

ANALISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORIA.

Seminario Para optar al título de Ingeniero en Información y Control de Gestión

Participantes:

Sergios Abed Chehab.

Iván Morales Chuquihuanca.

Erik Núñez Medina.

Director: Iván Orellana Vergara.

Verano - 2004

CAPITULO I. INTRODUCCION . .	1
A. Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios D.L. N° 825 del 31/12/74 . .	1
B. Ley sobre Impuestos de Timbres y Estampillas, D.L. N°3475 del 29/08/80 . .	2
C. Ley sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, ley N° 16271 fijado por él artículo 8° del D.L. N°1 del 16/5/00 .	2
D. Ley sobre Impuestos Territorial, ley 17235 del 24/12/69 . .	2
E. Ley sobre impuestos a los combustibles, ley N° 18502 del 3/4/86 .	3
F. Ley Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares D.L. N° 825 del 31/12/74 .	3
G. Impuesto a los Tabacos D.L. N° 824 del 31/12/74 .	4
H. Ley sobre Impuestos a la Renta, contenido en el Art. N°1 D.L. N° 824 del 31/12/74 . .	4
Impuesto Único de Primera Categoría 17% .	4
Impuesto a las rentas de Primera Categoría 17% . .	4
Impuesto Único del 35% a los gastos rechazados, retiros presuntos y otros .	4
Impuesto Único del 35%, Art.38 Bis . .	5
Impuesto Único a las rentas de los trabajadores dependientes 5% al 40% . .	5
Impuesto Global Complementario 5% al 40% . .	5
Impuesto Adicional 35% .	5
Impuestos sustitativos a los pequeños contribuyentes .	6
Pago mensual provisional .	7
CAPITULO II. Rentas Clasificadas en Primera Categoría . .	9
2.1 Origen de dichas rentas . .	9
2.2 Actividades que las generan .	10
2.2.1 Art. 20 N°3 .	10
2.2.2 Art. 20 N°4 .	11
2.2.3 Art. 20 N°5 .	11
2.3 Determinación de las Rentas de Primera Categoría .	11

2.3.1 Renta Efectiva . .	11
2.3.2 Rentas Presuntas .	26
2.3.3 Rentas Afectas al Impuesto Único con Tasa de Primera Categoría .	29
2.3.4 Impuestos Sustitutivos de Primera Categoría de los Pequeños Contribuyentes Art. 22 .	32
2.3.5 Sujetos Pasivos .	32
CAPITULO III. Análisis de los Gastos Rechazados en la Determinación de las Rentas Efectivas en Primera Categoría . .	35
3.1 Características generales de los gastos rechazados .	35
3.2 Gastos que se rechazan para la determinación de la base imponible .	37
3.2.1 Análisis de los gastos indicados en el Art. 31 . .	37
3.2.2 Análisis de los gastos rechazados que menciona el Art. 33 N°1 . .	51
CAPITULO IV. Tributación de los gastos rechazados que establece el artículo 33 N°1 .	59
4.1 Global complementario o adicional .	59
4.2. Impuesto Único del 35% artículo 21 inciso tercero .	60
4.3 Concepto de retiro de los gastos rechazados Según el Art. 21. inciso 1ero. . .	62
CONCLUSIONES . .	63
BIBLIOGRAFIA .	65

CAPITULO I. INTRODUCCION

La aplicación de impuestos internos en Chile solo data desde 1902, año en que es dictada la ley 1515, en la que se establecía un tributo sobre la producción de alcoholes. En ese mismo año y a partir de esta ley, surge la necesidad de crear un organismo encargado de administrar y fiscalizar el tributo, creándose así un servicio público llamado “Administración de los impuestos sobre alcoholes”. Transcurre el tiempo hasta que en el año 1924 nace a la vida legal el impuesto a la renta, siendo este un impuesto de bastante complejidad y que hoy día esta inserto en el Sistema Tributario Chileno, compuesto éste por las siguientes leyes impositivas sustantivas, que son la base del presupuesto en moneda nacional de nuestro país:

A. Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios D.L. N° 825 del 31/12/74

La ley de implementación a las Ventas Servicios contenido en el DL 825 del 31/12/1974 es un impuesto indirecto que grava con una tasa del 19% la enajenación habitual de bienes corporales muebles, de inmuebles construidos para la venta, las prestaciones de servicios que provienen de las actividades que señalan los N° 3 y 4 de Art. 20 de la LIR y otros hechos gravados que en forma expresa se mencionan en el citado DL. 825/1974.

Es el impuesto de mayor importancia en cuanto a recaudación para efectos del

presupuesto en moneda nacional ya que representa más del 50% del total de este.

B. Ley sobre Impuestos de Timbres y Estampillas, D.L. N°3475 del 29/08/80

El Impuesto de Timbres y Estampillas grava los documentos y actuaciones que dan cuenta de actos jurídicos, contratos y otras convenciones que la propia ley señala.

Este impuesto aporta al presupuesto nacional aproximadamente el 4.1% de los ingresos tributarios.

C. Ley sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, ley N° 16271 fijado por él artículo 8° del D.L. N°1 del 16/5/00

Tanto las asignaciones por causa de muerte como las donaciones están gravadas por un impuesto que se aplica sobre su valor líquido respectivo. La siguiente escala progresiva determina los tramos y sus respectivos porcentajes de gravamen:

Tramos en UTA	tasa
0,00 a 80	1,0%
80,01 a 160	2,5%
160,01 a 320	5,0%
320,01 a 480	7,5%
480,01 a 640	10,0%
640,01 a 800	15,0%
800,01 a 1.200	20,0%
1.200,01 y más	25,0%

Por otro lado, el tributo señalado aporta al presupuesto nacional un 0.24% de los ingresos tributarios aproximadamente.

D. Ley sobre Impuestos Territorial, ley 17235 del 24/12/69

El Impuesto de los Bienes Raíces se define conceptualmente como un impuesto de

carácter patrimonial, que se determina sobre el avalúo de las propiedades y cuya recaudación es destinada en su totalidad a las municipalidades del país, constituyendo una de las principales fuentes de ingreso y financiamiento de los gobiernos locales. El propietario u ocupante de la propiedad debe pagar este impuesto anual en cuatro cuotas, cuyas fechas de vencimiento son abril, junio, septiembre y noviembre.

La Ley de Impuesto Territorial considera exenciones generales para las viviendas y predios agrícolas y especiales, como por ejemplo para predios destinados al culto, a la educación y al deporte.

El avalúo fiscal se utiliza además para la determinación de renta presunta de predios agrícolas y no agrícolas, cálculo de los derechos de concesiones marítimas, para saneamiento de títulos de dominio del Ministerio de Bienes Nacionales, Impuestos de Herencia, derechos municipales por división o fusión de terrenos, beneficios de la Ley de Renovación Urbana, etc.

E. Ley sobre impuestos a los combustibles, ley N° 18502 del 3/4/86

La Ley establece un gravamen a la primera venta o importación de gasolina automotriz y de petróleo diesel. Su base imponible está formada por la cantidad de combustible, expresada en metros cúbicos. La tasa del impuesto es de 1,5 UTM por m³ para el petróleo diesel y 6 UTM por m³ para la gasolina automotriz.

La Ley establece un sistema de recuperación en la declaración mensual de IVA, del impuesto al petróleo diesel soportado en su adquisición, cuando no ha sido destinado a vehículos motorizados que transiten por calles, caminos y vías públicas en general.

F. Ley Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Productos Similares D.L. N° 825 del 31/12/74

La venta o importación de bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares paga un impuesto adicional, con la tasa que en cada caso se indica, que se aplica sobre la misma base imponible del Impuesto a las Ventas y Servicios.

Las ventas de licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, están sujetas a una tasa de 27%.

Los vinos destinados al consumo, ya sean gasificados, espumosos o champaña, generosos o asoleados, chichas y sidras cualquiera que sea su envase, cerveza y otras bebidas alcohólicas, cualquiera que sea su tipo, calidad o denominación, tienen una tasa

adicional del 15%. Las bebidas analcohólicas en general tributan con tasa de 13%.

Este impuesto no se aplica a las ventas que efectúa el comerciante minorista al consumidor final, tampoco a las ventas de vino a granel realizadas por productores a otros vendedores sujetos de este impuesto. Las exportaciones en su venta al exterior se encuentran exentas, sin perjuicio de la recuperación del tributo soportado como recargo.

G. Impuesto a los Tabacos D.L. N° 824 del 31/12/74

Los cigarrillos puros pagan un impuesto de 51% sobre su precio de venta al consumidor, incluido impuestos.

Los cigarrillos pagan un impuesto de 50,4% sobre su precio de venta al consumidor, por cada paquete, caja o envoltorio; Mientras que el tabaco elaborado, sea en hebras, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado, paga 47,9%; además, estos artículos pagan una sobre tasa adicional de 10%.

H. Ley sobre Impuestos a la Renta, contenido en el Art. N°1 D.L. N° 824 del 31/12/74

La Ley de Impuestos a la Renta contiene una serie de impuestos directos, gravando tal como su nombre lo indica, las utilidades tributarias emanadas de la posesión de riquezas, de la explotación de bienes o del desarrollo de las actividades que efectúan las personas naturales o jurídicas.

Para efectos de una visualización objetiva de la densidad que existe en la aplicación de los impuestos a la renta, se indica a continuación con más detalle cada uno de los tributos que contiene esta ley:

Impuesto Único de Primera Categoría 17%

Este impuesto afecta a las rentas obtenidas en la enajenación de bienes y derechos que se indican el art. 17 N°8.

Impuesto a las rentas de Primera Categoría 17%

Es un impuesto que afecta a las rentas provenientes de las actividades establecidas en el art. 20 N°1, 2, 3, 4 y 5 de la LIR.

Impuesto Único del 35% a los gastos rechazados, retiros presuntos y

otros

Impuesto establecido en el art. 21, que afecta a las Sociedades Anónimas, en Comandita por Acciones y Agencias extranjeras.

Impuesto Único del 35%, Art.38 Bis

Impuesto que afecta a las rentas pendientes de retiro o distribución cuando procede el término de giro en la empresa.

Impuesto Único a las rentas de los trabajadores dependientes 5% al 40%

El Impuesto Único de Segunda Categoría que afecta a los Sueldos, Salarios y Pensiones es un tributo progresivo de retención y declaración mensual que se aplica a las personas que perciben rentas por la prestación laboral ejercida en forma dependiente y cuyo monto excede 13,5 UTM. En el caso que un trabajador tenga más de un empleador en forma simultanea, deberá para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, sumar todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo que corresponde de acuerdo a la sumatoria de ellas, reliquidando anualmente el impuesto en el mes de abril del año siguiente.

Si además percibieron otras rentas aparte de las señaladas, deben consolidar sus ingresos anuales y pagar el Impuesto Global Complementario. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría retenido mensualmente se considera crédito para el Global Complementario.

Impuesto Global Complementario 5% al 40%

El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que determinan y pagan una vez al año las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre sus rentas imponible determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global excede de 13,5 UTA. Sus tasas aumentan progresivamente a medida que la base imponible se eleva. Se declara y paga anualmente.

Impuesto Adicional 35%

El Impuesto Adicional afecta a las rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile. Tiene una tasa general de 35% y opera sobre la base de retiros o remesas al exterior de rentas de fuente chilena.

Este impuesto se devenga en el año en que las rentas imponible se retiran de la empresa o se remesan al exterior. Los contribuyentes afectos tienen un crédito equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado de las cantidades gravadas que

hayan estado afectas al Impuesto de Primera Categoría. Por otra parte, los contribuyentes que declaren rentas provenientes del mayor valor obtenido en el rescate de fondos mutuos, tendrán derecho a un crédito por dichas rentas, siempre y cuando, se trate de fondos mutuos cuya inversión promedio anual en acciones sea igual o superior al 50% del activo del fondo mutuo, teniendo en este caso derecho a un crédito equivalente a un 5% de los ingresos determinados por dicho rescate. En el caso que la inversión en acciones por parte del fondo mutuo sea superior al 30% y menor al 50% del activo del fondo mutuo, el crédito será equivalente a un 3% del ingreso determinado por el contribuyente. Estos contribuyentes también tendrán derecho a un crédito por impuesto tasa adicional del ex Art.21, como también tendrán derecho a crédito por los impuestos soportados en el exterior, si y sólo si, se trate de convenios celebrados con otras Repúblicas Extranjeras.

Impuestos sustitativos a los pequeños contribuyentes

Estos impuestos se establecen en el art. 22 de la LIR, siendo sustitativos a los restantes impuestos contenidos en la LIR. A continuación se expondrán los montos a pagar por estos contribuyentes:

Pequeños mineros artesanales:

Varia de acuerdo al precio internacional de la libra de cobre. Actualmente es del 1% sobre las ventas, porcentaje retenido por el comprador para su entero en arcas fiscales.

Suplementeros:

0.5% sobre las ventas de diarios, revistas y otros impresos, porcentaje que es retenido por la empresa editora, distribuidora, etc.

Comerciantes de la vía pública:

½ U.T.M. anual, con pago en la municipalidad respectiva al momento de obtener el permiso municipal para ejercer la actividad comercial en la vía publica.

Talleres artesanales:

2 U.T.M. mínimo anual, con pago provisional mensual de 1.5 ó 3% s/ventas

Micro empresas familiares:

2 U.T.M. de diciembre, como mínimo anual, con pago provisional mensual de 1.5 ó 3% sobre los ingresos por ventas o prestaciones en cada periodo.

Pescadores artesanales:

½; 1 o 2 U.T.M. de acuerdo al tonelaje de hasta dos embarcaciones, que en su conjunto no tengan una capacidad superior a 15 toneladas de registro bruto.

Pago mensual provisional

Pago realizado por los contribuyentes a cuenta de los impuestos anuales. Las tasas asociadas son:

- - **Contribuyentes de Primera Categoría renta efectiva:** Tasa variable o fija del 1% en el primer ejercicio comercial.
- - **Contribuyentes de Primera Categoría del 14 bis :** 17%
- - **Profesionales independientes y otros:** 10%
- - **Talleres artesanales:** 1.5% o 3%
- - **Micro empresas familiares:** 1.5% o 3%
- **Vehículos destinados al transporte terrestre que declaran renta presunta:** 0.3% sobre el valor de tasación.

Por otra parte, los tributos antes mencionados y contenidos en la Ley de la Renta, aportan al presupuesto en moneda nacional el 27% aproximadamente de los ingresos tributarios, constituyendo un porcentaje importante para financiar los gastos que realiza el estado chileno.

Con el objeto de aclarar la forma en que operan los impuestos antes señalados, se presentará una visión panorámica de las principales obligaciones contenidas en la Ley de Impuestos a la Renta.

Ver Cuadro «Visión panorámica de las obligaciones principales contenidas en la L. I. R. ».

Ya se dijo anteriormente que la ley de la renta es de alto rendimiento tributario y bastante compleja en su aplicación por parte de los contribuyentes, debido a su redacción y la diversidad de temas que posee, esto hace que solo técnicos y estudiosos de la materia posean un conocimiento aceptable de ella.

De ahí que con este trabajo se tiende a clasificar, resumir y analizar los criterios de aplicación de una parte de la ley de impuestos a la renta, como son los gastos que por disposición de la ley o por las interpretaciones que entrega el organismo público fiscalizador del cumplimiento de las obligaciones tributarias, se rechazan en la determinación de las rentas de primera categoría que se determinan en base a contabilidad.

CAPITULO II. Rentas Clasificadas en Primera Categoría

2.1 Origen de dichas rentas

Las Rentas clasificadas en la Primera Categoría son las provenientes de la **explotación de capital**¹ y/o de **capital y trabajo**², es decir, la utilidad o aumento de patrimonio obtenido por una persona natural o jurídica en el ejercicio de su actividad, siempre y cuando ésta se relacione con la explotación antes mencionada. Se hace la aclaración, dado que las rentas provenientes sólo del trabajo son clasificadas en la Segunda Categoría.

