



UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

“IMPLICANCIAS DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 21, EN LA
TRIBUTACIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS DE LA LEY DE IMPUESTO A
LA RENTA, POR LA REFORMA TRIBUTARIA LEY N° 20.630 EN LA CARGA
IMPOSITIVA DE LA SOCIEDAD DE PERSONAS Y/O SOCIOS DE ÉSTA”

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

AUTORES:
NAVARRETE SÁNCHEZ, CATERINA
REYES VALLEJOS, JOHANNA

Profesor Guía: Rojas Moreno, Héctor Hugo

CHILLÁN 2014

Primero que todo quiero dar gracias a Dios por bendecirme, acompañarme y guiarme en este largo camino, camino que he podido afrontar y superar en los momentos difíciles, todo para el logro de uno de mis sueños, el que ha significado esfuerzo y sacrificio.

El logro de este sueño y el poder cumplir un objetivo, ha sido posible gracias al apoyo de quienes me acompañaron incondicionalmente ya sea emocional o económicamente, entre ellos se encuentran mis padres, mis hermanos, mi abuelita, mi pololo José Sepúlveda y a los que confiaron en mí.

A mi papá, por darme las condiciones para poder estudiar.

A mis hermanos, por comprender que cuando estaba ocupada era por el logro de un objetivo, el que finalmente valdría la pena.

A mi abuelita, por depositar su confianza en mí, por apoyarme siempre y decirme que nunca me diera por vencida.

A José Sepúlveda Jara, quien ha sido un pilar fundamental en este largo camino, quien ha confiado, comprendido, apoyado y ha estado en todo momento conmigo, te agradezco infinitamente por brindarme incondicionalmente todo lo que yo necesitaba.

Además, quiero agradecer a mis compañeros, profesores y todas las personas que pude conocer en el transcurso de estos 5 años y principalmente a mi compañera de tesis Johanna.

A todos ellos, les dedico esta Memoria de Título,

Caterina I. Navarrete Sánchez

Este trabajo se lo dediqué con mucho amor y cariño a toda mi familia, a Edgardo, y en especial a mi hijo Ignacio, que, aunque llegó a mi vida en el último año de mis estudios pude lograr mi meta junto a él, siendo mi compañía durante la tesis, y sacrificándolo a estar lejos de mí en algunos momentos que han sido necesarios para poder concretar este sueño tan anhelado.

En primer lugar, quiero dar gracias a Dios, por permitirme recorrer este camino largo y por poder llegar al fin de éste, por acompañarme y escucharme en los momentos difíciles cada semana que permanecí lejos de casa. Y por entregarme la sabiduría e inteligencia suficiente para poder lograr mi sueño.

Alcanzar mi meta, fue difícil e intenso, cambiando mis vacaciones por trabajo, buscando la mayoría de beneficios para poder permanecer en la Universidad y en Chillán, a estar lejos de mi familia, renunciando a momentos importantes de mi vida, y a muchas horas de estudio y esfuerzo. Todo esto fue posible gracias a mis padres Ramona y Miguel que lucharon y me brindaron su apoyo, a mis hermanos Elizabeth, Nicole, Miguel y Bernarda que me ayudaron en todo momento, y a mi pololo Edgardo Lastra que me acompañó emocionalmente y me entregó todo su cariño, les doy mis agradecimientos a ustedes que confiaron en mí, y por su apoyo incondicional, que fue la herramienta que me motivó a seguir con mis estudios y a no abandonarlos a mitad de camino, y así poder llegar al fin de éstos, cumpliendo un sueño que nunca pensé alcanzar, lo cual hoy me enorgullece y me hace muy feliz.

También le doy las gracias a mi compañera de tesis Caterina que me apoyo y comprendió con mi hijo, siempre le voy a estar agradecida porque nunca fue un obstáculo para ella, y juntas hemos hecho un esfuerzo para juntarnos y poder concretar nuestro sueño. Muchas gracias a todas las personas que han aportado su granito de arena para lograr mi meta y gracias Dios, por estar siempre conmigo.

Johanna Lucía del C. Reyes Vallejos

ÍNDICE

Resumen	7
Introducción	8
CAPÍTULO I METODOLOGÍA	10
1. Justificación del problema	10
2. Formulación del problema	12
3. Objetivos.....	13
3.1 Objeivo General	13
3.2 Objetivos específicos	13
4. Metodología de la investigación	14
5. Mecanismos de recolección de la información	14
CAPÍTULO II ALCANCES DE LA L.I.R.	15
1. Conceptos básicos	15
2. Alcances de la Ley de Impuesto a la renta	17
CAÍTULO III ANÁLISIS DEL CONCEPTO GASTO NECESARIO	22
1. Análisis inciso 1°, artículo 31 de la L.I.R.	22
1.1 Interpretaciones al concepto de gasto necesario y análisis de éstas	24
1.2 Gastos enumerados del artículo 31 de la L.I.R.	29
1.2.1 Número 2°, artículo 31 de la L.I.R., señala:	30
1.2.2 Número 6°, artículo 31 de la L.I.R., señala:	32
1.2.3 Número 12°, artículo 31 de la L.I.R., señala:	35
Ejemplo N° 1	37
1.3 Gastos que no se deducirán de la renta líquida imponible:	39
CAPÍTULO IV ANÁLISIS ARTÍCULO 33 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA	42
1. Concepto de gasto rechazado	42
2. Análisis artículo 33.....	43
2.1 Agregados a la renta líquida imponible de primera categoría	44
2.2 Deducciones de la renta líquida imponible de primera categoría	57

