art.63: "El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse..."

## GASTOS RECHAZADOS

---

Además es importante fijarse en que el monto de la factura no sea excesivo, es decir, debe ser similar a los precios de venta en plaza.

Con respecto a los gastos que se hicieron para la reparación del taller y bodegas del establecimiento, es necesario preguntarse si el taller lo ocupa para realizar actividades del giro, al igual que la bodega la usa para guardar herramientas, mercaderías.

Por otra parte es dudoso, a nuestro parecer que la contribuyente haya sacado plata de la empresa para dejarla en custodia en la caja fuerte de su casa. Esto contablemente se consideraría como un retiro.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

A través de nuestro estudio nos hemos podido dar cuenta que la Ley de Impuesto a la Renta no es un documento didáctico, ya que incurre en una redacción poco clara y además al interrelacionar muchos artículos para explicar un mismo tema, hace más engorrosa su comprensión.

Pensamos que esta situación se debe a que el legislador intenta abarcar la generalidad de los contribuyentes, por lo tanto un lenguaje más específico podría excluir a alguno de ellos y la interrelación de artículos evita repetir, varias veces, una misma norma que afecta a diferentes contribuyentes.

Sin embargo, creemos que a pesar de justificar al legislador, esta ley por si sola no le da al contribuyente las herramientas necesarias para determinar su renta, obligándolo a buscar información adicional dentro de las publicaciones que emite el Servicio de Impuestos Internos, para así lograr una mejor comprensión del tema. No obstante, a pesar de recurrir a este tipo de publicaciones, hay temas que quedan ambiguos para ciertos contribuyentes, cuyas características no son incluidas en los citados documentos.

Debido a que los gastos rechazados están incluidos dentro de esta Ley, es que presentan las mismas características antes comentadas.

Introduciéndonos específicamente en nuestro tema sobre los gastos rechazados, encontramos que la Ley de Impuesto a la Renta no los define ni enumera expresamente

como lo hace con los gastos necesarios, sino que habla sólo de algunos gastos rechazados y da a entender que el resto de ellos son los que no cumplen con las condiciones para ser necesarios. Es por ello que nuestro seminario se basó en el análisis de los gastos necesarios, para de esta forma, por descarte, ver que gastos rechaza la ley.

Esta característica provoca distintos efectos en los contribuyentes, permitiendo que evadan o eludan impuestos, por ejemplo, una forma de evadir es justificar un gasto con documentación no fehaciente para reducir la obligación tributaria y una forma de eludir es cuando un contribuyente, utilizando los vacíos legales, declara un gasto como necesario, ya que la ley no determina expresamente su rechazo.

Existe también la posibilidad de encontrar contribuyentes que no están de acuerdo con las condiciones de necesidad que da el Servicio frente a cierto gasto, y por lo tanto desean reclamar ante esta entidad, pero no todos pueden hacerlo, ya que se requiere de recursos para esta apelación.

Sin embargo, el hecho de apelar, no le da al contribuyente la certeza de que el Servicio acepte sus argumentos, por lo tanto el contribuyente debe considerar el costo-beneficio de realizar este reclamo.

Notamos que, a pesar de la reglamentación encontrada en la Ley de Impuesto a la Renta, ésta le otorga facultades al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, permitiendo que éste pueda aceptar o rechazar un gasto según su criterio, por lo tanto, aunque un gasto efectuado por el contribuyente no cumpla con alguno de los requisitos copulativos de necesidad, puede darse la posibilidad que el Director lo acepte.

Nosotros pensamos que esta facultad da un amplio poder a la persona que ejerce este cargo, entonces ¿Es necesario esforzarse en hacer una ley que abarque todos los gastos si, es finalmente el Director del S.I.I., en esta entidad, quien decide si aceptará o rechazará un gasto?.

Si, ya que si tenemos una ley más clara, que abarque profundamente este tema, no requeriríamos de consultas, apelaciones u otro servicio solicitado al Director Regional, con esto estaríamos por una parte disminuyendo sus facultades ya que habrían gastos más normados que no requerirían de su discusión, y por otro, el Director Regional tendría más tiempo para dedicarse a otras labores.

Cabe señalar que si bien, el Director Regional tiene facultad para dirimir bajo su criterio, éste se basa en lo que dice la ley y si la ley nada indica con respecto a una situación, éste debe decidir basándose en principios que la ley establece. Sin embargo, esta afirmación no pudimos corroborarla en la totalidad de los casos prácticos analizados, por ello creemos que falta una entidad que regule el actuar del Director Regional o en vez de que esta decisión recaiga en una sola persona, debiese existir una comisión multidisciplinaria a la que se le otorgue esta facultad.

De acuerdo a la comparación internacional que realizamos en el capítulo III, concluimos que existen diferencias entre las distintas legislaciones tributarias de los países analizados, sin embargo, éstas son más de forma que de fondo, o sea, encontramos diferencias con respecto a ciertas alícuotas, pero no muchas con respecto al tipo de renta gravada. Esta observación la podemos ver recordando que el objetivo

final de la legislación tributaria es la recaudación de fondos para el Estado y debido a que cada país tiene distintas necesidades, adoptará las políticas de gobierno que mejor estimen para obtener la recaudación requerida.

Por todo lo anteriormente expuesto, es que pensamos que nuestra hipótesis se confirma, es decir, la Ley de Impuesto a la Renta es incierta en lo que a gastos rechazados se refiere.

Este resultado si bien confirma nuestra hipótesis, deseábamos que fuera distinto ya que si pudiésemos mejorar la ley haciéndola más clara y precisa, conseguiríamos beneficios tanto para el Fisco como para el contribuyente, ya que cada parte tendría clara sus obligaciones y derechos tributarios.

Sin embargo, creemos que la imprecisión de esta ley no perjudica a todos, pues nos encontramos con personas que se especializan en el tema tributario encontrando una fuente sólida de lucro y que por lo tanto no ayudan a divulgar la información tributaria, ya que ven perjudicada su fuente de trabajo. Esto lo pudimos comprobar en el transcurso de nuestro trabajo, pues alguno de los entrevistados mostró su celo profesional, desviando nuestras preguntas, pese a nuestra insistencia.

Si bien, creemos que este tipo de especialista es útil a la sociedad, consideramos que no es justo que maneje esta exclusividad de conocimientos, pues la tributación afecta a todo contribuyente, por lo tanto, esta información debiera ser más manejable ya que a pesar de que existe el derecho de que sea de conocimiento público, la poca claridad de la ley, impide su entendimiento.

Con respecto al párrafo anterior queremos señalar que, una forma de disminuir la exclusividad de conocimientos de dichos especialistas es a través del uso de los sistemas de información, que si bien existen, no son de uso masivo.

**GASTOS RECHAZADOS**

---



# ANEXOS

## ANEXO N° 1. PERSONA JURIDICA

Persona jurídica se encuentra definida en el Código Civil en su artículo 545, el que señala:

**“Se llama persona jurídica a una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”.**

Las personas jurídicas se pueden clasificar en 3 formas principales:

**I. Empresario individual:** Es el único propietario que explota un negocio, actuando con plena libertad e independencia. Normalmente se trata de negocios que requieren poco capital de explotación; confundiéndose el patrimonio personal con el del giro comercial.

*Responsabilidad del empresario:* ilimitada, Es decir debe responder a sus obligaciones hasta con su patrimonio personal.

*Régimen de administración:* Administrada por su único dueño o a través de su representante.

**II. Sociedades:** El artículo 2.053 del Código Civil establece que:

**“Sociedad o Compañía es un contrato en que 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."

Este ente social, creado por ley, que esta formado por la agrupación de personas naturales o jurídicas, cuya dirección debe ser distinta a la de la sociedad, debe contar con un nombre o "razón social", que permita identificarla, la cual puede o no contener el nombre o apellido de los socios.

La sociedad designa representantes legales o apoderados para trámites judiciales o extrajudiciales, cuyas facultades están específicamente señaladas en la escritura de constitución y en los estatutos sociales.

Las sociedades se pueden clasificar en:

A. Sociedad de Personas: es cualquier sociedad formada atendiendo principalmente a las personas de los socios, excepto las Sociedades Anónimas, entre ellas:

1) Sociedad Colectiva Simple: Aquella formada por personas naturales que aportan bienes, derechos u obligaciones para formar el Capital Social.

*Responsabilidad de los socios:* Ilimitada y solidariamente responsable. Es decir, que los socios deben responder a sus obligaciones hasta con su patrimonio personal y deberá hacerlo aquel socio que indique los acreedores.