Por otra parte, la Ley de la Renta señala expresamente las actividades que generan rentas de primera categoría.

¹ Sacar provecho a bienes que generan un beneficio, cuya capacidad de producción no desaparece con su primer uso, como por ejemplo, los bienes raíces, pertenencias mineras, vehículos, etc.

² Las actividades establecidas en el art.20 N°4 como los corredores, comisionistas etc. 11

2.2 Actividades que las generan

Además de las rentas que provienen de la explotación de capital y/o de capital y trabajo, la ley dispone en su art. 20, las actividades que deben ser clasificadas en esta categoría. A continuación, se procederá a analizar esta situación.

2.2.1 Art. 20 N°3

Este número señala que los contribuyentes deberán declarar y determinar sus rentas en la primera categoría, en el caso que desarrollen las siguientes actividades:

La industria:

Conjunto de actividades desarrolladas en fábricas, plantas o talleres destinados a la elaboración, reparación, confección, terminación de productos etc.

Del comercio:

Estarán comprendidos dentro de las actividades comerciales, todos aquellos “actos de comercio”, establecidos en el artículo N°3, del código de comercio, como por ejemplo:

- Compra y permuta de cosas muebles, hechas con el ánimo de venderlas, permutarlas o arrendarlas etc., no siendo considerado acto de comercio, la compra o permuta de objetos destinados a complementar accesoriamente las operaciones principales de una industria no comercial;

- La compra de un establecimiento de comercio;
- Arrendamiento de cosas muebles, hecho con ánimo de subarrendar;
- Las empresas de fábricas, manufacturas, almacenes, tiendas, bazares, cafés y otros semejantes;
- Las empresas de transporte por tierra, ríos o canales navegables;
- Las operaciones de banco, las de cambio y corretaje;
- Las operaciones de bolsa;
- Las empresas de construcción de bienes inmuebles por adherencia, como edificios, caminos, puentes, canales, desagües, instalaciones industriales y similares;
- Etc.

Otras actividades que señala el Art.20 N°3

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

telecomunicaciones.

2.2.2 Art. 20 N°4

Las rentas obtenidas por corredores (titulados o no), sin perjuicio de lo que se señala en el artículo 42 N°2, acerca de los ingresos que provienen de corredores personas naturales, los cuales se regirán por las normas de la segunda categoría. También se consideran en la primera categoría las rentas obtenidas por **comisionistas** (ver) con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros (comercio marítimo; portuario y aduanero), agentes de seguro que no sean personas naturales, establecimientos particulares de enseñanza, clínicas, hospitales y similares, empresas de diversión y esparcimiento.

2.2.3 Art. 20 N°5

En el presente número se señala que las rentas provenientes de cualquier otra actividad, independiente de su origen, naturaleza y que además no estén consideradas para gravarse en otra categoría, ni tampoco se encuentren exentas, se gravarán con el impuesto de primera categoría.

A modo de ejemplo, se tienen:

- Rentas provenientes de juegos de azar;
- Beneficio obtenido en la enajenación o venta de derechos de llaves, patentes y marcas comerciales;
- Utilidades provenientes de premios obtenidos por caballos de carrera propios;
- Rentas obtenidas por la prestación de servicios o asesorías profesionales realizadas por sociedades de profesionales, en el caso que opten por declarar sus rentas en la primera categoría (art.42 N°2) o no cumplan los requisitos que establece la ley para declarar en la segunda categoría y que dichas rentas no provengan de las actividades señaladas en el art. 20 en sus números 1, 3 y 4. Por consiguiente serán clasificadas en este número.
- Etc.

2.3 Determinación de las Rentas de Primera Categoría

2.3.1 Renta Efectiva

Las Rentas efectivas son las utilidades o beneficios determinados en base a contabilidad, contratos u otros documentos y que se afectan con los tributos que la ley dispone.

2.3.1.1 Régimen con Contabilidad Completa Art.20

Los contribuyentes que según lo establecido en el art.68 de la ley, queden obligados a declarar su renta efectiva mediante contabilidad completa y no se encuentren acogidos al art. 14 bis, deberán determinar la renta líquida imponible según los artículos 29, 30, 31, 32 y 33 de la Ley de Impuestos a la Renta, como también deberán llevar un control de las utilidades tributarias y de los retiros, remesas y distribuciones que se imputarán a dichas utilidades.

En primer término se expondrá la forma en que estos contribuyentes deben determinar su base imponible, dado que el determinar la Renta Líquida Imponible en la primera categoría, es fundamental para el posterior análisis que se realizará de los gastos rechazados.

Determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría

(+) Ingresos Brutos (Art. 29)

(-) Costos Directos (Art. 30)

(=) Renta Bruta

(-) Gastos Necesarios (Art.31)

(=) Renta Líquida

(+) Reajustes por corrección Monetaria (Art.41)

(-) Reajustes por corrección Monetaria (Art.41)

(=) Renta Líquida Ajustada

(+) Gastos Rechazados (Art. 33 N° 1, Art. 33 N°3)

(-) Deducciones (Art. 33 N°2)

(=) RENTA LIQUIDA IMPONIBLE (RLI) X TASA vigente (17%)

(=) Impuesto de Primera Categoría

(-) Créditos

A pagar

Ingresos Brutos ³ (Art. 29)

Son todos los Ingresos percibidos o devengados provenientes de la explotación de bienes y actividades incluidas en la Primera Categoría, con excepción de los ingresos no renta del Art. 17, que se consideren dentro de los ingresos brutos:

³ Tributariamente son ingresos brutos el monto de las ventas, el valor de los servicios prestados y cualesquiera otros ingresos, con la excepción de los que no constituyen renta. 15

Las rentas provenientes de la indemnización por daño emergente señalada en el Art.17 N°1;

Los reajustes y amortizaciones mencionados en el art. 17 N°25, como los provenientes de bonos, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por cuenta o con garantía del estado, incluso las empresas y municipalidades, depósitos de ahorro del banco del estado etc.

El monto de los reajustes provenientes de los pagos provisionales que realice el contribuyente, según lo establecido en el art. 17 N°28;

Las rentas señaladas en el número 2 del art. 20 (Capitales Mobiliarios), que pasarán a ser rentas clasificadas en las actividades mencionadas en el N°1, 3, 4, 5 de dicho artículo.

Los ingresos antes mencionados serán incluidos en los ingresos brutos del año en que sean devengados o percibidos, lo que ocurra primero.

También se considerarán en los ingresos brutos:

El valor de los contratos de enajenación o promesa de enajenación de bienes, que a la fecha del balance no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o construidos totalmente por el vendedor.

Se exceptúan los contratos de promesa de venta de inmuebles, ya que sólo se incluirán en los ingresos brutos en el año en que se suscriba el contrato de venta definitivo;

También se excluirán contratos de **construcción por suma alzada** ⁴, ya que el ingreso bruto lo constituye sólo el valor de la obra ejecutada en el respectivo ejercicio comercial y cuando su cobro se efectúa mediante la emisión del estado de pago.

Costos Directos (art.30)

Son los costos de bienes y servicios que la empresa entrega a terceros. Para el caso de bienes, el costo lo constituirá el material directo, la mano de obra directa y algún otro servicio directo importante incluido. En el caso de los servicios, el costo lo constituirá la mano de obra directa y los materiales directos utilizados en el servicio.

Costo directo de mercaderías adquiridas en el país

Para las mercaderías adquiridas en el país se considerarán como costo directo:

El valor o precio de adquisición según la factura, contrato o convención;

El I.V.A. totalmente irrecuperable ⁵;

El valor del flete y seguros hasta las bodegas del que adquiere, teniendo el carácter de opcional, esto es, incluirlos en el costo directo ó llevarlos a gastos;

Costo directo de mercaderías importadas o materias primas importadas

⁴ El financiamiento de la construcción, queda a cargo de quién construye. 16

⁵ Cuando no es utilizable el crédito contra el débito

ANALISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORIA.

Para las mercaderías o materias primas importadas, se considerarán como costo directo:

- El valor CIF, constituido por el costo de adquisición, fletes (del exterior a puerto chileno) y seguros.
- El valor CIF viene en moneda extranjera, por lo tanto, se debe convertir a moneda nacional al tipo de cambio vigente a la fecha de la factura emitida por el proveedor extranjero.
- Los derechos de aduana;
- Los gastos de desaduanamiento;
- I.V.A. totalmente irrecuperable;
- El valor del flete y seguros (nacional), tienen el carácter de opcional, esto es, incluirlos en el costo directo ó llevarlos a gastos;

Costo directo de productos fabricados

Respecto de los bienes producidos o elaborados por el contribuyente se considerarán como costo directo:

- El valor de la materia prima nacional o importada;
- El valor de la mano de obra directa;
- Servicios directos, prestados por terceros y que constituyen un valor importante dentro del costo final del producto, como por ejemplo, un servicio de outsourcing de estampado en una textil.

Cabe señalar, que para efectos de establecer el costo de venta de las mercaderías, materias primas, productos elaborados etc. antes de corrección monetaria, deberá utilizarse el método de valoración FIFO o en su defecto el promedio ponderado según lo dispone el art. 30 en su inciso 2°. Además el contribuyente deberá utilizar el método elegido por un periodo no inferior a 5 años.

Gastos necesarios (Art. 31)

La renta líquida, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados como costo, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente y siempre que se acrediten o justifiquen de forma fehaciente.

No se deducen, los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagon y similares, cuando éste no sea el giro habitual y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y en general todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

Gastos incurridos en el extranjero

Los gastos realizados en el extranjero deben ser comprobados con la documentación legal emitida en el respectivo país, la cual debe contener a lo menos los siguientes antecedentes:

- Naturaleza u objeto de la operación
- Fecha y monto de la operación
- Individualización del prestador de servicios
- Domicilio de dicho prestador

También, el contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de la documentación, en el caso que el SII lo solicite.

En el caso de que no concurren estos requisitos, se considerará un gasto rechazado.

Art. 31 N°1. Intereses

Se considerará gasto aceptado el interés pagado o devengado sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto, toda vez que dichas cantidades se encuentren relacionadas con el giro del negocio, como lo son:

- Intereses por préstamos utilizados en la compra de mercadería y otros bienes que guardan relación con el giro.
- Intereses por préstamos adquiridos para financiamiento de los gastos de explotación del negocio siempre y cuando sean necesarios para producir la renta.
- Intereses por saldo de precios de mercaderías y otros bienes del activo realizable.
- El interés por créditos o préstamos relacionados con la adquisición de bienes del activo inmovilizado, incluso los devengados antes de que el bien comience a ser utilizado, dejando a criterio del contribuyente que dicho interés pase al estado resultado o pase a formar parte del costo del bien.
- Si el contribuyente por causa involuntaria o ajena a él, o por falta de disponibilidad para afrontar el compromiso, es sancionado con intereses por mora en el pago de imposiciones, este interés es aceptado como gasto para la reducción de la RLI.
- Intereses provenientes de un préstamo efectuado por el socio a la empresa

Art. 31 N°2. Impuestos

Se aceptan como gasto todos los impuestos establecidos por leyes chilenas siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- Que se relacionen con el giro e la Empresa;
- Que no emanen de la Ley de Impuesto a la Renta;
- Que no se trate de contribuciones de bienes raíces (Impuesto Territorial), salvo cuando no proceda su utilización como crédito;
- Que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento;

- Que el impuesto no se haya sustituido por inversión en beneficio del contribuyente y que se incorpore a su patrimonio;
- Que se encuentren pagados o adeudados a la fecha del balance, aun cuando su exigibilidad sea posterior y
- Que digan relación con la gestión comercial del ejercicio cuyo resultado trata de establecer.

Ejemplos de Impuestos que se consideran gasto aceptado:

- Impuesto de la Ley de Timbres y Estampillas.
- Impuestos, patentes y derechos municipales.
- El I.V.A., por aquella parte que sea parcialmente irrecuperable, en atención a que los bienes y servicios por los cuales se soportó están destinados a generar simultáneamente operaciones afectas y exentas o no gravadas con I.V.A.

Art. 31 N°3. Perdidas

A. Pérdidas sufridas por el negocio o empresa

El contribuyente podrá deducir de la Renta Bruta las pérdidas sufridas por el negocio o empresa en su giro habitual.

B. Pérdidas por delitos contra la propiedad

El contribuyente podrá deducir de la Renta Bruta las pérdidas que provengan de delitos contra la propiedad, como lo son las pérdidas provenientes de robos, hurtos, estafas, etc.

En este mismo contexto se puede señalar lo siguiente: dado que el contribuyente rebajará de la RLI el daño emergente sufrido, deberá agregar a los ingresos brutos determinados según el artículo 29, la indemnización relacionada con dicho daño, con el objeto de no vulnerar lo establecido en el artículo 17 N°1, el que señala:

Se considerará ingreso constitutivo de renta, la indemnización por daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro del negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.

C. Pérdidas Tributarias de ejercicios anteriores

Cuando en la determinación de la RLI el contribuyente obtenga un resultado de pérdida del ejercicio, deberá imputar esta pérdida a utilidades no retiradas o distribuidas de ejercicios anteriores, generadas a contar del 1 de enero de 1984. Por otro lado, si estas utilidades no son suficientes para cubrir dicha pérdida, podrá ser imputada a utilidades de ejercicios subsiguientes, sin límite de tiempo.

Por ejemplo, si en el ejercicio anterior se obtuvo una pérdida no cubierta por el Fondo de Utilidades Tributarias (utilidades pendientes de retiro o distribución), el contribuyente podrá deducirla (reajustada por la variación del IPC) en la RLI del presente ejercicio y si aún se mantuviera en pérdida, podrá rebajarla al ejercicio

siguiente y así sucesivamente hasta que proceda su extinción.

Es preciso señalar que en el caso de que no existieran utilidades no retiradas o distribuidas, las pérdidas del ejercicio también podrán ser imputadas a los dividendos o participaciones percibidas de otras empresas.

En el caso que la pérdida absorba total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado por esas utilidades será recuperado considerándolo como un pago provisional a cuenta de los impuestos anuales. En el caso de que el contribuyente no tuviera la obligación de pagar impuestos, el fisco procederá a devolver este pago provisional.

Lo anterior también opera para el caso de las pérdidas imputadas a los dividendos o participaciones percibidas de otras empresas.

Por otro lado, en el caso en que los socios de una sociedad de personas sean reemplazados por otros, las pérdidas tributarias acumuladas por esta sociedad pueden ser deducidas de futuras utilidades, de acuerdo con las normas del presente número.

Art. 31 N°4. Castigos por incobrables

Los créditos incobrables castigados serán aceptados como gasto y por lo tanto se admitirá su deducción para calcular la RLI, si y solo si, cumple con los siguientes requisitos:

- Que provenga de deudas relacionadas con las gestiones comerciales de la empresa o negocio de cuya renta se trata;
- Que sean realmente incobrables. Es decir, la insolvencia debe ser aprobada o evidente, acreditada en forma absolutamente fehaciente y que corresponda a causas fundamentadas, como ser casos de quiebras, fallecimientos 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 pendientes 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;
- Que su castigo haya sido contabilizado durante el año a que se refiere el impuesto;
- Y 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 permite el control y verificación de las cuentas respectivas, de tal modo que si se produce posteriormente el pago de estos créditos castigados, aparezca dicha suma como utilidad o incorporada a la RLI.

Normas relativas a los bancos e instituciones financieras

Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos instituciones financieras, y las remisiones de créditos riesgosos que efectúen éstos a sus deudores, serán aceptadas como gasto, de acuerdo las instrucciones que impartan en conjunto la superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el

Servicio de Impuestos Internos.