2.3 Reajustabilidad de las partidas agregadas (a) b) c) f) y g))	58
2.4 Reajustabilidad de las rentas que no se determinan en base a los resultados de un balance.....	58
CAPÍTULO V ANÁLISIS ARTÍCULO 21 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA	60
1. Análisis inciso 1°, artículo 21	61
1.1 Contribuyentes afectos al I.U. de 35%.....	63
1.2 Tasa del impuesto único	64
1.3 Partidas afectos con I.U. de 35% cuando no beneficien al propietario, socio o accionista contribuyentes del I.G.C. o I.A. de la empresa respectiva	65
1.3.1 Análisis literal i) inciso 1°, artículo 21.....	65
1.3.2 Análisis literal ii) inciso 1°, artículo 21.....	66
1.3.3 Análisis literal iii) inciso 1°, artículo 21.....	73
1.4 Base imponible del impuesto de primera categoría.....	73
Ejemplo N° 2.....	74
Ejemplo N° 3.....	78
1.5 Gastos rechazados provisionados en el ejercicio anterior pagados en el ejercicio ...	79
1.6 Declaración y pago.....	83
2. Análisis inciso 2°, artículo 21	83
2.1 Partidas no afectas con I.U. de 35%.....	83
3. Análisis inciso 3°, artículo 21	89
3.1. Contribuyentes afectos con I.G.C. o I.A. más su tasa adicional de 10%	93
3.2 Partidas afectas al I.G.C. o I.A., más su tasa adicional de 10%	94
3.2.1. Análisis literal i), inciso 3°, artículo 21.....	95
3.2.2. Análisis literal ii) inciso 3°, artículo 21.....	97
3.2.3. Análisis Literal iii), inciso 3°, artículo 21	99
3.2.4. Análisis literal iv), inciso 3°, artículo 21.....	102
3.3 Tributación de las partidas analizadas en cada literal de este inciso, cuando beneficien al cónyuge, hijos no emancipados legalmente o a cualquier otra persona relacionada con el propietario, socio o accionista	102

4. Crédito de primera categoría	103
4.1 Crédito de primera categoría en una sociedad anónima	103
4.2 Crédito d primera categoría en una sociedades de personas	105
CAPÍTULO VI CASOS PRÁCTICOS	106
1. Casos prácticos	106
Caso Práctico N° 1	107
Caso Práctico N° 2	113
Caso Práctico N° 3	119
Caso Práctico N° 4	124
2. Pago aproximado del I.G.C. más tasa adicional 10%, cuando el gasto es atribuible	129
Conclusiones	131
Bibliografía.....	135
ANEXOS	138
N° 1 Cuadro resumen artículo 21 de la L.I.R. Sociedad de personas.....	138

Tabla de Contenido

Tabla N° 1: Gastos rechazados afectos al artículo 21 de la L.I.R.	122
Tabla N° 2: contribuyentes afectos a I.U. de 35%, por los gastos rechazados no atribuibles	633
Tabla N° 3: propietarios, socios o accionistas afectos a I.G.C. o I.A. más adicional de 10%, por los gastos rechazados atribuibles:	955
Tabla N° 4: presunción de retiro	999
Tabla N° 5: Aproximación del impuesto a pagar entre el I.G.C. más tasa adicional de 10%	1299
Tabla N° 6: disminución aproximada del I.U. de 35% con referencia al I.G.C. más tasa adicional de 10%.....	13030

RESUMEN

La reforma tributaria Ley N° 20.630/ 2012 que modifica el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta con respecto a la tributación de los gastos rechazados, respecto a la aplicación de los Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional e Impuesto Único de 35%, sobre estas partidas, ha llevado a plantearse como objetivo de estudio “determinar los cambios en la carga impositiva de las sociedades de personas y/o socios de ésta”.

En el desarrollo de este informe se realiza un análisis comparativo del ex y actual artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, partiendo por comprender el concepto de gasto necesario para producir la renta y cuando procede su rebaja de la renta líquida, procedimiento establecido en el artículo 31 de la misma Ley, y luego se analiza el artículo 33 del mismo cuerpo legislativo definiendo el concepto de gasto rechazado y su procedimiento frente a la determinación de renta líquida imponible, todo ello, con el objeto de complementar el análisis final del artículo 21 y poder visualizar los cambios producidos en la nueva tributación de los gastos rechazados.

Para lograr el objetivo planteado se desarrollan casos prácticos, en virtud de las instrucciones impartidas a través de la Circular N° 45 de 2013 del Servicio, considerando partidas relevantes para las sociedades de personas y sociedades anónimas, enfocándose en la primera, ya que en ésta, es donde se producen los mayores cambios producto de la implementación de la reforma, como lo son; la aplicación del Impuesto Único de 35% con cargo de la sociedad si el gasto rechazado no es atribuible al socio; la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional más su recargo del 10% cuando el gasto es atribuible; el no otorgamiento del crédito de primera categoría, equiparando así, su tributación con la sociedad anónima. Finalmente se logra comprobar que la carga impositiva aumenta para las sociedades de personas y socios de éstas, siendo determinante si el gasto es o no atribuible a un socio.

INTRODUCCIÓN

Las empresas registran en sus cuentas de resultado desembolsos que consideran gastos, pero el artículo 31 es el que define qué partidas son aceptadas tributariamente señalando ciertos requisitos que se deben cumplir para considerarse como tal, y en el caso que no cumplan todos los requisitos, el desembolso no se aceptará tributariamente siendo clasificado como gasto rechazado quedando afecto a las disposiciones del artículo 21 (cuando exista erogación), y en conformidad con el número 1, artículo 33 se deben agregar a la Renta Líquida Imponible (en adelante R.L.I.).

Los gastos rechazados que generan los diferentes tipos de contribuyentes y sociedades, deben tributar en conformidad con las disposiciones del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante L.I.R.), tributación que ha sido modificada con la reforma tributaria establecida por la Ley N° 20.630 publicada en el Diario Oficial (en adelante D.O.) el 27 de Septiembre del 2012, produciendo modificaciones importantes para el empresario individual, y sociedades de personas, equiparando la tributación de éstas con las sociedades anónimas (en adelante S.A.). Análisis que parte por comprender el concepto de gasto necesario, a través del artículo 31 de la L.I.R. y de los gastos rechazados de acuerdo al artículo 33 del texto legal antes señalado.

La presente investigación tiene como objetivo general determinar los cambios en la carga impositiva de las sociedades de personas y/o socios de ésta, a partir de la modificación del artículo 21 de los gastos rechazados de la L.I.R., realizando un análisis comparativo del ex y actual artículo 21 de la Ley y así demostrar las diferencias principales entre las sociedades de personas y la S.A.

