



UNIVERSIDAD DEL BIO-BIO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
ESCUELA CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS EN CONTRIBUYENTES DE
PRIMERA CATEGORÍA DE LAS MODIFICACIONES
INTRODUCIDAS EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE
IMPUESTO A LA RENTA, TRAS LA ENTRADA EN VIGENCIA
DE LA LEY 20.780/2014.”**

MEMORIA PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
MENCION GESTIÓN TRIBUTARIA

AUTORAS: **CONSTANZA CATALINA PALMA SOTO**
ELIZABETH SOLANGE RODRÍGUEZ OPAZO

Profesora Guia : Marianela moraga Negrete

2015
CHILLÁN- CHILE

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I. CONCEPTOS BÁSICOS.....	6
I. CONTRIBUYENTES.....	7
a. Persona Natural.....	8
b. Persona Jurídica.....	8
II. TIPOS SOCIETARIOS.....	9
a. Sociedad Colectiva Comercial.....	10
b. Sociedad de Responsabilidad Limitada.....	10
c. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada.....	11
d. Sociedad En comandita.....	11
e. Sociedad Anónima.....	11
1. Sociedad Anónima Abierta.....	12
2. Sociedad Anónima Cerrada.....	12
f. Sociedad por Acción.....	13
III. PRINCIPALES OBLIGACIONES DE UN CONTRIBUYENTE.....	14
a. Obtención Rol Único Tributario.....	14
b. Inicio de Actividades.....	14
1. Impuesto a la Renta Primera Categoría.....	15
2. Impuesto Único de Segunda Categoría: rentas del trabajo.....	16
c. Obligación de presentar declaraciones.....	17
d. Obligación de emitir documentos legales.....	17
e. Obligación de llevar contabilidad.....	17
f. Término de Giro.....	17
IV. MODIFICACIÓN DE SOCIEDADES.....	19
a. Conversión de Sociedades.....	19
b. Fusión de Sociedades.....	19
c. Absorción de Sociedades.....	20
V. ESTRUCTURA PARA DETERMINAR LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DE CONTRIBUYENTES DE PRIMERA CATEGORIA SEGÚN DISPOSICIONES ARTICULOS 29 AL 33 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.....	22
a. Ingresos Brutos.....	22
b. Costo de Venta y Servicios.....	24
c. Gastos necesarios para producir la renta.....	26
d. Ajustes a la Renta Líquida Imponible.....	28
e. Ajustes por Agregados y Deducciones.....	28
CAPITULO II. GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA DEFINIDOS EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.....	30
I. CONCEPTO DE GASTO.....	30
a. Gasto Aceptado.....	30
b. Gasto Rechazado.....	29

1. Partidas Atribuibles a la empresa.....	32
2. Partidas atribuibles a los propietarios, socios o accionistas.....	33
3. Gastos rechazados exentos de 35% y exentos de Global o Adicional.....	33
II. ANÁLISIS ARTÍCULO 31 DE LA LIR ANTES DE LA REFORMA DE 2014.....	34
a. Intereses.....	35
b. Impuestos.....	35
c. Pérdidas.....	36
d. Castigo de créditos incobrables.....	37
e. Depreciación.....	40
f. Sueldos y salarios.....	41
g. Becas de estudio.....	42
h. Donaciones del artículo 31 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta.....	43
1. Donantes.....	44
2. Donatarios.....	44
3. Donación.....	45
4. Efectos tributarios de las donaciones.....	45
i. Reajustes y diferencias de cambios.....	48
j. Amortización de gastos de organización y puesta en marcha.....	49
k. Gastos de promoción de productos nuevos fabricados por la empresa.....	50
l. Gastos de Investigación científica y tecnológica.....	50
m. Pagos al exterior, por el uso en Chile de marcas, patentes y otros.....	51
 CAPITULO III. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMA A PARTIR DE LA REFORMA TRIBUTARIA.....	 54
I. ARTÍCULO 31 INCISO 1° DE LA LIR Y SUS RESPECTIVAS MODIFICACIONES.....	54
a. Gastos por compras en supermercado y locales similares.....	55
II. ARTÍCULO 31 INCISO 3° DE LA LIR Y SUS RESPECTIVAS MODIFICACIONES.....	56
a. Gastos por servicios o asesorías extranjeras pagadas a relacionados hacia el exterior.....	57
III. ARTÍCULO 31 N°1 INCISO 1° Y SUS RESPECTIVAS MODIFCACIONES.....	58
a. Intereses y reajustes.....	59
IV. ARTÍCULO 31 N°3 DE LA LIR Y SUS RESPECTIVAS MODIFICACIONES.....	59
a. Pérdidas de activos y pérdidas de ejercicios anteriores.....	60
V. ARTÍCULO 31 N°5 DE LA LIR Y SUS RESPECTIVAS MODIFICACIONES.....	63
a. Depreciación.....	65
VI. ARTÍCULO 31 N°9 INCISO 4° Y SUS RESPECTIVAS MODIFICACIONES.....	68
a. Amortización de gastos de organización y puesta en marcha.....	68

VII.	ARTÍCULO 31 N°9 INCISO 5° Y SUS RESPECTIVAS MODIFICACIONES.....	71
VIII.	CASO PRÁCTICO 1: ANTES Y DESPUÉS DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 20.780/2014.....	72
IX.	CASO PRÁCTICO 2: MODIFICACIONES DEL ARTÍCULO 31 N°9 DE LA LIR, LUEGO DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 20.780/2014.....	79
	CONCLUSIONES.....	81
	BIBLIOGRAFÍA.....	84
	ANEXO I: FORMULARIO N°4415.....	89
	ANEXO II: FORMULARIO N°3230.....	90
	ANEXO III: DECLARACION JURADA N°1832.....	91

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.	Impuesto a la Renta de Primera Categoría.....	15
Tabla 2.	Impuesto a la Renta de Segunda Categoría.....	16
Tabla 3.	Esquema para determinar Renta Líquida Imponible.....	22
Tabla 4.	Fórmula para determinar ingresos brutos en obras de uso público.....	24
Tabla 5.	Circulares relacionadas con el artículo 31 de la LIR, luego de la entrada en vigencia de la Ley 20.780/2014.....	26
Tabla 6.	Gastos necesarios para producir la renta.....	27
Tabla 7.	Partidas reajustadas de acuerdo al artículo 41 de la LIR.....	28
Tabla 8.	Como determinar la renta líquida imponible.....	29
Tabla 9.	Rebaja por concepto de deuda incobrable.....	40
Tabla 10.	Modificaciones artículo 31 inciso 1° de la LIR.....	54
Tabla 11.	Modificaciones artículo 31 inciso 3° de la LIR.....	56
Tabla 12.	Modificaciones artículo 31 N°1 inciso primero.....	59
Tabla 13.	Modificaciones de artículo 31 N°3.....	60
Tabla 14.	Orden de imputación de las pérdidas.....	62
Tabla 15.	Modificaciones del artículo 31 N° 5 e incorporación nuevo inciso N° 5 Bis.....	64
Tabla 16.	Incorporación nuevo inciso artículo 31N°5.....	68
Tabla 17.	Modificaciones al artículo 31 N°9 inciso 3°.....	71
Tabla 18.	Modificaciones artículo 31 N° 9 inciso 4° y 5°.....	75
Tabla 19.	Resultado tributario e impuesto a pagar antes y después de la Reforma Tributaria (Año tributario 2015).....	78
Tabla 20.	Determinación de Goodwill.....	79

INTRODUCCIÓN

La finalidad del Estado es promover el bien común a las personas que lo componen, por lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que la constitución establece. El Estado debe asegurar ciertas condiciones a la sociedad como es otorgar derecho a la protección de salud, educación entre otras políticas sociales fundamentales. Para ello es necesario obtener recursos económicos que permitan lograr financiar el gasto e inversión pública.

El Sistema Tributario Chileno es el encargado de establecer y regular las condiciones para que el Estado obtenga estos recursos y así poder cumplir con sus obligaciones. El actual Sistema Tributario Chileno es el resultado de una serie de reformas, que modifican la estructura y la administración de los impuestos directos e indirectos. El objetivo de las reformas es mejorar las leyes y adecuarlas según el desarrollo actual que vive el país.

En los últimos años los diferentes gobiernos han realizado cambios en el sistema, tal como fue en 2012 con la publicación de la Ley 20.630 con fecha 27 de Septiembre de 2012 y la más reciente fue la Ley 20.780 publicada el 29 de septiembre de 2014.

Chile debe realizar políticas sociales, con la finalidad de distribuidor el presupuesto contemplado para cada año en el país y poder otorgar un mejor bien estar de cada uno de los habitantes de nuestro país. Es por esto que se crean Leyes con la finalidad de poder obtener mayores recursos y poder llevar a cabo de la menor manera las políticas sociales.

La Ley 20.780 tiene por objetivo aumentar la carga tributaria para financiar la reforma educacional, avanzar en la equidad tributaria, introducir nuevos mecanismos de incentivos al ahorro e inversión, restringir la evasión y la elusión tributaria.

Dentro de las principales modificaciones al sistema tributario se encuentran modificaciones al impuesto a la renta, impuestos relacionados con el medio ambiente y modificaciones a algunos impuestos correctivos e impuestos indirectos.

Estos cambios no sólo afectan a la Ley de Impuesto a la Renta sino también al Código Tributario y Ley del IVA. Estas normas se van a implementar de forma gradual a contar del 1 de octubre de 2014 y estando en plena vigencia a contar del 1° de enero de 2017.

Dentro de los cambios que experimentó la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) encontramos modificaciones en normas que regulan el concepto de gasto necesario, que en particular se encuentra detallado en el artículo 31 de la LIR.

Dada la importancia del concepto de gasto necesario para la determinación de la Renta Líquida Imponible nuestro estudio tiene por objetivo analizar los principales cambios que experimentó el artículo 31 de la LIR tras la entrada en vigencia de la Ley 20.780/2014, y su incidencia en los contribuyentes de primera categoría.

Para estos efectos hemos organizado este trabajo en 3 capítulos en los cuales abordaremos los aspectos relacionados con el artículo 31 de la LIR, que nos permitirán concluir sobre el objetivo señalado.

En el capítulo 1 abarcaremos los aspectos generales relacionados con los tipos de contribuyentes, ya que esto tiene incidencia con las obligaciones tributarias que se generan y en particular respecto de los gastos que estos pueden imputar

En el capítulo 2 abordaremos los numerales de manera general antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780, ejemplificando aquellos numerales que no tuvieron modificaciones tras la reforma

En el capítulo 3 se explicarán y analizarán los cambios que experimentó el artículo 31 de la LIR en su inciso primero y los numerales 1, 3,5, y 9 tras la entrada en vigencia de la Ley 20.780, concluyendo con ejemplos prácticos para una mejor comprensión de la investigación.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS BÁSICOS

El artículo 1° de la Constitución Política menciona que el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece (Constitución Política República y Chile, 2003).

La Constitución es la norma jurídica de más alto rango en nuestro ordenamiento jurídico, destinada a regular los aspectos fundamentales de la vida política, y en su artículo 19 establece que el Estado debe asegurar ciertas condiciones a la sociedad como es otorgar derecho a la protección de la salud y educación entre otros que son fundamentales. Para lograr financiar el gasto e inversión pública es necesaria la obtención de recursos económicos (Constitución Política República y Chile, 2003).

Sin duda el Sistema Tributario es el encargado de establecer y regular las condiciones para que el Estado obtenga estos recursos y así poder cumplir con sus obligaciones.

El actual sistema es el resultado de una serie de reformas, que modifican la estructura y la administración de los impuestos directos e indirectos. Existen leyes que regulan la determinación de impuestos, como es en el caso de la Ley de Impuesto a la Renta, que tiene por objetivo, que los contribuyentes afectos a esta Ley, puedan hacer sus declaraciones de forma correcta.

Los contribuyentes, pueden ser tanto personas naturales como jurídicas, en esta investigación nos enfocaremos en aquellos contribuyentes de primera categoría, que al momento de hacer sus declaraciones de acuerdo a sus ingresos, deberán regirse por los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), estos regulan la determinación correcta de la Renta Líquida Imponible (RLI), que servirá como base para la determinación del impuesto único.

A continuación, se mencionaran algunos elementos necesarios para entender cómo nace la obligación tributaria, hasta el momento en que los contribuyentes deben determinar la base imponible para pagar los impuestos correspondientes.

I. CONTRIBUYENTES

La obligación tributaria según Giuliani Fonrouge (1993) “es un vínculo jurídico en virtud del cual, un sujeto debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, una suma de dinero que es determinado por Ley. Sin embargo, la definición más completa es aquella que sostiene que “es el vínculo jurídico cuya fuente es la Ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma Ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas” (Zavala, J. 2003).

Tal como lo indica la definición es necesaria la existencia de dos sujetos para que exista la obligación tributaria, estos sujetos son deudor y acreedor. Para entender el concepto es necesario tener una definición clara. Según la Real Academia de la Lengua Española (RAE) el sujeto deudor es aquel “que debe, o está obligado a satisfacer una deuda”, y el sujeto acreedor es aquel “que tiene acción o derecho a pedir el cumplimiento de alguna obligación”.

A partir de la definición de obligación tributaria desprende del sujeto deudor el concepto de contribuyente, es preciso establecer quienes son contribuyentes para fines tributarios.

El numeral 5 del artículo N° 8, del Código Tributario, define por contribuyente a “todas las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”(D.L. 830 Código tributario, 2013).

Como la norma anterior lo menciona, existen tipos de contribuyentes, que son personas naturales y jurídicas.

a. Persona natural.

El artículo 55 del Código Civil establece que “son personas naturales todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición. Divídanse en chilenos y extranjeros”(Código Civil, 2009).

b. Persona jurídica.

El artículo 545 del Código Civil menciona que “se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”(Código Civil, 2009).

Dentro del derecho Chileno las personas jurídicas pueden clasificarse, en primer término en personas jurídicas de derecho público y personas jurídicas de derecho privado.

El artículo 547 del Código Civil establece que “las personas jurídicas de derecho público son la nación, el fisco, las municipalidades, iglesias y establecimientos públicos y los que se costean con fondos del erario”(Código Civil, 2009).

Dentro de las personas jurídicas de derecho privado, se distinguen las sociedades con y sin fines de lucro.

Las que persiguen fines de lucro son las sociedades, que pueden ser, en cuanto al objeto, sociedades civiles o comerciales, y en cuanto a su estructura, pueden ser sociedades colectivas, de responsabilidad limitada, en comandita o anónimas.

Una persona jurídica tiene fines de lucro cuando persigue una ganancia pecuniaria o material para sus asociados. En nuestro derecho privado, las personas jurídicas con fines de lucro son denominadas “sociedades” o “compañías”.

En el título XXXIII del Libro I del Código Civil se encuentran reguladas las personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, las que define como aquellas que no persiguen obtener beneficios o ganancias individuales, sino más bien de orden colectivo, sean de carácter intelectual, moral o puramente material, porque en todos estos casos no

hay en derecho lucro para los asociados, específicamente a las que se forman bajo las figuras de Corporaciones y Fundaciones.

Dentro de aquellas instituciones que son consideradas sin fines de lucro, podemos mencionar las fundaciones y corporaciones. La Ley N° 20.500 establece y define otras instituciones bajo el concepto de persona jurídica sin fines de lucro, que son:

- Asociación
- Fundación
- Organizaciones comunitarias funcionales
- Juntas de vecinos
- Uniones comunales
- Cooperativas
- Sindicatos
- Otras instituciones cuyo objeto no es el lucro económico.

Como se mencionó anteriormente desprende de la obligación tributaria un sujeto deudor denominado contribuyente, en donde existen dos tipos, los cuales son personas naturales y jurídicas, estas últimas en tanto son aquellas que pueden ser sociedades con o sin fines de lucro. Luego de haber hecho esta clasificación, es preciso señalar los tipos de sociedades que existen.

II. TIPOS SOCIETARIOS.

Si bien lo mencionamos anteriormente la persona jurídica es una persona ficticia, la que debe formarse por dos o más personas, dando origen a una sociedad.

El concepto de sociedad se encuentra definido en el art. 2053 del Código Civil, que establece a la sociedad “como un contrato, en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan”. Luego señala que “la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados”.

Las sociedades pueden ser civiles o comerciales, según sea la naturaleza del objeto social. Según el artículo 2059 del Código Civil “son comerciales las que se forman para

negocios que la Ley califica de actos de comercio y las que no se encuentren en dicho concepto serán reconocidas como sociedades civiles”.

Las sociedades pueden clasificarse en sociedades de personas o de capitales.

El artículo 2061 del Código Civil indica que “La sociedad, sea civil o comercial, puede ser colectiva, en comandita, o anónima”.

El SII señala las principales características de las sociedades comerciales, tal como se indicara a continuación:

a. Sociedad Colectiva Comercial.

El contrato de constitución es solemne, se forma prueba por escritura pública, cuyo extracto se inscribe en el Registro de Comercio. Las menciones esenciales son: el nombre completo de los socios pues es un contrato que se celebra en atención de las personas y el domicilio social pues este determinará la competencia del Conservador de Bienes Raíces, de los tribunales de justicia, y la nacionalidad de la sociedad para definir la legislación aplicable. Los socios responden en forma solidaria de las obligaciones sociales contraídas bajo la razón social, es decir, se puede perseguir a cualquier socio para el cumplimiento de una obligación social.

b. Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Son sociedades de personas, en que los socios responden hasta el monto de sus aportes. Según el artículo 2 de la Ley sobre Sociedades de Responsabilidad Limitada N° 3918 menciona que “las sociedades con responsabilidad limitada, sean civiles o comerciales, se constituirán por escritura pública que contendrá, además de las enunciaciones que expresa el artículo 352 del Código de Comercio, la declaración de que la responsabilidad personal de los socios queda limitada a sus aportes o a la suma que a más de esto se indique”, además deberán realizar una escritura pública, cuyo extracto debe inscribirse en el Registro de Comercio y publicarse en el Diario Oficial. Las modificaciones sociales son todos actos que deben cumplir las mismas formalidades de la constitución. Lo que no se encuentre expresamente estipulado por la Ley que corresponden, las sociedades de responsabilidad

limitada deberán regirse por las normas de sociedad colectiva contempladas en el Código Civil y en el Código de Comercio.

c. Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (EIRL).

La Ley N°19.857 define a una EIRL como “persona jurídica con patrimonio propio distinto al del titular, es siempre comercial y está sometida al Código de Comercio cualquiera que sea su objeto; podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas”.

Como se mencionó anteriormente existen diversos tipos de sociedades que se crean tanto por personas naturales como jurídicas, para que estas empresas puedan funcionar correctamente en nuestro país, deben cumplir con ciertas obligaciones establecidas por Leyes Chilenas.

d. Sociedad En comandita.