*Régimen de administración:* Todos los socios pueden administrarla o a través de un mandatario elegido en común. Esto debe quedar establecido en la escritura.

*Facultad para ceder derechos:* Limitada al acuerdo de los socios, en forma unánime.

2) Sociedad Colectiva de Responsabilidad Limitada: Es de similares características a la sociedad colectiva, excepto por:

*Responsabilidad de los socios:* Limitada al monto de sus aportes o a la suma que se indique en la escritura de constitución, siempre que sea superior al aporte

3) Sociedad en Comandita Simple: En éste tipo de sociedad se distinguen dos clases de socios:

**(a) Socios gestores o colectivos :** Son los que aportan la idea del negocio y una parte muy pequeña del capital.

*Responsabilidad del socio gestor:* Ilimitada.

*Régimen de administración:* Son los únicos que pueden administrar la sociedad.

*Facultad para ceder derechos:* Limitada al acuerdo unánime de los socios gestores y comanditarios.

**(b) Socios comanditarios :** Son los que aportan el capital casi íntegramente

*Responsabilidad del socio comanditario:* Limitada al monto de sus aportes.

*Régimen de administración:* No toman parte activa de la dirección de la empresa, pero si lo hacen, aún cuando sea en representación del socio gestor, su responsabilidad

se transforma en ilimitada.

*Facultad para ceder derechos:* Libre cesión de derechos.

4) Comunidades: Son aquellas en que una misma cosa pertenece a varias personas, las que pueden ejercer simultáneamente derecho de naturaleza jurídica sobre ésta. Ejemplo: Comunidad Hereditaria.

El contribuyente es cada comunero en particular, por la porción de las rentas o ingresos que le correspondan en la comunidad, sin perjuicio que los contribuyentes opten por declarar en conjunto adoptando la calidad de una comunidad.

5) Asociaciones o Cuentas en Participación: Reúne características de las sociedades, pero no cumple con todos sus requisitos, es decir:

No tiene personalidad jurídica, por tal motivo no tiene razón social, domicilio, nacionalidad ni patrimonio. Tienen un carácter oculto, es decir, no aparecen frente a terceros.

6) Sucesiones: Transmisión de todo o parte del patrimonio de una persona o bienes determinados, a favor de otras personas también determinadas.

B. Sociedad de Capital: Se crean atendiendo principalmente a la formación de capitales. En que los derechos de los socios están representados por una acción libremente cedida. A éste grupo pertenece:

1) Sociedad Anónima: es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo hasta el monto de sus respectivos aportes.

*Responsabilidad de los accionistas:* Limitada a la participación de los accionistas.

*Régimen de administración:* Reside en un directorio o consejo de administración que debe ser renovado cada cierto tiempo

*Facultad para ceder derechos:* Libre cesión de derechos y se manifiesta a través de la venta de las acciones en la bolsa de comercio.

Las Sociedades anónimas pueden ser de dos clases:

(a) Sociedad Anónima Abierta: aquellas que hacen oferta pública de sus acciones en conformidad a la Ley de Mercado de Valores; tienen 500 o más accionistas y a lo menos el 10% de su capital suscrito pertenece a un mínimo de 100 accionistas.

(b) Sociedad Anónima Cerrada: son las no comprendidas en la definición anterior, sin perjuicio de que voluntariamente puedan sujetarse a las normas que rigen a las Sociedades Anónimas Abiertas.

2) Sociedad en Comandita por Acciones: es de similares características a la Sociedad Anónima, cuyo capital esta compuesto por las aportaciones de los socios y dividido en acciones. Cuenta con un socio gestor y un comanditario.

*Responsabilidad del socio gestor:* Ilimitada a la participación de los accionistas.

*Responsabilidad del socio comanditario:* Limitada a la participación de los accionistas.

*Régimen de administración:* está a cargo exclusivamente de los socios gestores.

*Facultad de los socios gestores para ceder derechos:* Deben contar con la autorización de los demás socios.

*Facultad de los socios comanditarios para ceder derechos:* Libremente, mediante la venta de sus acciones.

3) Cooperativas: Son agrupaciones voluntarias de personas físicas y en las condiciones de la ley jurídica, que teniendo intereses y necesidades socioeconómicas comunes, desarrollan una actividad empresarial, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativa que realizan.

*Responsabilidad del socio:* quedará limitada al importe nominal de sus respectivas aportaciones sociales efectivamente desembolsadas o comprometidas. Sin embargo se puede establecer la responsabilidad ilimitada de los socios, caso que debe constar en la denominación de la sociedad.

**III. Agencia o sucursal de Sociedad Anónima Extranjera:** Son aquellas agencias o sucursales de Sociedades Anónimas extranjeras constituidas bajo las normas chilenas. (Ley 18.046, Art. 121 y 122)

## ANEXO N° 2

OBLIGADOS A RENTA EFECTIVA CON CONTABILIDAD COMPLETA			
	EMPRESAS AGRICOLAS	EMPRESAS DE TRANSP. DE CARGA	EMPRESAS MINERAS
1) Empresas con S.A.	SI	SI	SI
2) Empresas Extranjeras	SI	SI	SI
3) Constituida como C.F.A.	—	SI	SI
4) Comunidades Soc. de Personas alegadas por sus pers. naturales	SI	SI	SI
5) Empresas que tengan otra actividad que las obligue a renta efectiva con Cont. Completa	SI	SI	SI
6) Empresas superiores a			
Agriculturas 3.000 U.T.M.	SI		
Transportistas 3.000 U.T.M.	—	SI	—
Minería 2 TON T.A.	—	—	SI
36 000 ton. de material no ferreo	—	—	SI
7) Empresas relacionadas con otras Soc. o Com. ni S.A., excepto S.A. Abiertas, cuyas ventas en conjunto excedan los límites anteriores.	SI	SI	SI
8) Personas Naturales relacionadas con Soc. excepto S.A., que ejercen el mismo giro y que en conjunto excedan las ventas indicadas en el pro. 6 anterior	SI	SI	SI
9) Acreditarios o menos tenedores de bienes o préstamos cuyos derechos de crédito con Renta Efectiva.	SI	SI	SI
10) Los que opten voluntariamente a Renta Efectiva con Cont. Completa	SI	SI	SI
Límite para seguir declarando Renta Efectiva	1.000 U.T.M.	1.000 U.T.M.	300 U.T.A.

## ANEXO N°3. CODIGO TRIBUTARIO

### Libro tercero

#### Título II: Del Procedimiento General de la Reclamación.

Este permite a toda persona reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que indica en el pago de un impuesto siempre que invoque un interés actual comprometido y que no se trate de la petición de devolución de impuestos cuyo fundamento sea:

1. Corregir errores propios del contribuyente;
2. Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas;

3. La restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.

La reclamación debe cumplir con los siguientes requisitos para poder ser considerada en el Tribunal, de lo contrario se dará como plazo mínimo 15 días para corregir la omisión de alguno de ellos, bajo amonestación de tener por no presentada la reclamación:

- 1) Precisar sus fundamentos.
- 2) Que sea acompañada de la documentación necesaria y posible de presentar.
- 3) Las peticiones deben ser precisas y claras.

## **ANEXO N° 4. INSTRUCCIONES SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA REVISIÓN DE LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA COMO ETAPA PREVIA AL RECLAMO ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO.**

CIRCULAR N°21 DEL 30 DE MARZO DEL 2001.

En el sostenido interés de mejorar los procedimientos aplicados por el Servicio, se ha estimado pertinente el adecuar diversos aspectos aconsejados por la experiencia práctica adquirida en la aplicación del Procedimiento de Reconsideración Administrativa implementada por la Circular 57, de 2000.

La principal modificación incide en la conformación del "Consejo de Revisión", entidad colegiada que tiene la facultad de dirimir los casos que las Unidades Liquidadoras, no obstante los antecedentes acompañados por el contribuyente, sostengan la procedencia del accertamiento efectuado. Este Consejo que en principio sólo funcionaba en las Direcciones Regionales, se crea para conocer los casos de liquidaciones formuladas por las unidades operativas ubicadas en la Dirección Nacional: Grandes Empresas y Fiscalización de la Tributación Internacional, caso en el cual se ha sacado el procedimiento de la instancia regional y se le ha puesto bajo la responsabilidad directa del Subdirector de Fiscalización, autoridad administrativa superior de los estamentos involucrados en las actuaciones que el contribuyente impugna. Al mismo tiempo, se ha creado una "instancia de conciliación", que tiene por objeto servir como última instancia de acuerdo con el contribuyente, con miras a que éste conozca el real alcance de la pretensión fiscal y sus fundamentos y en su mérito pueda allanarse al accertamiento administrativo del tributo y, como contrapartida, pueda acceder a condonaciones de intereses y multas dentro del marco legal.