Es importante el análisis de la modificación del artículo 21 de la L.I.R. en conjunto con el análisis del concepto de gasto necesario y gasto rechazado, para poder entender que gastos son aceptados tributariamente y cuáles serán rechazados quedando afecto a

las disposiciones del artículo 21, y así visualizar el efecto que tendrá la tributación de los gastos rechazados cuando son o no atribuibles a un propietario, socio o accionista, ya que en el ámbito tributario existirá un cambio en el tratamiento de los gastos rechazados producto de la reforma tributaria, provocando modificaciones en la tributación de la empresa y probablemente en la carga impositiva de éstas. Lo descrito anteriormente puede ser un aporte al ámbito tributario, en especial el análisis del artículo 21, ya que la reforma tributaria comenzó a regir a partir del año comercial 2013, el que mostrará sus efectos en el año tributario (en adelante A.T.) 2014. Como existen pocas interpretaciones del actual artículo 21, la investigación se centró principalmente en la interpretación que entrega el Servicio de Impuestos Internos (en adelante Servicio) a través de la Circular N° 45 de Septiembre de 2013.

Para alcanzar el objetivo principal planteado se desarrollarán ejercicios prácticos sin y con la implementación de la reforma tributaria, comparando las sociedades de personas versus las S.A.

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA

1. Justificación del problema

El 27 de Septiembre del 2012 se publica en el D.O. la reforma tributaria mediante la Ley N° 20.630 la que modifica el artículo 21 de la L.I.R., por lo que es necesario investigar, analizar y comentar estas modificaciones, ya que en el ámbito tributario existirá un cambio en el tratamiento tributario de los gastos rechazados, provocando cambios en la tributación de los contribuyentes y sociedades, y probablemente en la carga impositiva de éstas.

Antes de la reforma tributaria las **S.A. abiertas y cerradas**, y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R. (agencias y establecimientos permanentes extranjeros) tributaban con Impuesto Único (en adelante I.U.) de 35%, sobre los gastos rechazados incurridos en la sociedad no importando si éstos pudiesen ser o no atribuibles a los accionistas, donde además, para determinar la R.L.I. al resultado contable se le debían agregar los gastos rechazados y desagregar los efectivamente pagados en el ejercicio. Por otro lado, las sociedades de personas tributaban con el Impuesto Global Complementario (en adelante I.G.C.) o Impuesto Adicional (en adelante I.A.) por los gastos rechazados incurridos por éstas, y en el evento que éstos no fuesen atribuibles se debían distribuir entre los socios, el que posteriormente solo debía agregarse al resultado contable en la determinación de la R.L.I, afectando estas partidas con impuesto de primera categoría y pudiendo tener derecho a crédito de primera categoría.

Ahora bien, con la aplicación de la reforma tributaria se iguala la tributación de los gastos rechazados para todos los tipos de sociedades, como lo son para: S.A. abiertas y cerradas, contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., sociedades de personas y empresario individual. Teniendo en cuenta una característica determinante, que es base

para la tributación de los gastos rechazados, si el gasto es o no atribuible a un propietario, socio o accionista, en el primer caso cuando el gasto rechazado es atribuible a las personas antes mencionadas, dicho gasto se gravará con I.G.C. o I.A. más tasa adicional (recargo) de 10%, o por el contrario, cuando el gasto rechazado no es atribuible a dichas personas se gravará con I.U. de 35%.

Este cambio de tributación provocará un impacto en las sociedades que generan gastos rechazados, ya que como se puede apreciar en la Tabla N°1 las sociedades de responsabilidad limitada (sociedades de personas) son las que han generado un mayor monto de gastos rechazados en los últimos 3 años, en comparación con las S.A. abiertas y cerradas, y empresario individual de responsabilidad limitada (en adelante E.I.R.L.). Producto del mayor monto de gastos rechazados incurridos por las sociedad de responsabilidad limitada, información que fue proporcionada por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante Servicio) que entrega la Tabla señalada anteriormente, da señales de un mayor impacto en este tipo de sociedades debido a la modificación de la tributación del artículo 21 de la L.I.R. Características relevantes que dan razones para analizar este tipo de sociedad son que ahora el gasto rechazado no tiene derecho a crédito de primera categoría, la sociedad de personas tributará a nivel de sociedad con I.U. por los gastos que no sean atribuibles a sus socios, y tributará con Impuesto Global Complementario(en adelante I.G.C.) más un recargo del 10% cuando el gasto sea atribuible a sus socios, cambios que permiten basar la investigación, dando a conocer una visión clara de las consecuencias de la nueva tributación.

Tabla N° 1: Gastos rechazados afectos al artículo 21 de la L.I.R.

TIPO DE CONTRIBUYENTE	SUBTIPO DE CONTRIBUYENTE	2010	2011	2012
		CÓDIGO 623	CÓDIGO 623	CÓDIGO 623
PERSONA JURIDICA COMERCIAL	SOCIEDADES ANONIMAS ABIERTAS	8089,98908	10073,3567	9743,20497
	SOCIEDADES ANONIMAS CERRADAS	102361,33	138137,394	218514,658
	EMPRESA INDIVIDUAL RESP. LTDA. (E.I.R.L)	13548,7001	17391,805	24204,4019
	SOC. RESPONSABILIDAD LIMITADA	685467,865	561136,177	671847,758

Nota: Montos en Millones de pesos

Fuente: Mediante Ley de Transparencia, códigos indicados del Formulario 22 e información que se encuentran registradas en las bases del Servicio (respuesta solicitada al Servicio el 12 de Septiembre de 2013).

Con la investigación se pretende aportar conocimiento al área tributaria, que servirá de base para el buen entendimiento de la modificación del artículo 21 de la L.I.R., ya que es un tema complejo de estudiar, por la nueva tributación de los gastos rechazados y que ahora se iguala el tratamiento de estas partidas para todas las sociedades ya sea en la determinación de la R.L.I. y en su tributación.

2. Pregunta de investigación

¿La modificación del artículo 21 de los gastos rechazados de la Ley de Impuesto a la Renta, provocará un cambio en la carga impositiva de las sociedades de personas y/o socios de ésta?