En este tipo de sociedad existen dos clases de socios: los gestores que son los únicos que tienen la facultad de administración, y los comanditarios que son los socios pasivos o capitalistas. A su vez hay dos tipos de sociedades en comanditas: la sociedad en comandita simple, en que los comanditarios tienen derecho en la sociedad como en las sociedades colectivas, y la comandita por acciones en que se emiten acciones que representan los derechos de los socios al igual que en las anónimas. La comandita simple civil es consensual, mientras que la comandita simple comercial y la comandita por acciones son solemnes.

e. Sociedad Anónima.

Según la Ley sobre Sociedades Anónimas N°18.046 en su artículo 1, define a las sociedades anónimas “como una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables”. La sociedad anónima tiene las mismas características que las otras sociedades, es una persona jurídica, sus socios accionistas aportan dinero o bienes estimados en dinero, persigue fines de lucro, las pérdidas las soporta el fondo constituido por los accionistas, pero se distinguen

de las demás pues los derechos de los socios están representados por acciones que constan en un título. La administración se efectúa por 2 órganos colegiados la junta de accionistas y el directorio, el cual designa un gerente. Los derechos de los socios son representados en acciones de libre cesibilidad. Estas sociedades son siempre comerciales, aun cuando se formen para fines civiles. La sociedad anónima es de carácter solemne, tanto en su constitución, modificación y disolución, pues se forma y prueba por escritura pública, cuyo extracto se inscribe en el Registro de Comercio y se publica en el Diario Oficial.

En el caso de las sociedades anónimas pueden ser abiertas o cerradas.

1. Sociedad Anónima Abiertas.

Las Sociedades Anónimas Abiertas son aquellas que pueden ofrecer públicamente sus acciones, para lo cual deben inscribirse en el Registro de Valores dentro de los 60 días desde su formación, quedando sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS). Deben tener 500 o más accionistas, y a lo menos el 10% de su capital suscrito pertenece a un mínimo de cien accionistas.

Tratándose de entidades bancarias, éstas son fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

2. Sociedades Anónimas Cerradas.

A diferencia de las Sociedades Anónimas Abiertas, estas no deben tener un mínimo de accionistas, pueden ser grupos de personas minoritarios, que no están obligados a revelar su información financiera debido a que son consideradas empresas privadas, y no están reguladas por la Bolsa de Comercio. No pueden hacer oferta pública de sus acciones, salvo que se sometan voluntariamente a la fiscalización de la SVS. En cualquier caso, las sociedades anónimas abiertas podrán pasar a ser cerradas por acuerdo de la junta de accionistas, dejando de estar inscritas en el registro de Valores y no quedando sometidas a la Fiscalización de SVS. La Ley no exige un capital mínimo para su constitución, salvo en el caso de sociedades anónimas especiales como el caso de los bancos o compañías de seguros.

f. Sociedad por Acción.

Esta sociedad nació por una reforma que se realizó al mercado de capitales y se rigen por las normas de los artículos 424 y siguientes del Código de Comercio, el que fue modificado por la Ley 20.190.

De esta forma la sociedad por acciones se define como una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución perfeccionado por escrito, inscrito y publicado, cuya participación en el capital es representada por acciones.

La sociedad por acciones es una persona jurídica independiente y separada de su titular, y tiene todos los atributos de la personalidad de una persona jurídica. En consecuencia, puede debidamente representada actuar en la vida jurídica siendo titular de derechos y de obligaciones.

La sociedad por acciones se puede constituir de dos formas, por escritura pública o instrumento privado suscrito por sus otorgantes, cuyas firmas sean autorizadas por notario público y protocolizado en sus registros.

La sociedad por acciones puede ser administrada por una o más personas naturales o jurídicas, que pueden denominarse administradores, también por un directorio, otro que sea designado en el estatuto social o bien por la Junta de accionistas.

Como se mencionó anteriormente los tipos de sociedades, al igual que todo los contribuyentes, deberán cumplir con una serie de obligaciones que la Ley establece, a continuación se mencionaran aquellas que deben cumplirse por Ley.

III. PRINCIPALES OBLIGACIONES DE UN CONTRIBUYENTE.

Se entiende por ciclo de vida de un contribuyente, cuando este nace con la creación de empresas o sociedades, con uno o más personas, y deben dar cumplimiento legal a cada una de las etapas que se mencionaran a continuación.

a. Obtención Rol Único Tributario

El RUT es un número que otorga el Registro Civil, a cada una de las personas, y el SII otorga un RUT a las personas jurídicas, a través de una tarjeta, y en el caso de las personas naturales, acepta que utilicen el RUT otorgado por el Registro Civil. Las personas jurídicas, para poder obtener su RUT deben presentar previamente ante el SII el formulario N°4415 (ver anexo 1), el cual requiere ser llenado con información existente en la escritura pública. En el caso de las personas naturales, estas se identifican con el RUT de su carnet nacional.

b. Iniciación de actividades

La persona natural o Jurídica debe avisar al SII de su inicio de actividades para ello tiene un plazo de dos meses siguientes a aquel mes en que haya iniciado actividades, según lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario, las personas antes mencionadas dan inicio de sus actividades a partir del primer hecho económico.

El artículo 68 del Código Tributario menciona que “las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1º, letras a) y b), 3º, 4º y 5º de los artículos 20, 42 N° 2º y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar al Servicio, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, una declaración jurada sobre dicha iniciación”.

La declaración de inicio de actividades se entiende como la formalización ante el Servicio de Impuestos Internos de la intención de emprender cualquier tipo de actividad comercial o profesional.

Los contribuyentes se clasifican de acuerdo al tipo de rentas o ingresos que obtengan, pues éstas son las que identifica la Ley de Impuesto a la Renta para clasificarlas con esa

denominación. Las cuales son Contribuyentes afectos a Impuesto de Primera Categoría y Contribuyentes afectos a Impuesto de Segunda Categoría.

1. Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Según el SII, el impuesto de primera categoría se aplica a “las actividades del capital clasificadas en el artículo 20 de la LIR, tales como actividades industriales, comerciales, agrícolas, prestaciones de servicios, extractivas, entre otras.” En la tabla 1 se muestran las diferentes tasas, de acuerdo al año tributario y comercial respectivamente.

Tabla 1: Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

Año Tributario	Año Comercial	Tasa
2012 al 2014	2011 al 2013	20%
2015	2014	21%
2016	2015	22,5%
2017	2016	24%
2018 y sgtes.	2017 y sgtes.	25%
2018	2017	25,5%
2019 y sgtes.	2018 y sgte.	27%

Fuente: Servicio de Impuestos Internos, 15.05.2015.

De acuerdo a la tabla 1, con la Reforma Tributaria, la tasa de Impuesto a la Renta de Primera Categoría, ira en aumento de forma gradual, los principales cambios se verán reflejados, en el año comercial 2017, debido a que los contribuyentes deberán acogerse a los nuevos regímenes de tributación. En el caso del régimen 14 letra A (Rentas atribuidas) de la LIR, quedaran afectas a una tasa del 25%, y en caso de aquellos contribuyentes que se acojan al nuevo régimen 14 letra B (Sistema de imputación parcial) de la LIR, quedaran afectos a una tasa del 25,5% que corresponderá al año comercia 2017 y aumentara a un 27% en el año comercial 2018.

2. Impuesto a la Renta de Segunda Categoría: rentas del trabajo.

El artículo 42 de la LIR menciona aquellas partidas que son consideradas afectas al Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, denominadas rentas del trabajo. Este impuesto es único, retenido por el empleador, y es de forma progresiva, que afecta mensualmente a los trabajadores.

Dentro de estas rentas se encuentran:

- Sueldos
- Premios
- Gratificaciones
- Participaciones u otras pagadas por servicios personales
- Montepíos o pensiones
- Cantidades percibidas por concepto de gastos de representación.

Este impuesto se determina de acuerdo a los tramos en que se encuentre el contribuyente, de acuerdo a sus ingresos percibidos. A continuación en la tabla 2, se muestra los tramos de ingresos mensuales de los trabajadores con su respectiva tasa de impuesto.

Tabla 2: Impuesto de Segunda Categoría Enero 2016.

Periodos	Monto renta líquida imponible		Factor	Cantidad a rebajar (no incluye crédito 10% de 1 UTM derogado por N°3 Art. Único Ley N° 19.753, D.O. 28.09.2001).	Tasa de Impuesto Efectiva, máxima por cada tramo de Renta.
	Desde	Hasta			
Mensual	\$ 606.892,50		0,00	-	Exento
	\$ 606.892,51	\$ 1.348.650,00	0,04	\$24.275,70	2,20%
	\$ 1.348.650,01	\$ 2.247.750,00	0,08	\$78.221,70	4,52%
	\$ 2.247.750,01	\$ 3.146.850,00	0,135	\$201.847,95	7,09%
	\$ 3.146.850,01	\$ 4.045.950,00	0,23	\$500.798,70	10,62%
	\$ 4.045.950,01	\$ 5.394.600,00	0,304	\$800.199,00	15,57%
	\$ 5.394.600,01	\$ 6.743.250,00	0,355	\$1.075.323,6	19,55%
	\$ 6.743.250,01	Y MAS	0,40	\$1.378.769,8	MAS DE 19,55%

Fuente: www.sii.cl. Impuesto Único de Segunda Categoría, Enero 2016.

c. Obligación de presentar declaraciones

La obligación de presentar declaraciones, se produce en distintas ocasiones, cuando aquellos contribuyentes perciben más de un ingreso y en el caso de que se realice el trámite de inicio de actividades, independiente de la fecha en que se haya presentado el formulario N°4415 (ver anexo 1), nace la obligación de declarar los distintos impuestos según correspondan, tanto mensuales como anuales.

d. Obligación de emitir documentos legales.

La Ley obliga para demostrar o bien sustentar las operaciones comerciales que realizan, deben emitir algún documento según corresponda, muchos de estos deben estar timbrados y autorizados por el SII con las formalidades que este le indica al contribuyente.

e. Obligación de llevar contabilidad.

El artículo 25 del Código de Comercio establece que todo comerciante está obligado a llevar para su contabilidad completa y correspondencia:

- El libro diario.
- El libro mayor o de cuentas corrientes.
- El libro de balances.
- El libro copiador de cartas.

Y en el caso de aquellos contribuyentes que lleven contabilidad simplificada, el artículo 14 ter de la LIR menciona que deberán llevar un libro de ingresos y egresos, donde se registraran los ingresos percibidos y devengados, además de los egresos pagados y adeudados.

f. Término de Giro.

El artículo 69 del código Tributario establece que “toda persona natural o jurídica que, por terminación de su giro comercial o industrial, o de sus actividades, deje de estar afecta a impuestos, deberá dar aviso por escrito al Servicio, acompañando su balance final o los antecedentes que éste estime necesario, y deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance, dentro de los dos meses siguientes al término del giro de sus actividades. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71, las empresas individuales no

podrán convertirse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo y pasivo o fusionarse, sin dar aviso de término de giro”.

En el caso de empresas individuales que quieran convertirse en cualquier tipo de sociedad, no será necesario que se dé aviso de término de giro, siempre y cuando la sociedad nueva que se cree, se haga responsable solidariamente de los impuestos adeudados. Tampoco será necesario en el caso de que una sociedad aporte todo su activo o pasivo o se fusione con otra sociedad, cumpliendo con las condiciones mencionadas anteriormente, que se haga responsable solidariamente de las deudas de la sociedad que desaparece.

A diferencia de las empresas que desaparecen o se disuelven deben preparar un balance de término de giro en la fecha de su disolución.

Cuando existan modificaciones en la sociedad o empresa, ya sea por cambio de giro o estructura societaria, el contribuyente queda afecto a otro régimen tributario en el mismo ejercicio, deberán separarse los resultados afectados con cada régimen tributario sólo para los efectos de determinar los impuestos respectivos de dicho ejercicio.

No podrá efectuarse disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio.

Por lo anterior es que todas las modificaciones que realice el contribuyente lo conllevarán a obligaciones tributarias que pueden tener efectos en la determinación del impuesto a la renta de las empresas.

Cuando se habla de término de giro, como se mencionó anteriormente, no siempre es producto de que una sociedad deje de existir, a veces es producto de que existen conversiones, fusiones o absorciones de sociedades, y en cada caso la Ley, establece que deben cumplirse ciertas condiciones, que a continuación se mencionaran.

IV. MODIFICACIÓN DE SOCIEDADES

a. Conversión en Sociedad.

Consiste en la conversión de una empresa individual en una sociedad de cualquier naturaleza. Se debe presentar:

1. El formulario N°4415 (ver anexo 1), para solicitar RUT y declarar Inicio de Actividades por la nueva sociedad.
2. Presentar el formulario N°3239 (ver anexo 2) que debe llenarse con la opción requerida, que en este caso sería “conversión de sociedad” marcando con una "X" y especificar el RUT y nombre de la empresa individual y la Razón Social de la nueva empresa.

Deben realizar este trámite aquellas sociedades que aporten a otra todo su activo y pasivo. Se presentan dos situaciones según lo determine la escritura respectiva: Subsiste la firma aportante. Desaparece la sociedad aportante (absorción de sociedad). Se debe presentar:

1. El formulario N°3239 (ver anexo2) se debe señalar la opción "Aporte todo Activo y Pasivo a otra Sociedad.
2. Debe presentar su RUT y nombre de la empresa que hace el aporte y de la que lo recibe.

b. Fusión de Sociedades.

Deben realizar este trámite aquellas sociedades que se fusionan con otra, dejando de subsistir. Existen dos clases de fusiones:

1. Fusión por Creación: Es cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que desaparecen lo aportan a otra que se constituye.
2. Fusión por Incorporación: Es cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que desaparecen lo aportan a otra que ya existe (absorción de sociedades).

Se debe presentar:

1. El formulario N°4415 (ver anexo 1) para solicitar RUT para la nueva empresa.
2. En el formulario N°3239 (ver anexo 2) se debe indicar la opción "Fusión de Sociedades", especificando el RUT y nombre de las empresas que se fusionan y la Razón Social de la nueva empresa.

c. Absorción de Sociedades.

La Circular N° 124 de 07.10.1975 señala que: “la fusión por absorción no implica una transferencia de bienes específicos, sino una transmisión de relaciones jurídicas activas y pasivas, con solución de continuidad manifestada en la distribución o canje de nuevos títulos accionarios, acordada por los accionistas de las sociedades respectivas”.

En el caso de conversión en sociedades y división de sociedades se deberán presentar los siguientes antecedentes, además de los solicitados específicamente para cada modificación:

1. Copia de la escritura autorizada, publicada e inscrita, cuando proceda, en que conste el cambio. Para que la empresa que desaparece se libere de dar aviso de término de giro, la escritura debe dejar establecido que la sociedad que subsiste se hará responsable de los impuestos que adeudare la empresa que desaparece.
2. La empresa que desaparece debe presentar un balance de término de giro que abarque el período comprendido entre el último período tributario que ha declarado y la fecha de la modificación. La empresa que subsiste debe pagar los impuestos correspondientes a la Ley sobre Impuesto a la Renta a dicho balance de la empresa que desapareció. Los contribuyentes que no opten por esta alternativa, deben dar aviso de término de giro por la empresa desaparecida.
3. La empresa que desaparece debe entregar sus libros de contabilidad, auxiliares y documentación sustentadora para su revisión y documentos timbrados por el SII sin utilizar para su destrucción.

Luego de haber analizado los tipos de contribuyentes, los tipos societarios, sus respectivas modificaciones y sus principales obligaciones debemos mencionar la importancia de la clasificación de los contribuyentes que viene dada por las diferencias impositivas entre ellos. El Contribuyente de Primera Categoría es afectado con un impuesto cedular el que actualmente es de tasa 22.5% que correspondería al año tributario 2016, el cual se paga al obtener y declarar la utilidad obtenida por la empresa. Los contribuyentes de Segunda Categoría son aquellos que realizan actividades en las cuales predomina el esfuerzo físico por sobre los medio de capital, por lo general estas rentas se afectan con el Impuesto Único de Segunda Categoría, Global Complementario o con el Impuesto Adicional.

La LIR señala las formas para determinar las rentas, existen dos modalidades para determinar y cuantificar el monto de una renta.

Existe tanto la renta efectiva como la presunta, dependiendo del tipo de contribuyente.

Según el artículo 17 del Código Tributario menciona que “toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna”, donde deberá llevar libros de contabilidad autorizados por el SII.

La presunción según lo establecido en el artículo 47 del C.C “se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”. De acuerdo a la definición anterior, podemos establecer que la renta presunta, se determinara de acuerdo a un porcentaje de los ingresos de un activo o negocio del contribuyente, sin tener la obligación de demostrarlo

Debido al análisis que realizaremos nos enfocaremos en los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría y como estos determinan su RLI por contabilidad completa.

A continuación presentaremos la estructura para determinar la RLI, según la LIR.

V. ESTRUCTURA PARA DETERMINAR LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE CONTRIBUYENTES DE PRIMERA CATEGORÍA SEGÚN DISPOSICIONES ARTÍCULOS 29 AL 33 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

Los Contribuyentes de Primera Categoría, para obtener su renta líquida imponible afecta a impuesto de primera categoría, deben determinar en primer lugar la base imponible según balance, estos surgen de la confección de estados financieros que tienen por finalidad ayudar en la toma de decisiones, y estos pueden no coincidir con la norma tributaria y es necesario realizar ajustes pertinentes. Este impuesto podrá ser imputado al impuesto global complementario y adicional según corresponda.

Una vez determinada la base imponible, se deben agregar o deducir ciertas partidas mencionadas más adelante, para poder determinar la RLI. A continuación en la tabla 3, se mostrará un esquema para determinar la RLI.

Tabla 3: Esquema para determinar Renta Líquida Imponible.

Ingresos Brutos, excepto los ingresos no constitutivos de renta	(+)	Artículo 29
Menos: Costos de venta o servicios	(-)	Artículo 30
Menos: Gastos necesarios para producir la renta	(-)	Artículo 31
Ajustes a la renta líquida imponible, según normas del artículo 41	(+/-)	Artículo 32
Ajustes por agregados y deducciones	(+/-)	Artículo 33
Renta líquida imponible de Primera Categoría.	(=)	LIR

Fuente: www.sii.cl, renta, 15.12.2015.

a. Ingresos brutos.

El artículo 29 de la LIR considera que “constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos que no constituyen renta a que se refiere el artículo 17 de la LIR”.