La instauración de estos procedimientos obedece a la necesidad de mejorar el tratamiento a que se someten los procesos de auditoría tributaria, de modo de asegurar la correcta resolución de los casos pertinentes durante la etapa administrativa y obviar, respecto de los mismos, las comparecencias ante los Tribunales Tributarios, cuando no

---

exista una real disputa acerca de los antecedentes de hecho o de derecho en que se funda la pretensión fiscal.

Ello permite agilizar y mejorar la atención a los contribuyentes, otorgándoles calidad en el servicio y solución oportuna a los problemas, en el menor tiempo posible, disminuyendo sensiblemente los costos que implica para el contribuyente el hecho de enfrentar la etapa de reclamación ante la judicatura tributaria.

Por otra parte, también se asegura que las actuaciones hacia los contribuyentes se desarrollen con justicia y equidad, a través de procedimientos transparentes y homogéneos.

La necesidad de obtener los logros señalados hace necesario, además, mejorar los mecanismos de supervisión, de modo que aseguren que cada actuación del Servicio se ajusta fielmente a los principios de oportunidad y transparencia administrativa.

### **1. Antecedentes Generales.**

Tal como dispone el Código Tributario y el Artículo 9° de la Ley 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, en forma previa a la presentación de cualquier reclamo, el interesado puede solicitar del jefe superior del estamento del Servicio que emitió una liquidación en contra de la cual se recurre, que en su calidad de autoridad administrativa, se pronuncie, sobre la corrección de los vicios o errores en que se haya incurrido.

En consecuencia y basado en lo anterior, la presente instrucción implementa un procedimiento, que opera bajo un formato único de presentación, con el fin de dar las facilidades al contribuyente para optar por la etapa de revisión previa al reclamo. En el caso que, por esa vía no se resuelvan las diferencias entre las posturas del contribuyente y la administración tributaria, en subsidio, se entiende que el caso debe ser tenido como reclamado para ante el Tribunal Tributario.

El presente procedimiento se aplicará en el caso de impugnación de liquidaciones de impuestos efectuadas por el Servicio.

Uno de los principios que sustentan este proceso es evitar los costos económicos y de tiempo en que debe incurrir el contribuyente, haciendo uso de un procedimiento único de revisión y reclamo. Este consiste en evaluar la situación, a la luz de la documentación presentada y si los antecedentes lo ameritan, resolver allí las diferencias suscitadas. Sólo en caso contrario, esto es, de persistir las diferencias entre la postura del Servicio y del contribuyente, se continúa a la etapa jurisdiccional como un reclamo ante el Tribunal Tributario respectivo.

Así, se pretende minimizar la cantidad de casos que lleguen al Tribunal Tributario, evitando todos aquéllos que no constituyen una real controversia y cuya resolución depende, principalmente, de la presentación exhaustiva de antecedentes por parte del contribuyente o por la demostración de errores en el análisis en la etapa de Fiscalización o por motivos no cubiertos en el proceso de fiscalización. De este modo, la autoridad administrativa podrá hacer uso de sus facultades correctivas y disponer la anulación, total o parcial, de la liquidación una vez reevaluada la situación.

El uso efectivo de este procedimiento es de gran conveniencia para el contribuyente,

toda vez que la existencia de vicios o errores en la liquidación, puede ser resuelta en forma breve y sumaria, sin necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia a la instancia jurisdiccional del Tribunal Tributario.

Otro elemento favorable a considerar es la existencia de un punto único en que este formulario será presentado por el contribuyente, esto es, el Tribunal Tributario o la Unidad del Servicio que posea jurisdicción en la comuna en que se encuentra el domicilio del interesado. Ingresados los antecedentes, se dará tramitación en forma interna y sin necesidad de una nueva comparecencia del contribuyente, representante legal o mandatario, salvo, en el caso que atendidos los nuevos antecedentes presentados por éste, sea necesaria e imprescindible su presencia.

En esta revisión se anulará totalmente la liquidación y/o una o más partidas de la liquidación, si los fundamentos y documentación aportados así lo ameritan, en caso contrario, se dará comienzo a la etapa de reclamo que opera en subsidio, salvo que el contribuyente se desista de la reclamación. Las reliquidaciones que puedan generarse, sólo deberán efectuarse una vez dictada la sentencia, por parte del Tribunal Tributario, debiendo indicarse en ellas en forma separada los considerando de la Reconsideración Administrativa y del Fallo.

En el cómputo de los plazos de días hábiles a que se refiere esta instrucción no se considerarán los días sábado, toda vez que durante dichos días las Unidades del Servicio no atienden contribuyentes.

### **2. Procedimiento para la Instancia de Revisión.**

#### **2.1. Del Ingreso al Tribunal Tributario.**

El proceso se inicia con la comparecencia del contribuyente en la oficina que sirve de secretaría al Tribunal Tributario respectivo, dentro del horario de atención del Servicio. Sin perjuicio de ello, por excepción y a objeto de facilitar el acceso de los contribuyentes a las instancias jurisdiccionales, se admite que la comparecencia durante el transcurso del proceso, pueda ser en la Unidad del Servicio que posea jurisdicción en la comuna en que se encuentra el domicilio del interesado. Esta Unidad, una vez que verifique los antecedentes aportados, debe remitirlos a la brevedad al Tribunal respectivo y no adquiere responsabilidad alguna sobre el pronunciamiento que el escrito merezca.

Como se ha señalado, los escritos deben presentarse durante el horario en que las oficinas del Servicio se encuentran abiertas al público. No obstante, si el plazo de presentación vence en un día determinado y el interesado no alcanza a entregarlo en las oficinas indicadas en el párrafo precedente, podrá presentarlo hasta las 24 horas de ese día en la casa de un funcionario del Servicio especialmente designado al efecto, y cuyo domicilio se encuentra expuesto al público en un sitio destacado de cada Tribunal o Unidad.

Respecto de la forma de presentación, se ha diseñado un formulario con un formato preestablecido. El que se divide en tres puntos: primero una identificación del contribuyente, segundo la liquidación o liquidaciones en reclamo y tercero, un detalle de los documentos que acompañan al formulario. Adicionalmente, debe acompañar el escrito con los fundamentos que lo sustentan.



---

Una vez ingresado al Tribunal, la secretaria gestionará el ingreso del caso al Sistema de Control de Gestión, como solicitud de revisión y reclamo en subsidio. Ello, para los efectos de ingreso dentro de los plazos legales de un reclamo.

La secretaria del Tribunal Tributario o el Funcionario de la Unidad o el Funcionario Habilitado, para el caso que la presentación se efectúe fuera del horario de atención de público en el último día del plazo legal, debe verificar que los siguientes puntos se encuentren correctos en la presentación del contribuyente (Arts. 124 y 125 del C.T.):

a. Verificar que la solicitud se efectúe por escrito, a través del formulario de presentación antes indicado. Debe presentarse en original y dos copias, una de las cuales le será devuelta al contribuyente, con anotación del día y hora de presentación, e indicar si adjunta escrito que acompañe la presentación.

b. Verificar la correcta individualización del contribuyente en el Formulario, con su Razón Social o nombre y apellidos, dirección, teléfono, número de Rol Unico Tributario, Nombre del Representante, si existe, el Rol Unico Tributario del representante y su dirección. En el acto de la presentación del reclamo se exigirá la exhibición del Rol Unico Tributario o, en su reemplazo la Cédula Nacional de Identidad del reclamante o fotocopia autorizada ante Notario Público o ante Oficial del Registro Civil.

c. En caso de presentar la solicitud el representante legal o un mandatario del contribuyente, debe exhibir el título en que conste su calidad de tal y su Cédula de Identidad o fotocopia de ésta, autorizada ante Notario Público o ante Oficial del Registro Civil.

d. El Formulario debe estar firmado por el contribuyente o por el representante legal, mandatario o apoderado, según corresponda.

e. El Formulario debe precisar las liquidaciones que el contribuyente somete al procedimiento. Lo anterior implica que el solicitante debe especificar claramente en el formulario, el número de la liquidación y/o las partidas impugnadas, esto último si corresponde. Este planteamiento debe formularse en forma clara, expresa y precisa. (Art. 125° N°3 C.T.).

f. Presentar los documentos en que se funda. La Secretaria del Tribunal o el Funcionario receptor verificará uno a uno la concordancia entre los documentos indicados en el Formulario y los que se acompañan. No es necesario presentar aquéllos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no pueden agregarse a la solicitud. (Art. 125° N°2 C.T.). No obstante, en estos casos deberá indicarse el lugar y medios de archivo en que se encuentran disponibles y el horario en que pueden ser revisados por el Servicio.