Las instrucciones de carácter general son que deberán cumplir a lo menos:

- Que se trate de créditos clasificados en las dos últimas categorías de riesgo establecidas para la clasificación de carteras, y
- Que el crédito de que se trata haya permanecido en alguna de las categorías indicadas por lo menos por el periodo un año, desde que se haya pronunciado sobre ella la superintendencia.

Esta norma también se aplicará a los créditos que cada institución financiera haya adquirido de otra, siempre y cuando cumpla con las condiciones antes mencionadas.

Art. 31 N°5. Depreciación

Se considerará Gasto aceptado, una cuota anual de depreciación por bienes físicos del activo inmovilizado, a contar de su utilización en la empresa, y por ende, procede su deducción en cálculo de la R.L.I.

Esta cuota es calculada sobre el valor neto ⁶ de los bienes a la fecha del balance respectivo y una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el art. 41 de la LIR.

El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación tendrá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la dirección, y operará sobre el valor neto total del bien.

Depreciación Acelerada

No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada ⁷, entendiéndose por tal, aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos u internados una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección.

No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección sea inferior a tres años.

Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de

⁶ Según lo dispone la norma en estudio, la depreciación se calculará sobre el valor neto de los bienes del activo inmovilizado, efectuada previamente la revalorización obligatoria que dispone el N°2 del artículo 41 de la ley de la renta (Corrección Monetaria). No se considerará un valor residual. Además, se desprende de la definición legal que, para que exista depreciación, deben estar los bienes considerados aún en el activo inmovilizado del contribuyente; por consiguiente, si se ha vendido alguno antes del término del ejercicio, no debiera considerarse depreciación alguna. No se pueden depreciar bienes que no están en el activo.

⁷ Se entiende por esta depreciación aquella que tiene por objeto aumentar la cuota anual depreciación de los bienes del activo inmovilizado, reduciendo a un tercio los años de vida útil fijada por este servicio para la depreciación normal de dichos bienes. Así por ejemplo, si la vida útil normal de un determinado bien fue fijada en veinte años, respecto de dicho bien para los efectos de aplicar el régimen de depreciación acelerada de considerarse una vida útil de seis años ($20:3 = 6,667$), despreciándose las fracciones de años que resulten del cálculo realizado anteriormente. 24

depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciación a que se refiere este número.

Bienes Depreciados Totalmente

Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41. Esto deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

Bienes inservibles, depreciaciones especiales y por agotamiento

Se podrá aumentar al doble la depreciación correspondiente, cuando se trate de bienes que se hayan hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les hayan asignado.

En cada caso particular, la dirección regional, a petición del contribuyente con el comité de inversiones extranjeras, podrán modificar el régimen de depreciación de los bienes cuando los antecedentes así lo hagan aconsejable.

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 N°30.

Art. 31 N°6. Sueldos, salarios y otras remuneraciones

Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por la prestación de servicios personales en virtud de un contrato de trabajo, entre los cuales tenemos sueldos; horas extraordinarias; comisiones; sobresueldos y cualquier otro monto que se asimile a los anteriores.

Los requisitos establecidos en este número para que los sueldos, salarios y otras remuneraciones sean aceptados como gasto en la determinación de la RLI son:

- Que sean anotadas en el libro de remuneraciones y además en las cuentas de Contabilidad;
- Tengan relación con el giro o actividad del contribuyente;
- Que correspondan al ejercicio comercial;
- Se acrediten o justifiquen con documentación fidedigna.

Gratificaciones legales o contractuales

Las gratificaciones son la parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador según lo establece el Artículo 42 del código del trabajo, las contractuales son las que nacen por contratos colectivos, actas de avenimiento o contrato individual.

Participaciones y gratificaciones voluntarias

Se aceptaran como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta, y sean repartidas a cada trabajador en proporción a sueldos y salarios pagados en el ejercicio, o en relación a antigüedad o alguna norma de carácter general y uniforme.

Gastos de representación

Se aceptan como gasto si:

- Se prueba la necesidad del gasto (giro de la empresa);
- Se acredite con documentación fidedigna;
- Y corresponda al año comercial en que se haga efectivo su pago o devengamiento.

Formas de gastos de representación:

- Cantidades puestas a disposición de los trabajadores o ejecutivos de la empresa sujetos a rendición de cuenta.
- Reembolso de los gastos efectuados por trabajadores o ejecutivos en representación de la empresa.
- Gastos de representación en que incurre la empresa directamente.

Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero

Requisitos:

- Se acrediten con documentación fehaciente.
- Sean a juicio de la Dirección Regional necesarias para producir la renta.
- Remuneraciones por concepto de sueldo empresarial

Los empresarios independientes y los socios de sociedades de personas, incluidos los socios gestores de Sociedades en Comanditas por Acciones que trabajen efectiva y permanentemente en el negocio o empresa siempre que efectúen cotizaciones provisionales obligatorias y queden sujetos a las normas del impuesto único de 2ª categoría, podrán fijarse un sueldo empresarial de hasta 60 UF, el cual se considera gasto necesario para producir la renta.

Art. 31 N°6 Bis. Becas de Estudios

Son gastos aceptados en la determinación de la RLI, las becas de estudios que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que se concedan a éstos bajo normas de carácter general, como podrían ser consideradas las cargas familiares, antigüedad en la empresa, monto de las remuneraciones etc., y que se hayan estipulado en contratos colectivos.

Dicho gasto no podrá ser superior a 1.5 UTA por cada hijo, cuando no estudie en un establecimiento de educación superior, como la enseñanza impartida por establecimientos de educación básica, media o técnico profesional. Cuando se trate de establecimientos de educación superior como las universidades, institutos profesionales, centros de formación técnica y la academia de estudios superiores de las Fuerzas Armadas y Carabineros de Chile, el límite máximo aceptado como gasto para la empresa será de 5.5 UTA.

Art. 31 N°7. Donaciones

Las donaciones efectuadas por los contribuyentes, cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica, media, técnica, profesional o universitaria, como también las donaciones que se hagan al Cuerpo de Bomberos, Servicio Nacional de Menores, Fondos de solidaridad Nacional, serán consideradas gasto aceptado en la determinación de la RLI. Dicha donación puede consistir en bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, derechos reales, derechos personales, o en dinero. El valor de la donación será el que ésta tenga en los libros de contabilidad del contribuyente al momento de realizar la donación, más la revalorización legal autorizada y menos las depreciaciones correspondientes. El límite de la donación a rebajar en la RLA es:

- 2% RLI ó;
- 1.6/1000 del capital propio final. } El mayor

El donante puede usar cualquiera de ellos, 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 1.6/1000 de capital propio de la empresa. Cabe destacar que los donantes pueden ser:

- Los Contribuyentes que declaren Renta Efectiva en Primera Categoría, ya sea con contabilidad completa o simplificada.
- 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.

Dentro de estos contribuyentes se exceptuarán las empresas afectas por la ley N°16.624, que son las empresas productoras de la gran minería del cobre y las sociedades mineras mixtas.

Art. 31 N°8. Reajustes y diferencias de cambio

Se considerarán gastos en la determinación de la RLI, los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro de la empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable. Como por ejemplo:

- Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de préstamos realizados a la empresa por parte del socio;
- Reajustes por préstamos utilizados en la compra de mercadería y otros bienes que guardan relación con el giro;
- Si el contribuyente por causa involuntaria o ajena a él, o por falta de disponibilidad para afrontar el compromiso, es sancionado con reajustes por mora en el pago de imposiciones, este reajuste es aceptado como gasto para la reducción de la RLI;

- Reajustes provenientes de un préstamo efectuado por el socio a la empresa.

Art. 31 N°9. Gastos de organización y puesta en marcha

Los gastos de organización y puesta en marcha, podrán ser rebajados en la determinación de la RLI en la calidad de gasto aceptado, siempre y cuando éstos se relacionen con el giro del negocio.

Por otra parte, el contribuyente podrá amortizar dicho gasto bajo las siguientes consideraciones:

- En un periodo de hasta seis ejercicios comerciales consecutivos;
- En la proporción que determine el contribuyente;
- Podrá efectuar dicha amortización a partir del periodo en que se incurrió en el gasto o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal.

Para efectos de unificar criterios, se entenderá por gastos de organización y puesta en marcha lo siguiente:

Los desembolsos realizados por la empresa con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha y que dicen relación con la vida de la empresa. A modo de ejemplo se tienen:

- Estudios de mercado;
- Honorarios y gastos legales de constitución;
- Implementación de nuevos sistemas contables;
- Estudios preliminares de carácter técnico
- Gastos de propaganda o publicidad, previos a la producción y ventas;
- Etc.

Art. 31 N°10. Gastos de promoción y colocación

En virtud de lo dispuesto en el número 10 del artículo 31 de la ley de la renta, los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pueden a elección de éste, llevarse totalmente a los resultados de un solo ejercicio o prorratearlos en dos o tres ejercicios comerciales consecutivos.

El plazo de amortización, si se opta por diferirlos en dos o tres años, se cuenta desde el ejercicio en que se incurrió en tales gastos.

Por lo tanto, si se opta por diferir dichos gastos, según la norma citada, éstos deben permanecer en activo para proceder a su amortización por los plazos que se hayan adoptado para su prorrateo, situación en la cual no deben excluirse del activo y, en consecuencia forman parte del Capital Propio Inicial Tributario, quedando sujetos a la

aplicación de la corrección monetaria que se dispone en el art. 41 N°7 de la Ley de la Renta.

Art. 31 N°11. Gastos en investigación científica y tecnológica

8

Son gastos aceptados, los incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa. Aunque no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, estos gastos pueden ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron, como también amortizados en hasta 6 ejercicios comerciales consecutivos (la fracción del año se considerará año completo).

Art. 31 N°12. Pagos efectuados al exterior

Se consideran gastos necesarios para producir la renta, los pagos que se efectúan al exterior por los conceptos indicados en el artículo 59 de la LIR, esto es, por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías no calificadas de técnicas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro y que correspondan al ejercicio respectivo.

No se aplicará el límite del 4% de los ingresos por ventas o servicios en los siguientes casos:

- 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 ⁹.
- Cuando en el país de domicilio del beneficiario del pago, la tasa de impuestos a la Renta que afecta a dicho pago sea igual o superior al 30%.

Para determinar la cantidad a rebajar en la RLI, al límite indicado anteriormente se le imputarán en primer término, los pagos no afectados por el límite y luego los restantes pagos sujetos al límite, esto es, los que no cumplen con los requisitos antes señalados.

Gastos Rechazados según artículo 33 N° 1

Para la determinación de la renta líquida imponible se aplicarán las siguientes normas:

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

a) Derogada.

b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste,

⁸ ~~Investigación Científica y Tecnológica: Aquella encaminada a obtener un conocimiento propio de un oficio mecánico o arte industrial.~~
Investigación Científica y Tecnológica: Aquella encaminada a obtener un conocimiento propio de un oficio mecánico o arte industrial.

⁹ Según los artículos 86 y 87 de la Ley N°18.046 y en el artículo 97 y 98 de la Ley N°18.045 (filial, coligada, controlador, situación de pluralidad de propietarios etc.) 32

c) Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente;

d) Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes.

e) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan;

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

g) 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.

En caso de que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término "contribuyente" empleado en las letras b) y c) precedentes, comprende a los socios de dichas sociedades.

Reajuste de los gastos rechazados Art. 33 N° 3

Los agregados o gastos rechazados se reajustarán de la siguiente forma:

Gastos rechazados no pagados: Quedan a valor histórico

Gastos rechazados pagados: Se reajustan de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Erogaciones Capitalizables¹⁰ : Hayan sido pagadas o adeudadas siempre se reajustarán de acuerdo a la norma vista anteriormente.

Deducciones según el Art. 33 N° 2.

Se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:

a) Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del

¹⁰ Fueron cargadas a pérdida, pero constituyen un activo 34

país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas;

b) Rentas exentas por esta ley o leyes especiales chilenas. En el caso de intereses exentos, sólo podrán deducirse los determinados de conformidad a las normas del artículo 41 bis.

Reajuste por corrección monetaria (Art.41) y según lo establecido en el art. 32.

1. Se deducirán:

El monto del reajuste del capital propio inicial.

El monto del reajuste de los aumentos de capital propio.

El monto de los reajustes de pasivo.

2. Se Agregarán:

a) El Monto del reajuste de la disminución del capital propio inicial.

b) El monto del reajuste de los activos.

2.3.1.2 Régimen Simplificado opcional Art. 14 Bis.

El artículo indicado da la opción de pagar el impuesto anual de primera categoría y global complementario o adicional según corresponda, sobre los retiros en dinero o especie que efectúen los propietarios, socios o comuneros y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir o considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas generadas en la empresa.

Requisitos para acogerse a este régimen simplificado de tributación:

Debe tratarse de contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por las rentas señaladas en el Artículo N° 20.

Los ingresos por ventas, servicios u otras actividades del giro de la empresa de operaciones habituales, afectas o exentas de IVA, no puede exceder de un promedio anual de 3.000 unidades tributarias mensuales de los tres últimos ejercicios comerciales.

Nota: Se excluyen ventas de Activo Fijo, ventas no habituales de acciones, ventas de derechos sociales, y ventas de derechos de llaves, marcas, patentes.

También podrán optar los contribuyentes que al iniciar actividades tenga un capital propio inicial igual o menor a 200 UTM

Nota: El capital propio inicial es la sumatoria del activo menos los valores INTO que no representan inversiones efectivas y menos el pasivo exigible a corto y largo plazo. Artículo 41 de la LIR.

Beneficios

Los contribuyentes acogidos al 14 bis no estarán obligados a tomar inventarios, efectuar corrección monetaria, ni depreciaciones (sólo si no hay término de giro o el contribuyente no se sale del régimen de artículo 14 bis), ni confeccionar balances ni determinar RLI.

Quedan obligados a tomar inventarios, revalorizar y aplicar depreciaciones, en los casos de término de giro; disminución de capital de empresas que no sean sociedades anónimas o que voluntariamente opten pasar al régimen general del art.14.

2.3.2 Rentas Presuntas

Este régimen tributario tiene como característica principal la presunción de la renta en un periodo comercial.

2.3.2.1 De Bienes Raíces

Explotación de bienes raíces agrícolas (Art. 20 N°1 letra b)

Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, pagarán el impuesto de primera categoría sobre la base de renta presunta de dichos predios agrícolas, equivalente al 10% del avalúo fiscal de los predios. Cuando la explotación se haga a cualquier otro título de posesión (arrendatario), se presume que la renta es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios, es decir cuando se trate de un no propietario ni usufructuario. Se excluye a las Sociedades anónimas y Agencias extranjeras de este régimen de renta presunta.

Requisitos para acogerse a renta presunta

- Las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales.
- Los contribuyentes no deberán obtener rentas por una actividad de primera categoría, en la cual declaren impuestos sobre renta efectiva mediante contabilidad completa.
- Ventas del giro agrícola.
- 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.
- Con ventas netas anuales que no excedan en su conjunto de 8.000 Unidades Tributarias Mensuales.

Para establecer si el contribuyente está en el rango de ventas menor a 8.000 Unidades Tributarias Mensuales (U.T.M.), deberá sumar a sus ventas, el total de las ventas realizadas por las **sociedades que realicen actividades agrícolas, y con las cuales el contribuyente esté relacionado**. Si al efectuar esta operación el resultado obtenido excede el límite de ventas señalado, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas con éste deberán determinar el impuesto de primera categoría en base a renta efectiva.

Por otro lado, si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades, **las cuales sean propietarias o usufructuarias de predios agrícolas o que los exploten a cualquier título**, y con el objeto de establecer si estas comunidades o sociedades exceden el límite de 8.000 UTM, deberá sumarse el total de las ventas

anuales de las comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural. Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede el límite de 8.000 UTM, todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona deberán determinar el impuesto de primera categoría en base a renta efectiva.