Aquellos contribuyentes que deban llevar contabilidad fidedigna, deberán considerar como ingresos brutos, los reajustes que se mencionan en el artículo 17 N° 25 como los reajustes y amortizaciones de bonos, pagarés y otros títulos de crédito emitidos por cuenta o

con garantía del Estado y los emitidos por cuenta de instituciones, empresas y organismos autónomos del Estado y las Municipalidades; los reajustes y las amortizaciones de los bonos o letras hipotecarias emitidas por instituciones de crédito hipotecario; los reajustes de depósitos de ahorro en el Banco del Estado de Chile, en la corporación de la vivienda y en las asociaciones de ahorro y préstamos; los reajustes de los certificados de ahorro reajustables del Banco Central de Chile, de los bonos y pagarés reajustables de la caja central de ahorro y préstamos y de las hipotecas del sistema nacional de ahorros y préstamos, y los reajustes de los depósitos y cuotas de ahorros en cooperativas y demás instituciones regidas por el Decreto R.R.A. N° 20, de 5 de abril de 1963 (Decreto Ley 824, 2014).

También serán considerados ingresos brutos los reajustes que se generen por los créditos en dinero de instituciones financieras o de cualquier naturaleza que provenga, solo hasta el monto determinado según el artículo 41 bis de la LIR; Los reajustes mencionados en el artículo 17 N°28 “ El monto de los reajustes que, de conformidad a las disposiciones del párrafo 3° del Título V de esta ley, proceda respecto de los pagos provisionales efectuados por los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 29 (Decreto Ley 824, 2014).

Y aquellas rentas del artículo 20 N° 2 que son rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación (Decreto Ley 824, 2014). Y por último serán considerados como ingresos brutos las diferencias por tipo de cambio que favorezcas al contribuyente.

Los contribuyentes tendrán derecho a rebajar del impuesto que les corresponda como pago provisional, los impuestos a los que estuvieron afecta dichas rentas.

Debemos tener presente que por renta percibida se entiende según el artículo 3 de la LIR “aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago”. Y en el caso de las rentas devengadas el artículo 2 de la LIR nos dice “aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular”.

Aquellos reajustes que se generen deberán ser incluidos a los ingresos brutos de los contribuyentes que se generaron durante el año comercial, exceptuando las rentas de capitales mobiliarios que se deberán incluir en los ingresos brutos cuando sean percibidas las rentas y en el caso de promesas de venta deberán sumar a los ingresos brutos cuando se suscriba el contrato.

Los bancos, deberán considerar como ingresos brutos los intereses anticipados que reciban.

Y en el caso de obras de uso público, que tengan bajo concesión, deberán determinar el ingreso bruto, realizando el siguiente cálculo, que se mostrara en la tabla 4.

Tabla 4: Formula para determinar ingresos brutos en obras de uso público.

$\text{Ingresos Brutos: } \text{Ingresos mensuales} - (\text{Costo total obra} / \text{n}^\circ \text{ meses duración de obra})$
--

Fuente: elaboración propia.

Y en el caso que la de la concesión se produzca por una cesión “el costo total a dividir en los mismos plazos anteriores, será equivalente al costo de la obra en que él haya incurrido efectivamente más el valor de adquisición de la concesión” (Decreto Ley 824, 2014).

b. Costo de venta y servicio.

El artículo 30 de la LIR establece que “la renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s.1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta”.

Se entenderá por costo directo el valor de las facturas o contratos de las mercaderías adquiridas para el desarrollo de una actividad comercial o explotación de algún bien, podrán agregarse como costo, los fletes y seguros hasta que las mercaderías estén en la bodega del comprador o adquirente de las mercaderías. En el caso de que las mercaderías que fueron adquiridas en otro país y serán internadas en Chile, el costo directo será el valor CIF de las mercaderías, más costos incurridos en aduana.

En el caso de que el contribuyente sea quien produzca algún bien, deberá considerar como costo, todo lo que corresponda a materia prima e incluyendo además la mano de obra directa que está presente en el proceso productivo del bien.

Cuando se trate de obras mineras, como la extracción de minerales, el costo directo será el valor de compra de la pertenecía minera.

La NIC 2 establece tres tipos de inventario de mercadería para poder determinar los costos de estas, los cuales son, el método lifo, promedio ponderado y fifo. En primer lugar el método lifo, establece que las mercaderías más nuevas son las primeras en salir. A diferencia del método promedio ponderado, este establece un promedio de las mercaderías existentes en el inventario. Y por último el método fifo, donde considerada que las mercaderías que primero entraron en el inventario son las primeras que deberían salir.

Como norma general para determinar el costo directo de las mercaderías, materias primas y otros bienes del activo, deberán considerar los costos directos más antiguos, como es en el caso del método fifo.

En el caso de que se vendan productos que al término del ejercicio comercial no estén producidos, fabricados o contruidos totalmente, como es en el caso de promesas de venta, se determinara que el costo que se asignara para esos productos en proceso, será una estimación del costo que se tenía en el momento de celebrar el contrato, que no podrá der como resultado pérdidas para el contribuyente.

Cuando sean promesas de venta de inmuebles el costo directo deberá deducirse en el año que corresponde la suscripción del contrato y en el caso de contratos de suma alzada para una construcción el costo se deducirá cuando se haga efectivo el cobro.

El artículo 15 de la LIR menciona que tratándose de los contratos de construcción de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de la obra, el ingreso respectivo se entenderá devengado en el ejercicio en que inicie su explotación y será equivalente al costo de construcción de la misma, representado por las partidas y desembolsos que digan relación a la construcción de ella, tales como mano de obra, materiales, utilización de servicios, gastos financieros y subcontratación por

administración o suma alzada de la construcción de la totalidad o parte de la obra (Decreto Ley 824, 2014)

c. Gastos necesarios para producir la renta.

Según la Circular N°56 del 8.11.2015 menciona que los gastos necesarios como “aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios respecto del giro del negocio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando”.

Como la investigación se concentrara en los principales cambios que experimento el artículo 31 de la LIR, que hace mención a los gastos necesarios para producir la renta, el SII emite Circulares donde interpreta los cambios introducidos en las normas que regulan la tributación en nuestro país, con el fin de poder aclarar a los contribuyentes los nuevos tratamientos que afectaran en la tributación de los contribuyentes. A continuación en la tabla 5 se mencionan Circulares emitidas por el SII, sobre las modificaciones al artículo 31 de la LIR.

Tabla 5: Circulares relacionadas con el artículo 31 de la LIR, luego de la entrada en vigencia de la Ley 20.780/2014.

CIRCULAR	MODIFICACIONES
Circular N° 1 del 02 de enero de 2015.	Artículo 31, inciso 1° de la LIR Artículo 31, inciso 3° de la LIR Artículo 31, N° 9, párrafo 3° de la LIR Artículo 31, N° 9, párrafo 4° de la LIR Artículo 31, N° 9, párrafo 5° de la LIR Artículo 31, N° 9, párrafo 6° de la LIR
Circular N° 10 del 30 de enero de 2015.	Artículo 31, N° 3 de la LIR
Circular N° 62 del 02 de diciembre de 2014.	Artículo 31, N° 1 de la LIR Artículo 31, N° 5 bis de la LIR Artículo 31, N° 6 de la LIR

Fuente: Elaboración Propia.

El artículo 31 de la LIR menciona que “la renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio” (Decreto Ley 824, 2014).

La Ley establece ciertos gastos necesarios que se podrán rebajar de la base imponible, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos. Los vehículos como por ejemplo camionetas, podrán ser considerados como un gasto necesario y todo lo relacionado a estos y en el caso de automóviles, station wagons y similares, por norma general son considerados un gasto rechazado, salvo que estos vehículos sean necesarios para producir la renta y a juicio de Director Nacional, podrán ser considerados necesarios.

Los gastos realizados en el exterior también podrán ser considerados como necesarios siempre y cuando cumplan algunos requisitos.

A continuación en la tabla 6 se mencionara un listado de gastos que pueden ser considerados necesarios para producir la renta, cuando estén relacionados directamente con el giro. Cabe mencionar que la reforma modificó el tratamiento de algunos numérolas y agrego algunas partidas que podrán ser consideradas un gasto aceptado. Estas partidas, se verán reflejadas en la tabla siguiente.

Tabla 6: Gastos necesarios para producir la renta, antes y después de la Reforma Tributaria.

NORMA ANTIGUA	NORMA VIGENTE
➤ Gastos de automóvil, repuestos y accesorios.	➤ Gastos de automóvil, repuestos y accesorios.
	➤ Gastos por compras en supermercados
	➤ Gastos por servicios pagados al exterior.
➤ Intereses	➤ Intereses
➤ Impuestos de Leyes Chilenas, salvo los de la LIR.	➤ Impuestos de Leyes Chilenas, salvo los de la LIR.
➤ Pérdidas	➤ Pérdidas
➤ Deudas incobrables	➤ Deudas incobrables
➤ Depreciación	➤ Depreciación
➤ Remuneraciones	➤ Remuneraciones
➤ Donaciones	➤ Donaciones
➤ Reajustes y diferencias de cambio	➤ Reajustes y diferencias de cambio
➤ Gastos de organización y puesta en marcha	➤ Gastos de organización y puesta en marcha
➤ Gastos incurridos en promoción	➤ Gastos incurridos en promoción
➤ Gastos de investigación científica y tecnológica	➤ Gastos de investigación científica y tecnológica
➤ Pagos efectuados al exterior	➤ Pagos efectuados al exterior

Fuente: Elaboración propia.

d. Ajustes a la Renta Líquida Imponible, según normas del artículo 41.

El artículo 32 de la LIR menciona que la “renta líquida determinada en conformidad al artículo anterior se ajustará de acuerdo con las siguientes normas según lo previsto en el artículo 41” (Decreto Ley 824, 2014). Según lo establecido en el artículo 41 de la LIR, aquellos contribuyentes que realicen un balance general deberán reajustar activos y pasivos y de igual forma su capital propio.

Las partidas que se mostraran a continuación deberán deducirse de la renta líquida imponible:

1. Reajustes capital propio
2. Reajuste de aumento de capital
3. Reajuste de pasivos o en moneda extranjera, que no estén rebajados según los artículo 30y 31 de la LIR.

Las partidas mencionadas a continuación deberán agregarse a la renta líquida:

1. Reajustes de la disminución de capital propio
2. Reajustes que se mencionan en el artículo 41 de la LIR, donde se detallaran en la tabla 7.

Tabla 7: partidas reajustadas de acuerdo al artículo 41 de la LIR.

➤ Valor neto del activo inmovilizado.	➤ Derechos de llave.
➤ Créditos o derechos en moneda extranjera.	➤ Gastos de organización y puesta en marcha.
➤ Existencias en moneda extranjera.	➤ Valor de acciones en sociedades anónimas.
➤ Existencia de mercaderías.	➤ Derechos en sociedades de personas.

Fuente: Elaboración propia.

e. Ajustes por agregados y deducciones.

Según el artículo 33 N°1 de la LIR, menciona algunas partidas que deberán ser agregadas, debido a que corresponden a cantidades que disminuyeron la RLI declarada, y en las partidas que se deducirán, mencionadas en el artículo 33 N°2 de la LIR, corresponden a cantidades que aumentaron la RLI. A continuación en la Tabla 8 se muestra un esquema como se agregan y deducen aquellas partidas que afectaron la declaración de la RLI.

Tabla 8: Como determinar la renta líquida imponible.

Utilidad	xxxx
Se agrega	
(+) Remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o hijos solteros menores de 18 años (Art. 33 letra b)	xxxx
(+) Retiros en especies o dinero por el contribuyente (Art. 33 letra c)	xxxx
(+) Montos pagados por activo inmovilizado (Art. 33 letra d)	xxxx
(+) Costo, gastos y desembolsos que provienen de ingresos no constitutivos de renta (Art. 33 letra e).	xxxx
(+)Gastos o desembolsos por condonación de dudas, excesos de interés pagados, arriendos pagados considerados desproporcionados acciones suscritas a precios especiales (Art. 33 letra f).	xxxx
(+) Aquellas cantidades que fueran erróneamente rebajadas según el artículo 31 de la LIR (Art. 33 letra g).	xxxx
Se deducen	
(-) Dividendos y utilidades sociales percibidas o devengadas, que no provengan de sociedades que fueron creadas fuera del país (Art. 33 letra a)	xxxx
(-) Rentas exentas (Art. 33 letra b)	<u>xxxx</u>
(-) Retiros en especies cantidades representativas de dinero (Art. 21 inciso primero letra i)	<u>xxxx</u>
(-) Retiros en especies o cantidades de dinero cuando hayan beneficiado al propietario, accionista, socio o comunero (Art. 21 inciso 3 letra i)	<u>xxxx</u>
RENTA LIQUIDA IMPONIBLE	xxxx

Fuente: Elaboración propia.

Como se mencionó anteriormente aquellas partidas que se agregaran a la RLI, siempre y cuando hayan disminuido la RLI, deberán reajustarse de acuerdo a la variación del IPC, según corresponda. Y en el caso de aquellas partidas que se deduzcan, corresponderá a aquellas que hayan aumentado la RLI .

CAPÍTULO II

GASTOS NECESARIOS PARA PRODUCIR LA RENTA DEFINIDOS EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

Para comprender el concepto de gasto necesario para producir la renta, es necesario tener en consideración que es un gasto propiamente tal.

I. Concepto de gasto.

Las empresas para emprender un negocio, deben invertir para poder generar recursos, para lo cual es necesario incurrir en costos y gastos. Según la NIF A 5 el costo y el gasto son el decremento de los activos o incremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable respectivamente.

Calderón (2014) define gasto como “disminuciones en los beneficios económicos producidos durante el período contable en forma de salidas/reducciones del valor de los activos o entradas /aumentos de los pasivos que supongan disminuciones en el patrimonio, diferentes a las distribuciones realizadas a los accionistas”. Consideramos que esta definición es la que más responde al requerimiento del presente capítulo y siguientes.

La LIR, en su artículo 31, menciona aquellos gastos que se consideraran necesarios para producir la renta, según los elementos considerados en este artículo podemos clasificar los gastos en Gasto aceptado y Gasto Rechazado.

a. Gasto aceptado.

Para que un gasto sea aceptado, debe cumplir ciertos requisitos, los cuales permitirán que el gasto sea rebajado de la base imponible de la empresa, todo esto con el fin de poder determinar la renta líquida imponible.

A continuación se señalarán los requisitos que establece el artículo 31 de la LIR para que un gasto sea aceptado tributariamente.

- Deben corresponder a gastos pagados o adeudados.
- Deben estar respaldados o justificados con la documentación legal correspondiente.
- Deben corresponder al período.
- Gastos necesarios para generar la renta que tengan relación con el giro de la empresa.
- Que no se encuentre contabilizado como un activo

b. Gasto rechazado.

Los gastos rechazados son aquellas partidas que la LIR no admite como gasto, para las empresas que están obligadas a determinar su base en renta efectiva con contabilidad completa.

En el artículo 21 de la LIR, se establece la tributación de la empresa socios o accionistas, por el concepto de gastos rechazados que les son atribuibles. Por otra parte en el artículo 33, se encuentran las partidas que son consideradas como gastos rechazados, sin embargo antes de clasificarlas es necesario mencionar que los gastos no atribuibles a los socios o accionistas y que sean considerados rechazados estarán afectos a un Impuesto Único (IU) de 35%. Es importante mencionar que el artículo 21 no hace diferencias de tratamiento según sea la forma de organización jurídica del contribuyente, por lo tanto se gravan con el IU de 35 % todos los contribuyentes, que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de Primera Categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa.

Según circular N°45 del 23.09.2013, son contribuyentes del IU, los siguientes:

1. Las sociedades anónimas abiertas o cerradas y las sociedades por acciones
2. Los contribuyentes del N°1, del artículo 58 de la LIR, tales como, los establecimientos permanentes en Chile, sucursales, oficinas, agentes o

representantes de personas naturales 2 sin domicilio ni residencia en Chile y de sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país.

3. Las sociedades de personas, las empresas EIRL reguladas por la Ley N° 19, y las sociedades en comandita por acciones.
4. Las empresas individuales.
5. Las comunidades y sociedades de hecho.

Sin embargo, cuando las cantidades gravadas con impuesto fueron atribuidas a propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, deben afectarse en reemplazo del impuesto único de 35%, con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, aplicando una tasa adicional de dichos impuestos de un 10%.

A partir de lo anterior y considerando el impuesto único que gravaran a los contribuyentes, es necesario hacer una distinción entre aquellas partidas que son atribuibles a las empresas de aquellas que son atribuibles a los propietarios, socios o accionistas.

1. Partidas atribuibles a la empresa

Estas partidas estarán afectas a un impuesto único de 35%, a continuación se enumeraran las partidas que se encuentran afectas con el impuesto único:

- Retiro en especies o cantidades representativas de salida de dinero, no identificables a un socio o accionista de la empresa.
- El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, según artículo 17 n° 8 inciso 5° de la LIR. Se puede dar en casos en que un enajenante o una persona de cualquier tipo, venda o transfiera un bien raíz a una persona o empresa con contabilidad completa, a un valor que resulte ser superior al valor normal de mercado, generando una utilidad excesiva, esto implica que dicho valor en exceso es el que debe tributar con el 35% de IU.
- Tasación que hace el SII donde puede establecer una renta mínima para los contribuyentes de primera categoría, cuando no sea pueda determinar su utilidad de forma clara, establecido en el artículo 35 de la LIR.

- Tasación que puede realizar el SII, cuando no se pueda determinar de forma fehaciente la utilidad que tengan aquellas empresas que tengan como giro la importación o exportación de productos, establecido en el artículo 36 inciso 2° de la LIR.
- Tasación que el SII puede hacer con respecto a la renta mínima en el caso de agencias o sucursales permanentes, según lo establecido en el artículo 38 de la LIR.
- Tasaciones que el SII puede realizar en los precios de transferencias, según el artículo 41 E de la LIR.
- Tasación que el SII puede hacer en el caso de que una empresa haya realizado una inversión y no sea posible demostrar el flujo de financiamiento, según el artículo 70 y 71 de la LIR.
- Y en el caso de Sociedades Anónimas quedaran afectas a un impuesto único, cuando adquieran acciones de su propia emisión, cuando se hayan enajenado en un plazo de inferior a 24 meses.

2. Partidas atribuibles a los propietarios, socios o accionistas

Son partidas afectas con impuestos personales con un recargo de un 10%, a continuación se mencionan algunas partidas:

- Gasto de auto utilizado por el socio o accionista.
- Sueldo de cónyuge, siempre u cuando no sea accionista o socio de la empresa.
- Sueldo a hijo menor de 18 años soltero.
- Beneficios a ciertas personas de forma exclusiva.
- Rebaja en exceso de las partidas que menciona el artículo 31 de la LIR, como puede ser el caso de las mantenciones de vehículos utilizadas por un socio de la empresa.