El funcionario receptor de la presentación, deberá ingresar la solicitud dejando constancia en el formulario, en su caso, de los antecedentes que se dicen acompañados al escrito; pero, que no se encuentran físicamente adjuntos a éste.

g. Comprobación de la fecha de presentación. En el recuadro pertinente, se debe anotar la fecha de ingreso de los antecedentes a las oficinas del Servicio.

En el caso de detectarse errores u omisiones en el cumplimiento de los requisitos a que aluden las letras "a)", "b)", "d)" y "e)", el funcionario requerirá al compareciente que

corrija las anomalías. En el caso de incumplimiento de la exigencia referida en la letra "c)", el funcionario recibirá los antecedentes, dejando constancia de la irregularidad detectada (recuadro "Observaciones de uso exclusivo del Servicio); e informará al compareciente de la necesidad de acreditar la personería con que actúa. No se dará tramitación a la presentación en tanto no se cumpla con este requisito.

Como ya se ha mencionado, la existencia de vicios o errores manifiestos en una liquidación, puede ser resuelta en forma breve y sumaria por la autoridad administrativa, sin necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia ante el Tribunal Tributario. Sin embargo, el acceso a esta instancia administrativa es opcional y voluntario para el contribuyente y, en ningún caso, obsta al libre ejercicio del derecho a reclamar de la actuación administrativa de conformidad con las normas de los artículos 123° y siguientes del Código Tributario. Por este motivo, si el contribuyente desea presentar el Reclamo, renunciando a la posibilidad de esta revisión, deberá declararlo en forma expresa, debiendo dejarse constancia de ello en el formulario con la firma del contribuyente, e iniciar el trámite que corresponda.

Del mismo modo, el contribuyente podrá renunciar a su derecho a deducir "reclamo" y optar únicamente porque el caso sea revisado en la instancia administrativa. Esta renuncia deberá constar en forma expresa en el formulario de presentación.

La fecha de presentación de esta solicitud, se entenderá como fecha de presentación del "reclamo" para todos los efectos legales.

El Tribunal Tributario, sin más trámite, dentro del día hábil siguiente, debe remitir la presentación del contribuyente y toda la documentación que éste haya acompañado, al Director Regional de su jurisdicción o al Subdirector de Fiscalización, según proceda, a efecto de que dicha autoridad analice los nuevos antecedentes y defina las instancias a seguir.

Esta remisión, debe ser informada a la Unidad Liquidadora regional o a los Departamentos de Gestión de Fiscalización o de Fiscalización de la Tributación Internacional, según si la liquidación fue emitida por la instancia fiscalizadora regional, Grandes Empresas o Fiscalización de Tributación Internacional, para su registro en el Sistema de Control de Gestión y como fundamento para suspender el giro de las liquidaciones, de acuerdo a lo establecido en los Arts. 24° y 147°, inciso segundo del Código Tributario.

### **2.2. Del Ingreso a la Unidad Liquidadora <sup>2</sup>.**

Una vez ingresado a la Unidad Liquidadora, la secretaria de la Unidad gestionará el registro del caso en el Sistema de Control de Gestión, y la suspensión de la emisión del o los giros respectivos. (Arts. 24° y 147° del Código Tributario).

Si el contribuyente ha reclamado sólo algunas partidas de la liquidación, vencido el plazo para presentar el reclamo, la Unidad Liquidadora generará con las partidas no reclamadas, una liquidación provisoria, que debe seguir el proceso normal para este tipo de liquidaciones. Lo anterior, debe quedar claramente expresado en el informe que se remitirá, cuando corresponda, al Tribunal Tributario.

El Jefe de la Unidad Liquidadora, previo a la asignación del caso, deberá efectuar

---

una clasificación, de acuerdo a los siguientes criterios:

a. Documentación presentada por el contribuyente: si de ella constan nuevos antecedentes; o se refieren a los mismos que fueron ya analizados por dicha Unidad y que sirvieron de fundamento a la liquidación.

b. Simplicidad administrativa en la resolución del caso: si éste se resuelve fácilmente con la sola lectura de los antecedentes aportados o; por el contrario, si su análisis requiere de un trabajo exhaustivo.

c. Fundamentos de la solicitud: Si los fundamentos planteados por el contribuyente corresponden únicamente a aclaraciones conceptuales, de interpretación legal o de otra naturaleza no incluidos en los criterios anteriores.

Considerando lo anterior y/o las directrices dadas por el Director Regional o por el Subdirector de Fiscalización, el Jefe de la unidad Liquidadora deberá adoptar alguna de las siguientes decisiones:

a. Si el contribuyente expone nuevos antecedentes y el caso es de resolución administrativa simple, el Jefe de la Unidad Liquidadora, o si corresponde, y a definición de este último, el Jefe de Grupo, resolverá directamente la controversia siguiendo el procedimiento establecido en el punto 2.3 de esta instrucción.

b. Si el contribuyente expone nuevos antecedentes y el caso requiere de un análisis profundo, o es necesaria la concurrencia de aquél, a criterio del Jefe de la Unidad Liquidadora, se asignará a un Fiscalizador para que estudie el caso. En dicha asignación, se recomienda que se considere al mismo Funcionario que anteriormente efectuó la auditoría al contribuyente. Si éste, por motivos atendibles, no puede efectuar dicho análisis, se asignará el caso a otro Fiscalizador.

c. En cualquier otra situación no contemplada en las alternativas anteriores, quedará a cargo del Jefe de la Unidad Liquidadora, o si corresponde y a definición de este último, el Jefe de Grupo, el análisis y estudio del caso.

Los criterios anteriores serán aplicados teniendo siempre presente una distribución adecuada y eficiente de la carga de trabajo.

### **2.3. Proceso de Revisión en Casos Analizados por el Jefe de la Unidad Liquidadora, o sí Corresponde por el Jefe de Grupo.**

Una vez ingresado el caso, el Jefe de la Unidad Liquidadora deberá efectuar una revisión y estudio de éste, considerando los hechos que se acreditan con la documentación presentada por el contribuyente, y en su mérito, en un plazo no superior a 20 días hábiles, debe definir la mantención o anulación de las liquidaciones recurridas, totalmente o en parte.

Terminado el estudio, el Informe respectivo se remite a consideración del Director Regional o del Subdirector de Fiscalización, según proceda, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.6, y acompañando el informe y resolución, tal como se indica en el punto 2.5.

### **2.4. Proceso de Revisión en Casos Analizados por el Fiscalizador.**

Una vez asignado el caso, el Fiscalizador deberá efectuar una revisión y estudio de

éste, considerando todos los fundamentos que se acreditan con la solicitud, en un plazo no superior a 20 días hábiles, definiendo, en coordinación con el Jefe de Grupo y/o Jefe de la Unidad Liquidadora, la mantención o anulación de las liquidaciones recurridas, totalmente o en parte. El plazo indicado será prorrogable por otros 20 días hábiles, previa aprobación del jefe directo.

Por regla general, los antecedentes aportados por el contribuyente deberán constituir la base para desvirtuar total o parcialmente las liquidaciones impugnadas, por lo tanto, la presencia y/o comunicación con el contribuyente no será necesaria.

Sin perjuicio de lo anterior, si durante el proceso de estudio del caso, y por motivos fundados, se considera necesario aclarar algún antecedente presentado por el contribuyente, puesto que no es un documento original, o por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no ha podido agregarse a la solicitud (Art. 125° N°2 C.T.) y en cuyo análisis pudiesen aparecer elementos que desvirtúen la liquidación, el Fiscalizador, con visación del Jefe de Grupo respectivo, podrá requerir la comunicación y/o la presencia del contribuyente o su representante legal o mandatario para aclarar la documentación. A tal fin, dirigirá una solicitud de comparecencia para un plazo no superior a diez días hábiles. En la oportunidad en que comparezca el contribuyente, se le explicarán los motivos de su citación y la documentación específica que se requiera para solucionar el caso.

La notificación al contribuyente de la solicitud de comparecencia, hará que se suspenda el cómputo del plazo indicado en el párrafo primero, entre la fecha de dicha actuación y la fecha indicada para la comparecencia. Si el contribuyente no asistiera en el término indicado por el Fiscalizador, se continuará normalmente el proceso, registrando en el informe este antecedente.