3. Objetivos

3.1 Objetivo general

Definir las implicancias de los cambios en la carga impositiva de las sociedades de personas y/o socios de éstas, a partir de las modificaciones del artículo 21 de los gastos rechazados de la Ley de Impuesto a la Renta producto de la Ley N° 20.630 publicada el 27 de Septiembre de 2012.

3.2 Objetivos específicos

- ✓ Establecer a través del análisis y la comparación las diferencias del ex y actual artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.
- ✓ Realizar un análisis comparativo de la tributación entre las S.A. (abiertas y cerradas) y las sociedades de personas con las modificaciones incorporadas al artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta
- ✓ Determinar si existirá un aumento de la carga impositiva en las sociedades de personas por las modificaciones al artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.
- ✓ Determinar si existirá un aumento de la carga impositiva de los socios de las sociedades de personas producto de la modificación del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta.

4. Metodología de la investigación

La metodología de investigación que se desarrollará será una metodología cualitativa, donde *“se fundamenta en un perspectiva interpretativa centrada en el entendimiento del significado de las acciones (...) (busca interpretar lo que va captando)”* (Hernández S., Fernández C., & Baptista L., 2010).

Algunas de las características de este método de investigación, que señala Hernández, Fernández & Baptista (2003), el proceso de investigación es más flexible y se mueve entre las respuestas y el desarrollo de la teoría, con frecuencia se basa en métodos de recolección de datos no estandarizados ni completamente predeterminados sin medición numérica, como las descriptivas, las observaciones, discusión en grupo y entrevistas.

A partir de la metodología definida para la investigación, se desarrollará una estructura interpretativa, la que consiste en analizar la realidad en un momento dado, es decir, en base a la tributación establecida por el artículo 21 del D.L. N° 824 y sus modificaciones por la reforma tributaria Ley N° 20.630, poder interpretar las consecuencias y diferencias generadas por tales modificaciones. Por lo tanto, en base a lo ya establecido por Ley se pretende reflexionar que sucederá o qué efectos tendrán dichas modificaciones en las sociedades de personas y en sus socios personas naturales.

5. Mecanismos de recolección de la información

Los mecanismos de recolección de la información que se llevarán a cabo son flexibles, siendo a través del estudio y análisis de bibliografía relacionada con el tema de investigación y los objetivos, complementado con jurisprudencias administrativas del Servicio, permitiendo finalmente desarrollar casos prácticos de elaboración propia.

CAPÍTULO II

ALCANCES DE LA L.I.R.

1. Conceptos Básicos

A continuación se definirán algunas estructuras referentes a las formas en que pueden constituirse las personas jurídicas. Esto con el objeto de establecer una mayor comprensión para el lector al momento de que se pronuncien tales conceptos en el desarrollo de la investigación.

- Sociedad Anónima: *“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 revocable”*. De acuerdo a lo definido en el artículo 1 de la ley N°18.046 sobre sociedades anónimas, publicada en el D.O. el 22 de Octubre de 1981.
- Sociedad Anónima abierta: aquellas que tienen 500 o más accionistas; aquellas en las que, a lo menos, el 10% de su capital suscrito pertenece a un mínimo de 100 accionistas, excluidos los que individualmente, o a través de otras personas naturales o jurídicas, excedan dicho porcentaje; y aquellas que inscriban voluntariamente sus acciones en el Registro de Valores, de acuerdo al artículo 2 de la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas.
- Sociedad Anónima cerrada: aquellas que no cumplan los requisitos de las Sociedades Anónimas Abiertas, de acuerdo a lo que estipula el artículo 2 de la Ley N° 18.046 de Sociedades Anónimas.
- Sociedades por acción: para todos los efectos de la L.I.R., este tipo de sociedades reguladas en el párrafo 8° del título VII del Código de Comercio, se considerarán

anónimas, según lo dispuesto en el inciso 2°, número 6, artículo 2 de la L.I.R. año 2013.

- Sociedades de personas: *“sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las sociedades anónimas”*. De acuerdo a lo definido en el número 6, artículo 2 de la L.I.R. año 2013.
- Empresario individual: *“una entidad integrada por el capital, dedicada a actividades industriales, mercantiles, y no está organizada como una persona jurídica, si no que se encuentra formada por una sola persona natural”* (Diccionario básico tributario).
- Contribuyentes del número 1 artículo 58 de la L.I.R: personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes. De acuerdo a lo estipulado en el propio artículo año 2013.
- Sociedad en comandita por acciones: son en las que se emiten acciones que representan los derechos de los socios al igual que en las anónimas. 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.

Cada tipo de persona jurídica definido anteriormente tiene un tratamiento tributario particular que establece la L.I.R., donde dicha Ley señala claramente quienes, cuando y como deben tributar.

Estos conceptos eran fundamentales en la tributación de los gastos rechazados, ya que hasta el año tributario 2013, la tributación dependía del tipo de persona jurídica que se tratara, procediendo una imputación particular en cada caso tal como se verá en el desarrollo del presente trabajo.

2. Alcances a la Ley de Impuesto a la Renta

Es importante dar a conocer algunos alcances a la L.I.R., para lo cual se realizará una breve reseña histórica con el propósito de contextualizarnos en ella y poder diferenciar entre la actual estructura luego de la modificación incorporada por la Ley 20.630 de 2012 y la anterior a ella, además, se señalarán algunas características como por ejemplo clasificación de las rentas y las formas de tributación.

Como se sabe, todos los Estados requieren tener bien organizado un sistema tributario que les permita recaudar los impuestos, sin los cuales no podrían obtener fondos para financiarse y cumplir con sus objetivos y metas.

En Chile el Impuesto a la Renta nace en el año 1925 y desde su establecimiento hasta el día de hoy ha sufrido innumerables modificaciones que han apuntado no sólo a su nivel de tasas, sino que también al hecho gravado, a la oportunidad de su devengamiento, entre otros elementos (Contreras Urzúa & Gonzalez Silva, 2009, pág. 5), posteriormente, dicho impuesto se formaliza a través del Decreto Ley N° 824 que fue publicado en el Diario Oficial el 31 de Diciembre de 1974, el cual señala en su artículo 1° *“establécese, de conformidad a la presente ley, a beneficio fiscal, un impuesto sobre la renta”*.