3. Gastos rechazados exentos de 35% y exentos de global o adicional

Existen partidas que son consideradas gastos rechazados exentos de 35% y exentos de Impuesto Global Complementario o Adicional, las cuales corresponden a desembolsos efectivamente realizados pero que la ley los rechaza, algunas partidas son:

- Impuesto de primera categoría
- Multas tributarias pagadas
- Impuesto único correspondiente al 35% que establece el artículo 21 de la LIR.
- Intereses, reajustes y multas pagadas al fisco, municipalidades o cualquier organismo público

Luego de tener una visión más clara del concepto de gastos y su clasificación, podemos estudiar el artículo 31 de la LIR, que señala aquellos gastos que son considerados necesarios para producir la renta de Primera Categoría.

III. ANÁLISIS ARTÍCULO 31 DE LA LIR ANTES DE LA REFORMA DE 2014

En este capítulo abordaremos los numerales de manera general antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780, ejemplificando aquellos numerales que no tuvieron modificaciones tras la reforma, ya que en el capítulo siguiente haremos énfasis en aquellos que sí experimentaron cambios.

En el artículo 31 inciso primero de LIR, establece que la renta líquida de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de primera categoría en virtud de los N°s.1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la misma ley, se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos que sean considerados necesarios para producirla, los cuales no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 (costos de venta o servicios), pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial, es decir desde el 1° de enero al 31 de diciembre, sin embargo el Servicio de Impuestos Internos establece solicita que se justifiquen o acrediten en forma fehaciente.

No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21” y la letra f), del número 1°, del artículo 33 , como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto

de los vehículos señalados cuando el Director del SII los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

En relación a los gastos incurridos en el extranjero, estos se acreditarán a través de los documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, en ellos deben constar los datos del prestador del servicio o el vendedor de los bienes adquiridos y aquellos datos relacionados con la operación. Según el artículo 31 inciso dos de la LIR menciona que “la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente”.

Este inciso se estudiará en detalle en el capítulo siguiente, debido a los cambios que experimentó, luego de la Reforma Tributaria.

A continuación se presentaran los doce numerales que contiene el artículo 31 de la LIR.

a. Intereses

En el artículo 31 N°1 de la LIR menciona que “los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría”.

Este numeral experimentó cambios luego de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, estos cambios se estudiarán en detalle en el capítulo siguiente.

b. Impuestos

El artículo 31 N°2 de la LIR menciona lo siguiente “los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta Ley”.

Impuestos de Leyes Chilenas que podrán ser considerados como gastos aceptado y que no se encuentran en la LIR, son los siguientes:

- IVA totalmente irre recuperable.

- Impuestos de timbres y estampillas.
- Patentes o derechos municipales.
- No se aceptan los impuestos que hayan sido sustituidos por una inversión en beneficio del contribuyente

Sin embargo se establece una excepción, la cual se encuentra en la LIR que corresponden a un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero, contenido en el artículo 64 Bis de la LIR.

Y en el caso de Contribuciones de Bienes Raíces cuando no constituyan crédito contra del impuesto de primera categoría, será considerado como un gasto aceptado en el ejercicio que se devengue.

Ejemplo 1: Contribuciones de Bienes Raíces en calidad de gasto.

La sociedad Rodríguez Palma Ltda. “Registra contribuciones de un local en la cuenta de pérdidas por un monto pagado histórico de \$1.142.308 y actualizado \$1.250.000. En este caso el monto que está contabilizando en gastos es gasto aceptado. Y tiene los siguientes efectos:

- No requiere actualizarse ya que en este ejercicio es considerado un gasto y no un crédito contra el impuesto de primera categoría.
- No se imputa en el FUT como gasto rechazado, en atención a que es gasto necesario y no va en la línea 3 del formulario 22 (gastos rechazados).

c. Pérdidas

Según artículo 31 N°3 de la LIR menciona lo siguiente “las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad”.

De la Circular N°3 del 13.01.1992 se desprende que las pérdidas materiales sufridas en el negocio, por ejemplo faltante de inventario, puede provenir a través del propio contribuyente por medio de retiros personales, ventas y traslados de inventarios como también por la acción de terceros como lo es en el caso de hurtos y robos. Otro origen del

faltante se origina por efecto de casos fortuitos o fuerza mayor y por acción de fenómenos naturales, biológicos químicos o físicos. En estos caso el contribuyente tendrá 48 horas para aviso al Servicio de Impuestos Internos sobre el origen del faltante respaldándose de manera fehaciente.

En el caso de los activos dañados o siniestrados, los cuales estén sujetos a algún seguro o indemnización, el ingreso obtenido de ellos será considerado un ingreso bruto de igual manera procederá con aquellos activos que puedan venderse con el fin de recuperar de alguna manera parte de su valor.

Según el artículo 31 N°3 inciso segundo de la LIR menciona que “podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas perdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las perdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuida, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considera como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicaran las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente Ley”.

Este numeral experimentó cambios producto de la Reforma Tributaria, en el capítulo siguiente se estudiará en detalle.

d. Castigos de créditos incobrables

En el artículo 31 N°4 de la LIR se menciona que “los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras, de acuerdo a las instrucciones que impartan en conjunto la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el Servicio de Impuestos Internos”.

Para entender el numeral es necesario saber que se entiende por prudencial, según el diccionario de la real academia española, lo define como “que no es exagerado ni excesivo”.

Según la Circular N°24 del 24.04.2008, existen distintos tramos según el monto de crédito incobrable, estos tramos son los siguientes:

1. Créditos incobrables cuyo monto por cliente al término del ejercicio no superen 10 Unidades de Fomento
2. Créditos incobrables cuyo monto al término del ejercicio, por cliente excede de 10 Unidades de Fomento y no superen las 50 Unidades de fomento.
3. Créditos incobrables cuyo monto al término del ejercicio, por cliente sea superior a 50 Unidades de Fomento.

Se estimará que se han agotado prudencialmente los medios de cobro para efectos del castigo, cuando hayan acreditado los requisitos correspondientes para cada tramo, todo esto en consideración a las prácticas del mercado.

En la circular mencionada además explica cuáles son los requisitos para poder considerar los castigos por créditos incobrables como un gasto aceptado. Los cuales son los siguientes:

- a) Que provengan de operaciones relacionadas con el giro del negocio.
- b) Que el castigo de dichos créditos incobrables haya sido contabilizado oportunamente
- c) Que respecto de ellos se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Ejemplo 2: Castigos por deudas incobrables.

La sociedad Los Alpes Ltda. el año 2008 mantenía deudas por cobrar por un monto de \$ 20.000.0000, y en el año 2009 decidió provisionar o estimar que un 4% (\$800.000) era incobrable. Luego en el año 2010 tras realizar un análisis de las facturas del año anterior, concluyó que la factura N° 50 emitida a Don Jorge Palma V. por un monto de \$ 600.000 debe castigarse ya que este cliente se encuentra en una situación económica compleja, considerándose en definitiva la única factura incobrable. En el año Julio de 2011 el Señor

Palma concurrió a la empresa y realizó un abono de \$ 500.000, después de comprobarse la quiebra de este cliente.

Siguiendo con los requisitos planteados anteriormente reflejaremos la contabilización de cada año comercial, para que el castigo por deuda incobrable pueda ser considerado un gasto necesario.

-----31.12.2009-----	
Deudas incobrables	\$800.000
Estimación deuda incobrable	\$800.000
Glosa: Provisión 4% de \$20.000.000	
-----31.12.2010-----	
Estimación deudas incobrables	\$800.000
Clientes	\$600.000
Exceso de estimación	\$200.000
Glosa: castigo y ajuste de estimación deudas incobrables	
-----30.06.2011-----	
Caja	\$500.000
Recuperación deuda incobrable	\$500.000
Glosa: Recuperación Sr. Palma	

Luego de dar cumplimiento a los requisitos planteados por la Circular, analizaremos el aspecto tributario de este ejemplo.

En el año 2010 en la RLI se debe agregar la provisión o estimación realizada por la empresa, la que correspondió a \$800.000 (\$600.000 corresponde a factura del Sr Palma), ya que se trata de una provisión y no de la irrecuperabilidad como menciona el numeral 4 del artículo 31 de la LIR.

En el año 2011 en la R.L.I. se debe deducir \$200.000 por exceso de estimación.

En el año 2012 en la R.L.I debe deducirse \$500.000, monto que fue abonado por el Sr Palma el año 2011 los cuales fueron llevados a resultado como recuperación, y los \$100.000 faltantes del total de la factura, que son considerados irrecuperables por parte de la empresa, ya que en este año se reúnen los requisitos tributarios para que sea aceptado

como gasto. Entre el capital propio tributario y financiero dejaron de existir diferencias temporales, respecto de la historia que se inició en el año 2009

A continuación en la tabla 9 podemos como afecta la provisión y la incobrabilidad a la RLI.

Tabla 9: Rebaja por concepto de deuda incobrable.

DETALLE	A.T 2010	A.T 2011	A.T 2012
Utilidad según Balance	\$ 100.000.000	\$ 100.200.000	\$ 110.000.000
Ajustes agregados			
+ Provisión	\$ 800.000		
Ajustes deducciones			
- Exceso de estimación	\$ 0	-\$ 200.000	
- Recuperación de deudas incobrables			-\$ 500.000
- Deuda Incobrable			-\$ 100.000
Ajustes renta líquida			
Renta Líquida Imponible	\$ 100.800.000	\$ 100.000.000	\$ 109.400.000

Fuente: elaboración propia.

e. Depreciación.

Según el artículo 31 N°5 menciona que “una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41”.

La Dirección Nacional mediante el SII establece la vida útil de bienes de activo fijo o inmovilizado según actividades desarrolladas por contribuyentes, la vida útil opera sobre el valor neto total del bien, de tal manera de poder obtener el porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación

El numeral 5 menciona que el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada a excepción en aquellos bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección Nacional sea inferior a tres años.

Para abandonar el régimen de depreciación acelerada, y acogerse al régimen de depreciación normal, podrá hacerlo en cualquier oportunidad.

Este numeral fue modificado y se estudiara con mayor detalle en el capítulo siguiente.

f. Sueldos, salarios

Según el artículo 31 N°6 de la LIR menciona que “sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales, y, asimismo, toda cantidad por concepto de gastos de representación. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorguen a los empleados y obreros se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y siempre que ellas sean repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa”.

Para que el sueldo sea considerado como un gasto necesario debe estar estipulado en un contrato de trabajo en el cual se pactan distintas condiciones a las cuales está sujeto el trabajador ya sea un horario determinado, valor de horas extras, además de estas condiciones el empleador se encontrará obligado a realizar los descuentos previsionales correspondientes a AFP y salud, por otra parte deberá rebajar el impuesto único de segunda categoría cuando corresponda.

En el caso del sueldo empresarial se considerará un gasto necesario solo hasta aquel monto afecto a cotizaciones previsionales. Consideremos que la Reforma previsional, desde que se comenzó a implementar, la superintendencia de pensiones dicta resoluciones¹, el cual fija el nuevo límite máximo imponible reajustado de acuerdo a lo mencionado anteriormente, el cual para el año 2016 fue de 74,3 Unidades de Fomento, equivalente a \$1.904.241.

1

Resoluciones N° 23 Y 24 DE 07.01.2014. Establece que desde el 1° de enero de 2014, el límite máximo imponible reajustado será de 72,3 unidades de fomento.

Resoluciones N° 29 Y 30 DE 07.01.2015 Establece que desde el 1° de enero de 2015, el límite máximo imponible reajustado será de 73,2 unidades de fomento.

Debemos considerar que este tope imponible se utilizara para el cálculo de las cotizaciones obligatorias del sistema de AFP, Salud y Ley de Accidentes del Trabajo además como tope del sueldo empresarial.

g. Becas de estudios

Según artículo 31 N°6 bis de la LIR menciona que “las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa. En todo caso, el monto de la beca por cada hijo, no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente a una y media unidad tributaria anual, salvo que el beneficio corresponda a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior y se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo, caso en el cual este límite será de hasta un monto equivalente a cinco y media unidades tributarias anuales”.

Según Circular N°40 22.06. 2001, menciona los requisitos que deben cumplir las becas de estudios para ser consideradas como un gasto necesario.

- a. Deben ser concedidas en relación a las cargas de familia de los trabajadores u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa, cualquiera que sea el tipo de establecimiento educacional donde los hijos de los trabajadores cursen sus estudios.
- b. Debe estar pagado en efectivo o adeudado.
- c. Cuando se trate de empresas que tengan o celebren contratos colectivos de trabajo o convenios colectivos con todos sus trabajadores, éstos se considerarán un antecedente importante para entender acreditado el cumplimiento de las normas.
- d. En caso que la empresa no tenga un contrato o convenio colectivo celebrado con todos sus trabajadores, para la procedencia del beneficio en comento deberán acreditarse fehacientemente el cumplimiento de las normas que establece la disposición legal que se analiza, es decir, los criterios para poder acceder al beneficio deben ser aplicables para todos los trabajadores de la empresa, otorgándose éste conforme a las norma

El numeral 6 experimentó modificación con la Ley 20.780 sin embargo consideramos no analizarlo en el capítulo siguiente, debido a que las modificaciones realizadas en este numeral, no tienen relación con el tratamiento del gasto sino que tiene relación con un cambio de concepto, reemplazando la palabra empleado y obrero por el concepto trabajadores.

h. Donaciones

Según el artículo 31 N°7 de la LIR señala lo siguiente “las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6% (Uno coma seis por mil) del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624. Lo dispuesto en el inciso anterior se aplicará también a las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales.

Las donaciones a que se refiere este número no requerirán del trámite de la insinuación y estarán exentas de toda clase de impuestos”.

Para comprender en detalle el numeral, debemos tener presente que se entiende por donación, quienes pueden recibir estas donaciones a qué instituciones deben ir para que puedan ser consideradas como un gasto necesario y, los límites que tiene para poder ser consideradas como un gasto aceptado, La Circular N°34 de 05.06.2014 señala las instituciones a las cuales se pueden realizar aquellas donaciones, denominadas donatarios o beneficiarios.

Según la real academia española se entiende por donación la “liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otra persona que lo acepta”.

En la actualidad distintas empresas realizan donaciones a instituciones que la Ley autoriza, con el fin de aportar a aquellas organizaciones que prestan ayuda a terceras personas. Al realizar estos aportes las distintas empresas se ven beneficiadas

tributariamente, debido a que el monto que aporten puede otorgar una rebaja como gasto aceptado o como crédito contra el impuesto adeudado.

La Ley pone ciertos requisitos como por ejemplo quienes pueden ser donantes, a que instituciones o corporaciones pueden ir estas donaciones, además de los topes que tienen dichos aportes, para poder ser considerados como un gasto en un cien por ciento o como crédito cuando corresponda.

1. Donantes.

Según Circular 24 del 07.05.1993 son donantes “los contribuyentes de primera categoría que declaren renta efectiva en base a contabilidad completa o simplificada y segunda categoría artículo 42 N° 2 que declaren en base a ingresos y gastos efectivos².”

2. Donatarios

Puede ser donatario cualquier persona natural o jurídica que destine a las donaciones a:

- Realización de programas de instrucción básica o media gratuita, ya sean privados o fiscales.
- Realización de programas de instrucción técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales.
- La finalidad de estas donaciones dicen relación con su destino único y no con la persona del donatario. Esto significa que puede que los programas no sean realizados directamente por la institución donataria sino que los lleve efecto a través de establecimientos docentes (pudiendo ser éstos incluso una institución con fines de lucro).
- Los Cuerpos de Bomberos de la República.
- Fondo De Solidaridad Nacional³
- El Servicio Nacional de Menores.

² Quedan excluidas las empresas afectas a la ley 16.624 'empresas productoras de cobre de la Gran Minería', los contribuyentes que declaren en base a renta presunta y los contribuyentes afectos a impuestos únicos sustitutivos de la Ley de la Renta.

³ Este fondo está a cargo del Ministerio del Interior.

- Servicios de vivienda y urbanización (SERVIU)⁴

3. Donación

La franquicia corresponderá si la donación es efectuada en dinero, muebles, inmuebles, valores mobiliarios, derecho o en cualquier otro tipo de bien, además debe estar registrada dentro del ejercicio en el cuál se incurrió en el desembolso o entrega material y estar claramente asentada en los registros contables de los donantes.

Las donaciones se acreditarán con el recibo o certificado otorgado por el donatario conteniendo como mínimo nombre donante y donatario, monto y naturaleza de la donación, fecha y firma del donatario o representante legal.

Además la Declaración Jurada N° 1832 (ver anexo 3) deberá ser presentada por todas las instituciones que recibieron donaciones bajo las normas del Artículo 31 N° 7 de la LIR entre otras normas.

4. Efectos Tributarios de las Donaciones.

Se rebaja toda la donación como gasto tributario en la determinación de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, según sea el tributo que afecte al donante. Se aceptará como gasto:

- Un monto equivalente al 2% de la Renta Líquida Imponible de 1ª Categoría.
- El 1.6% el capital propio tributario de la empresa (esto permite utilizar la franquicia a empresas que al término del ejercicio presenten pérdidas tributarias).

Cuando estos dos parámetros tributarios (Renta Líquida Imponible o Capital Propio Tributario) sean positivos el contribuyente podrá utilizar el que desee, en el caso que uno de estos sea negativo tendrá que utilizar el parámetro positivo y en el caso que ambos sean negativos no se podrá utilizar el beneficio y por lo tanto la donación será un gasto rechazado para todos los efectos tributarios (de aquellos a que se refiere el Art. 21 de la LIR). El contribuyente podrá efectuar donaciones por una cantidad mayor si lo desea, pero no se aceptará como gasto la parte que exceda de estos límites.

⁴ El Art. 31 N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta se refiere a los "Comités Habitacionales Comunales", los cuales fueron reemplazados por los SERVIU regionales.

La normativa vigente establece diferentes tipo de donaciones, las cuales pueden ser efectuadas por los donantes, sin embargo de la suma total de donaciones con derecho a franquicia incluidas las del artículo 31 n°7 y otras (salvo las donaciones efectuadas por profesionales independientes), hechas por un donante en un determinado año, sólo se puede utilizar para rebajar del Impuesto a la Renta (como crédito fiscal y/o como gasto) un Limite Global Absoluto (LGA) que corresponde a un 5% de la RLI, determinado en conformidad a lo establecido para estos contribuyentes en el artículo 10 de la Ley N° 19.885.

A continuación se elabora un ejemplo de una donación al Cuerpo de Bomberos de Chile, para poder explicar de qué forma los contribuyentes de primera categoría puede rebajar como concepto de gasto necesario.

Ejemplo3: Donación a Cuerpo de Bombero de Chile.