Si el Fiscalizador detectase en esta instancia otra controversia o una diferencia de impuestos adicional, derivada del análisis que efectuó al caso, deberá indicarlo al Jefe de Grupo, para una auditoría posterior. Lo anterior, por cuanto se requiere de un nuevo emplazamiento al contribuyente a través de los instrumentos que procedan.

### **2.5. Resultados del proceso.**

Como se ha señalado, del análisis de los antecedentes aportados por el contribuyente, pueden darse las siguientes situaciones:

a. Las liquidaciones son desvirtuadas, producto de:

#### **Existencia de Vicios o Errores Manifiestos.**

Se entenderá por vicio o error manifiesto aquél que aparece en forma clara y patente de la sola lectura del documento en que se basa el acto administrativo o de los documentos y demás antecedentes que le sirven de fundamento. Del mismo modo, constituyen vicios o errores manifiestos las incorrecciones en que haya incurrido el Servicio en el cumplimiento de las normas de la Ley 18.320, sobre Incentivo al Cumplimiento Tributario, así como también, aquellos casos de nulidades por omisión o deficiencias de forma, como ocurre con la falta de notificación o notificación defectuosa. Estas últimas situaciones sólo podrán declararse en esta instancia, si el vicio es alegado por el contribuyente como elemento de su defensa. Lo anterior atiende a que sí el

---

contribuyente no reclama de dicho vicio se producen los efectos de la "notificación tácita".

#### **Nuevos antecedentes.**

También quedan desvirtuadas las liquidaciones en todos los casos en que, atendido el mérito del proceso, se demuestre que aquellas son improcedentes, dado que ha quedado patente con los antecedentes aportados por el contribuyente, que no existen diferencias de impuestos a favor del Fisco.

b. Obviamente no se desvirtúan las liquidaciones por este motivo, en los casos en que el área de fiscalización insiste en que, a pesar de los antecedentes presentados, la acreencia fiscal es aún sostenible.

c. Las liquidaciones no son desvirtuadas.

Las liquidaciones son desvirtuadas en parte.

Una vez definido el caso por la Unidad Liquidadora, el Funcionario a cargo deberá preparar los siguientes documentos:

1.- Un borrador de la resolución, el cual contendrá la decisión del caso planteado. Para tal efecto, existe una resolución tipo

2.- Un informe que respalde la decisión adoptada y que contenga consideraciones sobre los hechos en que se funda y menciones de las normas legales y reglamentarias y de las instrucciones del Servicio aplicadas al caso, y que sin perjuicio de procurar que contenga en forma resumida y sintética todos los elementos atinentes, sea de tal manera completo que el Tribunal Tributario no requiera pedir explicaciones ni solicitar su ampliación.

El Funcionario enviará ambos documentos a consideración y visto bueno del Jefe de Grupo, cuando corresponda, y del Jefe de la Unidad Liquidadora.

El procedimiento a seguir para los casos resueltos es el siguiente:

i. Si el resultado del análisis del caso, corresponde a liquidaciones desvirtuadas, éstas, junto al proyecto de resolución que las anula se enviarán al Director Regional o al Subdirector de Fiscalización, según proceda, para su estudio y resolución, instancia detallada en el punto 2.6.

ii. Si el análisis da como resultado liquidaciones no desvirtuadas o liquidaciones solamente desvirtuadas en parte, el caso deberá ser tratado en el "Consejo de Revisión", instancia colegiada detallada en el punto 2.7.

En el caso planteado en el párrafo "ii)", una vez aprobada la resolución, el Funcionario Fiscalizador podrá hacer uso del Informe como base para la elaboración del que, a su vez, pudiera requerir el Tribunal Tributario para los fines probatorios a que se refieren los artículos 132° del Código Tributario y 427° del Código de Procedimiento Civil.

#### **2.6. Resolución del Caso por el Director Regional o por el Subdirector de Fiscalización.**

El Director Regional o el Subdirector de Fiscalización, en su caso, podrá resolver casos analizados por el Jefe de Grupo o el Jefe de la Unidad Liquidadora o por el Fiscalizador, sin la necesidad de citar al "Consejo de Revisión", cuando el área

liquidadora informa que atendido el mérito de los antecedentes presentados por el contribuyente, todas las liquidaciones han quedado desvirtuadas. En este caso, una vez conocidos los antecedentes, en un plazo no superior a 5 días hábiles, la autoridad deberá emitir una resolución al efecto. El borrador de esta resolución es elaborado, en forma previa, por el Funcionario informante, como se indicó en el punto 2.5.

Si la decisión es tener por desvirtuadas totalmente la o las liquidaciones, el Director Regional o el Subdirector de Fiscalización, en su caso, deberá disponer la notificación al contribuyente y al Tribunal Tributario de dicha resolución.

En toda circunstancia que, producto de esta instancia, resulten liquidaciones no desvirtuadas o desvirtuadas en parte, la autoridad administrativa deberá derivar el caso al "Consejo de Revisión" (punto 2.7) para su resolución.

En aquellos casos que el Director Regional o el Subdirector de Fiscalización, en su caso, no esté de acuerdo con los fundamentos sostenidos por el área de la Unidad Liquidadora, deberá devolver el expediente al Jefe de Grupo o Jefe de la Unidad Liquidadora para una nueva revisión y análisis, incluyendo las anotaciones y recomendaciones respecto de las discordancias en los criterios empleados. En un plazo no superior a 10 días hábiles, la Unidad Liquidadora se pronunciará y remitirá la Resolución y el Informe a la autoridad requeriente, a efecto que el caso se resuelva por el "Consejo de Revisión".

La Secretaría de la Unidad Liquidadora, por su parte, una vez recibida la información de la resolución respectiva, gestionará el ingreso de los antecedentes al Sistema de Control de Gestión.

### **2.7. Resolución del Caso por el "Consejo de Revisión".**

El "Consejo de Revisión" podrá resolver casos vistos por un Jefe de Grupo o Jefe de la Unidad Liquidadora o por un Fiscalizador.

#### **a.- Descripción y objetivos del Consejo.**

Para procurar una adecuada equidad y un equilibrio entre las facultades fiscalizadoras del Servicio y las garantías que la ley le otorga a los contribuyentes, se consideró necesario establecer un "Consejo de Revisión". A éste le corresponderá evaluar aquellas situaciones especiales relacionadas con la resolución de controversias entre el contribuyente y el Servicio, referidas a la corrección de los actos liquidatorios, lo cual permitirá actuar con un criterio uniforme y equitativo.

De acuerdo a lo anterior, las Direcciones Regionales deberán formar un "Consejo de Revisión", el que será integrado por el Director Regional, él o los Jefes de la Unidad Liquidadora (Jefes de Departamento o Jefes de Unidad) y el Jefe de la Oficina Jurídica, quien actúa, además, como secretario de dicho cuerpo colegiado. El Consejo estará presidido por el Director Regional.

Para el caso de las unidades operativas, ubicadas en la Dirección Nacional: Grandes Empresas y Fiscalización de la Tributación Internacional, el Consejo estará presidido por el Subdirector de Fiscalización y compuesto por el Subdirector Normativo, o por las personas en quién estas autoridades deleguen la facultad, por el Jefe del Departamento de Gestión de Fiscalización o el Jefe del Departamento de Fiscalización de la Tributación

---

Internacional, según corresponda o, a definición de éstos últimos, en su reemplazo, los Jefes de Grupo operativos respectivos.

La participación en las sesiones del Consejo es de carácter obligatorio, sin embargo, atendiendo a impedimentos geográficos, relevancia del caso, eficiencia y costos involucrados, el Director Regional o el Subdirector de Fiscalización, en su caso, podrá autorizar la inasistencia de alguno de sus integrantes.

El Consejo tiene como objetivo analizar los antecedentes aportados por los contribuyentes en esta etapa, en aquellos casos que son de carácter interpretativo y/o para aquéllos en que del análisis efectuado por la Unidad Liquidadora hayan resultado liquidaciones no desvirtuadas o desvirtuadas sólo en parte.

Con el propósito de no generar una instancia adicional, para casos ya resueltos por un cuerpo colegiado de distinta naturaleza al que se describe en esta instrucción, tales como son los encargados de revisar Inversiones o Procedimientos de la Circular 78 de 1997, corresponde tener especial cuidado de que en este procedimiento no se vuelvan a analizar situaciones ya resueltas en dichas instancias, salvo que aparezcan nuevos antecedentes que así lo ameriten.

Del análisis de los documentos y demás probanzas aportados por el contribuyente, el Consejo puede estimar conveniente requerir mayores antecedentes u ordenar otras actuaciones, las que deberán ser evacuadas por el área de Fiscalización correspondiente en el plazo que se le fije al efecto.