Para el caso de contribuyentes que exploten bosques por los cuales no se encuentren acogidos a los beneficios del decreto ley 701, deberán declarar renta presunta siempre que las ventas netas anuales de productos forestales provenientes del bosque no supere las 24.000 Unidades Tributarias Mensuales, considerando estas ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años. En caso de superar este límite deberán tributar por renta efectiva.

Igual límite rige para los contribuyentes que estén acogidos a sistema de renta presunta por sus actividades agrícolas y se acojan a los beneficios del decreto ley 701.

Las personas que tomen en arrendamiento, o que a otro título de mera tenencia exploten el todo o parte de predios agrícolas de contribuyentes que deban tributar en base a renta efectiva, quedarán sujetas a ese mismo régimen.

Sin perjuicio de los puntos anteriores, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto de esta categoría en base a renta efectiva. Una vez ejercida dicha opción no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta.

Relación de Contribuyentes con Sociedades o Comunidades

Para los efectos tributarios debe entenderse que una persona está relacionada con una sociedad o comunidad en los siguientes casos:

I) Si el socio como tal tiene:

facultades de administración ; o

Participa en más del 10% de las utilidades, o

Si es dueño, usufructuario o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social.

Esto se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen.

II) Si la sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas.

III) Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora.

IV) Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

En el caso de personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato.

Explotación de bienes raíces no agrícolas (Art. 20 letra d)

ANALISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORIA.

Si es propietario o usufructuario; persona natural; sociedad de personas (excepto sociedades anónimas y agencias extranjeras) y la Renta efectiva del contribuyente aludido anteriormente es menor a un 11% del avalúo fiscal a 01/01 del año en que debe presentar la declaración anual, entonces el contribuyente declarara en base a:

Renta presunta del 7% sobre el avalúo fiscal al 01/01 del año en que debe declarar, por lo cual, queda exento del impuesto de primera categoría y no paga PPM.

Sin embargo estos contribuyentes pueden optar a renta efectiva siempre que esta se demuestre mediante contabilidad fidedigna de acuerdo a las normas generales que dictara el Director de SII. De todas maneras queda la renta exenta del impuesto de 1ª categoría pero afecta al global complementario o adicional según proceda.

2.3.2.2 De Empresas Mineras (Art. 34)

Se aplica a:

Mineros que no tengan carácter de pequeños mineros artesanales con excepción de las sociedades anónimas y en comanditas por acción y de los contribuyentes señalados en el N° 2 del artículo 34

La base imponible en el caso de minerales (cobre, oro o plata), se determina mediante la aplicación de un porcentaje a las ventas anuales de los minerales, como sigue:

Precio promedio de la libra de cobre en el año del ejercicio (X)	Tasa aplicada a las ventas netas anuales
$X < 209,79$	4%
$209,79 < X \leq 222,54$	6%
$222,54 < X \leq 254,30$	10%
$254,30 < X \leq 286,13$	15%
$X > 286,13$	20%

Si se trata de minerales sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la renta líquida imponible es de un 6% del valor neto de la venta de ellos.

2.3.2.3 De Empresas de Transporte Terrestre (Art. 34 bis)

Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, o en comanditas por acciones, y que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena, es equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo y su respectivo remolque, acoplado o carro similar, determinado por el Director del SII.

Podrán optar por tributar bajo Renta Presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

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

- No deben ser contribuyentes que obtengan rentas de Primera Categoría por las que deban declarar impuestos sobre Renta Efectiva según Contabilidad Completa.
- Los servicios facturados del contribuyente no deberán exceder de las 3000 unidades tributarias.
- 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.

2.3.3 Rentas Afectas al Impuesto Único con Tasa de Primera Categoría

Se gravará con el Impuesto Único con tasa de primera categoría, el mayor valor que se obtenga entre la enajenación del bien y su precio de adquisición corregido por al variación del IPC, de los bienes mencionados en el artículo 17 N°8 a), c), d), e), h) y j), que serían:

a) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, siempre que haya transcurrido a lo menos un año entre la fecha de adquisición y la de enajenación.

b) Enajenación de pertenencias mineras, excepto cuando formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría.

c) Enajenación de derechos de agua efectuada por personas que no sean contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva en la primera categoría.

d) Enajenación del derecho de propiedad intelectual, en caso que dicha enajenación sea efectuada por el inventor o autor.

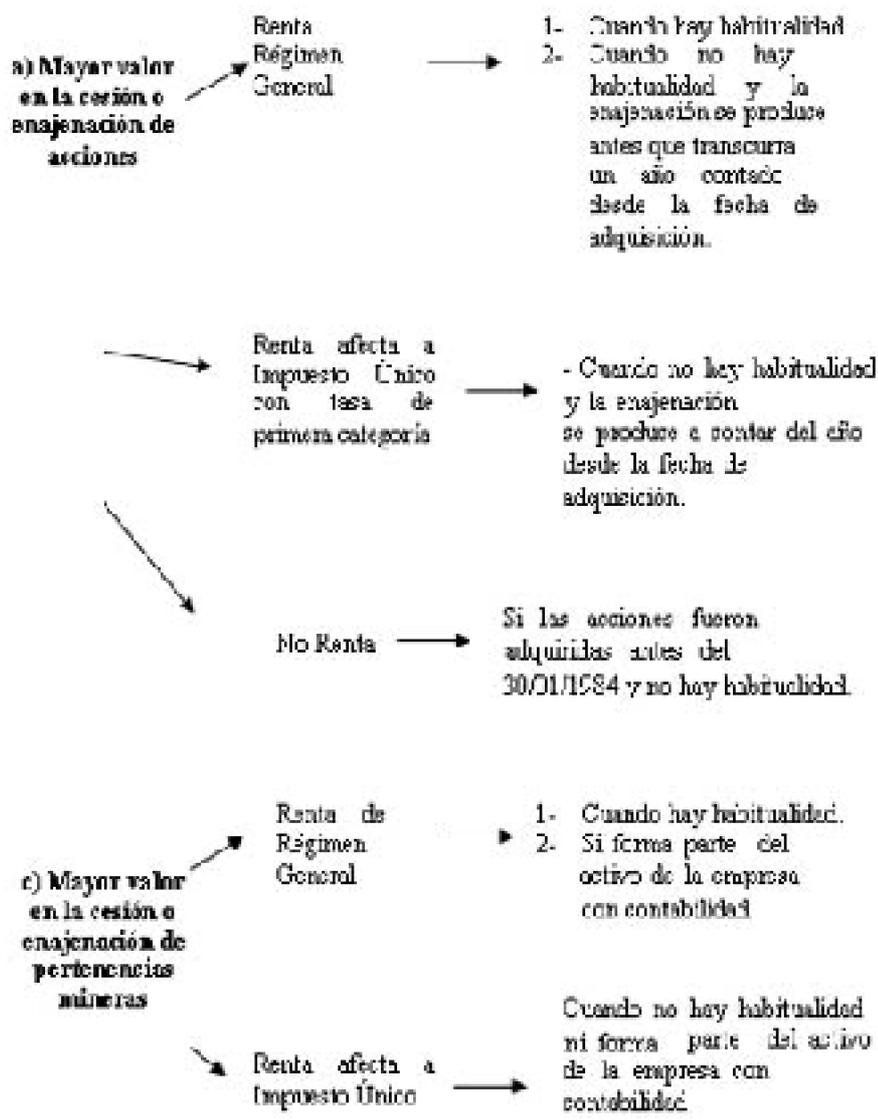
e) Enajenación de acciones y derechos en sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los 5 años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurridos 8 años, contados desde la inscripción del acta de mensura.

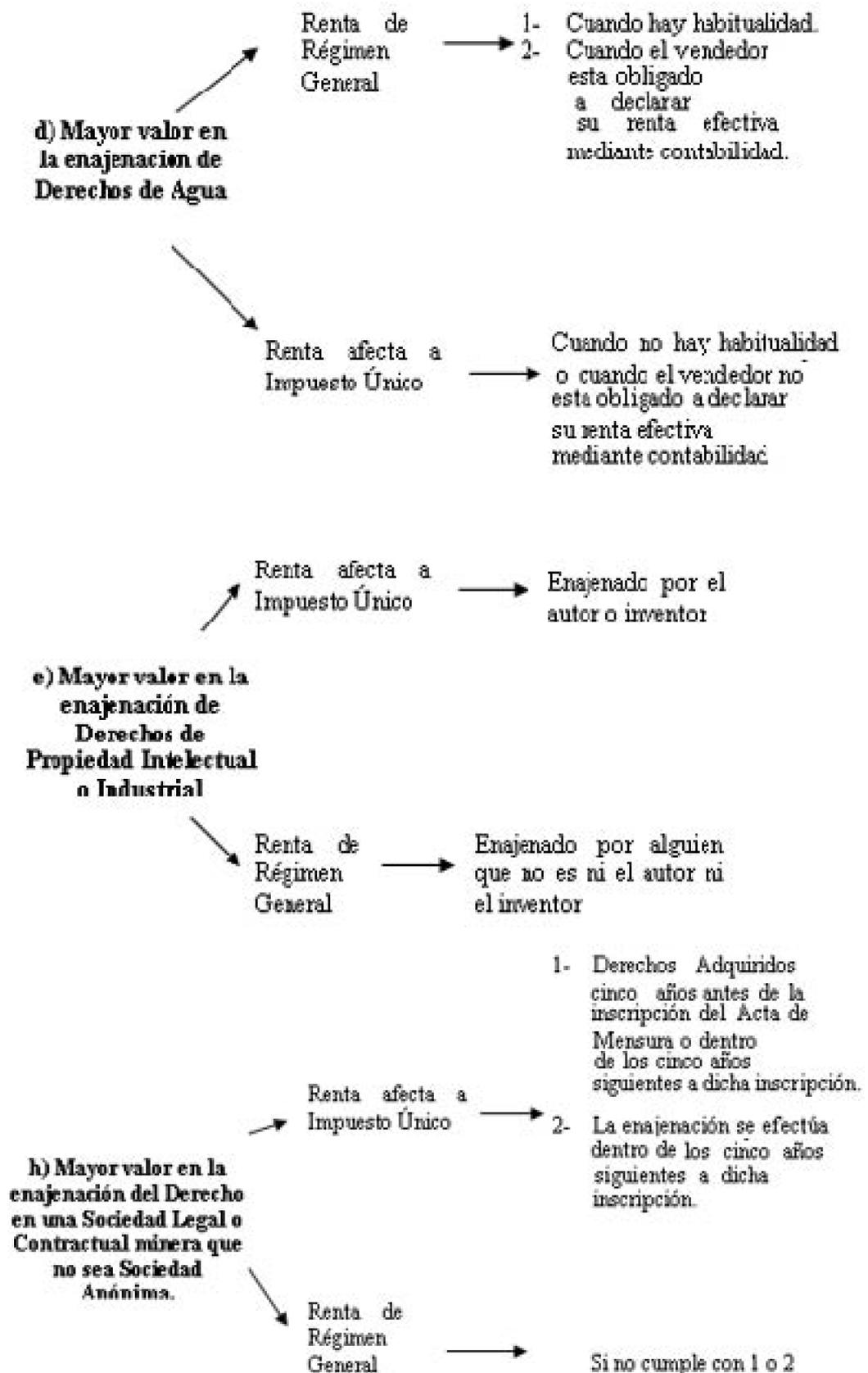
f) Enajenación de bonos y debentures.

Sin embargo según el Art. 18, los casos en que las operaciones de las letras a), c), d) y j) mencionadas anteriormente, representen resultados de actividades habituales realizadas por el contribuyente, se tiene que el mayor valor obtenido estará afecto al régimen general, esto es, Primera Categoría y Global Complementario o Adicional según corresponda. A continuación, se tiene un esquema aclaratorio de esta situación:

Esquema de la Tributación del Impuesto Unico con tasa de Primera Categoría

ANÁLISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORÍA.





2.3.4 Impuestos Sustitutivos de Primera Categoría de los Pequeños Contribuyentes Art. 22

En este caso, la ley de impuestos a la renta establece un impuesto que sustituye el impuesto de primera categoría, que tiene características de único y se le denomina impuesto sustitutivo. Este impuesto le afecta a los contribuyentes del artículo 22, como los pequeños mineros, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, Suplementeros etc. Estas personas pagarán un monto fijado por la ley, el que constituirá el impuesto antes mencionado. A modo de ejemplo se tiene:

- **Pequeños mineros artesanales:** Deben tributar con el 1% sobre las ventas, porcentaje que será retenido por el comprador.
- **Suplementeros:** Deben tributar con el 0.5% sobre las ventas, porcentaje que será retenido por la empresa editora, distribuidora, etc.
- **Comerciantes de la vía pública:** Pagan ½ U.T.M. anual, con pago en la municipalidad respectiva.
- **Talleres artesanales:** Pagan 2 U.T.M. como mínimo anual, con pago provisional mensual de 1.5 ó 3% s/ventas.
- **Micro empresas familiares:** Pagan 2 U.T.M. como mínimo anual, con pago provisional mensual de 1.5 ó 3% s/ventas.
- **Pescadores artesanales:** Pagan ½; 1 o 2 U.T.M., de acuerdo al tonelaje de dos embarcaciones.

2.3.5 Sujetos Pasivos

Se denomina sujetos pasivos o contribuyentes a las personas naturales o jurídicas y administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos (Art. 8 del código tributario). Los contribuyentes que obtengan rentas gravadas en la primera categoría pueden ser:

- **Personas domiciliadas¹¹ o residentes¹² en el país (Art. N°3 de la LIR):** Tributarán por las rentas de fuente nacional (generadas por bienes situados en el país o por actividades desarrolladas en Chile) o extranjera (generadas por bienes o actividades desarrolladas en el exterior).
- **Personas sin domicilio ni residencia en el país (Art. N°3 de la LIR):** Tributarán por las rentas de fuente nacional.

Lo anterior, sin perjuicio del acuerdo con Argentina, en el cual las rentas se gravan en el país en que se generan, quedando exentas las rentas provenientes de dicha nación y viceversa.

¹¹ Domicilio: Es la residencia acostumbrada del contribuyente o de su representante legal.
¹² Es toda persona que permanece más de seis meses en el territorio nacional o más de seis meses en dos años tributarios consecutivos. 47

país, no tributarán por las rentas de fuente extranjera que se generen durante los tres primeros años desde su ingreso al país, pudiendo prorrogar este plazo. Además y según lo establecido en el Art. N°9 de la LIR, no se aplicará el impuesto a las rentas oficiales u otras rentas obtenidas por Embajadores, Ministros u otros representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras.

En lo referido a las personas jurídicas, son sujetos del impuesto:

Las sociedades de personas

Sociedad Colectiva:

Es aquella en que todos los socios administran, o en su defecto le otorgan facultades para administrar a un mandatario elegido de común acuerdo.

Sociedad de responsabilidad limitada:

Se constituyen por escritura pública, la que contiene una declaración de que la responsabilidad de los socios queda limitada a sus aportes, el número de socios no podrá exceder de 50, además éstos son solidariamente responsables de las obligaciones sociales.

En comandita simple:

Se forma por la reunión de un fondo suministrado en su totalidad por uno o más socios comanditarios y los socios gestores que administran dichos fondos.

En comandita por acciones:

Se constituye por la reunión de un capital dividido en acciones, que es suministrado por socios, cuyo nombre no figura en la escritura social.

Las sociedades anónimas

Aquellas formadas por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros revocables.

Sociedad Anónima Abierta:

Es aquella que cumple cualquiera de las siguientes condiciones: Realicen oferta pública de sus acciones en conformidad a la Ley de Valores; que tengan 500 o más accionistas; que a lo menos el 10% de su capital suscrito pertenezca a un mínimo de 100 accionistas.

Sociedad Anónima Cerrada:

Aquella que no cumpla con ninguna condición que se establecen para las sociedades anónimas abiertas, sin perjuicio de que voluntariamente puedan acogerse a las normas que rigen a éstas.