La Sociedad de Personas Ltda., RUT N° 75.004.967 desea determinar la correcta determinación de los beneficios por concepto de donaciones efectuadas al Cuerpo de Bomberos de Chile, efectuadas durante el mes de agosto de 2014 a través de dinero en efectivo.

Utilidad Financiera al 31-12-2014	\$46.000.000
Créditos asociados:	
PPM	\$1.300.000
Variación .I.P.C. agosto de 2014. 2,0%	
En cuentas de Gasto:	
Impuesto a la Renta (Provisión)	\$8.000.00
Provisión vacaciones (del año)	\$4.200.000
Donaciones Cuerpo de Bomberos de Chile	\$4.500.000
Capital Propio Tributario	\$800.000.000

Dados los antecedentes, determinaremos la base Imponible de Primera Categoría y los impuestos que afecten a la Sociedad Personas Limitada, considerando el beneficio tributario de las donaciones al Cuerpo de Bomberos de Chile. A continuación se muestra el desarrollo del ejercicio.

Utilidad Financiera al 31.12.2014	\$46.000.000
Agregados:	\$16.700.000
Provisión Impuesto a la Renta	\$8.000.000
Provisión vacaciones	\$4.200.000
Donaciones	\$4.500.000
Renta Líquida Provisoria al 31.12.2014	\$ 62.700.000
Deducciones:	
Tope donación como gasto	<u>-\$1.280.000</u>
Renta Líquida Imponible al 31.12.2014	\$ 61.420.000
Impuesto de primera categoría (21%)	\$12.898.200
P.P.M	<u>-\$1.300.000</u>
Impuesto a pagar	\$11.598.200

A continuación se determinaran los topes que se deben aplicar, para poder rebajar como gasto necesario para producir la renta, el monto que corresponde a Donaciones.

Cálculo de los topes	
a. 2% RLI ($(\$62.700.000/1,02)*0,02$)	\$1.229.412
b. 1,6 por mil CPT ($(\$800.000.000*(1,6/1.000))$)	\$1.280.000

De acuerdo al cálculo antes realizado, debemos mencionar que se considera para efectos de deducción el tope mayor, que correspondería a \$1.280.000.

Para determinar el gasto rechazado según el artículo 21 de la LIR, se realizara lo siguiente:

Total donación reajustada	\$4.500.000
Tope particular	<u>-\$1.280.000</u>
Exceso gasto por Donación	\$3.220.000

i. Reajustes y diferencias de cambios.

Según el artículo 31 N°8 de la LIR se aceptaran como gastos “los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable”.

La Ley autoriza como gasto todo los aumentos de un pasivo que se producen al momento de adquirir una deuda, siempre y cuando correspondan al giro de la empresa y cumplan con los requisitos establecidos por ley, que se según José A. Fajardo Castro (2014) se “encuentren pactados, documentados, devengados durante el ejercicio”.

El oficio N°1947 del 29.07.2015 menciona que “se pueda considerar como gasto aceptado, todo lo que este pagado o adeudado en el ejercicios, este último que se hayan generado en el año comercial que correspondas”. Además debemos considerar que los gastos originados por reajustes o diferencias de cambio, formaran parte de la renta líquida imponible de primera categoría.

Según el Oficio N° 180 15/01/2015 hace mención a “los préstamos que los socios puedan efectuar en sociedades de personas en las que pertenecen, como consecuencia de esto se generan reajuste, intereses y diferencias de cambios a favor del socio prestamista”, estas diferencias podrán ser tratadas como un gasto tributario según lo establecido en el artículo 31 n° 8 de la LIR

Diariamente se realizan operaciones comerciales, en algunos casos estas operaciones se realizan en una moneda diferente a la que se utiliza en Chile, lo que obliga a realizar registros contables aplicando normas y principios con el objetivo de obtener una mejor estimación.

La diferencia de cambio se produce por la variación entre la moneda de cambio entre la fecha de venta o compra y la fecha de cobranza o pago del bien o servicio vendido o adquirido.

Ejemplo 4: Diferencia de cambio.

Por ejemplo una empresa el día 20.08.2014 realiza una compra por un valor de 200 dólares, el tipo de cambio en ese momento tenía un valor de \$480, quedando el pago para el ejercicio comercial siguiente. Al finalizar el año el dólar tenía un valor de \$530. En el ejercicio siguiente la empresa realiza el pago, en ese momento el tipo de cambio es de \$550.

En esta situación se realiza un pago mayor de lo que costaba el bien al momento de realizar la compra, en este caso la diferencia es negativa por tanto considerada como un gasto aceptado. Y si por el contrario la diferencia fuese positiva es decir pague menos de lo que costaba el bien al momento de realizar la compra, esa diferencia positiva es considerada un Ingreso Bruto.

j. Amortización de gastos de organización y puesta en marcha.

Según el artículo 31 N°9 de la LIR “los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos”.

Para que un negocio pueda subsistir en el tiempo, se deben realizar diversos desembolsos con el fin de poder generar ingresos en el futuro, es por esto que la ley acepta como un gasto todo lo necesario para poder iniciar un negocio, que no podrá ser considerado como un costo.

Luego de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, uno de los artículos modificados en sus numerales fue el 31 N°9 de la LIR, mencionado anteriormente y que se estudiara en detalle en el capítulo siguiente.

k. Gastos de promoción de productos nuevos fabricados por la empresa.

Según el artículo 31 N°10 de la LIR “los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos”.

Ejemplos 5: Gastos de promoción y puesta en marcha.

Una empresa dedicada a la comercialización de vinos ha decidido lanzar un nuevo producto al mercado con el objetivo de posicionarlo en el menor tiempo posible. Ha decidido gastar un 12% de las ventas, en publicidad y promoción. (Fiesta de presentación, patrocinio de algún evento cultural, publicidad directa, soportes publicitarios en punto de venta entre otros).

Año Comercial	%	Ventas anuales	Monto aceptado como gasto
2014	12%	\$10.000.000	\$1.200.000

Fuente: Elaboración propia.

Sin embargo la empresa decide prorratar el monto aceptado como gasto, en tres años, es decir, el monto aceptado lo divide en tres, de tal manera que para el Año Tributario 2015 se acepte solo \$400.000 como gasto y el mismo monto para los años tributarios posteriores (2016 y 2017).

l. Gastos de investigación científica y tecnológica

Según el artículo 31 N°11 de la LIR “los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos”.

Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica considerada en el numeral 11 del artículo 31° de la LIR, dispone sobre la materia que podrán rebajarse de la renta bruta los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa, aun cuando dichos desembolsos no sean necesarios para producir la renta del

ejercicio, pudiendo estas ser deducidas o amortizadas, optativamente o a elección del contribuyente, en el mismo ejercicio en que ellas se pagaron o adeudaron, o bien, traspasarse a resultado, con un máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos. Además para que proceda esta rebaja en los términos antes previstos, deben cumplirse además, todos aquellos requisitos y condiciones que se encuentran en el inciso primero del artículo 31º, que no estén en contraposición con lo establecido en este numeral. Cabe destacar que la revalorización se sujeta a la misma normativa de los gastos de organización y puesta en marcha.

m. Pagos al exterior, por el uso en Chile de marcas, patentes y otros

Según el artículo 31 N°12 de la LIR “los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta Ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio”.

Los conceptos indicados en el artículo 59 de la LIR hace referencia a los pagos que efectúen personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías, (con exclusión de las calificadas de técnicas) y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualesquiera otras formas de remuneración y sobre las cuales debe pagarse el impuesto adicional con tasa del 30%.

Se entiende por ingresos del giro según Circular N° 61 de 15.10.1997 “los provenientes de la actividad habitual o normal desarrollada por el contribuyente o de la comprendida dentro del objeto social en el caso de sociedades, debiendo excluirse por lo tanto todos aquellos de carácter extraordinario o esporádico como los originados por ventas de bienes del activo inmovilizado”.

El límite establecido de un 4% mencionado en el artículo 31 N°12, no se aplicara 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.

La tasa se verá reducida a un 15% cuando corresponda al uso, goce o explotación, en el caso de las siguientes actividades:

- Patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales
- Esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados
- Nuevas variedades vegetales, de acuerdo a las definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial y en la Ley que Regula Derechos de Obtentores de Nuevas Variedades Vegetales, según corresponda.
- Programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio.

Para que los pagos realizados al exterior por el uso, goce o explotación de marcas, patentes y otros, puedan ser considerados como un gasto necesario para producir la renta, deberán cumplir ciertos requisitos, los cuales son:

- Solo se aceptara como tope el 4% de los ingresos del ejercicio y del giro de la empresa pagadora.
- El exceso del tope será considerado un gasto rechazado
- El tope quedara sin efecto, siempre y cuando no exista relación de ningún tipo entre el pagador y el beneficiario
- Si no existe ninguna relación entre las partes el contribuyente deberá redactar una declaración jurada, que indica que no existe ningún vínculo laboral.
- Quedará sin efecto el tope en el caso de que en el país del beneficiario del pago, exista una tasa igual o superior a un 30% de impuesto.

Ejemplo 6: Pago al exterior.

Una Sociedad Anónima tiene utilidad por \$ 100.000.000 e ingresos del giro por \$1.600.000.000, ha pagado las siguientes partidas al exterior,

- a) Derecho de marca a personas relacionadas \$40.000.000
- b) Uso de diseño industrial (hacia país con 32% de impuesto) \$50.000.000

Desarrollo:

La suma de las partidas pagadas al exterior es de \$90.000.000 sin embargo la empresa debió retener al beneficiario y pagar al fisco, el 30% por concepto de impuesto adicional que correspondería a \$27.000.0000. El tope del 4% se calcula sobre los ingresos del giro, que correspondería a un total de \$1.600.000.000, dando como resultado del tope \$64.000.000. El cómputo de las partidas pagadas al exterior es el siguiente:

(+) Derecho de marca	\$ 40.000.000
(+) Uso diseño industrial	<u>\$ 50.000.000</u>
	\$ 90.000.000
(-) Tope según Art. 31 N° 12	<u>\$(64.000.000)</u>
Exceso es gasto rechazado	\$ 26.000.000

CAPÍTULO III

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA NORMA A PARTIR DE LA REFORMA TRIBUTARIA.

En este capítulo se explicarán los cambios que experimentó el artículo 31 de la LIR en sus incisos y numerales 1, 3, 5 y 9 respectivamente, considerando que en el capítulo anterior, estos numerales fueron descritos antes de la entrada en vigencia de la ley 20.780.

A partir de lo anterior se realizará un análisis comparativo de la norma, exponiendo en primer lugar un cuadro comparativo con el texto original de la norma en análisis y el texto modificado por la ley 20.780, tras el cuadro se realizará un análisis desgregando los principales aspectos del inciso o numeral según corresponda y con el fin de poder entender el cambio en la norma en general, al final de los análisis se presentarán dos ejercicios prácticos.

I. Artículo 31 inciso primero de la LIR y sus respectivas modificaciones

Cabe destacar que la entrada en vigencia de esta modificación rige a contar del 01.01.2015, según letra b, artículo 1° Transitorio de la Reforma Tributaria. A continuación la tabla 10 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del inciso 1°

Tabla 10: Modificaciones artículo 31 inciso 1° de la LIR.

TEXTO ORIGINAL	TEXTO MODIFICADO POR LA LEY 20.780
Artículo 31 inciso 1° No existía en este artículo la deducción de los gastos en supermercados.	Artículo 31.- Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca

	mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.
--	--

a. Gastos por compras en supermercado y locales similares:

A través de la ley 20.780 se añadió al artículo 31 inciso primero de la LIR lo siguiente “tratándose de los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores”.

Para comenzar este análisis definiremos que entiende por supermercados y comercios similares la Circular N°1 del 02.01.2015, se entiende “como aquellos establecimientos comerciales en que se expenda gran variedad de productos comestibles y no comestibles, tanto al por mayor como al por menor o detalle, bajo modalidad de auto atención. Igualmente, la restricción incluye los gastos incurridos en adquisiciones de bienes efectuadas en comercios similares o afines a un supermercado, tales como hipermercados, almacenes, distribuidoras y todos aquellos establecimientos comerciales que sin cumplir con todas las características propias de éste, se dediquen al expendio de productos comestibles y no comestibles”

De lo anterior se desprende que los gastos de supermercado y comercios similares serán aceptados como un gasto necesario, para ello es necesario que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Deben corresponder a bienes necesarios para producir la renta, es decir, que sean inevitables u obligatorios y que tengan relación directa con el giro de la empresa.
- b) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta. (ver artículo 30)

- c) Que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente.
- d) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, debiendo el contribuyente comprobar a través de medios probatorios de que disponga, como es en el caso de una factura, que esté debidamente autorizada por el SII.

En el caso que las empresas excedan las 5 UTA, equivalentes a \$ 2.697.300, en base a la UTA del 31 de diciembre de 2015, podrán deducir el excedente como gastos necesarios siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Deben cumplir con los requisitos anteriormente mencionados.
- b) El contribuyente que excedió el tope de 5 UTA, deberá informar al Servicio, en forma previa a presentar su declaración anual de impuestos a la renta, a través de una declaración jurada diseñada por el SII. La presentación de esta declaración será habilitante para la procedencia del gasto.

II. Artículo 31 inciso 3° de la LIR y sus respectivas modificaciones.

Cabe destacar que la entrada en vigencia de estas modificaciones rige a contar del 01.01.2015, según letra b, Artículo 1° Transitorio de la Reforma Tributaria. A continuación la tabla 11 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del inciso 3°

Tabla 11: Modificaciones artículo 31 inciso 3° de la LIR.

TEXTO ORIGINAL	TEXTO MODIFICADO POR LA LEY 20.780
<p>INCISO 3°: NO EXISTE</p>	<p>Respecto de las cantidades a que se refiere el artículo 59, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 41 E</p>

a. Gastos por servicios o asesorías pagadas a relacionados en el exterior.

Con la Reforma se incorporó un inciso tercero que permite aceptar como gasto necesario para producir la renta las cantidades afectas a impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, que se produzcan por contrato por entidades que se encuentren directa o indirectamente relacionada, de acuerdo a las normas del 41 E de la LIR, “cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado”.

El nuevo inciso tiene por finalidad condicionar el gasto aceptado, para poder dar cumplimiento a la obligación de retención, declaración y pago del impuesto adicional por parte del agente retenedor. Esta norma es solo para aquellas empresas relacionadas directa o indirectamente, las que por sus condiciones no estén relacionadas no deben dar cumplimiento a esta norma, solo a lo que establece la norma general del artículo 31 de la LIR.

La Circular N°1 de 02.01.2015 menciona que un contribuyente domiciliado en Chile está relacionado con una empresa en el exterior, cuando:

- a) Cuando una parte participe directa o indirectamente en otra entidad.
- b) Cuando una misma persona participa directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, todas ellas relacionadas entre sí.
- c) Cuando las operaciones se realicen entre una agencia, sucursal o establecimiento permanente con su casa matriz.
- d) Exista o no relación directa o indirectamente, y se realicen operaciones con residentes, domiciliados o establecidos en países considerados paraísos fiscales, estos reciben dicha denominación, debido a que exime del pago de impuestos a los inversores extranjeros, que mantienen dentro de estos países cuentas bancarias. Siempre y cuando el país haya suscrito un convenio con Chile, para permitir el

intercambio de información y esta pueda tributar de acuerdo a las leyes de nuestro país.

- e) Personas naturales cuando entre ellas exista parentesco hasta el cuarto grado o sean cónyuges.
- f) Cuando entre los relacionados una parte lleve a cabo operaciones con un tercero, que está relacionado directa o indirectamente y este a su vez se relacione con la primera parte.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente si existiera alguna relación entre la partes directa o indirectamente, el contribuyente que este afecto a Impuesto de Primera Categoría y el contribuyente beneficiario del impuesto adicional no residente ni domiciliado en el país, solo podrán deducir como gasto las rentas, cuando cumplan con ciertos requisitos:

- a) Que las cantidades indicadas en el artículo 59 de la LIR, hayan sido pagadas efectivamente o abonadas en cuentas en el año comercial o en el año que proceda su deducción.
- b) El agente retenedor deberá declara y pagar el impuesto adicional que corresponde a las remuneraciones, rentas o cantidades, una vez declaradas y pagadas podrán ser deducidas como gasto en el año comercial correspondiente.
- c) Las cantidades que se paguen o abonen a no residente ni domiciliados en el país deberán cumplir con los requisitos copulativos establecidos en el artículo 31 antes mencionado.
- d) Aquellas cantidades que se paguen o abonen en cuenta a partir del año comercial 2015, donde deberán estar contabilizadas como un gasto y que no hayan sido rebajadas en ejercicios anteriores.

III. Artículo 31 N°1 inciso 1° y sus respectivas modificaciones

Cabe destacar que las modificaciones que experimentó este numeral rige a contar del primer día del mes siguiente al de la publicación de la Ley 20.780 de 01.10.2014, según la letra a, artículo 1° Transitorio de la Reforma Tributaria. A continuación la tabla 12 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del artículo 31 N° 1 inciso 1°.

Tabla 12: Modificaciones artículo 31 N°1 inciso primero.

TEXTO ORIGINAL	TEXTO MODIFICADO POR LA LEY 20.780
<p>1°.- Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría</p>	<p>1°.- Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto. No se aceptará la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en esta categoría.</p> <p>Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.</p>

a. Intereses y reajustes

La Ley solo aceptaba como un gasto necesario los intereses pagados o devengados que correspondieran al año comercial y que correspondieran a cantidades adeudadas. Y no aceptaba como rebaja los intereses por créditos destinados a la adquisición de capitales mobiliarios.

Con la Reforma se incorporó un nuevo inciso que permite aceptar como gasto aquellos intereses y gastos financieros para la adquisición de todo tipo de capitales mobiliarios. Este inciso comenzó a regir el 01.10.2014.

Según la circular N°62 del 02.12.2014 menciona que cuando se adquieran créditos para la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y todo tipo de capital mobiliario, y se produzcan intereses y gastos financieros, como es en el caso de comisiones, reajustes y diferencias de cambios, esto podrá ser rebajado como un gasto para determinar la RLI.

IV. Artículo 31 N°3 y sus respectivas modificaciones.

Cabe destacar que las modificaciones que experimentó el numeral 3 rigen a contar del 01.01.2017, según inciso 1° del artículo 14° Transitorio de la Reforma Tributaria. Deberá tenerse presente lo señalado en el artículo 2° transitorio, respecto de vigencia especial por los años 2015-2016. A continuación la tabla 13 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del artículo 31 N° 3.

Tabla 13: Modificaciones de artículo 31 N°3.