De todas las actuaciones realizadas por el Consejo, se deberá dejar constancia en un Acta, la cual será firmada por cada uno de los integrantes.

Las decisiones del Consejo se adoptarán por mayoría de votos, pudiendo, cualquiera de sus miembros, dejar constancia fundada de su opinión discordante. El acta será de carácter reservado y no constituirá jurisprudencia.

#### **b.- Procedimiento para solicitar la decisión del Consejo de Revisión.**

i. El Consejo podrá ser convocado por el Director Regional o por el Subdirector de Fiscalización, según proceda, cuando lo estime necesario.

ii. Fuera de los casos previstos en el párrafo precedente, el Consejo deberá reunirse ordinariamente una vez a la semana, previa confirmación del Jefe de la Unidad Liquidadora, indicando la existencia de casos en que se deba pronunciar.

Los antecedentes deberán ser remitidos al Secretario de dicho Consejo, acompañando informe sobre las liquidaciones, y resolución tentativa.

Durante las sesiones y según las circunstancias y el conocimiento del caso, la exposición del asunto específico al Consejo podrá ser efectuada por el Jefe de la Unidad Liquidadora, y a definición de este último, por el Jefe de Grupo o Funcionario a cargo.

#### **c.- Respuesta del Consejo de Revisión.**

Si la decisión del Consejo es que los antecedentes aportados por el contribuyente poseen mérito suficiente para desvirtuar la o las liquidaciones en su totalidad, la autoridad administrativa competente procederá a emitir la resolución respectiva. De esta decisión se dará conocimiento al Tribunal Tributario para los fines de control de gestión que

correspondan.

Por el contrario, en los casos en que no queden desvirtuadas las liquidaciones impugnadas por el contribuyente, la autoridad administrativa deberá remitir todos los antecedentes, dentro de los tres días hábiles siguientes, al Tribunal Tributario respectivo para los fines de que éste se avoque al conocimiento del reclamo subsidiariamente deducido por el contribuyente.

Finalmente, en aquellos casos en que se desvirtúe sólo parte de las liquidaciones, la autoridad administrativa dictará una resolución declarando esta circunstancia y dispondrá que se remitan los antecedentes, en el término de tres días hábiles, al Tribunal Tributario para los fines que éste se avoque al conocimiento del reclamo sobre la parte no acogida de la pretensión del contribuyente.

En todos los casos, se notificará al contribuyente de lo resuelto.

Los casos se analizarán en una sola sesión del Consejo, en la cual se deberá adoptar una resolución. Sólo en casos justificados y, por una sola vez, se podrá postergar la decisión para la siguiente sesión del Consejo.

Corresponderá al área de Fiscalización respectiva el cumplimiento y notificación de las resoluciones adoptadas en este procedimiento.

### **3. Gestión de conciliación.**

En aquellos casos en que no obstante los antecedentes remitidos por el contribuyente, la decisión sea el sostenimiento del acto liquidatorio en todo o en parte, el Director Regional respectivo o el Subdirector de Fiscalización deben invitar al contribuyente a una "instancia de conciliación", en la cual se le expondrá el sentido y fundamento de la actuación de la administración tributaria y los motivos por los cuales no se acogió la pretensión deducida por el contribuyente.

Para estos fines, se fijará una audiencia en un plazo no superior al décimo día hábil, situación que hace excepción a los plazos contenidos en los párrafos segundo y tercero de la letra "c)" del numeral 2.7 que antecede.

En esta instancia se propondrá al contribuyente la posibilidad de convenir el pago de los tributos según el accertamiento administrativo, otorgándose la condonación de intereses y multas conforme a las facultades legales. Estas condonaciones, en ningún caso podrán exceder los montos autorizados en las instancias administrativas previas a la liquidación.

Si el contribuyente acogiere esta propuesta, deberá desistirse expresamente del reclamo y se tramitarán administrativamente las condonaciones acordadas.

Por el contrario, si el contribuyente no asistiere en la oportunidad que se señale o no quisiere acceder a la conciliación en los términos propuestos, se continuará la tramitación conforme se señala en los párrafos segundo y tercero del numeral precedente.

### **4. Procedimiento en el Tribunal Tributario.**

Una vez devueltos los antecedentes, e ingresados al Tribunal Tributario, este último deberá analizar la presentación del reclamo subsidiario de conformidad con los procedimientos normales.



La Secretaría del Tribunal, gestionará el ingreso del caso al Sistema de Control de Gestión para registrarlo como reclamo.

Si la presentación del reclamo fuere extemporánea, considerando la data estampada en el formulario de presentación, de acuerdo a la letra "g)" del número 2.1 de estas instrucciones, se procederá a dictar la resolución que declara inadmisibile el reclamo por esta causal.

Para los fines del proceso, en la "primera providencia o proveído del reclamo" el Tribunal determinará las liquidaciones, partidas o elementos que deben tenerse por reclamados, los que deben coincidir con aquellos respecto de los cuales el "Consejo de Revisión" no acogió los planteamientos del contribuyente.

El Tribunal Tributario podrá solicitar informe al área de fiscalización sobre aspectos específicos del reclamo, para lo cual deberá detallar los puntos precisos sobre los cuales requiere dicho pronunciamiento. A estos fines, el Tribunal Tributario se abstendrá de fijar plazos en la resolución que dicte al efecto. Sin perjuicio de lo anterior, las áreas de fiscalización deberán dar cumplimiento al requerimiento jurisdiccional en el menor tiempo posible y, en todo caso, sin exceder de los plazos instruidos en forma genérica por esta Dirección.

El Tribunal no deberá solicitar informe sobre aspectos ya analizados y resueltos en la instancia administrativa y que no requieran de un nuevo pronunciamiento por parte de aquél, ni aporten a la resolución del caso.

Del mismo modo, en la sentencia definitiva, el Tribunal no volverá a pronunciarse acerca de las liquidaciones, partidas o elementos anulados en la instancia administrativa. Respecto de los restantes se pronunciará, acogiendo o no el reclamo, atendido al mérito de autos y conforme los procedimientos normales.

Tratándose del caso contemplado en el punto 2.5, letra "c)" no procederá que el Tribunal Tributario aplique condena en costas conforme al artículo 136° del Código Tributario.

##### **5. De la retroalimentación y coordinación entre el Area de Fiscalización y el Tribunal Tributario.**

A objeto de facilitar la retroalimentación y coordinación entre ambas áreas, y tal como lo establece la Circular N° 65 del 26 de noviembre de 1999 (punto 2), en las "Reuniones de Coordinación", a instancia del respectivo Director Regional, podrán analizarse los casos en que se haya debido dejar sin efecto liquidaciones en el procedimiento analizado en esta instrucción, considerando principalmente los criterios empleados para resolver y fallar el caso y sus eventuales implicancias.

Del mismo modo, en el caso que las liquidaciones anuladas en esta instancia hayan sido emitidas por Unidades de la Dirección Nacional, el Subdirector de Fiscalización o el Subdirector Normativo podrán solicitar se efectúe una Reunión de Coordinación, para tratar el tema, en la oportunidad y con la participación de los funcionarios que se definan al efecto.

##### **6. Control del Proceso y Vigencia de las Instrucciones.**

A objeto de obtener una buena retroalimentación de las instrucciones emanadas de la presente Circular y una evaluación del impacto que pueda originar en el proceso de auditoría, periódicamente se efectuarán mediciones en las diversas etapas del procedimiento.

La presente instrucción rige a contar del 1º de abril del 2001.

### **7. Derogación.**

A contar del 01 de abril del 2001, se deroga la Circular 57, de 21 de septiembre del 2000.