La estructura actual del D.L. N° 824 data de los años 1984, a través de la Reforma Tributaria Ley N° 18.293, introducida a la L.I.R., la que incorpora modificaciones importantes en materia tributaria, que de cierta forma conlleva a un cambio importante

para las empresas y a sus socios o accionistas. Dentro de las principales modificaciones tenemos por un lado, que las empresas deben tributar en 1° Categoría en base a renta devengada, y por otro lado, los socios o accionistas deben tributar con I.G.C. o I.A. en base a renta percibida creándose para tales efectos el Fondo de Utilidades Tributables (en adelante F.U.T.) y Fondo de Utilidades No Tributables (F.U.N.T.), además incorpora el tratamiento tributario de los gastos rechazados, provocando que este concepto tome importancia en las empresas, principalmente en las Sociedades Anónimas puesto que la tributación de los gastos rechazados pagados se grava con un impuesto único con tasa 35% de cargo de la empresa.

La Ley de la renta clasifica a los contribuyentes básicamente en dos categorías, de acuerdo a los tipos de rentas o ingresos que obtengan, los de Primera Categoría por rentas del capital y los de Segunda Categoría por rentas del trabajo.

Además las personas naturales, como los socios o accionistas deben tributar por los ingresos percibidos que obtengan, pagando:

- I.G.C. impuesto que grava a las personas domiciliadas o residentes en Chile. Algunos conceptos que constituyen la base imponible para el cálculo de este tributo son los retiros cuando hablemos de sociedades de personas, empresas individuales de responsabilidad limitada y empresarios individuales y dividendos cuando se trate de Sociedades Anónimas ya sea abiertas o cerradas.

- Impuesto Adicional que es el que grava a las personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, por las rentas de fuente chilena que obtengan. Algunos conceptos que forman parte de la base imponible son los retiros, dividendos y remesas.

Como se dijo en el punto N° 1 de este Capítulo, las personas jurídicas tienen un sistema de tributación particular, sin embargo, la L.I.R. establece ciertas formas de tributación a

las cuales pueden acogerse dichas personas, cumpliendo los requisitos necesarios que establece cada forma de tributación. Algunos de estos regímenes de tributación son en base a renta presunta, renta con contabilidad simplificada y renta efectiva con contabilidad completa en sus distintas formas, las que se describen a continuación:

- Renta presunta: es la renta que la L.I.R. presume a partir de ciertos hechos conocidos para ciertos tipos de actividades. Donde las empresas o personas pagan sus impuestos según lo que la Ley determina para esa actividad y no de acuerdo con los resultados reales obtenidos.
- Renta con contabilidad completa, artículo 14 bis: a este tipo de régimen se pueden acoger los contribuyentes cuyo ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro no hayan excedido un promedio anual de 5.000 U.T.M. Pagando los impuestos anuales de Primera Categoría e I.G.C. o I.A., sobre el total de los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros y las cantidades que distribuyan a cualquier título los socios gestores de sociedades en comandita por acciones.
- Renta con contabilidad simplificada: este tipo de rentas a modo de ejemplo, pueden consistir en pagar impuestos de primera categoría e Impuesto Global Complementario sobre la base de un registro de ingresos y egresos, tal como se señala en el artículo 14 ter de la L.I.R. o en base a un contrato de arrendamiento tal como dispone el artículo 20 N°1 letra c) de la Ley de la Renta, tratándose de rentas provenientes del arrendamiento de bienes raíces agrícolas.
- Artículo 14 quáter: pueden acogerse a este régimen cuando los ingresos no superen 28.000 U.T.M. en un año calendario. Se considera como renta exenta el impuesto de primera categoría, quedando exento de este impuesto.

Los temas mencionados en este Capítulo como lo son; los tipos de personas jurídicas, los regímenes de tributación, la clasificación de las rentas, son materias relevantes para el análisis de la investigación, ya que forman parte del contexto del estudio, teniendo incidencia directa con la tributación que afecta a los gastos rechazados.

Toda empresa cualquiera sea su naturaleza tiene por objetivo el crecimiento y desarrollo, para ello necesita generar ingresos para cumplir sus objetivos y así poder mantenerse en el tiempo, por lo que se hace esencial incurrir en costos y gastos para desarrollar su actividad de manera óptima. Estos desembolsos son efectuados en el momento que la empresa lo estima conveniente, decisiones que se hacen con un criterio empresarial considerando que generarán lo mayores beneficios, y no se espera a los especialistas tributarios para recién saber si es o no conveniente efectuar el gasto. Esta diferencia provoca efectos para la empresa ya que existen gastos que no son aceptados tributariamente pasando a denominarse gastos rechazados, pudiendo quedar sujetos a la tributación establecida en el artículo 21 de la L.I.R. que se analizará en el capítulo V.

Los objetivos específicos y generales planteados en el Capítulo I de este estudio, se enmarcan en nuestro cuerpo legislativo artículo 1 Decreto Ley N° 824 del año 1974 y sus modificaciones posteriores, donde los gastos en que incurren las empresas deben cumplir en primer término con los requisitos generales del artículo 31 de la Ley de la Renta o los requisitos específicos de los numerales del mismo artículo para ser aceptados tributariamente, para posteriormente y por la mecánica establecida por el legislador para la determinación de la Base imponible de Primera Categoría establecer si tales gastos no se encuentran dentro de aquellos agregados establecidos en el artículo 33 de la misma Ley. Este artículo es de vital importancia por cuanto nuestro trabajo al analizar la tributación del artículo 21 antes y después de la reforma, debe considerar las partidas que el artículo 33 señala, ya que son ellas las que formaban y forman hoy la forma de tributación de los denominados Gastos Rechazados, cuando tales gastos se encuentren pagados o correspondan a retiros de especies.

Teniendo en cuenta, que el artículo 21 tuvo modificaciones importantes en cuanto a la forma de tributación de los “Gastos Rechazados Pagados” en las sociedades de personas y empresario individual, por la reforma tributaria Ley N° 20.630 es que estas modificaciones serán el objeto de nuestro estudio para establecer el impacto de las modificaciones en las sociedades de personas y sus socios personas naturales.