TEXTO ORIGINAL	TEXTO MODIFICADO POR LA LEY 20.780
<p>3°.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley.</p>	<p>3°.- Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad. Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso precedente. Las pérdidas deberán imputarse a las rentas o cantidades que perciban, a título de retiros o dividendos afectos a los impuestos global complementario o adicional, de otras empresas o sociedades, sea que éstas se encuentren acogidas a las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14. La diferencia deberá imputarse a las rentas que se le atribuyan en el ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3 de la referida letra A), o según lo dispuesto en el número 4.- de la letra B), ambas del artículo 14, según corresponda, en su carácter de socio, comunero o accionista, comenzando por aquellas provenientes de otras empresas o sociedades obligadas a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, luego aquellas provenientes de empresas o sociedades que no tienen tal obligación, y, finalmente, de aquellas que se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, letra A). Si las rentas referidas en el párrafo precedente no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente conforme a lo señalado y así sucesivamente. En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97.</p>

a. Pérdidas de activos y pérdidas de ejercicios anteriores

Para mayor comprensión debemos tener presente que el artículo 31 N°3 de la LIR distingue tres conceptos importantes que la Circular N°66 de 23.07.2015 menciona, los cuales son los siguientes:

1. Pérdidas materiales, que correspondan a pérdidas sufridas por el negocio.
2. Pérdidas tributarias del ejercicio, corresponde al resultado negativo, que se obtiene a través de la determinación de la RLI.
3. Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores, que corresponden a periodos anteriores que no fueron absorbidas completamente por las utilidades.

La Ley acepta que pueden rebajarse como un gasto las pérdidas ocasionadas en el año comercial, estas se determinan al realizar un balance de acuerdo a las normas establecidas por Ley y deberá reajustarse de acuerdo al IPC. Estas pérdidas deberán provenir de delitos contra la propiedad de la empresa, además podrán rebajarse pérdidas de ejercicios anteriores, siempre y cuando se cumplan algunos requisitos que la Ley establece, los cuales son:

1. Deberán imputarse a utilidades no retiradas o distribuidas y a las que se generen en el ejercicio siguiente.
2. En caso de que aquellas utilidades no fueran suficientes para absorben las pérdidas deberán quedar pendientes hasta el ejercicio siguiente, así sucesivamente hasta que se pueda absorber por completa la pérdida

Y quedará como pago provisional aquel impuesto que pagaron dichas utilidades que fueron absorbidas por las pérdidas del ejercicio, en forma proporcional a lo que corresponda a las utilidades absorbidas, la cual será reajustada.

En el caso de sociedades que por diversos motivos decidan modificar la sociedad, ya sea en la participación en las utilidades o derechos sociales de la misma entidad, no podrán rebajar las pérdidas en ejercicios posteriores al haber realizado las modificaciones antes mencionadas.

Se entenderá que la sociedad modificó su estructura, cuando los nuevos socios o accionistas se relacionen directa o indirectamente y tengan derechos sobre la sociedad a lo menos con el 50% de los derechos de esta.

Además debemos tener presente que en el caso de haber ampliado o cambiado el giro de la empresa no cuente con bienes de capital o activos propios del giro que permitan el desarrollo de las actividades.

Con la reforma el numeral no cambió los efectos que tenía sobre los contribuyentes, pero si el orden de imputación. Estos cambios comenzarán a regir el 01.01.2017.

El artículo 31 N°3 de la LIR modificó el segundo inciso y establece que las pérdidas deberán imputarse en primer lugar a:

- Los dividendos provenientes de retiros afectos a impuestos Global Complementario o Adicional, proveniente de los regímenes 14 letra A, correspondiente a rentas efectivas, sujeto al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de créditos para los impuestos finales y 14 letra B, rentas según contabilidad completa sujetas al régimen de impuestos de primera categoría con deducción parcial de créditos con los impuestos finales.
- Suma de la Renta líquida imponible, rentas exentas de primera categoría, pero que estén afectas impuestos finales, rentas atribuibles a la empresa en carácter de propietario, socio, comunero o accionista de otras empresas y las rentas afectas a impuestos finales que no fueron absorbidas de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 N°3 de la LIR.
- Rentas provenientes de otras empresas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa afectas a impuestos finales, con derecho a crédito.

Si las rentas referidas en el párrafo anterior no fueren suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente.

En el caso que las pérdidas absorbidas total o parcialmente de las utilidades percibidas o atribuidas en el ejercicio, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades, se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se aplicaran las normas de reajustabilidad.

De acuerdo a lo establecido anteriormente, estos cambios comenzaran a regir durante el año comercial 2017, pero existe una norma transitoria para el periodo 2015 -2016, debido que aun los contribuyentes están bajo el régimen anterior del artículo 14 de la LIR. En la tabla 14 se muestra un esquema con el orden de imputación para el periodo mencionado anteriormente.

Tabla 14: Orden de imputación de las pérdidas.

ORDEN DE IMPUTACIÓN	RENTAS O CANTIDADES
1°	A las utilidades o cantidades afectas a IGC o IA registradas en el FUT, y determinadas en la forma señalada en la letra d), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, sea que éstas se hayan afectado o no con el IDPC. Para tales efectos, la imputación se efectuará comenzando por las rentas o cantidades más antiguas, con derecho, cuando corresponda, a la recuperación como pago provisional del IDPC que haya afectado a las utilidades absorbidas, de acuerdo a la modalidad dispuesta por la parte final, del párrafo 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR.

2°	<p>Cuando resulte un excedente de pérdidas no absorbidas por las rentas o cantidades y conforme al orden de imputación señalado en el N° 1 anterior, el saldo, reajustado en la forma dispuesta en el inciso 3°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, se imputará como gasto a las utilidades o cantidades obtenidas en el ejercicio inmediatamente siguiente a aquél en que se produzcan dichas pérdidas.</p>
3°	<p>En caso que aún resulte un excedente de pérdidas no absorbidas conforme al orden de imputación N° 2 anterior, determinándose por tanto, una pérdida tributaria en el ejercicio, ésta se imputará a las utilidades o cantidades afectas a IGC o IA, señaladas en el orden de imputación N° 1, que se obtengan en el mismo ejercicio, y en caso que éstas no sean suficientes para absorberlas, el saldo se imputará en los ejercicios siguientes, como gasto del ejercicio de acuerdo al N° 2 anterior, y luego a las rentas o cantidades afectas a IGC o IA, según corresponda, y así sucesivamente.</p>

Fuente: SII Circular N° 10, emitida el 30 de enero de 2015.

En el caso del pago provisional que se mencionó anteriormente al rebajar dichas pérdidas con los saldos en el FUT, seguirán el mismo tratamiento antes mencionado, debido a que la reforma no modificó dicho tratamiento.

Cuando los contribuyentes opten por algún régimen de tributación en el año 2016, para que en el año comercial 2017 puedan aplicar las normas de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 letra A o B de la LIR, en ningún caso podrán imputar las pérdidas tributarias a utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, solo podrán ser imputadas de acuerdo al siguiente orden:

1. Retiros y dividendos afectos a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, que provengan de empresas que estén acogidas al nuevo régimen de tributación del artículo 14 letra A de la LIR.
2. Retiros y dividendos que no conformaron la RLI, y que provengan de empresas acogidas al artículo 14 letra b de la LIR.
3. Rentas que sean atribuidas por terceras personas
4. Como gasto en la determinación de la RLI del ejercicio siguiente.

V. Artículo 31 N°5 de la LIR y sus respectivas modificaciones.

Cabe destacar que las modificaciones que experimentó este numeral rige a contar del primer día del mes siguiente al de la publicación de la Ley 20.780 de 01.10.2014, según la letra a, artículo 1° Transitorio de la Reforma Tributaria. A continuación la tabla 15 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del artículo 31 N°5 e incorporación del 5 Bis.

Tabla 15: Modificaciones del artículo 31 N° 5 e incorporación nuevo inciso N°5 bis

TEXTO ORIGINAL	TEXTO INCORPORADO POR LA LEY 20.780.
<p>5° Inciso 3°: En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.</p> <p>5° BIS NO EXISTE</p>	<p>5° Inciso 3°: SUPRIMIDO, a contar del 01.01.2017.</p> <p>5° BIS.- Para los efectos de lo dispuesto en el número 5° precedente, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año. Los contribuyentes que no registren operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tengan un capital efectivo no superior a 30.000 unidades de fomento, al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva. Los contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000, podrán aplicar el régimen de depreciación a que se refiere el párrafo precedente, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva. Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo. En lo demás, se aplicarán las reglas que establece el número 5° anterior.</p>

a. Depreciación

La Ley acepta una cuota anual de depreciación del activo inmovilizado calculado sobre el valor neto de estos, una vez realizada la revalorización obligatoria según lo establecido en el artículo 41 que menciona lo siguiente “deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible”, dicho cálculo podrá realizarse una vez que el activo comience a funcionar en la empresa.

Según la Normas Internacionales de Información Financieras 16 (NIIF) un Activo fijo es un “Recurso controlado por la empresa, como resultado de hechos pasados, del cual la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”.

Cada bien tiene una vida útil que está establecida por Resolución N°43 de 26.12.2002 y en base a eso se puede calcular su depreciación.

Para entender el concepto de activo fijo, es necesario conocer los conceptos de vida útil y depreciación. En el ámbito tributario, se entiende por vida útil, el período de tiempo estimado de duración y uso para calcular la utilidad de un activo fijo, y el concepto de depreciación corresponde a una parte del valor del bien, originada por su uso, el que es factible de cargar al resultado de la empresa y que se origina por el valor del bien reajustado y la vida útil de éste.

Un activo se puede depreciar de forma acelerada, la cual se puede fijar una vida útil de un tercio de lo que establece la Dirección Nacional, y en el caso de aquellos bienes que por ley tiene un vida útil de tres años no podrán acogerse a este tipo de depreciación.

Los contribuyentes podrán optar por un régimen u otro, y deberán registrar en su contabilidad una vez terminado dicho periodo de depreciación el activo fijo, deberá quedar registrado en la contabilidad de la empresa a un valor de \$ 1 y deberá permanecer hasta que el bien se venda, se castigue, sea retirado de la empresa u cualquiera sea el motivo por el cual el bien ya no pertenezca a esta, y por ultimo no deberá reajustarse de acuerdo a lo establecido en el artículo 41 mencionado anteriormente.

En el caso de los contribuyentes de primera categoría, podrán rebajar como un gasto necesario, la diferencia que se produce entre la depreciación normal (financiera) y la depreciación acelerada (tributaria).

No podrán rebajar como un gasto la depreciación de automóviles y similares, debido a que la ley no los acepta como un gasto necesario, con excepción las empresas que se dediquen al arrendamiento de autos o que su giro tenga relación con la compra y venta de automóviles.

Y en su último inciso menciona que no se aceptaran depreciaciones por agotamiento de sustancias naturales en empresas mineras, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 30 inciso primero, que menciona lo siguiente “el costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento”

La norma actual suprime el inciso tercero que menciona la diferencia entre depreciación normal y acelerada, que puede ser considerada como un gasto aceptado, dicha modificación comenzará a regir el 01.01.2017. Este cambio se debe a la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria que incluye el numeral 5 bis al artículo 31 de la LIR, donde establece un nuevo tratamiento de depreciación acelerada, donde los contribuyentes podrán optar entre la depreciación normal y este nuevo tratamiento. Además agrega el numeral 5 bis donde menciona lo siguiente “para los efectos de lo dispuesto en el número 5° precedente, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 25.000 UF (equivalentes a \$ 640.727.250 en base a la UF del 31 de diciembre de 2015), podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando una vida útil de un año. Los contribuyentes que no registren operaciones en los años anteriores podrán acogerse a este régimen de depreciación siempre que tenga un capital efectivo no superior a 30.000 UF (equivalentes a \$ 768.872.700, en base a la UF del 31 de diciembre de 2015), al valor que éstas tengan en el primer día del mes del inicio de las actividades. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Los contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro superior a 25.000 unidades de fomento y que no supere las 100.000 UF (equivalentes a \$ 2.562.909.000, en base a la UF del 31 de diciembre de 2015) , podrán aplicar el régimen de depreciación a que se refiere el párrafo precedente, para bienes nuevos o importados, considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo. En lo demás, se aplicarán las reglas que establece el número 5° anterior.

El nuevo inciso incorporado establece un régimen opcional de depreciación acelerada para pymes es decir micro, pequeñas y medianas empresas que estén afectas a impuesto de Primera Categoría con contabilidad completa.

Con la Reforma Tributaria se crea este nuevo inciso, con la finalidad de crear un régimen opcional de depreciación acelerada, para PYMES es decir micro, pequeñas y medianas empresas que están afectas a impuestos de primera categoría. Para ello establece una división de tramos según los ingresos que tengan las PYMES. Como se mencionó en los párrafos anteriores se establecieron dos tramos:

- a) Ingresos inferiores a 25.000 UF, podrán considerar como vida útil un año, para poder depreciar los bienes del activo inmovilizado, nuevos o usados. Es importante señalar que para poder acogerse a este régimen su capital efectivo no puede ser superior a 30 UF (\$768.873)⁵
- b) Ingresos entre 25.000 y 100.000 UF, podrán considerar como vida útil un décimo de la vida útil, fijada por la Dirección, que deberá estar expresada en años, que pueden ser nuevos o importados.

⁵ Monto calculado en base a la UF del 31.12.2015 equivalente a \$25.629,09.

VI. Artículo 31 N° 9 inciso 4° y sus respectivas modificaciones.

Cabe destacar que las modificaciones comenzarán a regir a contar del 01.01.2015, según letra b, artículo 1° Transitorio de la Reforma Tributaria. A continuación la tabla 16 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del artículo 31 N° 9 inciso 3°.

Tabla 16: Modificaciones al artículo 31 N°9 inciso 3°

TEXTO ORIGINAL	TEXTO MODIFICADO POR LA LEY 20.780.
<p>Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un gasto diferido y deberá deducirse en partes iguales por el contribuyente en un lapso de diez ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ésta se generó.</p>	<p>Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41.</p>

a. Amortización de gastos de organización y puesta en marcha

La Ley acepta hasta seis ejercicios comerciales consecutivos los gastos que correspondan a organización y puesta en marcha, desde que fueron generados dicho desembolso o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos. En el caso de aquellas empresas que su existencia legal sea inferior a 6 años, los gastos podrán ser amortizados de acuerdo a la existencia real de la entidad económica.

Cuando una empresa decida fusionarse con otra, y al reajustar el capital propio de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 41 de la LIR, se produzca un menor valor estos

deberán ser distribuidos en todo los activos no monetarios, que son según definición del Servicio “son los que están resguardados de la inflación, por ejemplo: bienes físicos del activo inmovilizado, bienes físicos del activo realizable y créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables”, siempre y cuando su valor tributario sea inferior al corriente en plaza.

Cuando se haga la respectiva distribución que deberá estar reajustada de acuerdo al Índice de Precio al Consumidor (IPC), aumentara su valor tributaria con tope el valor corriente en plaza, si en el caso que quedara alguna diferencia se considerada como un gasto diferido que deberá descontarse en un lapso de 10 ejercicios, en el caso que se dé término de giro, y quedara aún pendiente algún saldo, deberá descontarse totalmente en ese periodo

La norma actual modifica el inciso tercero, estableciendo que la diferencia que no esté distribuida en los activos no monetarios, ya no será un gasto diferido, sino un activo intangible que será amortizado solo cuando la empresa realice término de giro.

Según N° 9, artículo 31, de la LIR menciona lo siguiente “se considerará como un activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41”.

Para comprender las modificaciones del numeral, debemos tener presente que se entiende por Goodwill o menor valor de la inversión, según El Centro de Estudios Tributarios menciona lo siguiente “el goodwill se origina cuando una entidad, que posee un valor que no es directamente atribuible a sus activos y pasivos, es fusionada por incorporación con otra empresa u otra entidad adquiere el 100% de su propiedad (fusión impropia), de modo tal que la inversión efectuada en la sociedad que desaparece es superior al valor libro de los activos y pasivos de la misma”

En la Circular N°1 de 02.01.2015, menciona el nuevo tratamiento tributario del goodwill, con la finalidad de que el menor valor que se produce por la fusión de sociedades sea considerado un activo intangible, para ser castigado al término de giro de la sociedad.

Para determinar si existe goodwill o no, debemos tener presente lo siguiente, según la Circular N°13 del 07.03.2014:

- a) Que existe goodwill o menor valor, cuando el valor total de la inversión efectuada por la absorbente en las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida es mayor al valor total o proporcional del capital propio tributario de esta última determinado a la fecha de la fusión.
- b) Que dicha diferencia, primeramente se debe distribuir entre todos los activos no monetarios que se reciban de la sociedad absorbida con motivo de la fusión cuyo valor de costo para efectos tributarios sea inferior a su valor corriente en plaza. La distribución debe efectuarse en la proporción o porcentaje que represente el valor corriente en plaza de cada uno de ellos sobre la sumatoria del total de los mismos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta la concurrencia de su valor corriente en plaza.

En el caso de que el goodwill este registrado como un activo intangible, podrá ser castigado o amortizado solo cuando:

- a) La empresa absorbente deje de existir legalmente producto de una fusión, podrá deducirse como un gasto.
- b) Cuando la empresa absorbente cese el ejercicio de sus actividades afectas a impuestos.

Los cambios que experimento el artículo 31 N°9 en sus respectivos numerales, se debe principalmente a que antes de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria, cuando se fusionaban dos empresas, diera como resultado un menor valor, producto de que la inversión de la sociedad fusionada es mayor al capital propio de la sociedad absorbida, esta diferencia debía distribuirse en todo los activos no monetarios, si después de distribuirse dicha diferencia existiera algún saldo, este sería considerado un gasto diferido(considerado un activo), que debía amortizarse en un lapso de 10 años consecutivos. Con la Reforma Tributaria, se sigue el mismo tratamiento de distribución en los activos no monetarios, pero dicha diferencia que subsista pasara a ser un activo intangible, provocando que aumente el capital propio de la sociedad y solo podrá ser amortizado una vez que la empresa se disuelva.

VII. Artículo 31 N°9 inciso 5° y sus respectivas modificaciones.

Las respectivas modificaciones comenzaran a regir a contar del 01.01.2015, según letra b, artículo 1° Transitorio de la Reforma Tributario. A continuación la tabla 17 muestra el texto original de la norma y texto modificado por la ley 20.780 del artículo 31 N° 9 inciso 4° y 5°.

Tabla 17: Modificaciones artículo 31 N° 9 inciso 4° y 5°.