Comunidades Hereditarias (Art. N°5 de la LIR):

Las rentas corresponderán a los comuneros ¹³ en proporción a sus cuotas en el

¹³ Personas que tienen bienes en comunidad con otros

patrimonio común.

Mientras dichas cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso será considerado como la continuación de la persona que dejó la herencia, hasta por un periodo de tres años desde la apertura de la sucesión por causa de muerte ¹⁴.

Comunidades y sociedades de hecho ¹⁵ (Art. N°6 de la LIR):

Para las comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o disolución de la sociedad conyugal y en los casos de sociedades de hecho, los comuneros o socios son solidariamente responsables de los impuestos que adeude la comunidad o sociedad. Estas personas se liberarán de dicha responsabilidad, siempre y cuando en su declaración individualicen a los otros participantes, indicando domicilio, actividad y cuota que les corresponde en la comunidad o sociedad.

Tenedores y administradores de bienes ajenos (Art. N° 7 de la LIR):

Las personas que administran bienes ajenos deben pagar impuestos por las rentas que éstos generen, como lo son:

- Depósitos de confianza en beneficio de criaturas que están por nacer o de personas cuyos derechos son eventuales.
- Depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa.
- Bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario ¹⁶ y mientras no se acredite quiénes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas.

Funcionarios del Estado que presten servicios fuera de Chile (Art. N°8 de la LIR):

Los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales, de organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma y de instituciones o empresas del Estado, Municipalidades y las Universidades del Estado o reconocidas por el Estado, que presten servicios fuera del país, deberán tributar por las rentas de fuente nacional y extranjera, esto es, se entenderá que tienen domicilio en Chile.

¹⁴ En la sucesión de una persona difunta se forma una comunidad, en la que conviven los derechos, privilegios y obligaciones del causante.

¹⁵ Son aquellas que pretendieron ser una sociedad formal y que no cumple los requisitos para tener la calidad de sociedad de derecho, por ende no tienen personalidad jurídica y son tratadas tributaria mente como comunidades. 49

¹⁶ Título de mera tenencia, dado por el crédito y la confianza de quién entrega un bien. 50

CAPITULO III. Análisis de los Gastos Rechazados en la Determinación de las Rentas Efectivas en Primera Categoría

Los contribuyentes que determinan la renta líquida imponible según los artículos 29,30,31,32 y 33 de la Ley de Impuestos a la Renta, podrán y para efectos prácticos calcular la RLI, partiendo de la utilidad o pérdida financiera y deducir o agregar las partidas que según la ley constituyen rentas exentas o gastos rechazados.

Dado lo anterior y para efectos del análisis, se agregarán a la utilidad según balance las partidas que constituyan gastos rechazados, dado que de lo contrario, se estaría subestimando la utilidad tributaria y por ende el impuesto a determinar por el contribuyente.

3.1 Características generales de los gastos rechazados

El artículo 31, nos permite extraer las características generales que un gasto debe tener para ser considerado un gasto rechazado. Del inciso primero de dicho artículo, sin

perjuicio de lo que la misma Ley señala al respecto, se infiere que cuando un gasto se adjudique alguna de las características que a continuación se enumeran, será considerado rechazado:

1. Gastos que no sean necesarios para producir la Renta bruta:

Que el gasto no se relacione con los bienes o actividad que generaron la renta; que no pertenezcan al giro de la empresa y/o sean evitables o prescindibles en cuanto a su naturaleza y monto.

2. Que hayan sido rebajados como costo directo en la determinación de la renta bruta, a que se refiere el artículo 30 de la Ley de la Renta:

No se aceptará como gasto, si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes que originaron la renta.

3. No hayan sido efectivos (inciertos) y que su pago no fue obligatorio: Que el gasto no se haya pagado o en su defecto, no se encuentre adeudado a alguien, en virtud de un título obligatorio para el contribuyente, es decir, que el gasto no tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva, constituyendo una mera apreciación del contribuyente, como lo son, las estimaciones o provisiones de gastos.

4. No se hayan demostrado en forma fehaciente: El contribuyente no probó la veracidad del gasto (naturaleza, necesidad, efectividad y monto) mediante documentos, contabilidad etc.

5. No correspondan al ejercicio comercial respectivo: Los pagados o adeudados que no correspondan al período en que efectivamente se produjeron, por lo tanto, los gastos que por su naturaleza no puedan ser amortizados de inmediato, permanecerán en el activo hasta que corresponda su deducción.

A continuación, se darán algunos ejemplos de gastos rechazados que cumplen con las características antes señaladas y que según la jurisprudencia administrativa se considerarán como tales:

- El pago de una indemnización que un contribuyente efectúa en cumplimiento de una sentencia Judicial dictada por un Tribunal Ordinario y confirmada por los Tribunales Superiores de Justicia, en razón de actos lesivos que ejecutó y que afectaron al patrimonio de otra empresa. En efecto, si bien dicho pago puede considerarse obligatorio por haber sido dispuesto por sentencia Judicial, se constituye como no necesario para producir la renta, teniendo así la calidad de gasto rechazado.
- Una provisión para gastos de traslación y viáticos que no se estén adeudando, dado que esto significaría que el gasto no se ha efectuado o producido y, consecuentemente, no puede acreditarse o justificarse ni considerarse como necesario.
- Los gastos de traslación y viáticos causados por el dueño de una empresa individual o por los socios o comuneros de una empresa, que no hayan sido justificados en forma fehaciente por el contribuyente, constituyendo meros retiros personales o gastos no necesarios para producir la renta.

- Primas pagadas por seguros de vida, contratados por la empresa en su beneficio, además que hayan sido tomados a nombre de sus ejecutivos y siempre que hayan disminuido el resultado tributario del ejercicio.
- Las sumas destinadas al fondo que constituiría la Isapre para financiar el Plan Especial de Salud establecido por dicha institución para los afiliados de la tercera edad.

3.2 Gastos que se rechazan para la determinación de la base imponible

En los próximos apartados se realizará un análisis de los gastos que se rechazan según dispone la ley en sus artículos 31, 33 N°1 y los establecidos en otras normas legales.

3.2.1 Análisis de los gastos indicados en el Art. 31

En el apartado 3.1 se establecieron las características que debe tener un gasto para rechazarlo en la determinación de la RLI según lo dispone el art. 31 en su inciso primero.

En el presente se procederá a analizar los casos establecidos en el mismo artículo, como también otras situaciones en que opera la jurisprudencia (fallos del SII relacionados con esta materia).

En primer término, se analizará el inciso primero del art. 31, en el que se señala que no es posible rebajar de la renta bruta algunas partidas, que aunque siendo consideradas gastos en términos financieros, se considerarán gastos rechazados en la determinación de la RLI.

Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa (Art. 31 inciso primero)

Los gastos que realice el contribuyente en la adquisición, mantención o explotación de bienes que no han sido destinados al giro del negocio, no serán considerados gastos necesarios para producir la renta y en consecuencia se agregarán en la RLI. Entre estos gastos se tienen:

- Los desembolsos por concepto del mantenimiento, funcionamiento y depreciación de un auto radiopatrulla entregado en comodato¹⁷ a Carabineros de Chile incurridos por una empresa, dado que el vehículo en cuestión está siendo utilizado por una entidad que no tiene ninguna relación con la empresa.
- Las sumas pagadas o adeudada, incluyendo las cantidades determinadas por depreciación, por bienes del activo o de propiedad de la empresa o negocio, que sean utilizados o usados por el empresario individual, socio o accionista e incluso por

¹⁷ Préstamo gratuito 54

los cónyuges o hijos no emancipados legalmente de éstos, que son las personas que cita el artículo 31 en su inciso primero, a las cuales se les presume como beneficiario por el uso o goce de tales bienes, la renta presunta a que se refiere el artículo 21 de la Ley.

También se tienen las sumas pagadas o adeudadas por bienes u operaciones que reporten un beneficio para las personas indicadas en la letra f número 1, del artículo 33 de la Ley de la Renta, el que se analizará más adelante.

Para los dos últimos casos, se tiene que se consideran gastos rechazados, dado que, dichos bienes u operaciones están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios, accionistas y demás personas que se indica en el artículo 21 y la letra f del N°1 del artículo 33.

Gastos incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares

Como se indica en el artículo 31 de la Ley de la Renta, no se aceptan como gasto necesario para producir la renta, los incurridos en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando la actividad o giro de la empresa no sea éste, como son los gastos en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y los incurridos en la mantención y funcionamiento de dichos vehículos. Cabe señalar que el Director del Servicio de Impuestos internos en forma exclusiva, podrá autorizar la deducción de estos gastos considerándolos necesarios para producir la renta.

No obstante, para cualquier otro vehículo que utilice la empresa, los desembolsos incurridos en la mantención de éstos, se considerarán gastos necesarios para producir la renta. Por ejemplo, en el caso que para la entrega a clientes de los productos vendidos se utilicen vehículos como furgones, camionetas simples o doble cabina y jeep que cumpla los siguientes requisitos: debe tener tracción en las cuatro ruedas; que sea de uso mixto para pasajeros y carga adicional, con un máximo de seis asientos incluido el conductor; la carrocería debe formar un solo cuerpo entre la cabina del conductor y la caja de carga, la cual debe estar montada sobre chasis; contar con dos puertas laterales y una trasera completa, etc.

Por otro lado, se tiene que los desembolsos correspondientes a la adquisición de automóviles, station wagons o similares, efectuado por una Sociedad, serán considerados activos de la sociedad, sin embargo, la depreciación de dichos vehículos y siempre y cuando haya sido rebajada en la RLI, se considerará un gasto rechazado y por consiguiente se agregará a ésta.

Ahora bien, es del caso señalar, que respecto de la adquisición de vehículos que hace una empresa cuyo giro consiste en el arrendamiento de ellos, los gastos de mantención incurridos podrán aceptarse siempre que se trate de un gasto necesario para producir la renta; que no se encuentre rebajado como parte del costo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; que se haya incurrido efectivamente y que se acredite y justifique, esto es, que no tenga la calidad de gasto rechazado según lo establecido en el apartado 3.1.

Concepto de Station Wagons y Similares

Station Wagons es aquel vehículo motorizado terrestre de uso mixto para pasajeros y carga adicional, y que en su parte posterior dispone de ventanillas y asientos removibles. En lo referido a vehículos similares, se tienen entre otros, aquellos conocidos bajo el nombre de blazer; wagoniers; carry-all; familiar; rural; suburbanos; kombi y camping.

Art. 31 N°1. Intereses que se rechazan en la determinación de la RLI

- Los intereses pagados o adeudados provenientes de créditos o préstamos destinados a la adquisición, mantención y/o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa. A modo de ejemplo, se tienen los intereses pagados o adeudados provenientes de préstamos destinados a la adquisición o mantención de automóviles, station wagon o similares, cuando no sea éste el giro habitual.
- Los intereses generados por mora en el pago de impuestos de cualquier naturaleza, sean éstos fiscales o municipales.
- Los intereses que tienen un carácter de sanción y que se pagaron al fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, como por ejemplo, el Banco Central; el Servicio de Impuestos Internos, la Superintendencia de Valores y Seguros etc.
- Los intereses pagados o adeudados provenientes de préstamos destinados a la adquisición de bienes que generan rentas no gravadas con el impuesto de primera categoría, rentas exentas o ingresos no renta, en la parte que exceda dicho beneficio.

Art. 31 N°2. Impuestos que se rechazan en la determinación de la RLI

Se consideran gastos rechazados todos los impuestos pagados o adeudados en cuanto no se relacionen con el giro de la empresa, como también los pertenecientes a la ley de impuestos a la renta. Por ejemplo, el impuesto de primera categoría, el impuesto único con tasa de primera categoría, el impuesto único de tasa 35% (inciso 3 del art. 21) etc.

En el caso de contribuyentes señalados en el artículo 20 N° 3, 4 y 5, en forma general las contribuciones de bienes raíces constituirán gasto aceptado en la determinación de la RLI.

Cuando dichas contribuciones puedan ser utilizadas como crédito contra el impuesto de primera categoría, se consideran un gasto rechazado. A continuación, se analizarán los casos en que las contribuciones de bienes raíces pueden ser utilizadas como crédito:

Caso de bienes raíces agrícolas

Las contribuciones se pueden dar como crédito cuando:

- Sean del período;
- Sean del giro agrícola;
- Se encuentren pagadas a la fecha de la declaración anual del impuesto a la renta;

- Que el contribuyente tenga la calidad de propietario o usufructuario.

Caso de bienes raíces no agrícolas

Las contribuciones se pueden dar como crédito cuando:

- Sean del período;
- Sean del giro;
- Que sean pagadas a la fecha de declaración del impuesto;
- Que el contribuyente tenga la calidad de propietario o usufructuario;
- Se ceda el uso o goce temporal del bien raíz para arrendamiento;
- Cuando este bien raíz no agrícola pertenezca a constructoras o inmobiliarias.

Otros impuestos considerados gastos rechazados

Los impuestos que constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento, como por ejemplo, las que se destinen al financiamiento de la ejecución o mantenimiento de obras y servicios públicos como el alumbrado, agua potable, alcantarillado, etc.

En los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente, tampoco procederá esta rebaja.

Art. 31 N°3. Pérdidas que se rechazan en la determinación de la RLI

Tal como se estableció en el capítulo II, los contribuyentes podrán rebajar las pérdidas sufridas por el negocio, comprendiendo las provenientes de delitos contra la propiedad, como también las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. Para efectos del análisis dicho antecedente y las características generales de los gastos rechazados expuestas en el apartado 3.1 se constituyen en piezas fundamentales para el mismo, además de la jurisprudencia administrativa que subsiste al respecto.