CAPÍTULO III**ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE GASTO NECESARIO**

Las empresas generan desembolsos para producir la renta, los cuales contablemente son rebajados de las cuentas de resultados, sin embargo la Ley de la Renta se pronuncia al respecto, señalando en su artículo 31 los requisitos para que un gasto sea aceptado tributariamente y proceda su rebaja de la renta bruta, para ello en este capítulo se analizará el concepto de gasto necesario y sus características, en conjunto con los gastos que no se deducirán de la renta bruta. Este artículo enumera gastos que son aceptados siempre que cumplan ciertos requisitos o topes, por lo tanto, para un mejor entendimiento de los requisitos que debe poseer el gasto necesario para producir la renta y sus características, se analizarán tres gastos enumerados.

1. Análisis inciso 1°, artículo 31 de la L.I.R.

EL inciso 1°, artículo 31 señala:

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. 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), 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 Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

Tal como se señala en el inciso 1° de este artículo para que un gasto sea aceptado debe cumplir los siguientes requisitos y así proceda su deducción de la renta bruta:

- Gastos necesarios para producir la renta
- Que, no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la L.I.R.
- Que, estén pagados o adeudados
- Que se hayan efectuado durante el ejercicio comercial correspondiente
- Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio.

La interpretación del órgano administrativo respecto a estos requisitos la podemos encontrar en la Circular N° 56 de 2007 del Servicio, que señala:

a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. En consecuencia, el concepto de gasto necesario debe entenderse 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;

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;

c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el

debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente;

- d) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla; y*
- e) Por último, que se acrediten y justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes (Circular N° 56, 2007).*

En efecto, para que un gasto sea aceptado y proceda su rebaja de la renta bruta debe cumplir todos los requisitos antes mencionados, debiendo destacarse el que dice relación con su acreditación en forma fehaciente ante el Servicio. Pero no es menos cierto, que de igual forma el gasto debe cumplir el principio de correlación entre ingresos y gastos, es decir el desembolso que se produzca debe generar una renta afecta a impuesto, principio que se analizará en el punto siguiente del presente capítulo.

1.1. Interpretaciones de los requisitos del concepto de gasto necesario

Hay que hacer notar, que de acuerdo a la interpretación del concepto de gasto necesario definida en el punto 1.1 letra a) se desprende que el gasto debe tener relación con el giro del negocio, y además, este gasto, según el principio de correlación entre ingresos y gastos, debe generar un ingreso tributable.

Según García Moreno V. Alberto (citado por Endress Gómez 2007) el principio de la correlación entre ingresos y gastos se expresa en:

- a) Los ingresos dependen de los gastos efectuados;
- b) La deducción de los gastos de los resultados depende de la producción de los ingresos.

El Servicio ha establecido a través de varios pronunciamientos publicados en la web (por ejemplo en el Oficio N° 4.978, del 28.12.2006) los requisitos que deben reunir los gastos necesarios para producir la renta, uno de ellos es que los gastos incurridos deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan, es decir, los desembolsos que se produzcan deben generar ingresos imposables. Todo esto, con el fin de poder determinar en cada período tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias que establece la Ley.

A raíz de que no hay una interpretación clara del concepto de gasto necesario, a continuación se citan algunos pronunciamientos por parte del Servicio y entidades del Estado, con el fin de poder conocer las características reales del concepto y posteriormente analizarlas.

- El Oficio N° 2.566 del 29 de junio de (2000) del Servicio, define el concepto de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales: *aquellos desembolsos de carácter **inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio**, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte, y por otra, inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta.*
- La Corte Suprema, donde señala un pronunciamiento a través de un dictamen como: *aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro de la sociedad, que sean necesarios para producir la renta, y que tengan el carácter de **inevitables y obligatorios**. Se trata de desembolsos en que forzosamente ha debido*

incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar.

- Otros fallos del más alto Tribunal del país, han agregado a la acepción de necesario anteriormente indicada, la tercera acepción del Diccionario de la Lengua Española, es decir, la que señala que necesario significa “lo que es menester indispensablemente o que hace falta para un fin” y también se han limitado a definir en otras ocasiones este mismo concepto en forma más moderada simplemente como “aquello que es indispensable o hace falta para un fin” (Sotomayor Klapp, Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria, 2005).
- “Los Tribunales de Justicia han indicado que el gasto es necesario “aun cuando no exista una relación inmediata y directa entre el gasto y la renta”, aun cuando no aparece como una jurisprudencia uniforme” (Endress Gómez, 2007).

Sin embargo, algunos autores no están de acuerdo con las características del concepto de gasto necesario que ha entregado el Servicio, ya que, éstas son muy limitadas y restringidas, haciendo más difícil la aceptación del gasto, por lo cual, los autores que se mencionan a continuación entregan su opinión crítica al concepto en análisis, queriendo demostrar que de esta forma sería más factible la aceptación del gasto.

- El profesor Dumay (citado por Sotomayor Klapp) (2005) señala: “la aceptación del gasto se evalúa en función del objeto perseguido y no de los resultados concretos que se logran”.
- González Poveda (citado por Sotomayor Klapp) (2005) “señala que el gasto será deducible siempre que existe una relación causal entre gasto y la actividad productiva de la empresa”.
- Buireu Guarro y Sanz Gadea (citado por Sotomayor Klapp) (2005) “los que consideran el único límite de los gastos necesarios, sería que por esta vía se hicieran distribuciones encubiertas de beneficios de la sociedad”.