TEXTO ORIGINAL	TEXTO MODIFICADO POR LA LEY 20.780
<p>Si el contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del gasto diferido cuya deducción se encuentre pendiente, se deducirá totalmente en el ejercicio del término de giro. El valor de adquisición de los derechos o acciones a que se refiere el inciso anterior, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.</p> <p>Para los efectos de su deducción, el gasto diferido que se haya producido durante el ejercicio, se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor, en el período comprendido entre el mes anterior a aquel en que se produjo la fusión de la respectiva sociedad y el último día del mes anterior al del balance. Por su parte, el saldo del gasto diferido por deducir en los ejercicios siguientes, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del cierre del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance.</p> <p>Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar fundadamente los valores de los activos determinados por el contribuyente en caso que resulten ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia determinada en virtud de la referida tasación, se considerará como parte del gasto diferido que deberá deducirse en el período de 10 años ya señalado.</p>	<p>Suprimido.</p> <p>El valor de adquisición de los derechos o acciones a que se refiere el inciso anterior, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.</p> <p>Suprimido</p> <p>Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar fundadamente los valores de los activos determinados por el contribuyente en caso que resulten ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia determinada en virtud de la referida tasación, se considerará como parte del activo intangible, según lo señalado en este número</p>

Con la reforma, se suprimieron algunos incisos, debido a que el concepto de gasto diferido deja de existir y pasa a ser un activo intangible para la empresa. Dichos cambios comenzaron a regir el 01.01.2015.

Tal como indicamos al inicio de este capítulo a continuación presentaremos dos ejercicios prácticos con la finalidad de observar los cambios analizados anteriormente.

Caso práctico 1: Antes y después de las modificaciones introducidas por la Ley 20.780

La Empresa XX Ltda. Presenta los siguientes antecedentes al 31.12.2014.

Ventas	\$ 873.000.000
Costo de Venta	<u>-\$ 124.000.000</u>
Margen de contribución	\$ 749.000.000
Gastos de Adm. Y Venta	<u>-\$ 380.000.000</u>
Resultado de Explotación	\$ 369.000.000
Ingresos fuera de explotación	\$ 70.000.000
Egresos fuera de explotación	-\$ 50.000.000
Resultado antes de impuestos	\$ 389.000.000

Realizando el análisis del resultado se determinó lo siguiente:

1. Analizados los gastos de administración y ventas se dedujeron la siguiente información:
 - a. Gastos por reparación de vehículos (camioneta):
 - i. De la empresa \$5.650.000
 - ii. De los dueños \$2.500.000
 - b. La empresa adquirió una maquinaria nueva el 31.10.2015 en \$40.000.000
 - c. Gastos asociados al personal
 - i. Fiesta de fin de año \$ 3.000.000
 - ii. Bono especial de productividad \$10.000.000
 - d. Gastos relacionados con la empresa
 - i. Gastos de supermercado \$ 3.000.000
2. Los egresos fuera de la explotación corresponden a:
 - a. \$15.000.000 corresponden a estimaciones varias. No fue posible conocer el detalle de esta cuenta.
 - b. \$18.000.000 corresponden a estudios de mercado realizados en Brasil para ver la posibilidad de entrar en ese mercado.

- c. \$13.000.000 corresponden a pagos de intereses por crédito destinados a la adquisición acciones.
3. La empresa registra en el FUT un resultado acumulado actualizado al 31.12.14 de (\$16.560.000) correspondientes a pérdidas.

A partir de los antecedentes determinaremos el resultado tributario e impuesto a pagar de XX Ltda., antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.780.

Los gastos por reparación de camioneta correspondientes a la empresa (\$5.650.000) se considera un gasto necesario para producir la renta según art. 31 inciso 1°, Sin embargo aquellos gastos incurridos en reparaciones hechas a los vehículos de los dueños (\$2.500.000) se considerarán como un gasto rechazado según Art. 33 N°1 letra g.

Para efectos de la depreciación de la maquinaria, el artículo 33 bis de la LIR establece un crédito en contra del impuesto de primera categoría, el cual procederá cuando exista inversión en activo fijo adquirido nuevo o terminado de construir en el ejercicio. El crédito corresponde al equivalente al 4%, para calcular el nuevo valor de la maquinaria para fines de depreciación procederemos a calcular el crédito junto con la depreciación normal y acelerada, consideremos que la empresa adquirió una maquinaria nueva el 31.10.2015 en \$40.000.000

valor adquisición del bien	\$ 40.000.000
Corrección monetaria (2,3%)	<u>\$ 920.000</u>
valor actualizado del bien al 31.12.2014	\$ 40.920.000
Crédito art 33 bis (4%)	<u>\$ 1.636.800</u>
valor del bien para depreciación	\$ 39.283.200
Depreciación normal (\$ 39.283.200/15) * (3/12)	\$ 654.720
Depreciación ultra acelerada (\$ 39283200 *(3/12)	<u>\$ 9.820.800</u>
Diferencia a deducir	-\$ 9.166.080

Por lo tanto el monto a deducir en RLI será el que resulte la diferencia entre depreciación normal y depreciación acelerada, por lo tanto la depreciación normal se agregará mientras que la depreciación acelerada se deducirá tal como se muestra en la tabla 18.

Los gastos relacionados al personal se aceptan como gasto necesario según art 31 N° 6.

Los gastos de supermercado (\$3.000.000) a pesar de no encontrarse en la Ley, si cumple con los requisitos para ser considerados como gasto, es decir, corresponder a gastos pagados o adeudados, están respaldados o justificados con la documentación legal correspondiente, corresponder al período, es un gastos necesarios para generar la renta y tiene relación con el giro de la empresa además no se encuentre contabilizado como un activo. Por lo que se aceptan los gastos de supermercado.

En el caso de estimaciones varias (\$15.000.000) al no encontrarse justificada fehacientemente y no es un desembolso de dinero, no cumple con dos de los requisitos para ser un gasto aceptado por lo tanto se agrega a la renta líquida imponible.

Los estudios realizados en Brasil por concepto de investigación científica (\$18.000.000) están justificados fehacientemente mediante un contrato, donde detalla las condiciones relacionadas con el servicio prestado y montos convenidos, por lo tanto se consideran necesario según artículo 31 N°11.

Los intereses por crédito (\$13.000.000) se agregarán a la renta líquida imponible por considerarse un gasto no necesario para producir la renta debido a que estos intereses están destinados a la adquisición acciones, por lo que según la norma no cumpliría el requisito de estar relacionado con el giro, sin embargo más adelante podremos ver la modificación que se realizó en el numeral 1 del artículo 31 de la IR y como afecta a la renta líquida.

Finalmente la perdida de arrastre se considera un gasto necesario según artículo 31 N°3, por el monto de \$16.560.000.

TABLA 18: Resultado tributario e impuesto a pagar antes de la reforma.

Resultado Financiero	\$ 389.000.000
(+)Agregados	\$ 31.154.720
Gastos de reparación de Vehículos dueños	\$ 2.500.000
Depreciación maquinaria (normal)	\$ 654.720
Estimaciones VARIAS	\$ 15.000.000
Intereses por crédito	\$ 13.000.000
(-)Deducciones	-\$ 26.380.800
Depreciación maquinaria (acelerada)	-\$ 9.820.800
Pérdida tributaria de arrastre	-\$ 16.560.000
(-)Desagregados	-\$ 15.500.000
Gastos de reparación de Vehículos dueños	-\$ 2.500.000
Intereses por crédito	-\$ 13.000.000
Resultado tributario	\$ 378.273.920
Impuesto determinado	\$ 79.437.523
crédito por compra activo fijo	1636800
Impuesto a pagar	\$ 77.800.723

Tras las modificaciones introducidas en la ley de impuesto a la renta se vieron afectados algunos numerales del artículo 31, para comprender como afectó a los contribuyentes de primera categoría estas modificaciones, se realizará el mismo ejercicio, pero esta vez se considerarán los cambios que experimentaron los numerales.

Los gastos incurridos en compras en supermercados tras la reforma se encuentran normados en el inciso 1° del artículo 31 y tal como lo vimos en el presente capítulo estos gastos se considerarán aceptados hasta 5 UTA (\$2.591.8800, según UTA del 31 dic. 2014) y la diferencia que resulte de ella se agregará a la renta líquida imponible, cabe mencionar que podrá aceptarse el total de los gastos (\$3.000.000) solo si realiza la declaración jurada en el periodo correspondiente y tras el aviso respectivo al SII. En este caso consideraremos que la empresa no realizó la declaración jurada respectiva. Estableciéndose una diferencia de \$ 408.120, monto que se agregará a la RLI, tal como indica la tabla 19.

Desde el 1° de octubre de 2014 la Ley acepta como gastos los intereses y demás gastos financieros que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario. Por lo tanto se aceptarán los \$13.000.000 que la empresa presentaba como gasto bajo el concepto de intereses.

En relación a los gastos en reparaciones de vehículos la Ley mantiene la facultad del director de calificar como necesarios estos gastos, aun cuando no tengas relación con el giro del contribuyente.

En cuanto a la depreciación de activos se deducirá la diferencia entre depreciación normal y depreciación acelerada tal como lo vimos antes de la reforma sin embargo los cambios en esta materia se encuentran principalmente en el cálculo para el nuevo valor de la maquinaria en términos de depreciación es decir la diferencia entre el valor de la maquinaria (\$40.000.000) y el crédito por adquisición de bienes nuevos, la tasa a aplicar por concepto de crédito dependerá del promedio anual de ingresos bruto que tenga la empresa durante los últimos 3 años. Consideraremos en este ejemplo que la empresa ha tenido ingresos brutos inferiores a 25.000 UF como promedio durante los últimos tres años.

valor adquisición del bien	\$ 40.000.000
Corrección monetaria (2,3%)	\$ 920.000
valor actualizado del bien al 31.12.2014	\$ 40.920.000
Crédito art 33 bis (8%)	\$ 3.273.600
valor del bien para depreciación	\$ 37.646.400
Depreciación normal (\$ 39.283.200/15) * (3/12)	\$ 627.440
Depreciación Acelerada (\$ 39283200 *(3/12)	\$ 9.411.600
Diferencia a deducir	-\$ 8.784.160

Por lo tanto el monto a deducir en la renta líquida será el que resulte la diferencia entre depreciación normal y depreciación acelerada La depreciación normal se agrega mientras que la depreciación acelerada se deduce (art. 31 N° 5). No olvidar que este ejercicio considera como ingreso promedio un monto inferior a las 25.000 UF

Cabe considerar que si la empresa obtuviera un promedio entre 25.000 y 100.000 UF, por ejemplo 45.000 UF, podrá acceder a un crédito que fluctuará de un 4% a un 8%, el cual se determinará con la siguiente fórmula:

$$8\% \times \frac{(100.000 - \text{ingresos promedios anuales en UF})}{75.000} = 5,86\%$$

Cabe señalar que si el resultado de esta fórmula es menor al 4%, será esta última tasa la que se aplicará como crédito.

Por otra parte las pérdidas contenidas en el artículo 31 N° 3 también experimentaron modificaciones que comenzarán a regir el 01.01.2017. Estas modificaciones no afectan a la renta líquida imponible sino más bien el orden de imputación de las pérdidas en el FUT.

Sin embargo las Pérdidas de arrastre (\$16.560.000) sólo se imputarán a utilidades que le sean atribuidas de terceros. Esto implica que aquellas sociedades que no posean inversiones o participaciones en otras sociedades y declaren pérdida tributaria al 31.12.2016, dicha pérdida no podrá deducirse como gasto a contar del ejercicio comercial 2017.

TABLA 19: Resultado tributario e impuesto a pagar antes y después de la Reforma Tributaria (Año tributario 2015)

DETALLE	ANTES	DESPUÉS
(=) Resultado Financiero	\$ 389.000.000	\$ 389.000.000
(+)Agregados	\$ 31.154.720	\$ 17.908.120
Gastos de reparación de Vehículos dueños	\$ 2.500.000	\$ 2.500.000
Depreciación maquinaria (normal)	\$ 654.720	\$ 627.440
Estimaciones VARIAS	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Intereses por crédito	\$ 13.000.000	\$ 0
Gastos Supermercado		\$ 408.120
(-)Deducciones	-\$ 26.380.800	-\$ 7.148.400
Depreciación maquinaria (acelerada)	-\$ 9.820.800	\$ 9.411.600
Pérdida tributaria de arrastre	-\$ 16.560.000	-\$ 16.560.000
(-)Desagregados	-\$ 15.500.000	-\$ 2.908.120
Gastos de reparación de Vehículos dueños	-\$ 2.500.000	-\$ 2.500.000
Intereses por crédito	-\$ 13.000.000	\$ 0
Gastos de supermercado		-\$ 408.120
Resultado tributario	\$ 378.273.920	\$ 396.851.600
Impuesto determinado	\$ 79.437.523	\$ 83.338.836
crédito por compra activo fijo	\$163.6800	\$3.273.600
Impuesto a pagar	(Antes) \$ 77.800.723	(Después) \$ 80.065.236

La tabla 19 muestra los resultados obtenidos antes y después de la reforma tributaria, a partir de la comparación podemos concluir que los cambios que experimentaron los numerales provocaron un aumento en la base imponible, antes de la reforma la base imponible de la empresa XX Ltda era de \$378.273.920, tras las modificaciones la base aumento en \$ 18.577.680 provocando un aumento de \$ 2.264.513 en el impuesto a pagar, una consideración importante en el caso, es con referencia al crédito por adquisición de activo inmovilizado, las disposiciones transitorias están dirigidas exclusivamente a las micro, pequeña y medianas empresas existiendo un crédito del 8% para Micro y Pequeñas Empresas y un crédito que para medianas empresas que fluctuará de un 4% a un 8%, el cual se determina con la formula mencionada en el análisis del ejercicio.

Caso práctico 2: Modificaciones del artículo 31 N°9 de la LIR, luego de la entrada en vigencia de la Ley 20.780/2014.

Los Alpes Ltda. Sociedad cuyo giro es venta al por menor de artículos de oficina, durante el año comercial 2015, decide fusionarse con Los Alerces Ltda., que correspondía a una de sus filiales, con el fin de aumentar el capital y poder expandirse a los largo del país. Los Alpes Ltda., posee una participación del 60% de la sociedad filial, continuación se presenta la información de cada empresa, antes de la fusión.

1. Sociedad los Alpes Ltda.

ACTIVOS		PASIVOS	
Acciones Filial	\$10.000	Patrimonio	\$10.000
Total Activo	\$10.000	Total Pasivo y Patrimonio.	\$10.000

2. Sociedad los Alerces Ltda.

ACTIVOS		PASIVOS	
Caja	\$3.000	Acreedores	\$1.500
Terreno	\$8.000	Patrimonio	\$9.500
Total Activo	\$11.000	Total Pasivo y Patrimonio	\$11.000

Cuando la Sociedad Los Alpes Ltda., se fusione con su filial y tome el control del 40% restante, se produce un menor valor debido a que la inversión que hace la sociedad matriz es mayor que el capital propio de la filial, producto de esto, nace el concepto de Goodwill o menor valor, que debe ser distribuidos en todo los activos no monetarios de la sociedad.

A continuación en la tabla 20, se muestra un esquema sobre como determinar el Goodwill.

Tabla 20: Determinación de Goodwill.

<p>Acciones de la filial - [Capital de la filial x porcentaje de participación de la matriz] = Goodwill</p> <p>\$ 10.000 - [\$ 9.500 x 60%] = \$ 4.300</p>
--

A continuación, se representará gráficamente como quedará la nueva sociedad que se formará al momento de que **Los Alpes Ltda.**, tome el control del 100% de **Los Alerces Ltda.**

Sociedad los Árboles

ACTIVOS		PASIVOS	
Caja	\$3.000	Acreedores	\$1.500
Ac. Fijo	\$8.000	Capital	\$3.800
Goodwill	\$4.300	Acc. Filiar	\$10.000

En la tabla anterior se puede observar cómo queda constituida la nueva sociedad que se forma al fusionarse Los Alpes Ltda., con Los Alerces Ltda., provocando un Goodwill de \$4.300, producto que la Sociedad Los Alpes Ltda., al adquirir el 40% restante de las acciones de Los Alerces Ltda., realizó una inversión de \$10.000 siendo este mayor al capital propio tributario que asciende a \$9.500 de la sociedad absorbida.

El nuevo capital de la Sociedad los Árboles es de \$3.800, que corresponde al 40% del patrimonio que tenía la Sociedad los Alerces, que correspondía a \$9.500.

Con la Ley 20.630 de 2012, el tratamiento que se realizaba a las pérdidas por un menor valor en la inversión, consistía en asignar dicho monto a los activos no monetarios, con tope hasta el valor corriente en plaza, y la diferencia que quedara pasaría a ser un gasto diferido, que se amortizará en 10 cuotas iguales, provocando una disminución en la base imponible de primera categoría.

Con la nueva Ley 20.780 el tratamiento que se le da al goodwill o menor valor cuando existe algún tipo fusión de sociedades, deja de ser un gasto diferido y pasa a ser considerado un activo intangible para la sociedad absorbente, los cuales según la NIC 38 “es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”, el cual formará parte del capital propio tributario de la empresa, que se deberá reajustar de acuerdo a lo estipulado en el artículo 41 N°6 de la LIR, y provocará efectos en el resultado de la empresa absorbente, debido a que cuando esta realicen termino de giro o se disuelva, podrán rebajar como gasto aceptado. Cabe destacar que estos cambios comenzaron a regir el 01.01.2015.

CONCLUSIÓN

Las empresa incurren en diferentes gastos, para poder desarrollar su actividad, estos gastos son de gran importancia a la hora de determinar la renta líquida imponible que es considerada la base para aplicar el impuesto de primera categoría, los gastos en los que incurre la empresa pueden aumentar o disminuir esta base afecta a impuestos. No olvidemos que la RLI se determina a partir del resultado del balance, además se deben tener presentes las disposiciones de los artículos 29 al 33, estos deben considerarse en todo momento, debido a que si una cifra o un concepto contabilizado no cumple con los requisitos que establece la norma para cada concepto se debe dar origen a ajustes extracontables, es decir se crea un listado con el detalle de las partidas que se deben agregar o deducir del resultado según balance.

En la contabilidad los gastos se registran como costos o pérdidas sin embargo desde el punto de vista tributario, estos deben tener la condición de ser necesarios para producir la renta del contribuyente. a través de la investigación se ha podido concluir que tributariamente para que sea un gasto aceptado debe cumplir con los siguientes requisitos: que correspondan al ejercicio, que se relacionen con el giro o actividad de la empresa, que sean inevitables, que se encuentren documentados fehacientemente y que se hayan pagados o devengados o consumidos en el ejercicio. La LIR establece en el artículo 31 una serie de gastos que considera necesarios para producir la renta de los contribuyentes.