---

## BIBLIOGRAFIA

- A.F.I.I.C.H. Manual de Consultas Tributarias de 1999. Ediciones Técnicas Tributarias S.A.
- Colegio de Contadores. Boletín Técnico del Colegio de Contadores N°1. Principios Contables.
- Colegio de Contadores. Boletín Técnico del Colegio de Contadores N°22. Contabilización de Operaciones de Leasing.
- Colegio de Contadores. Boletín Técnico del Colegio de Contadores N°55. Contabilización de Activos Intangibles.
- Ministerio de Justicia. Código Civil. 1<sup>ra</sup> edición actualizada al 1 de Marzo de 2001. Editorial Jurídica de Chile.
- Ministerio de Justicia. Código de Minería. Ley N° 18.248. Publicada en el D. O. el 14.10.83.
- Ministerio de Justicia. Código del Trabajo. 2<sup>a</sup> edición actualizada al 2002. Editorial Jurídica de Chile.
- Ministerio de Justicia. Código Penal. 1<sup>ra</sup> edición actualizada al 1 de Marzo del 2001. Editorial Jurídica de Chile.
- Ministerio de Justicia. Código Tributario. 17 edición actualizada a Junio de 2002. Editorial Jurídica de Chile.
- Ministerio de Justicia. Gaceta Jurídica. Años 1998, 1999, 2000, 2001, 2002. Editorial

Jurídica de Chile

Real Academia Española. Diccionario de la lengua Española. 22º edición del 2001.  
Editorial Real Academia Española

S.I.I. Boletín Oficial de Servicio de Impuestos Internos. Años 2000,2001 y 2002.  
Editores Arrayán

S.I.I. Circular N° 127: "Primera Categoría. Deducciones de la Renta Bruta para determinar la Renta Líquida afecta al Impuesto de Primera Categoría. Derogación del Artículo 64 de la Ley N° 17.073, de 1968". Del 16 de Octubre de 1975.

S.I.I. Circular N° 132: "Primera categoría. Depreciaciones aceleradas según Decreto Ley N° 1029, de 1975". Del 23 de Octubre de 1975.

S.I.I. Circular N°18: "Primera Categoría. Indemnizaciones por años de servicio." Del 17 de Febrero de 1976.

S.I.I. Circular N°52: "Primera categoría. Indemnizaciones por años de servicios y su relación con las causales de caducidad de contrato de la Ley 16.455. " Del 24 de Junio de 1976.

S.I.I. Circular N°151: "Remuneraciones pagadas a principales accionistas, socios, empresarios individuales." Del 20 de Diciembre de 1976.

S.I.I. Circular N° 153: "Primera categoría. Deducción de depreciaciones para establecer la renta líquida, conforme a la modificación del D.L. N° 1.604, de 1976". Del 21 de Diciembre de 1976.

S.I.I. Circular N° 51: "Amplía instrucciones anteriores para la determinación del costo final de vehículos importados." Del 19 de Abril de 1977.

S.I.I. Circular N° 64: "Envases de Compañías Productoras de Bebidas. Los envases forman parte del activo inmovilizado. Entrega a los clientes mediante contrato de "comodato". Valores recibidos en garantía constituyen pasivo exigible. Del 16 de Mayo de 1977.

S.I.I. Circular N° 109: "Pérdidas de Arrastre. Amplía de dos a cinco ejercicios comerciales el plazo durante el cual se pueden imputar las pérdidas de arrastre. Del 17 de Agosto de 1977.

S.I.I. Circular N° 52: "Envases. Constituyen activo inmovilizado cuando la empresa conserva la propiedad de ellos." Del 27 de Abril de 1978.

S.I.I. Circular N° 53: "Primera Categoría. Tratamiento tributario de los desembolsos en que incurre el arrendatario de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento". Del 4 de Mayo de 1978.

S.I.I. Circular N° 61: " Depreciación de Activo fijo. Fija vida útil a bienes electromecánicos y electrónicos utilizados para la computación o procesamiento de datos." Del 29 de Mayo de 1978.

S.I.I. Circular N° 64: "Impuesto al Valor Agregado. Tratamiento tributario frente al Impuesto a la Renta." Del 5 de Junio de 1978.

S.I.I. Circular N° 13: " Créditos Incobrables. Tratamiento frente al Impuesto a la Renta." Del 25 de Enero de 1979.

S.I.I. Circular N° 88: "Gratificaciones y Participaciones. Situación Tributaria de las que

- otorgan las Empresas.” Del 25 de Septiembre de 1979.
- S.I.I. Circular N° 103: “ Instrucciones sobre emisión de guías de despacho, exhibición de facturas, guías de despacho durante el traslado de Bienes Corporales Muebles infracciones y sanciones. Del 14 de Noviembre de 1979.
- S.I.I. Circular N° 28. Créditos incobrables. Reemplaza instrucciones contenidas en Circular N° 39, de 1982, sobre tratamiento tributario de las provisiones y castigos de colocaciones vencidas de los Bancos e Instituciones Financieras. Del 21 de Junio de 1984.
- S.I.I. Circular N° 54: “Gastos necesarios para producir la Renta. Modificaciones introducidas al Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.” Del 24 de Diciembre de 1984.
- S.I.I. Circular N° 5: “Tratamiento Tributario de Provisiones para la Cartera de Colocaciones Vigentes.” Del 16 de Enero de 1985.
- S.I.I. Circular N° 59: “Recuperación como pago provisional del Impuesto de Primera Categoría en el caso de que las utilidades retenidas en las empresas resulten absorbidas por pérdidas de ejercicios posteriores”. Del 17 de Noviembre de 1986.
- S.I.I. Circular N° 41: “Crédito por Inversiones en bienes físicos del Activo Inmovilizado.” Del 23 de Agosto de 1990.
- S.I.I. Circular N° 42: “Base de declaración del Impuesto de Primera Categoría”. Del 28 de Agosto de 1990.
- S.I.I. Circular N° 60: “Instrucciones sobre normas establecidas por el nuevo artículo 14 de la Ley de la Renta, sustituido por la Ley N° 18.985, de 1990”. Del 3 de Diciembre de 1990.
- S.I.I. Circular N° 63: “Instrucción respecto de las normas permanentes y transitorias de las Ley N° 18.985, relacionados con los contribuyentes agricultores, mineros y transportistas”. Del 21 de Diciembre de 1990.
- S.I.I. Circular N° 47: “Tratamiento tributario de las remisiones parciales de créditos vencidos con motivo de negociaciones...” Del 13 de Septiembre de 1991.
- S.I.I. Circular N° 52: “Instrucciones complementarias relacionadas con el tratamiento tributario de las remisiones parciales...” Del 6 de Noviembre de 1991.
- S.I.I. Circular N° 17: “Instrucciones relacionadas con las Situaciones que se indican”. Del 19 de Marzo de 1993.
- S.I.I. Circular N° 20: “Tratamiento tributario de las remisiones de créditos riesgosos efectuadas por Bancos y Sociedades Financiaras”. Del 22 de Marzo de 1994.
- S.I.I. Circular N° 65: “Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los N°s. 3, 5 y 12 del artículo 31 de la Ley de la Renta por la Ley N° 19.738, del año 2001. Fuente: Dpto. Impuestos Directos”. Del 25 de Septiembre de 2001.
- S.I.I. Circular N° 21: “Imparte instrucciones sobre la implementación de la revisión de la actuación fiscalizadora como etapa previa al reclamo ante el tribunal tributario”. Del 30 de marzo del 2001.
- S.I.I. Decreto Ley N° 824: “Ley sobre Impuesto a la Renta”. Publicada en D.O. el 31 de Diciembre de 1974 y actualizada al 25 de Abril del 2002.