- Giannini (citado por Sotomayor Klapp) (2005)“cita en los siguientes términos: gastos necesarios o al menos útiles para la producción de la renta, en el sentido que sin ellos ésta no existiría o sería menor”.
- Pedro Massone (citado en Endress Gómez) (2007) señala: *el concepto de gasto necesario para producir la renta está íntimamente vinculado al principio que los autores denominan de autonomía de gestión de la empresa, conforme al cual corresponde a ésta apreciar la oportunidad y necesidad de sus gastos, de manera que el fisco sólo le corresponde una labor de fiscalización, tendiente a impedir abusos.*
- *No existe una relación entre gasto y renta tan rígida, a tal punto que si ésta última no se produce se anula o invalida el gasto. Siendo así, los gastos aceptados debieran ser aquellos que potencialmente deben producir la renta, lo cual indica, a su vez, que debemos atender, para determinar su deducción, a la naturaleza del desembolso y la actividad que desarrolla el contribuyente y no a su efectividad (Sotomayor Klapp, 2005).*

De lo anteriormente expuesto, hay que destacar el principio de correlación que deben guardar entre los ingresos y gastos, y que de acuerdo al Servicio se debe cumplir para que un gasto sea aceptado dentro de las empresas o sociedades. Se considera que el principio de correlación no se cumple en todos los casos, porque los gastos no siempre van a producir ingresos afectos a impuestos, también pueden generar desembolsos que obtengan como resultado pérdidas tal como se da en la realidad comercial o económica de las empresas, o bien, si el gasto tiene una justificación lógica, real, y acorde al tipo de empresa que incurrió en el, de igual forma se debiera aceptar el gasto, y no se va a producir necesariamente la correlación entre ingresos y gastos.

De las interpretaciones o definiciones citadas se analiza el concepto de gasto necesario para producir la renta, las cuales señalan que el gasto debe tener relación con el giro del negocio, el carácter de inevitable, obligatorio y forzoso. También hay que tener en

cuenta no solamente la naturaleza del gasto sino que también su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto es necesario para producir la renta, considerando además, el principio de correlación entre ingresos y gastos, todo esto es considerado al momento de determinar si un gasto es aceptado tributariamente, y en caso contrario se rechaza el gasto. Pero algunos autores como no están de acuerdo con esta interpretación, difieren en que el gasto debe tener una relación con la obtención de la renta, y que las características que posee son inflexibles, restringidas como limitadas, entregando su opinión al respecto definiendo el concepto de gasto necesario, flexibilizando el alcance de la aceptación del gasto.

Un ejemplo de que los gastos no siempre cumplen las características de inevitables, obligatorios y forzosos para ser aceptados tributariamente, y que de igual forma pasan a ser gastos aceptados, lo demuestra el Oficio N° 3.619 del 16.06.1980 del Servicio, donde señala: la doctrina que los intereses de una sucursal bancaria para su casa matriz en el extranjero son deducibles. Si bien es cierto que este gasto ayuda a producir renta, no era la única forma de financiamiento para la sucursal bancaria, pudiendo solicitar el préstamo a una persona o empresa que tenga otras fuentes de financiamiento, por lo tanto los intereses que generó por dicho préstamo podrían haberse evitado, por lo cual, el gasto no cumple las características de inevitables, obligatorios y forzosos que el Servicio le ha entregado al concepto de gasto necesario para producir la renta.

En otras palabras, por lo restringido, inflexible y limitado del concepto gasto necesario puede conllevar a un obstáculo para la creación de nuevos negocios, además que el Servicio no se ha pronunciado al respecto para cambiar la interpretación del concepto en análisis, por lo que, seguirá existiendo dicha interpretación que no es la más adecuada para definir el concepto en análisis, ya que, la más acorde de acuerdo a algunos autores como Roberto Sotomayor Klapp año 2005 debiera considerarse la tercera definición que le da el Diccionario español al término necesario **“lo que hace falta para un fin”**. Por lo tanto, se cree que el Servicio puede hacer una actualización de las

interpretaciones que ha hecho hasta el momento, haciéndolas más acorde a lo que sucede en el ámbito económico de las empresas, y dejar la posibilidad de que ciertos gastos, que se generan dentro de los negocios puedan ser aceptados y no rechazados, porque muchas veces se rechazan desembolsos que bien pudieran ser gastos aceptados. Y más aun, si se parte de la buena fe de las empresas, éstas incurren en dichos desembolsos que creen son necesarios para el normal funcionamiento o actividad de ésta, porque si supieran, que gastos efectivamente son aceptados y les van a generar renta entonces nunca les iría mal, ya que, si las empresas tuvieran la certeza que los gastos que producen les generan renta, entonces todos los negocios serían exitosos y ninguno obtendría pérdidas, lo que en la realidad de las empresas no es tan seguro.

1.2. Gastos enumerados del artículo 31 de la L.I.R.

Para continuar con el análisis, se estudiarán tres gastos enumerados del artículo 31 de la L.I.R., y así demostrar que estos gastos no cumplen a cabalidad las características que posee el concepto de gasto necesario para producir la renta. Y que, existen gastos, que de acuerdo a las definiciones por parte del Servicio rechazan dichos desembolsos, debiendo considerarse gastos aceptados según las opiniones de algunos autores como por ejemplo Roberto Sotomayor (2005) en conjunto con el análisis hecho en este capítulo. A continuación se expondrán algunos ejemplos de este tipo.

Se analizarán los impuestos del número 2, los sueldos del número 6, y los pagos efectuados al exterior por los conceptos que señala el artículo 59 de la L.I.R. del número 12, del artículo en análisis, los cuales se eligieron básicamente porque estos gastos tienen o pudieran tener asociados el concepto de desembolsos, y por lo tanto, transformarse en gastos rechazados pagados y/o en consecuencia ser afectados con el artículo 21 de la L.I.R. y sus modificaciones.

Los gastos que señala el inciso 3° de este artículo, se deducirán de la renta bruta en la medida que se relacionen con el giro del negocio o empresa, para la determinación de la R.L.I. (renta neta) afecta al impuesto de primera categoría tasa de 20%, establecido en el artículo 20 de la Ley en análisis.

1.2.1 Número 2°, artículo 31 de la L.I.R., señala:

Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta Ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

Los impuestos que se pueden deducir de la renta bruta son, timbres y estampillas, patentes y derechos municipales, impuesto específico a la actividad minera (64 bis L.I.R.), y contribuciones de bienes raíces, en este último caso el gasto es aceptado tributariamente cuando las contribuciones no han podido ser utilizadas como crédito, se entiende que no han sido utilizadas como crédito cuando existiendo dicho impuesto, por disposición expresa de una norma legal no pueden imputarse al impuesto de primera categoría. Estos impuestos deben estar relacionados con el giro del negocio o empresa, además el Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) es un gasto para el contribuyente, sólo en la circunstancia que no pueda ser utilizado como crédito fiscal (en adelante C.F.) o sólo lo sea parcialmente. En caso contrario, que el C.F. sea utilizado por completo, no tiene ningún impacto en el contribuyente, debido a que este impuesto lo paga el consumidor final del bien o servicio.