Por lo tanto, se rechazarán en la determinación de la RLI:

- Las pérdidas que no se relacionen con el giro del negocio, este giro ha de entenderse que es el que se hace por medios legales;
- La disminución del valor de los bienes físicos del activo fijo o inmovilizado de las instituciones bancarias, resultante de las facultades que al Superintendente de bancos e instituciones financieras le otorgan los Decretos Leyes N°s. 1.097, de 1975, y 2.099, de 1978, en cuanto puede ordenar que se rectifique o corrija el valor en que se encuentren contabilizadas las inversiones de las instituciones fiscalizadas cuando se establezca que dicho valor es inferior al real, en razón de tratarse de una medida administrativa, la dirección Nacional del Servicio de Impuestos internos ha dictaminado que no es posible aceptar como gasto tal castigo, ya que conforme a las normas de la Ley de la Renta, no se pueden anticipar pérdidas, sino que éstas deben deducirse de la RLI en el momento en que ellas se realizan o producen, lo que puede ocurrir con ocasión de la transferencia o enajenación del bien de que se trate. Cabe

precisar que la disminución del valor de los bienes físicos del activo fijo o inmovilizado, sólo se produce mediante la aplicación de las normas de depreciación a que se refiere el artículo 31 N°5, de la Ley de Impuestos a la Renta, o en virtud de castigos reales o efectivos realizados de acuerdo a normas impositivas;

- Las pérdidas tributarias, cuando la empresa o contribuyente no las acredite fehacientemente mediante sus libros de contabilidad, debidamente autorizados por el Servicio de Impuestos Internos;
- En caso de que en una enajenación no habitual de acciones que fueron adquiridas antes del 30.01.84, se obtenga una pérdida tributaria, dado que el costo de adquisición supera a los ingresos, deberá agregarse a la RLI, esto por que dichos ingresos tienen la calidad de no constitutivos de renta y no estarían bajo las normas del régimen general ¹⁸ (artículo 17 N°8 de la Ley de impuestos a la Renta);
- Si en la enajenación no habitual de acciones que fueron adquiridas a contar de un año desde la fecha de su adquisición, se obtenga una pérdida tributaria, deberá agregarse a la RLI, esto por que los ingresos asociados a dicha pérdida se encuentran afectos por el impuesto único con tasa de primera categoría, según lo establecido en el artículo 17 N°8 de la Ley de impuestos a la Renta, constituyendo pérdidas pertenecientes a otro régimen de tributación;
- Cuando en la enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea sociedad anónima, constituida para explotar determinadas pertenencias, siempre que quien enajene haya adquirido sus derechos antes de la inscripción del acta de mensura o dentro de los cinco años siguientes a dicha inscripción y que la enajenación se efectúe antes de transcurridos ocho años, contados desde la inscripción del acta de mensura, se obtenga una pérdida tributaria, el contribuyente deberá agregarla a la RLI, dado que dicha pérdida se encuentra asociada a otro régimen de tributación (impuesto único con tasa de primera categoría);
- En el caso en que en una enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial, que se haya realizado por el inventor o autor, se obtenga una pérdida tributaria, el contribuyente deberá agregarla a la RLI, constituyendo pérdidas pertenecientes a otro régimen de tributación (impuesto único con tasa de primera categoría según lo indicado en el artículo 17);
- Si en la enajenación no habitual de bonos y debentures, se obtiene una pérdida tributaria, se considerará un gasto rechazado, por el mismo concepto indicado anteriormente;
- Cuando el contribuyente explote bienes raíces destinados a casa habitación acogidos al Decreto con Fuerza de Ley N°2 de 1959, y como resultado obtenga una pérdida, deberá agregarla a la RLI, dado que a dicha explotación no se le presume renta alguna, según lo indicado en el artículo 20, N°1 letra f, y por consiguiente dicha pérdida tendría asociado ingresos no gravados en Primera Categoría, constituyéndose un gasto no necesario para producir la renta;

¹⁸ Rentas que se gravan con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional 59

Pérdidas tributarias acumuladas de ejercicios anteriores

Conforme a lo establecido en el artículo 31 N°3 de la Ley de Impuestos a la Renta, las sociedades que tengan pérdidas acumuladas y que en el ejercicio hayan cambiado la propiedad de los derechos sociales; acciones o del derecho a participación en sus utilidades, deberán agregar a la RLI dichas pérdidas en los siguientes casos:

Cuando haya cambio de propiedad, es decir que los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participación en utilidades y se cumplan algunas de las siguientes condiciones:

- Cuando la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto en los doce meses anteriores o posteriores al cambio en la propiedad;
- Que al momento del cambio, no cuente con bienes de capital u otros activos propios del giro en una proporción que permitan el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones;
- Que por efectos del cambio en la propiedad, obtenga sólo ingresos por participación en utilidades, ya sea como socio o accionista, o por reinversión de éstas.

Cabe señalar, que cuando el cambio en la propiedad se efectúe entre empresas relacionadas según lo dispone el artículo 100 de la Ley N°18.045, no procederá la aplicación de esta norma.

Art. 31 N°4. Castigos por incobrables que se rechazan en la determinación de la RLI

Cuando no se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro de los créditos castigados durante el año, aunque éstos hayan sido contabilizados oportunamente, se considerarán como gasto rechazado. El servicio de impuestos internos, mediante inspecciones obtiene pruebas para demostrar que los medios de cobro no se han agotado, como por ejemplo, verificar que un cliente mantiene relaciones comerciales con la empresa, y por lo tanto, se presumirá que cuenta con los medios para saldar sus deudas. De esta manera, los castigos relacionados con este cliente no deberán aceptarse como gasto;

En caso que los castigos por incobrables no hayan sido contabilizados oportunamente, o que no pertenezcan al ejercicio se considerarán automáticamente gastos rechazados;

En los casos de las condonaciones, siempre serán consideradas como gasto rechazado;

Se debe tomar en cuenta también 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. para determinar si los castigos se rechazan o no como gasto.

Art. 31 N°5. Depreciaciones que se rechazan en la determinación de la RLI

En los siguientes casos se rechazará como gasto la depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado:

- Las depreciaciones calculadas sobre valor que no sea el Neto de los bienes
- Que se haya considerado mas de una cuota de depreciación anual por los bienes físicos del activo inmovilizado.
- En el caso de depreciación acelerada, que esta haya sido calculada con una vida útil inferior al tercio de la fijada por la Dirección o la Dirección regional, o que se haya aplicado sobre bienes adquiridos usados.
- En el caso de depreciación acelerada, que se le haya aplicado a un bien nuevo o internado cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o la Dirección regional sea inferior a cinco años.
- Las cuotas de depreciaciones de aquellos bienes físicos del activo inmovilizado que generan rentas que no sean del Giro de la empresa.
- La depreciación de bienes cuya vida útil haya finalizado y sean valorizados a un peso en la contabilidad.

Por otro lado, no estarán sujetos a depreciación los bienes intangibles tales como derechos de llave, derechos de marca, patentes industriales o de invención, etc. como tampoco los bienes objeto de negociación habitual y que se clasifican en el activo realizable, por ejemplo: las mercaderías, materias primas, productos elaborados o en proceso de elaboración y materiales. El suelo tampoco será objeto de depreciación por no estar sujeto a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso o empleo.

Art. 31 N°6. Sueldo, Salarios y Otras Remuneraciones que se rechazan en la determinación de la RLI

Gratificaciones legales y contractuales

El artículo 42 del código del trabajo define gratificación como la parte de las utilidades con que el empleador beneficia al sueldo del trabajador, entonces las gratificaciones legales son las que deben pagarse en virtud de una disposición legal; las Gratificaciones contractuales son las que nacen en virtud de contratos o convenios colectivos, actas de avenimiento contrato individual.

Para que las Gratificaciones sean gasto rechazado, en esta no debería poder establecer la identidad de los beneficiarios.

Participaciones y gratificaciones Voluntarias

Las participaciones y gratificaciones voluntarias se rechazarán cuando no sean repartidas a los empleados y obreros en proporción al sueldo y salarios pagados en el ejercicio o en relación con la antigüedad, cargas de familiares u otras normas de carácter general y uniforme aplicable a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa, es decir se rechazarán las participaciones y gratificaciones voluntarias que no

individualice a los trabajadores beneficiarios, y también las que no cumplan con los requisitos copulativos para ser aceptadas como gasto.

Provisiones de Gratificaciones voluntarias y legales

Se rechazarán las provisiones para el pago de gratificaciones y participaciones voluntarias que no impliquen un pago o abono a favor de los respectivos beneficiarios.

En el caso de las participaciones y gratificaciones obligatorias (legales y/o contractuales) se rechazarán aquellas que no están acreditadas de forma fehaciente, además aquellas que no se pueda establecer la identidad de los beneficiarios, sí es que así lo solicita el SII.¹⁹

Gastos de representación

Se considerarán gastos rechazados siempre que no cumplan con los requisitos copulativos establecidos en el artículo 31 de la LIR.

Es decir, se rechazarán sí:

- Se trate de un costo: Servicio directo o mano de obra directa.
- Sea un gasto innecesario.
- Que los gastos no se relacionen con el giro del negocio.
- Que el gasto no se acredite o justifique en forma fehaciente.
- Gastos pagados o adeudados que no correspondan al ejercicio comercial correspondiente.

Remuneraciones por servicios prestados en el exterior

Será gasto rechazado si no cumplen con cualquiera de las siguientes condiciones:

- Se acredite con documentación fehaciente la prestación de servicios en el exterior, además del cumplimiento de los requisitos copulativos establecidos por la LIR, para aceptación de gastos.
- Que por su monto y naturaleza sean a juicio del Director Regional, necesarios y convenientes para producir la renta en Chile.
- Sueldo empresarial del empresario y socios
- Se rechazará el sueldo empresarial del socio que no trabaje efectiva y permanentemente en el negocio, entendiéndose que el socio no trabaja en forma permanente si no cumple regularmente una determinada función en forma periódica y sistemática en el tiempo.
- No se aceptan como gasto las remuneraciones asignadas o pagadas como sueldo empresarial, por aquella parte que excede el límite de las 60 U.F. monto máximo hasta el cual se efectúan las cotizaciones obligatorias.
- Las remuneraciones que se paguen a las citadas personas en razón de otros servicios personales prestados a las respectivas empresas o sociedades de que son

¹⁹ Circular N°88/1979 64

propietarios o dueños, sean o no en virtud de un contrato, y cualquiera sea la denominación jurídica que las partes les den a las sumas pagadas.

Indemnización por años de servicios

Las indemnizaciones serán gastos rechazado, sí no son legales o están expresadas en actas de avenimiento o contratos colectivos o individuales²⁰; o si son voluntarias no tienen el carácter de universales.

Se rechazará la indemnización provisionada a los trabajadores que solo pueden acceder a la indemnización por años de servicio que contempla la ley N°16.455, ya que los trabajadores pueden beneficiarse del pago sólo cuando se resuelva que el término del contrato de trabajo ha sido injustificado y el trabajador no es incorporado a la empresa.

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.²¹

Art. 31 N°6 Bis. Becas de Estudios que se rechazan en la determinación de la RLI

El contribuyente deberá agregar a la RLI por concepto de Becas de estudios las siguientes partidas:

- La parte de la Beca otorgada a los hijos de los trabajadores que estudien en establecimientos de educación básica; media o técnico profesional, que supere el límite de las 1.5 UTA.
- La parte de la Beca otorgada a los hijos de los trabajadores que estudien en establecimientos de educación superior como las universidades, institutos profesionales, centros de formación técnica y la academia de estudios superiores de las Fuerzas Armadas y Carabineros de Chile, que supere el límite de las 5.5 UTA.
- Becas que no consten en contratos colectivos y que no se haya otorgado bajo normas de carácter general como el número de cargas familiares, notas, etc.
- Las Becas otorgadas por la empresa a los hijos de los trabajadores, por concepto de sala cuna, dado que no constituye una beca de estudios.

Art. 31 N°7. Porción de las donaciones que se rechazan en la determinación de la RLI

Según se puede deducir del artículo 31 N°7 de la Ley de Impuestos a la Renta, será gasto rechazado la parte que excede del 2% de la renta líquida imponible ó 1.6/1000 sobre el capital propio final siempre que el gasto sea por una donación para programas de

²⁰ Circular N° 18 del 17/02/76 66

²¹ Circular N° 52 del 24/06/76

ANALISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORIA.

instrucción básica o media gratuita, técnica profesional o universitaria privadas o fiscales; al cuerpo de bomberos; Consejo Nacional de Menores.

Ejemplo: Gasto rechazado por Donación con fines de programa estudiantil

Antecedentes

Donación a Escuela por 1.800.000

Balance de la empresa al 31/12/XX

Activos		Pasivos	
Caja	10,000,000	Cuentas por Pagar	20,000,000
Cuentas por Pagar	30,000,000	Proveedores	40,000,000
Existencias	45,000,000		
Terreno	35,000,000	Capital	50,000,000
Maquinaria	20,000,000	Utilidad Acumulada	20,000,000
Depreciación	(5,000,000)	Utilidad ejercicio	10,000,000
Derecho Llaves	5,000,000		
	<u>140,000,000</u>		<u>140,000,000</u>

Desarrollo:

Capital Propio final: Activos- INTO-Pasivo Corto y Largo plazo

INTO: (Intangibles, nominales, transitorios y de orden) que no representan inversiones efectivas.

Cálculos

Activos = 140.000.000

INTO = 5.000.0000

Pasivos = 60.000.000

Capital Propio final = 75.000.000

Límites

1.6/1000 del capital propio final

0.0016 * 75.000.000 = 120.000

2/102 de la RLA

Cálculo de la RLA

Utilidad según balance.....	10.000.000
+ Donación.....	<u>1.800.000</u>
	11.800.000

$$0.019607 * 11.800.000 = 231.373$$

El límite máximo que se puede rebajar es 231.373.

Utilidad según balance.....	10.000.000
+ Donación.....	<u>1.800.000</u>
	11.800.000
	(231.373)
RLI	<u>11.568.627</u>

Entonces el gasto que rechazamos en el ejemplo es:

$$1.800.000 - 231.373 = 1.568.627$$

Otras donaciones

La ley N°19.885 publicada en el diario oficial del 06 de Agosto del año 2003 establece la normativa para los contribuyentes de la Primera categoría que efectúen donaciones a instituciones que prestan servicios directos a personas de escasos recursos o discapacitados y del fondo mixto de apoyo social y a entidades de carácter político²².

Según el Artículo 8° (ley N°19.885). Para los contribuyentes que efectúen donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral o a los institutos de formación política, se tiene que:

1.- Se rechazará el monto de donación que exceda al 1% de la renta líquida imponible correspondiente al ejercicio en el cual se efectúe la donación.

2.- El límite señalado, se determinará deduciendo de la renta líquida previamente las donaciones a que se refiere este artículo.

²² Para los efectos del artículo anterior se entenderá que son institutos de formación política aquellas entidades con personalidad jurídica propia y que sean señaladas por los Partidos Políticos como instituciones formadoras. 70

El mismo tratamiento tendrán las donaciones que se efectúen directamente a candidatos a ocupar cargos de elección popular que se encuentren debidamente inscritos y siempre que las donaciones se efectúen en el período que corre desde el día en que vena el plazo para declarar candidaturas y el día de la elección respectiva. Con todo, las donaciones a que se refiere este inciso no podrán exceder, en conjunto con las señaladas.

Según el Artículo 10 (ley N°19.885)

Será gasto rechazado en donaciones, el monto que exceda al 4.5% de la renta imponible, tomando en consideración la sumatoria de todas las donaciones efectuadas por los contribuyentes del impuesto de primera categoría. Sin embargo, en este límite no se incluirá aquél a que se refiere el artículo 8° (ley N°19.885). Para la determinación de este límite se deducirán de la renta líquida imponible las donaciones a las entidades señaladas en el artículo 2° (ley N°19.885).

Para las donaciones reguladas en la ley N°19.885, no se aplicarán los límites que establezcan otras leyes que otorguen algún tipo de beneficio tributario a los donantes. Esta disposición primará sobre las contenidas en las leyes señaladas en este artículo.

Art. 31 N°8. Reajustes y diferencias de cambio que se rechazan en la determinación de la RLI

Como bien señala el artículo 31 en su número 8, se aceptarán como gasto los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable, y adicionando otros antecedentes relacionados con la materia, se puede decir que se rechazarán:

Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados a la adquisición, mantención y/o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, como por ejemplo, los provenientes de préstamos destinados a la adquisición, mantención y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando la actividad o giro de la empresa no sea éste;

Los reajustes pagados al fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, como por ejemplo, el Banco Central; el Servicio de Impuestos Internos, la Superintendencia de Valores y Seguros etc., correspondientes a la mora en el pago de patentes, impuestos, contribuciones etc., son gastos rechazados.

En esta materia es preciso señalar que los reajustes pagados al fisco y a las otras entidades ya mencionadas por concepto de préstamos destinados al giro del negocio, no se constituirán como gastos rechazados;

Los reajustes y diferencias de cambio originadas en la adquisición o inversión de bienes corporales o incorporeales cuyos beneficios, que siendo inferiores a los mencionados reajustes y diferencias, no constituyan renta o se eximan del impuesto de primera categoría, en virtud de los artículos 17, 39 o 40 de la Ley de la Renta, según corresponda, o de leyes especiales;

En general, los reajustes y diferencias de cambio se comportan de igual forma que

los intereses establecidos en el artículo 31 N°1.

Art. 31 N°9. Gastos de Organización y Puesta en Marcha que se rechazan en la determinación de la RLI

Ya establecido el concepto de gastos de organización y puesta en marcha, y el límite de amortización que permite la ley, se indicará en que casos no es posible aceptarlos como gastos, entonces son gastos rechazados:

- La séptima cuota de amortización de un estudio de mercado, gastos de propaganda y publicidad realizados por la empresa
- Los gastos de organización y puesta en marcha que no hayan sido demostrado mediante documentación fidedigna.
- Los gastos que no se constituyan como gastos de organización y puesta en marcha, dada la naturaleza del gasto y que además no tengan la calidad de gastos aceptados para ningún otro efecto.
- Los gastos de organización y puesta en marcha que han sido pagados por personas distintas a la empresa, no incurriendo ésta en desembolso alguno.