## GASTOS RECHAZADOS

---

- S.I.I. Decreto ley 1.080, Fondo de Solidaridad Nacional. Del 19 de Julio de 1975.
- S.I.I. Decreto ley 1.244, Establece la inclusión de las donaciones al Fondo de Solidaridad, como parte del artículo 31 N° 7 de la L.I.R. Del 8 de Noviembre de 1975.
- S.I.I. Decreto ley 1.528, concede personalidad jurídica y aprueba los estatutos de la "Fundación Chile." Del 3 de Agosto de 1976.
- S.I.I. Decreto Ley N° 825, Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, reemplazado por el Decreto Ley N° 1.606. Publicado en D.O. 3 de Diciembre de 1976 y actualizado al 19 de Junio del 2001.
- S.I.I. Decreto ley 1.604, establece modificaciones a las Leyes N° 10.270 y N° 11.127 de Minería. Del 3 de Diciembre de 1976.
- S.I.I. Decreto Ley 2.552, Sobre las Viviendas Sociales. Derogó las donaciones a los Comités Habitacionales Comunales. Del 23 de Septiembre de 1979.
- S.I.I. Decreto Ley N ° 3.475, sobre impuestos de timbres y estampillas. Publicado en D.O. 4 de Septiembre de 1980 y actualizado al 31 de Diciembre de 1999.
- S.I.I. Decreto Ley N ° 3.500. Nuevo sistema de pensiones. Del 13 de Noviembre de 1980.
- S.I.I. Decreto Ley N ° 3.063 de 1979, sobre Rentas Municipales. Publicado en D.O. 20 de Noviembre de 1996, actualizado al 26 de Noviembre de 1999.
- S.I.I. Decreto Supremo N ° 2.385. Nuevo sistema de pensiones. Del 20 de Noviembre de 1996.
- S.I.I. Ley N° 12.041 de 1956.depreciación valor neto del bien.
- S.I.I. Ley N °16.271, "Impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones ". Del 10 de julio de 1965.
- S.I.I. Ley N ° 11.704. Modifica la Ley provincial de educación N° 11.612. vigente hasta el 29 de Diciembre de 1979.
- S.I.I. Ley N ° 18.045: "Ley de Mercado de Valores". Del 22 de Octubre de 1981.
- S.I.I. Ley N ° 18.046: "Ley sobre Sociedades Anónimas". Publicada en D. O. El 22 de Octubre de 1981, actualizada al 14 de Diciembre de 1999.
- S.I.I. Ley N ° 18.134. Artículo 9. Autoriza la deducción como gasto de las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras. Del 19 de Junio de 1982.
- S.I.I. Ley N ° 18.382. Artículo 22. Declara la no necesidad de agotar todas las posibilidades de pago de los deudores incobrables para poder rebajarlos de la base imponible, sólo en el caso de que dichas deudas se mantengan con Empresa de Correos de Chile, dando como plazo de prescripción 2 años a contar de la contracción de la deuda. Del 28 de Diciembre de 1984.
- S.I.I. Ley N ° 18.401. créditos incobrables Ley N° 18.401, art. 11° (D. O. 26.01.85) sobre capitalismo popular – ley n° 19.396 (29.07.95)
- S.I.I. Ley N ° 18.489. Artículo 31 N°3, permite la recuperabilidad del Impuesto de Primera Categoría a través de pago provisional. Del 4 de Enero de 1986.
- S.I.I. Ley N °18.514. Corporación Pro Visita S.S. El Papa 1987. Tratamiento tributario de las donaciones a esta corporación. Del 24 de Mayo de 1986.

- S.I.I. Ley N °18.600. Sobre Discapacitados Mentales. Del 19 de Diciembre de 1987.
- S.I.I. Leyes N °18.509 (D.O. 03.05.86), 18.614 (07.05.87), 18.615 (D.O. 13/05/87). Tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen para la erección de monumentos. Del 13 de Mayo de 1987.
- S.I.I. Ley N °18.775 de 1989. Artículo 1°, N°6, letra a). Suprime la recuperación del Impuesto de Primera Categoría a través de los pagos provisionales. Del 14 de Enero de 1989.
- S.I.I. Ley N °18.899 (D.O. 30.12.89). Artículo 46. Donaciones efectuadas a la Fundación Teresa de los Andes. Del 30 de Diciembre de 1989.
- S.I.I. Ley N ° 19.270. Artículo 1 N°1. Permite la rebaja como gasto de las remisiones de créditos riesgosos que efectúen los bancos y las sociedades financieras a sus deudores. Del 6 de Diciembre de 1993.
- S.I.I. Ley N ° 8.412. "Ideas para la revitalización del Barrio Cívico de Santiago." Del 21 de Noviembre de 1995.
- S.I.I. Ley N °19.371. Tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen a la fundación "Alberto Hurtado". Del 6 de Febrero de 1995.
- S.I.I. Ley N° 19.518. fija nuevo estatuto de capacitación y empleo Del 1997.
- S.I.I. Ley N ° 19.738. Letra e), N°1, del artículo 2°. Las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hayan sufrido un cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o el derecho a participación en sus utilidades no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de la propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio.
- S.I.I. Oficio N ° 439. Jurisprudencia sobre reajustes y diferencias de cambio. Del 22 de Enero de 1981.
- S.I.I. Oficio N°4.069. Tratamiento de los gastos menores indocumentados. Deben acreditarse fehacientemente. Del 25 de Octubre de 1985.
- S.I.I. Oficio N° 1.739. Desembolsos incurridos en las actividades mineras previos a la explotación, producción y comercialización de los productos deben considerarse como gasto de organización y puesta en marcha. Del 29 de Mayo de 1986.
- S.I.I. Oficio N ° 637. Sueldo empresarial asignado a socio no gravado por cotizaciones previsionales al estar jubilado por edad, no puede ser deducida como gasto de la empresa. Del 18 de Febrero de 1991.
- S.I.I. Oficio N ° 638. Socio que trabaja con horario incompleto procede la rebaja del sueldo empresarial. "Sentido y alcance del término permanencia." Del 18 de Febrero de 1991
- S.I.I. Oficio N° 2.557. Opción para la amortización de los gastos de organización y puesta en marcha desde uno a un límite máximo de 6 ejercicios comerciales consecutivos. Del 1 de Agosto de 1991.
- S.I.I. Oficio N ° 2.152. Forma de acreditar los gastos incurridos en el extranjero. Del 1 de Junio de 1992
- S.I.I. Oficio N° 3.826. Desembolsos incurridos en la realización de estudios de factibilidad de un proyecto urbanístico no reúne los requisitos que exige el 31 N°11.

Dichas cantidades deberán activarse y rebajarse de los propios ingresos que genera en el futuro ese proyecto de factibilidad. Del 21 de Septiembre de 1992.

S.I.I. Oficio N° 150. Softwares o programas computacionales mandados a confeccionar a medida del usuario o empresa, sin que puedan ser estandarizados para su comercialización, pasan a constituir “gastos o costos diferidos.” Del 14 de Enero de 1993.

S.I.I. Oficio N° 2.239. El gasto por indemnización se estima adeudado cuando su pago posterior debe materializarse obligadamente. Del 30 de Junio de 1993.

S.I.I. Oficio N° 4.476. Tratamiento de la depreciación en activos fijos o inmovilizados, bienes importados usados. Del 15 de Diciembre de 1994.

S.I.I. Oficio N° 3.274. Gastos costos o desembolsos incurridos por empresa minera en construcción de un camino sobre el predio serviente, deben considerarse gastos de organización y puesta en marcha. Del 31 de Octubre de 1995.

S.I.I. Oficio N° 2.419. Traspaso de gastos de organización y puesta en marcha financiados o pagados por personas distintas a la persona que los aprovecha, no son gasto para ésta. Del 15 de Octubre de 1997.

S.I.I. Oficio N° 3.496. Desembolsos que se incurren en la construcción de obras entregadas en concesión deberán recuperarse en forma proporcional durante todo el período de contrato de la concesión, contado desde la fecha de término de construcción de la obra. La parte no amortizada de los citados desembolsos adoptará la calidad de costo diferido. Del 16 de Diciembre de 1996.

S.I.I. Oficio N° 2.669. Requisitos para que un vehículo sea calificado Jeep. Del 11 de Agosto de 1998.

S.I.I. Oficio N° 3.981. Vida útil de máquina usada - Depreciación acelerada - Instrucciones del Servicio para fijar vida útil de bienes usados - Puede asignarla el propio contribuyente o solicitar un pronunciamiento al S.I.I. - Bienes internados pueden acogerse al sistema de depreciación acelerada. Del 28 de Octubre de 1999.

S.I.I. Revista de Impuestos de 1995

S.I.I. Suplemento del Servicio de Impuestos Internos.

S.I.I. Suplemento 6(12)-93 del Manual del S.I.I.

## PAGINAS WEB.

<http://www.afip.gov.ar/> AFIP. Administración Federal de Ingresos Públicos. Argentina.

<http://www.impuestos.gov.bo/> Servicio de Impuestos Nacionales. Bolivia.

<http://www.ccr-aadrc.gc.ca/> Canada Customs and revenue agency. Canadá.

<http://www.aeat.es/> Agencia Estatal de Administración Tributaria. España.

<http://colegioabogados.org> Colegio de Abogados

<http://www.ciat.org> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias



---

<http://www.sii.cl> Servicio de Impuestos Internos. Chile.

## ENTREVISTADOS:

Domingo Fabres Vargas. Director del Departamento de Sistemas. de Información y Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Chile.

Germán Pinto Perry Contador Público y Auditor. Coordinador área tributaria de pregrado. Subdirector Postítulo en Legislación Tributaria. Universidad de Santiago.

Ivan Orellana Vergara. Profesor de Legislación Tributaria. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Chile

Francisco Selamé Marchant. Profesor Derecho Tributario. Departamento de Derecho Económico. Facultad de Derecho. Universidad de Chile.

Norberto Rivas Coronado. Magíster en Derecho Tributario. Docente de la Universidad de Santiago de Chile. Facultad de Administración y Economía. Departamento de Contabilidad y Auditoría.

Rodemil Morales Avendaño. Profesor Derecho Tributario. Departamento de Derecho Económico. Facultad de Derecho. Universidad de Chile.