Si un gasto es considerado no necesario, se transforma en un agregado de la renta líquida imponible, por otra parte se deducirán algunos ingresos, gastos y costos de venta, debido a que la propia ley lo establece, dependiendo si fueron contabilizados o no.

El 29 de septiembre de 2014 fue publicada la ley 20.780, la cual modificó varias leyes, además de la Ley de Impuesto a la Renta, esta reforma modificó el inciso 1° y los numerales 1, 3, 5 y 9 del artículo 31 de la LIR, artículo que está dentro de las disposiciones para determinar la RLI y el cual fue sujeto de análisis debido a la importancia y los efectos que produce en la determinación del impuesto de primera categoría. A modo de conclusión tras el análisis realizado podemos mencionar lo siguiente con respecto a las modificaciones realizadas al artículo 31 de la LIR:

Con la reforma el artículo 31 inciso primero de la LIR mantiene la facultad para que el director del SII pueda autorizar los gastos relacionados con automóviles, repuestos y accesorios, a aquellas empresas en las cuales su giro no esté relacionado con este tipo de gastos, a este inciso^{1º} se añadió los gastos por compras en supermercados y locales similares, aceptándolos como un gasto necesario, para ello, es necesario que se cumplan una serie de requisitos copulativos, además la ley establece un tope de 5UTA, en caso de exceder el tope el SII será quien determine a través de algunos requisitos que debe cumplir el contribuyente. La Reforma se incorporó un inciso tercero al artículo 31 que permite aceptar como gasto necesario para producir la renta las cantidades afectas a impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, este nuevo inciso tiene por finalidad condicionar el gasto aceptado, para poder dar cumplimiento a la obligación de retención, declaración y pago del impuesto adicional por parte del agente retenedor.

Artículo 31 N°1. La Ley solo aceptaba como un gasto necesario lo intereses pagados o devengados que correspondieran al año comercial y que correspondieran a cantidades adeudadas, y no acepta como rebaja aquellos que se produjeran por la adquisición, mantención o explotación de bienes que no produzcan renta. La ley 20.780 incorporó un nuevo inciso que permite aceptar como gasto aquellos intereses y gastos financieros para la adquisición de todo tipo de capitales mobiliarios.

Artículo 31 N°3. La ley aceptaba que pudiesen rebajarse como un gasto las pérdidas ocasionadas en el año comercial, estas se determinan al realizar un balance de acuerdo a las normas establecidas por ley y deberá reajustarse de acuerdo al IPC. Estas pérdidas deberán provenir de delitos contra la propiedad de la empresa, además podrán rebajarse pérdidas de ejercicios anteriores, siempre y cuando se cumplan algunos requisitos que la Ley establece. Con la reforma el numeral no cambió el efecto que tenía sobre los contribuyentes, pero sí cambió el orden de imputación del FUT.

Artículo 31 N°5 de la LIR. La norma actual suprime el inciso tercero que menciona la diferencia entre depreciación normal y acelerada, dicha modificación comenzará a regir el 01.01.2017. Además agrega el numeral 5 bis, establece un régimen opcional de depreciación acelerada para PYMES es decir micro, pequeñas y medianas empresas que estén afectas a impuesto de Primera Categoría con contabilidad completa. Existiendo una división de las

pymes según sus ingresos para poder optar a este nuevo régimen de depreciación acelerada para ello es necesario considerar las normas transitorias.

Artículo 31 N°9 inciso 4° la Ley acepta hasta seis ejercicios comerciales consecutivos los gastos que correspondan a organización y puesta en marcha, desde que fueron generados dicho desembolso o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos. En el caso de aquellas empresas que su existencia legal sea inferior a 6 años, los gastos podrán ser amortizados de acuerdo a la existencia real de la entidad económica. La norma actual modifica el inciso tercero, estableciendo que la diferencia que no esté distribuida en los activos no monetarios, ya no será un gasto diferido, sino un activo intangible que será amortizado solo cuando la empresa realice termino de giro.

Tras la comparación de la norma antes y después de la reforma, claramente pudimos percatarnos que la reforma cumple con los objetivos, tras la elaboración y solución de los casos prácticos se comprueba que se incentiva a la inversión a través de la compra de activo fijo, otorgándole un mayor crédito contra el impuesto a las PYMES y a la vez la reforma disminuye la brecha de desigualdad haciendo que paguen más impuesto aquellos que tengan rentas más altas.

Tras las modificaciones realizadas al artículo 31, se establece que aumenta la base imponible de los contribuyentes de primera categoría, lo que provoca un aumento en el pago de impuesto.

BIBLIOGRAFÍA

LEYES

- D.L. 824. Chile. Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, actualizada al 1 de octubre de 2014.
- D.L. 830. Chile. Código Tributario. Ministerio de justicia, Santiago, Chile, actualizada al 29 de Septiembre de 2014.
- Código Civil. Chile. Texto Refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. Ministerio de Justicia, Santiago Chile, Mayo 2000.
- Decreto supremo N° 1.150, DE 1980 Ministerio del Interior (Publicado en el Diario Oficial de 24 de octubre de 1980).
- Ley N°3918. Chile. Ley Sociedades de Responsabilidad Limitada. Publicada en el Diario Oficial de 11 de Marzo de 1923 y actualizada el 11 de Abril de 1997.
- Ley N°19.857. Chile. Ley Empresas Individual de Responsabilidad Ltda. Publicada en el Diario Oficial 24 de enero de 2013 y actualidad el 10 Octubre de 2014.
- Ley N°18.046. Chile. Sociedades Anónimas. Publicada en el Diario Oficial el 22 de Octubre de 1981 y actualizada el 10 de Octubre de 2014.
- Código de Comercio. Chile. Publicado en el diario oficial el 23 de Noviembre de 1865 y actualizada el 10 de Octubre de 2014.

CIRCULARES

- Circular N° 124. Servicio de Impuestos Internos. Tributación de los aportes de bienes corporales muebles en decreto ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Santiago, Chile, 7 de octubre de 1975.
- Circular N°61. Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre modificaciones introducidas a los artículos 21 y 31 de la ley de la renta, por la ley no. 19.506, de 1997. Santiago, Chile, 15 de Octubre de 1997.
- Circular N°40. Servicio de Impuestos Internos. Instrucciones sobre nuevo número incorporado al artículo 31 de la ley de la renta por la ley n° 19.721, del año 2001. Santiago, Chile, 22 de Junio de 2001.

- Circular N°24. Servicio de Impuestos Internos. Servicio de Impuestos Internos. Tratamiento tributario del castigo de créditos incobrables, conforme a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 31 de la ley de la renta. Santiago, Chile, 24 de abril 2008.
- Circular N°45. Servicio de Impuestos Internos. instruye sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la ley n° 20.630 de 2012. Santiago, Chile, 23 de Septiembre de 2013.
- Circular N°3. Servicio de Impuestos Internos. informa nuevos límites máximos imponibles para los efectos previsionales vigentes para el año calendario 2014. Santiago, Chile, 10 de enero 2014.
- Circular N°13. Servicio de Impuestos Internos. Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.630 de 2012, a los artículos 15, 17 N° 8, 31 N° 9 y 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la modificación introducida por el N° 1, del artículo 5°, de la Ley N° 20.727, al inciso 2°, del N° 8, del artículo 17, de la misma Ley. Santiago, Chile, 7 de marzo 2014.
- Circular N°62. Servicio de Impuestos Internos. Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y entraron en vigencia a contar del 2° de Diciembre de 2014. Santiago, Chile,
- Circular N°1. Servicio de Impuesto Internos. Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, a la ley sobre Impuesto a la Renta y otras normas legales que se indican, que entran en vigencia a contar del 1° de enero de 2015. Santiago, Chile, 2 de enero de 2015.
- Circular N°10. Servicio de Impuestos Internos. Instruye sobre las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta que se indican, efectuadas por la Ley N° 20.780 y que rigen a contar del 1° de enero de 2015.

- Circular N°66. Servicio de Impuestos Internos. Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017, particularmente sobre el régimen de imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales. Santiago, Chile, 23 Julio de 2015.
- Circular N°24. Servicio de Impuestos Internos. Refunde y actualiza instrucciones impartidas sobre beneficios tributarios por donaciones. Santiago, Chile, 7 de Mayo de 1993.

OFICIOS

- Oficio N°1947. Servicio de Impuestos Internos. Forma de reconocer los resultados originados en reajustes y diferencias de cambio, por contribuyentes autorizados a llevar su contabilidad en moneda extranjera. Santiago, Chile, 29.07.2015.
[<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1947.htm>]

RESOLUCIONES

- Resolución exenta N°43. servicio de impuestos internos. Fija vida útil norma a los bienes físicos del activo inmovilizado para los efectos de su depreciación, conforme a las normas del n° 5 del artículo 31 de la ley de la renta, contenida en el artículo 1° del D.L N° 824, de 1974.
[<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2002/reso43.htm>]

NIC

- NIC N°38. Normas Internacionales de Contabilidad. Santiago, Chile.
[<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>]
- NIC N°2. Normas Internacionales de Contabilidad. Santiago, Chile.
[<http://www.ifrs.org/Documents/IAS02.pdf>]
- NIC N°16. Normas Internacionales de Contabilidad. Santiago, Chile.
[<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Spanish2012/IAS16.pdf>]

NIIF

- NIIF A-5. Normas Internacionales de Información Financiera. Elementos básicos de los estados financieros.
[<http://www.geocities.ws/alcantaraunitec/nifa5.pdf>]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

- Servicio de Impuestos Internos, tipos societarios. [En línea]
[http://www.sii.cl/portales/investors/formas_invertir/constituyendo_sociedad.htm]
- Servicio de Impuestos Internos, diccionario básico tributario contable. [En línea]
[http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm]

TESIS

- Ortiz Guajardo, Claudia., Troncoso Agurto, Sebastián (2008). Análisis del alcance del concepto de gastos necesarios establecidos por el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (Tesis de pregrado). Universidad del Bío Bío, Chillán.

LIBROS.

- Zavala Ortiz, José Luis. (2003). Manual derecho tributario. Chile: Jurídica Conosur Ltda.
- Giuliani Fonrouge, Carlos (1993). Derecho financiero, 5ta edición. Ed. Buenos Aires, depalma.
- Fajardo Castro, José A. (2014). Impuesto a la Renta, teoría y práctica. Edición Producciones gráficas los trapiales Ltda. Santiago, Chile.

REVISTA.

- Calderón, Pablo. (junio 2012). Gasto Tributario. Estudios Tributarios, 6, 396.
[http://www.cetuchile.cl/revista/revista_estudios_tributarios_6.pdf]

DICCIONARIO

- Diccionario de la Real academia española 2015. [En línea]
[<http://www.rae.es/>]
- Diccionario IFRS. [En línea]
[<http://www.ifrs.cl/glosario.htm>]

ANEXO 2: FORMULARIO 3230



Formulario de Modificación y Actualización de la Información
(USAR LA MAQUINA O CON LETRA IMPRENTA). USE CALCO

F 3230

RCL UNICO TRIBUTARIO

TIPO DE MODIFICACION (MARQUE CON "X")

RAZON SOCIAL	NUMERO DE CEDULAS RUT (S, R, L...)	SUCURSALES	AUMENTO DE CAPITAL	RACION SOCIEDAD	TRANSFORMACION DE SOCIEDAD
DOMICILIO	E-MAIL	DESCRIPCION DEL BIEN (MOTOR, BICICLO, BICIOS)	DISMINUCION DE CAPITAL	ASOCIACION DE SOCIEDADES	UNION DE SOCIEDADES
GIRO				APORTE ACTIVO Y PASIVO A OTRA SOC.	COMPRESION PERSONAL EN SOCIEDAD

IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

RAZON SOCIAL ACTUAL O APELLIDO INTERINO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES
---	------------------	---------

CAMBIO DE RAZON SOCIAL O DOMICILIO

NUEVA RAZON SOCIAL					
CALLE	NUMERO	DEPTO./OP./LOCAL	BLOQUE	POBLACION / VILLA	
COMUNA	CUIDAD	REGION	TELEFONO	FAX	

SOLO PARA CONTRIBUYENTES AFECTOS A IMPUESTOS DE PRIMERA CATEGORIA

RUT ANTERIOR PROPIEDAD	RUT PROPIETARIO	SI QUE CALIDAD SE OCURRA EL DOMICILIO			Nombre extendido (max 1000 lcs)
		Fungido del Com. - 10 Bujarrin o Socio	Cambio a Com. - 10 Bujarrin o Socio	Arrendado por Com. - 10 Bujarrin o Socio	

CAMBIO / AMPLIACION DE GIRO (MARQUE A: AGREGA, E: ELIMINA. EN CASO DE MAS GIROS, ADJUNTE FORMULARIO 4416. ADEMAS SELECCIONE SI LA ACTIVIDAD ES P: PRINCIPAL O S: SECUNDARIA)

CODIGO ACTIVIDAD	DESCRIPCION DEL GIRO, ACTIVIDAD O PROFESION	TIPO
A, E		P, S
A, E		P, S
A, E		P, S

SUCURSALES (USE EL BLOQUE CORRESPONDIENTE SEGUN SI ES APERTURA O CIERRE. EN CASO DE MAS SUCURSALES, ADJUNTE F-4416)

APERTURA	CALLE	NUMERO	OP./DEPTO./LOCAL	BLOQUE	POBLACION / VILLA
	COMUNA	CUIDAD	REGION	TELEFONO	FAX

RUT ANTERIOR PROPIEDAD	RUT PROPIETARIO	SI QUE CALIDAD SE OCURRA LA SUCURSAL			Nombre extendido (max 1000 lcs)
		Fungido al Com. - 10 Bujarrin o Socio	Unidad al Com. - 10 Bujarrin o Socio	Arrendado por Com. - 10 Bujarrin o Socio	

CIERRE	CALLE	NUMERO	OP./DEPTO./LOCAL	BLOQUE	POBLACION / VILLA
	COMUNA	CUIDAD	REGION	TELEFONO	FAX

CAMBIO DE E-MAIL, DOMICILIO POSTAL O DOMICILIO URBANO VALIDO PARA NOTIFICACIONES

E-MAIL, CALLE O CASILLA	NUMERO	OP. DEPTO.	POBLACION O CORREO POSTAL	COMUNA
-------------------------	--------	------------	---------------------------	--------

CAMBIO DEL CAPITAL DECLARADO

NUEVO CAPITAL DECLARADO ENTERO	MONEDA	Fecha de separación	Para definir cambios en la estructura de los socios o de su porcentaje de participación en el capital y/o las utilidades, adjunte al formulario anexo 4416
NUEVO CAPITAL DECLARADO POR ENTERO		Fecha	
NUEVO CAPITAL TOTAL DECLARADO			

REPRESENTANTES (MARQUE SI ES N: NUEVO, R: RETIRADO. EN CASO DE MAS, ADJUNTE F-4416)

N	R	RUT / CED. NACIONAL DE IDENTIDAD	APELLIDO MATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES
N	R	RUT / CED. NACIONAL DE IDENTIDAD	APELLIDO MATERNO	APELLIDO MATERNO	NOMBRES

SOCIEDADES QUE SE FUSIONAN, QUE SON ABSORBIDAS, QUE APORTAN SU ACTIVO Y PASIVO, QUE SE DIVIDEN O PERSONA QUE SE CONVIERTE EN SOCIEDAD

RUT	RAZON SOCIAL O NOMBRE
-----	-----------------------

SOCIEDAD QUE SE CREA O NACE, QUE ABSORBE A OTRA SOCIEDAD O QUE RECIBE APORTE DE ACTIVO Y PASIVO DE OTRA SOCIEDAD

RUT	RAZON SOCIAL
-----	--------------

USO S.I.I.

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;">FECHA</td> <td style="width: 10%;">ANEXO</td> <td style="width: 10%;">S</td> <td style="width: 10%;">NO</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">ACTUACION</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/> CANCELACION</td> <td colspan="3"><input type="checkbox"/> EN COMPLETO</td> </tr> <tr> <td><input type="checkbox"/> MODIFICACION</td> <td colspan="3"><input type="checkbox"/> OTROS</td> </tr> </table>	FECHA	ANEXO	S	NO	ACTUACION				<input type="checkbox"/> CANCELACION	<input type="checkbox"/> EN COMPLETO			<input type="checkbox"/> MODIFICACION	<input type="checkbox"/> OTROS			<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 100%;">RUT PREGUNTA QUE SE PRESENTA POR</td> </tr> <tr> <td style="width: 100%;">FECHA MODIFICACION</td> </tr> </table> <p style="font-size: x-small;">DECLARO BAJO JURAMENTO QUE LOS DATOS DE ESTA DECLARACION SON VERDADEROS, POR LO QUE ASIGNO LA RESPONSABILIDAD CORRESPONDIENTE.</p> <p style="font-size: x-small; text-align: right;">FIRMA CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE</p>	RUT PREGUNTA QUE SE PRESENTA POR	FECHA MODIFICACION
FECHA	ANEXO	S	NO																
ACTUACION																			
<input type="checkbox"/> CANCELACION	<input type="checkbox"/> EN COMPLETO																		
<input type="checkbox"/> MODIFICACION	<input type="checkbox"/> OTROS																		
RUT PREGUNTA QUE SE PRESENTA POR																			
FECHA MODIFICACION																			

ANEXO 3: DECLARACION JURADA 1832.



F1832

FOLIO

Declaración jurada sobre donaciones del artículo 46 del D. L. N° 3.063, de 1979; del D. L. N° 45, de 1973; del Artículo 3° de la Ley N° 19.247, de 1993; del Artículo 8° de la Ley N° 18.985, de 1990 y del N° 7 del Artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta

AÑO TRIBUTARIO AÑO 20__

Sección A: IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE

RCL ÚNICO TRIBUTARIO C1	NOMBRE O RAZÓN SOCIAL	
DOMICILIO POSTAL		COMUNA
CORREO ELECTRÓNICO	FAX	TELÉFONO

Sección B: DATOS DE LOS INFORMADOS (Donante)

N°	RUT DONANTE	TEXTO LEGAL BAJO LA CUAL SE EFECTUA LA DONACIÓN	MONTO ANUAL ACTUALIZADO DE LA DONACIÓN VALORIZADA EN DINERO (\$)	FECHA RECEPCIÓN DONACIÓN	N° CERTIFICADO O DE COMPROBANTE
C0	C2	C3	C4	C5	C6

CUADRO RESUMEN FINAL DE LA DECLARACIÓN	
MONTO ACTUALIZADO DONACIONES	N° DE CASOS INFORMADOS
C7	C8

Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son la expresión fiel de la verdad, y además, el hecho de no haber realizado ningún tipo de contraprestación, en los términos previstos en el artículo 11 de la Ley N° 19.885, de 2003, asumiendo la responsabilidad correspondiente.

RUT REPRESENTANTE LEGAL