Art.31 N°10. Gastos de Promoción o colocación que se rechazan en la determinación de la RLI

Se considerará gasto rechazado las promociones o colocaciones cuando:

- Estas no sean de artículos nuevos;
- Estas no hayan sido destinadas a bienes fabricados o producidos por el contribuyente;
- Estas hayan sido prorrateadas por más de tres ejercicios consecutivos.

Art.31 N°11. Gastos en investigación Científica y Tecnológica que se rechazan en la determinación de la RLI.

No podrán rebajarse de la renta bruta los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aquellos que no cumplan con las condiciones y requisitos establecidos en el inciso primero del artículo N° 31 de la ley de la renta.

También serán gastos rechazados por este concepto, todas las cuotas de amortización que se traspasen a resultado después del sexto ejercicio comercial. Se considerará para tal efecto la fracción del año, como año completo.

Si el contribuyente optara por prorratear la deducción en dos o mas ejercicios, el monto de tales desembolsos debe reajustarse según lo indica el artículo 41 N°7 de la LIR.

Los desembolsos incurridos en la realización del estudio de factibilidad de un proyecto urbanístico, que no reúne los requisitos básicos que exige el N° 11 del artículo 31 de la LIR, para ser aceptado como gasto necesario para producir la renta, debido que

ANALISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORIA.

dichos desembolsos provienen de un estudio que no persigue la obtención de un conocimiento nuevo derivado de una investigación o tecnológica, si no que son producto de un conocimiento preexistente de orden técnico, como lo es la Ingeniería Civil y la arquitectura.

Art.31 N°12. Pagos efectuados al exterior que se rechazan en la determinación de la RLI

Como se establece en el artículo 31 N°12, los pagos efectuados al exterior por el uso de marcas, patentes, fórmulas etc., se aceptarán como gastos necesarios para producir la renta con un límite de 4% de los ingresos por ventas o servicios. Como se señaló anteriormente, a dicha cantidad se le imputará en primer término, los pagos al exterior sin límite y luego los restantes pagos sujetos al límite, operación que permite determinar la porción de gasto a rechazar, esto si y solo si, existieran pagos sujetos al límite.

Para efectos de dar mayor claridad a esta situación, a continuación se expondrá un caso práctico.

Antecedentes	
Monto anual de ventas y servicios del giro de la empresa	\$300.000.000
Pagos	
Pagos anuales no sujetos al límite del 4%, por no existir relación entre empresa pagadora y beneficiaria.	\$ 4.000.000
Pagos anuales no sujetos al límite del 4%, por estar las rentas afectas a un impuesto superior o igual a un 30%	\$ 3.000.000
Pagos anuales sujetos al límite	\$ 20.000.000
Total pagos al exterior por artículo 59 de la LIR	\$ 27.000.000
Desarrollo	
Determinación límite del 4% sobre de los ingresos por ventas o servicios ($300.000.000 \times 0.04$)	\$ 12.000.000
Imputación de pagos al límite	
- Límite del 4%	\$12.000.000
- Pagos no afectos, al límite por no existir relación	\$ (4.000.000)
- Pagos no sujetos al límite por estar afectos a un impuesto superior o igual a un 30% en el exterior	\$ (3.000.000)
- Subtotal	\$ 5.000.000
- Pagos sujetos al límite	\$ (20.000.000)
- Exceso (gasto rechazado)	\$ (15.000.000)

Otros gastos rechazados

- Errores en el sistema de corrección monetaria;
- El pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto;
- Las donaciones efectuadas a las Universidades e Institutos Profesionales Estatales o Particulares de conformidad a las normas del artículo 69 de la ley número 18.681, de

1987 y sus modificaciones posteriores, en aquella parte en que constituyan crédito en contra del impuesto de primera categoría;

- La totalidad de las donaciones efectuadas para fines culturales conforme a las normas del artículo 8 de la ley número 18.985, de 1990 y su un respectivo reglamento contenido en el D.S. de educación número 787, de 1991;
- Las donaciones efectuadas para fines educacionales de conformidad al artículo 3 de la ley número 19.247, de 1993, en aquella parte en que constituyan crédito en contra del impuesto de primera categoría;
- Los gastos de capacitación en aquella parte que constituyen crédito.

3.2.2 Análisis de los gastos rechazados que menciona el Art. 33 N°1

Según lo establecido en el artículo 33 N°1 de la Ley de la Renta, los contribuyentes deberán agregar a su Renta Líquida Imponible (RLI) las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido dicha renta líquida:

Art. 33 N°1 letra b

La letra b del número 1 del artículo 33 señala que se agregarán a la RLI las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años. Por lo tanto y en virtud de tal disposición, no se aceptan como gasto para producir la renta las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años.

En el caso de que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término "contribuyente", empleado en esta letra b del número 1 del artículo 33, comprende a los socios de dichas sociedades, según lo dispone el inciso final del número 1 de la disposición anteriormente citada.

En todo caso, las remuneraciones asignadas al cónyuge de uno de los socios que al mismo tiempo tengan la calidad de socio de la empresa, se aceptan como gasto de las empresas bajo las mismas condiciones y requisitos exigibles a cualquiera de los otros socios, toda vez que en tal caso no es aplicable la norma contenida en la letra del número 1 del artículo 33 que le impide rebajar como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge, en atención a que en la especie dicho vínculo va acompañado de aquel otro que le otorga simultáneamente el carácter de socio de la empresa (circular número 42, de 1990).

En relación con este tema la jurisprudencia administrativa nos entrega una señal clara al respecto, esto a través del oficio número 5236, de 28.12.92, en el que se interpreta la Ley de la siguiente forma:

De acuerdo con lo establecido en artículo 33, número 1, letra b, y en concordancia con lo señalado en el último inciso del mismo número de la ley de la renta, las remuneraciones pagadas al cónyuge de un socio de una sociedad de personas, sean sueldos, honorarios u otros similares, no se aceptan como gastos tributarios, y en el

evento de que hayan sido cargadas a los resultados del ejercicio, deberán agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría, debidamente la ajustadas, conforme a la modalidad dispuesta en el número 3 del citado artículo 33, norma ésta (letra b) del número 1 del artículo 33), que se aplica sin hacer distinción entre cónyuges casados en régimen de separación de bienes o cónyuges afectos al régimen de sociedad conyugal, incluyendo la situación que contempla el artículo 150 del código civil.

Las mencionadas remuneraciones además de constituir un gasto rechazado en la determinación del impuesto de primera categoría que afecta a la sociedad que incurrió de tales desembolsos, de conformidad a lo preceptuado por el inciso primero del artículo 21 de la Ley de la Renta, se entienden retiradas de la empresa al término ejercicio por las personas beneficiarias de ellas, en la especie, por el socio casado con la persona que percibe la remuneración en virtud de lo establecido en el artículo 54, número 1, inciso 3º, de la ley del ramo, y el artículo 62, inciso 4º, del mismo cuerpo legal. Todo ello, para los efectos de la aplicación del impuesto global complementario o adicional a la renta que afecta al socio beneficiario, según sea su domicilio o residencia.

Lo expuesto anteriormente no exime la tributación que afecta al cónyuge del socio por las remuneraciones pagadas por la respectiva sociedad, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley de la Renta.

Los agregados a la Renta Líquida que procedan de acuerdo con la letra b del número 1 del artículo 33, se efectuarán reajustándolos previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Art. 33 N°1 letra c

La letra c de este número establece que en el caso de que los retiros particulares en dinero o en especies efectuados por el contribuyente, estén registrados a pérdidas en las cuentas de resultados del balance general respectivo, deberán agregarse a dicho resultado, a fin de determinar la renta líquida imponible de primera categoría.

Es del caso aclarar, que en el caso de que los retiros efectivos realizados por los dueños de las empresas se hubiesen registrados a pérdidas en las cuentas de resultado del balance general respectivo, y éstos deben agregarse a dicho resultado, a fin de determinar la renta líquida imponible de primera categoría en su condición de gastos rechazados, para fines de la declaración de tales cantidades con los impuestos anuales a la renta, deben declararse como retiros de conformidad a las normas establecidas por el artículo 14 de la ley del ramo.

Los agregados a la Renta Líquida que procedan de acuerdo con la letra c del número 1 del artículo 33, se efectuarán reajustándolos previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Art. 33 N°1 letra d

En el caso de que 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, estén registrados como pérdidas en las cuentas de resultado del balance general respectivo, éstos deberán agregarse a dicho resultado, a fin de determinar la renta líquida imponible de primera categoría y de contabilizarse dichas pérdidas en las cuentas de activo inmovilizado o fijo correspondiente. Estas partidas no se afectan con la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley de la renta.

Lo anterior, de acuerdo a lo dispuesto en la letra d) del número 1 del artículo 33 de la ley de la renta, que no acepta como gasto las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado ni los desembolsos imputables al costos de dichos bienes y en relación con las normas sobre costo directo de los bienes del activo realizable contempladas en el artículo 30 de la ley de la renta.

Estas partidas se agregan por el mismo monto en que se hayan deducido, sin aplicar reajustabilidad alguna.

Art. 33 N°1 letra e

El artículo 33, número 1, a letra e, de la Ley de la Renta, dispone que se agregarán a la RLI, siempre y cuando estén disminuyendo la renta líquida imponible de primera categoría, 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.

Es del caso señalar, que con respecto a las cantidades de la letra e del número 1 del artículo 33, si su valor o monto no excede al de las referidas en la letra b, del número 2 de este mismo artículo citado o de los ingresos no reputados renta, las cuales dicen relación sobre un mismo concepto, dichos gastos rechazados se excluyen de la presunción de retiros que se contempla en el artículo 21 de la ley de la renta y, por ende, no se gravan con los tributos señalados en la citada norma.

Ahora bien, el exceso por sobre el valor indicado se considera retirado para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, o del impuesto único del 35%, según sea la naturaleza jurídica de la empresa o sociedad en que incurrió en dichos desembolsos. Naturalmente que esta norma no es aplicable a las rentas y gastos normales y corrientes objeto del negocio, que se encuentre excepcionado del impuesto de primera categoría, como es el caso de la actividad desarrollada en zonas francas.

Estas partidas se agregan por el mismo monto en que se hayan deducido, sin aplicar reajustabilidad alguna.

Art. 33 N°1 letra f

En virtud de lo dispuesto por la letra f del número 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, se agregarán a la Renta Líquida Imponible los gastos o desembolsos que originen ciertos beneficios que se otorguen a las personas señaladas expresamente por la norma en estudio.

ANÁLISIS DE LOS GASTOS RECHAZADOS EFECTUADOS EN EMPRESAS QUE DECLARAN SU RENTA EFECTIVA EN LA PRIMERA CATEGORÍA.

Las personas en cuyo beneficio se efectúan dichos gastos y desembolsos, son las siguientes:

- Las señaladas en el inciso segundo del número 6 del artículo 31 de la ley, esto es, las personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la dirección regional respectiva, en la fijación de sus remuneraciones. En esta situación se encuentran, a modo de ejemplo, los principales accionistas de las sociedades anónimas o en comandita por acciones y las personas que sin ser accionistas de la empresa, posean cierto tipo de relación familiar, económica o de otra índole, con los citados principales accionistas o socios de sociedades de personas, a través de los cuales pudieran influir en la fijación del monto de sus remuneraciones;
- Los accionistas de cualquier sociedad anónima cerrada, acogida o no a las normas de las sociedades anónimas abiertas;
- Los accionistas en general de sociedades anónimas abiertas, dueños del 10% o más de las acciones;
- Los empresarios individuales y los socios de sociedades de personas, incluyendo los socios gestores y accionistas de las sociedades en comanditas por acciones; y

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

Por su parte, los gastos o desembolsos en que incurra la empresa o sociedad, como contribuyente de la primera categoría, en beneficio de la persona antes individualizada, y los cuales no se aceptan como gastos necesarios para producir la renta, son los siguientes:

- Los gastos o desembolsos pagados o adeudados, incluyendo las cantidades determinadas por concepto de depreciación, por el uso o goce de bienes de propiedad o del activo de la empresa o arrendados a terceros, incluyendo aquellos adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, entregados a título gratuito o a un valor inferior al costo a las personas antes indicadas, y que por consiguiente no es necesario para producir la renta por no estar destinado a su giro o actividad;
- El castigo que representa la condonación total o parcial de deudas;
- Excesos de intereses pagados por préstamos o valores entregados a cualquier título a las personas antes mencionadas;
- Los arriendos pagados, percibidos o adeudados, que se consideren desproporcionados a los que normalmente se cobran en el mercado, por bienes de características y ubicación similares en la localidad respectiva, considerando para

tales efectos todas las circunstancias concurrentes en que se realiza la operación;

- La pérdida por acciones suscritas a precios especiales; y
- Todo gasto o desembolso que se incurra por cualquier otro beneficio similar a los anteriormente indicados.

Los agregados a la renta líquida que procedan de acuerdo con la letra f del número 1 del artículo 33, se efectuarán reajustándolos los previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Es del caso señalar, que la tributación que afecta a estas partidas, como desembolsos no necesarios para producir la renta (gastos rechazados) y comentada precedentemente, es sin perjuicio de los impuestos de la ley de la renta que corresponda aplicar a sus beneficiarios, según las distintas formas de dicha ley.

A modo de ejemplo, la jurisprudencia administrativa entrega una situación relacionada con las personas indicadas anteriormente.

El oficio número 3146, de 13.08.1999, señala para las sociedades anónimas cerradas lo siguiente:

“Tributariamente la suscripción de acciones a un menor precio que su valor nominal por personas que tengan interés en la sociedad y donde contablemente por tal concepto se registre una pérdida de agregarse a la renta líquida imponible”

Se ha recibido en este servicio la presentación indicada en el antecedente, a través de la cual plantea una serie de situaciones respecto de las cuales solicita la opinión de este Organismo en cuanto a las implicancias tributarias que se derivarían de cada una de ellas. En el número 1 de su presentación, se refiere al caso de una sociedad anónima cerrada en la cual hay dos accionistas paritarios, en la que se desea efectuar un aumento de capital mediante la suscripción de acciones de pago. La sociedad tiene un capital actualizado que resulta muy inferior al patrimonio de la misma, diferencia generada por utilidades retenidas, las que tributaron con el impuesto de Primera Categoría y se encuentran acumuladas en el FUT de la sociedad. El aumento de capital de la sociedad se suscribiría y pagaría por los hijos de cada uno de los socios - quienes ingresarían por ese acto a la sociedad- considerando como valor de suscripción, aquel que resulta de dividir el actual capital social por el número de acciones en que éste se divide. Agrega que en su concepto, y en uso de la libertad contractual, las partes pueden incorporar a su sociedad nuevos accionistas, vinculados por parentesco o no, otorgando a las acciones de pago un valor libremente determinado.

Específicamente consulta, si la incorporación de los accionistas vinculados por parentesco a la sociedad por suscripción de acciones de pago en el valor señalado, ¿estaría sujeto a revisión por el servicio de Impuestos Internos, en ejercicio de las facultades que le concede el artículo 63 de la ley de Impuesto a las Herencias y Donaciones, y si en definitiva se aplicaría el impuesto a las donaciones entre el valor de suscripción de las acciones de pago y el valor corriente en plaza de las mismas - valor de

libro u otro- fijado por el servicio?. ¿Se produce algún otro efecto que, en definitiva, haga que la operación descrita genere obligaciones tributarias para alguna de las partes derivadas de la aplicación de las normas del Código Tributario y de la Ley de la Renta?

Sobre el particular, cabe señalar en primer término, que en relación a la facultad que establece el artículo 63 de la ley número 16.271, sobre ley de Impuestos a las Herencias y Donaciones, este Servicio puede investigar cualquier contrato, sin importar la existencia o no de vínculo de parentesco entre los contratantes, siendo tal circunstancia relevante únicamente a los efectos de la determinación del impuesto en caso que corresponda.

Sin perjuicio de lo anterior, para los efectos de ejercer dicha facultad debe tenerse presente las disposiciones de la ley de sociedades anónimas y su respectivo reglamento, aplicables al aumento de capital por medio de la emisión de acciones pago y que a continuación se señalan.

El artículo 27 del reglamento de la ley de sociedades anónimas, contenido en el Decreto Supremo número 587, de hacienda del año 1982, publicado en el Diario Oficial de 13.11.82, expresamente dispone que tratándose de una sociedad anónima cerrada, el aumento de capital acordado por la Junta de Accionistas, en primer término se debe materializar con la capitalización de las reservas sociales provenientes de utilidades y revalorizaciones legales existentes a la fecha.

Sólo por excepción, los fondos de utilidades destinadas a ser distribuidas como dividendos entre los accionistas, podrán no ser capitalizados si la Junta acuerda su pago dentro del mismo ejercicio y éste se efectúa antes de la emisión de las acciones de pago.

Luego, por el monto del aumento de capital acordado, no cubierto con la capitalización de los fondos de reserva, se emitirán las acciones de pago, cuyo valor de colocación se determinará libremente por la Junta, conforme lo disponen los artículos 26 de la ley sobre sociedades anónimas y 28 del reglamento, disposición esta última que establece la obligación para la sociedad de dar a los accionistas una información amplia y detallada.

De conformidad a las normas citadas, legalmente no es factible que ocurra la situación que plantea el recurrente en su presentación, en el sentido que las acciones de pago se emitan y se suscriban en un valor muy inferior al patrimonio actual de la sociedad, toda vez que como se señaló, es trámite obligatorio previo a la emisión de las acciones de pago de capitalización de las utilidades retenidas.

Por ello, para los efectos de determinar el valor de colocación de las acciones de pago, el capital social a considerar será el resultante de la reforma de estatutos que comprenderá la capitalización obligatoria que la ley establece, a menos que la Junta de accionistas acuerde la distribución de las utilidades retenidas, en los términos señalados por el inciso final del artículo 27 del reglamento.

Por lo anterior, la suscripción de acciones de pago no dará lugar a un incremento patrimonial para sus titulares, representado por un derecho sobre las utilidades retenidas correspondientes a ejercicios anteriores a su incorporación a la sociedad, toda vez que éstas a esa fecha estarán capitalizadas o distribuidas.

La capitalización de las utilidades implica un incremento del capital social, que podrá

hacerse mediante el aumento del valor nominal de las acciones, si lo tuvieran, o a través de la emisión de acciones liberadas de pago, situación que deberá ser prevista en la reforma de estatutos que apruebe el aumento de capital.

En las sociedades cuyas acciones no tienen valor nominal, la Junta puede acordar efectuar la capitalización y mantener invariable el número de acciones.

De esta forma teniendo presente que la acción es una cuota o parte del capital de una sociedad anónima reflejada en un título, y que el valor de suscripción de las acciones será determinado considerando el capital social resultante de la capitalización de todas las reservas sociales, el nuevo accionista suscribirá la acción en el valor equivalente a la proporción que represente en dicho capital social.

Por otra parte, es pertinente hacer presente que el legislador en forma expresa ha regulado los efectos de la colocación de las acciones de pago a un valor mayor o menor que el que cada título representa como cuota del capital social. En efecto, el mayor o menor valor que se obtenga en la colocación de las acciones de pago, en relación con el valor que resulte de dividir el capital social por el total de las acciones, en las sociedades cuyas acciones no tienen valor nominal, afectará directamente al patrimonio social, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 32 del reglamento, aumentando o disminuyendo los valores en que aparecen asentadas las cuentas de patrimonio, capital y reservas. Por su parte en las sociedades en que las acciones tienen valor nominal, el mayor valor debe destinarse a ser capitalizado y el menor valor, se debe registrar como pérdida en los resultados sociales, según lo dispuesto por el artículo 26 de la ley de sociedades anónimas.

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, es pertinente hacer presente que en el evento que la suscripción de acciones realice a un precio menor que su valor nominal, por personas que en general tengan interés en la sociedad de que se trata, como puede ser el caso de quienes se encuentran vinculadas por parentesco con los actuales accionistas, y que la sociedad contablemente registre una pérdida por dicho concepto, ésta deberá agregarse a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, en los términos dispuestos por el artículo 33, número 1 letra f, de la ley sobre Impuesto a la Renta. En caso contrario, esto es, tratándose del sobreprecio, reajuste o mayor valor obtenido por sociedades anónimas en la colocación de acciones de su propia emisión, éste no constituye renta en tanto dicho sobre precio, reajuste un mayor valor, no sea distribuido; todo ello de conformidad a lo dispuesto por el número 5 del artículo 17 de la Ley de la Renta.

Respecto a la oportunidad en que tributarán las utilidades retenidas cabe hacer presente que será al momento de su distribución a los titulares de las acciones existentes antes de la emisión de las acciones de pago correspondiente al aumento de capital, o en caso que las utilidades sean capitalizadas, se deberá tributar por ellas, cuando se realice en la devolución de capital correspondiente a las mismas, en los términos que se señalan en el artículo 17 número 7 de la ley sobre Impuestos a la Renta.

En consideración a que las demás consulta formuladas en su presentación dicen directa relación con la situación planteada en número 1 de la misma, la cual de acuerdo a lo expresado precedentemente, y por las razones que se señalan su materialización

resulta legalmente improcedente, se estima innecesario referirse a ellas por los motivos ya indicados.

Art. 33 N°1 letra g

De conformidad a lo dispuesto por esta disposición legal, 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, esto según lo visto en el apartado en que se analizaron los gastos rechazados emanados del artículo 31.

Los agregados a la Renta Líquida que procedan de acuerdo con la letra g del número 1 del artículo 33, se efectuarán reajustándolos previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Aquellas partidas que correspondan a estimaciones, como por ejemplo, depreciaciones, correcciones monetarias, provisiones, o sea, que no se ha incurrido en desembolsos efectivos, tales partidas se agregan por el mismo monto en que se hayan deducido, sin aplicar reajustabilidad alguna.

CAPITULO IV. Tributación de los gastos rechazados que establece el artículo 33 N°1

Cuando en la determinación de la renta líquida imponible los contribuyentes debían agregar a ésta los gastos rechazados, implícitamente éstos se afectaban con el impuesto de primera categoría. Ahora bien, la ley de impuestos a la renta también señala que los gastos rechazados deben tributar con los siguientes impuestos finales:

4.1 Global complementario o adicional

Empresarios individuales; socios de sociedades de personas y gestores de Sociedades en comanditas por acciones.

Los Empresarios individuales; socios de sociedades de personas y gestores de Sociedades en comanditas por acciones tributarán con el impuesto Global Complementario o Adicional por los gastos rechazados pagados en el ejercicio.

Cabe señalar que el impuesto de primera categoría que afectó a estas sociedades, constituirá un crédito contra el global complementario o adicional que pagarán los

contribuyentes personas naturales.

A continuación, se detallará la tributación de los gastos rechazados de acuerdo a su naturaleza:

a) Gastos adeudados y pagados en el mismo ejercicio.

Los gastos rechazados pagados en el ejercicio se gravarán con el impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, según corresponda, sólo cuando exista un desembolso. En el caso de sociedades de personas y en comanditas por acciones (socios gestores), los referidos gastos para los efectos de la aplicación de los impuestos global complementario o adicional, se entenderán retirados al término del ejercicio comercial respectivo en proporción al porcentaje de participación de cada socio en las utilidades de la empresa, de acuerdo al respectivo contrato social, cuando se trate de desembolsos que no tengan un beneficiario directo en particular, o no se puedan identificar en beneficio de un determinado socio. Por el contrario, si los mencionados desembolsos se hubieran incurrido en beneficio directo de un socio en particular de la respectiva sociedad, se entenderán retirados por este socio beneficiario. Esto de acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero del número 1 del artículo 54 e inciso cuarto del artículo 62 de la ley.

b) Gastos adeudados y provisionados al término del ejercicio.

En el ejercicio se afectarán por el impuesto de primera categoría, no así con el impuesto global complementario o adicional según corresponda, quedando formando parte del fondo de utilidades tributables, para los fines de la imputación de los retiros y remesas de rentas.

c) Gastos pagados en periodos posteriores al de su provisión o adeudamiento.

Las referidas partidas se gravarán con los impuestos global complementario o adicional, respecto del empresario o socio, con derecho a crédito por el impuesto de primera categoría, con la salvedad de que respecto de los gastos provisionados al 31 de diciembre de 1989, no se tendrá derecho a este crédito ya que en el citado ejercicio de acuerdo a la modalidad con que se cumplía el impuesto de primera categoría, (en base a retiros y distribuciones) no fueron afectados con dicho tributo.

4.2. Impuesto Único del 35% artículo 21 inciso tercero

Sociedades Anónimas, contribuyentes artículo 58 N°1 y en Comanditas por Acciones

Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el artículo N°1 del artículo 58 deberán pagar un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión de los impuestos de primera categoría y el impuesto territorial, pagados, y sobre las rentas que resulten de aplicar lo dispuesto en los artículos 35 , 36 inciso segundo, 38 a excepción de su primero, 70 y 71.

Las sociedades en comanditas por acciones y contribuyentes afectos al impuesto

adicional, será aplicable el impuesto único del 35%, a que se refiere el inciso tercero del citado artículo 21. Este último tributo, en el caso de las sociedades en comanditas por acciones afectará sólo a la parte de las mencionadas partidas o gastos que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. La otra parte deberá ser prorrateada entre los socios gestores bajo el mismo procedimiento y propósito establecido para los socios de sociedades de personas.

Ahora bien, cuando no existan estas utilidades o las existentes no fueren suficientes o exista un saldo negativo en el F.U.T., los gastos rechazados se desagregarán del resultado obtenido en el ejercicio de su pago efectivo, con el fin de preservar la calidad de tributo único del impuesto de 35% del artículo 21 de la Ley de la Renta.

En este mismo contexto, se tiene que los impuestos global complementario, adicional y el gravamen especial de 35%, deben declararse y pagarse en forma anual en el mes de abril de cada año, en relación a los retiros de especies, los desembolsos de dinero o presunciones, efectuados o practicados en el año comercial anterior, haciéndose aplicable al efecto todas las normas pertinentes que señalan especialmente los artículos 65, 69 y 72 de la ley de la renta. Además de lo anterior, debe tenerse presente la obligación establecida en el artículo 74, en cuanto a retener el impuesto adicional que corresponda, ya que estas partidas no han perdido el carácter de componentes de la renta líquida imponible de primera categoría y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 21, las sociedades deben considerar retiradas de la empresa al término del ejercicio las mencionadas partidas, para todos los efectos de la ley.

A continuación, se detallará la tributación de los gastos rechazados de acuerdo a su naturaleza:

Gastos rechazados pagados en el mismo ejercicio.

Los gastos adeudados y pagados en el ejercicio no se afectarán con el impuesto de primera categoría, es decir, se desagregarán de la renta líquida imponible de primera categoría, siendo gravados con el impuesto único del 35%, según lo establece el artículo 21 de la Ley de la Renta, sin derecho a deducir del monto de este tributo ninguna cantidad por concepto de crédito u otra denominación.

Gastos provisionados al término del ejercicio.

Al término del ejercicio se gravan con el impuesto de primera categoría y además quedan formando parte del fondo de utilidades tributables para los fines de la imputación de las distribuciones de rentas.

Gastos pagados en ejercicios posteriores al de su provisión o adeudamiento.

Un monto equivalente a las mencionadas partidas debe desagregarse del Fondo de Utilidades tributarias, con excepción de los gastos rechazados provisionados al 31 de diciembre de 1989, los cuales en dicho período no fueron gravados con el citado tributo de categoría, y se afectan con el impuesto de 35%, sin derecho a deducir del monto de este gravamen ninguna cantidad por concepto de crédito u otra denominación.

4.3 Concepto de retiro de los gastos rechazados Según el Art. 21. inciso 1ero.

Según lo establece en el artículo 21, se considerarán retiradas por los empresarios individuales; socios de sociedades de personas y gestores de sociedades en comanditas por acciones las partidas correspondientes a retiros en especie o dinero, o las cantidades representativas de desembolso de dinero, que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

Por lo tanto y según lo mencionado anteriormente los gastos rechazados mencionados en el artículo 33 N°1 de la ley de impuestos a la renta se considerarán retiros efectuados por los socios de sociedades de personas empresarios individuales, gestores de sociedades en comanditas por acciones, siempre y cuando tengan las características señaladas en el párrafo anterior. A continuación, se listarán dichas partidas:

- Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de este, solteros menores de 18 años;
- Los retiros particulares en dinero o especie efectuados por el contribuyente;
- 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.
- 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.
- Los gastos o desembolsos provenientes de los 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 acciones²³, o accionistas de Sociedades anónimas cerradas, que son:

23

Personas que señala el artículo 31 N°6 o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueñas del 10% o más de las acciones:

- Personas que han podido influir en la fijación de sus remuneraciones. - Empresarios individuales, socios de sociedades de personas, cuyas remuneraciones excedan las 60 UF. - Personas que tengan vinculación patrimonial, económica o comercial. 95

CONCLUSIONES

Al finalizar el trabajo, se puede concluir que el tratamiento de los gastos rechazados determinados por las empresas que declaran su renta efectiva en la primera categoría, requieren de un estudio profundo de los distintos cuerpos legales relacionados con la materia. Es el caso, de la Ley de Impuesto a la Renta, la jurisprudencia administrativa, las circulares y oficios que el ente fiscalizador pone a disposición de los contribuyentes.

Con el objeto de aclarar la forma de cómo se desarrolló el trabajo y las dificultades que los contribuyentes encontrarán al momento de profundizar en el tema, se tiene que la información entregada por el artículo 33 N°1 no resulta muy explícita para efectos pedagógicos, y por lo tanto, se requiere poner especial atención a lo señalado en el letra g del mismo, en donde se establece que se agregarán a la Renta Líquida Imponible las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31, como también y de conformidad a lo dispuesto en el artículo 21, en el que se define a los gastos rechazados como retiros o distribuciones, además de la tributación con los impuestos finales. Lo anterior se constituye en pilar fundamental para el análisis realizado.

Por otra parte, se pudo extractar como algo interesante lo referido al tema de la contabilidad creativa y los impuestos diferidos. Esto por que las empresas al momento de planificar su carga tributaria deben fijarse con especial atención en los gastos rechazados, los que toman un papel trascendental para determinar la base imponible y así bajar la carga impositiva.

Cuando las empresas determinan la Renta Líquida Imponible, necesariamente y para efectos de minimizar los costos operacionales, utilizan la información financiera como

punto de partida, por consiguiente y bajo este contexto, los gastos rechazados constituyen un factor clave para la construcción de la RLI.

Ahora bien, esto nos lleva a una discusión entre las diferencias de resultados que se producen entre la contabilidad financiera y los informes tributarios que las empresas deben mostrar a los entes fiscalizadores. Dado lo anterior, se tiene que algunas erogaciones que en términos financieros son gastos del ejercicio, para efectos tributarios son gastos rechazados.

BIBLIOGRAFIA

Ley de Impuesto a la Renta Decreto Ley 824

Manual de Consultas Tributarias “ Ley de Impuesto a la Renta” de 2003

Manual de Consultas Tributarias “ Gastos Necesarios para Producir la Renta” de 2000

Circular N°60 “Instrucciones sobre Normas establecidas en el artículo 14 de la LIR” de Diciembre de 1990

Circular N°42 “Base de declaración del Impuesto de Primera Categoría” de agosto de 1990

Circular N°28 “Créditos Incobrables” de junio de 1984

www.sii.cl