En cuanto a las contribuciones de bienes raíces, es conveniente explicar que cuando éstas sean utilizadas como crédito pasan a ser gastos rechazados, gravándose con impuesto de primera categoría.

Además, los impuestos que establece la L.I.R. y que está misma Ley señala que no se aceptan como gastos de acuerdo a este número en análisis son: el I.G.C., I.A., I.U. de 35% del inciso 1°, artículo 21, impuesto único de segunda categoría, y el impuesto de primera categoría. Sin embargo la Ley hace una excepción sobre el impuesto específico a la actividad minera del 64 bis de la L.I.R., y lo acepta como gasto.

En el caso del “impuesto a la renta no se puede deducir para determinar la base imponible del mismo impuesto, por ser un principio generalmente aceptado el que un impuesto no pueda deducirse para determinar su propia base imponible.” (Sotomayor Klapp, Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria, 2005, pág. 99), además el impuesto de primera categoría es un gasto rechazado no afecto a las disposiciones del artículo 21 de la L.I.R. tal como lo señala su inciso 2°, es decir, no se afectará con ningún impuesto, pero igualmente se debe agregar a la R.L.I. y proceder su rebaja del registro F.U.T. de la columna impuesto.

De lo anteriormente expuesto y analizado, se concluye que estos impuestos que establecen las leyes chilenas, con excepción de los que establece la L.I.R., son gastos inevitables porque la Ley dispone la erogación de estos tributos, pero no es menos cierto que no hay una vinculación con la obtención de la renta, en definitiva este gasto enumerado que la Ley permite su deducción de la renta bruta, no cumple todos los requisitos copulativos que se mencionan en el punto 1.1 de este capítulo, vulnerando así el primer requisito donde el gasto debe ser necesario para producir la renta, puesto que, según las interpretaciones citadas del concepto gasto necesario que le ha dado el Servicio, los desembolsos incurridos deben generar una renta o ingreso imponible, situación que en

el caso del pago de impuestos no se produce, ya que los impuestos no generan renta sino que ayudan al normal funcionamiento del negocio.

1.2.2 Número 6°, artículo 31 de la L.I.R., señala:

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

Tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gastos en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten con documentos fehacientes y sean a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.

De la lectura anterior se desprende que, se acepta como gasto toda remuneración que a un negocio o empresa le corresponda cancelar a sus empleados en virtud de un contrato de trabajo, por sus servicios personales prestados a la organización, dentro de las remuneraciones se pueden mencionar: sueldos, sobresueldos, salarios, horas extraordinarias, las gratificaciones legales y contractuales, gastos de representación, las participaciones y gratificaciones voluntarias siempre y cuando éstas últimas cumplan los requisitos señalados en el inciso 1° de este número en análisis.

Procede la rebaja tanto de aquellas remuneraciones pagadas como adeudadas, con la condición de que digan relación con el giro de la actividad del contribuyente; correspondan al ejercicio por el cual se declara la renta correspondiente; y se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el SII con la documentación fidedigna respectiva, y debidamente anotadas en el Libro de Remuneraciones correspondiente cuando se esté obligado a llevar dicho tipo de registro, y a su vez en las cuentas contables respectivas. De conformidad con lo establecido en el artículo 62 del Código del Trabajo el empleador se encuentra obligado a llevar un libro de remuneraciones cuando cuenta con cinco o más trabajadores (Salort S. V. , 2011, pág. 1009).

También se aceptan como gasto los sueldos del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, cuando efectiva y permanentemente trabajen en la empresa, pero el monto que se acepta como gasto, es hasta el tope afecto a cotizaciones previsionales que establece el artículo 16 del D.L. N° 3.500 de 1.980, y que la Superintendencia de Pensiones (2013) determinó para ese año de 70,3 unidades de fomento (en adelante U.F.), el valor de la

U.F. que se tomará para este cálculo es la del último día del mes anterior a aquél en que se pague la cotización según el inciso 2°, artículo 92 de la Ley antes indicada, y sí, el monto de los sueldos es superior al tope mencionado, el exceso que resulte es considerado gasto rechazado afecto a las disposiciones del artículo 21 y el número 1°, artículo 33 de la L.I.R., debiendo tributar con I.G.C., y el impuesto de segunda categoría que fue calculado sobre el exceso de sueldo, el propietario o socio no puede declararlo en el Formulario N° 22 el total del impuesto retenido para usarlo como crédito de segunda categoría contra sus impuestos finales, sino que solamente hasta el tope, por lo tanto, le corresponde pedir la devolución del recargo en exceso a la sociedad, y en tanto la sociedad debe pedir el reembolso en arcas fiscales, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 128 del Código Tributario, y así evitar la doble tributación.

Así pues, se demuestra nuevamente que el procedimiento y la forma de establecer los créditos desfavorece a los propietarios o socios, teniendo una desventaja con los accionistas, ya que, sus dietas no tienen tope y es aceptado el total siempre y cuando el monto cumpla con los requisitos del inciso 1° de este artículo, estas dietas tributan con los impuestos finales (I.G.C. o I.A. según corresponda) según el artículo 48 de la L.I.R., situación que el Servicio debiera igualar para ambos o por lo menos darle la opción al propietario o socio de declarar e imputar el total del impuesto retenido de segunda categoría y no hacerlo pasar por un trámite engorroso, además de quedar afecto a los impuestos finales por el exceso de sus remuneraciones. La norma en este sentido debiera cambiar y flexibilizar el monto que es aceptado como remuneraciones para los propietarios o socios, ya que, si el servicio prestado en la empresa o sociedad merece un pago superior al tope establecido (70,3 U.F.) se debiera aceptar, y más aún si se demuestra fehacientemente el desarrollo de la actividad dentro del negocio y cumple con los requisitos del inciso 1° de este artículo.

Si un empleador paga gratificaciones voluntarias, le otorga canastas familiares o regalos de navidad a sus empleados, todos estos beneficios deben poseer los requisitos

que señala el inciso 1° de este número, en especial el requisito de universalidad, es decir, el beneficio debe ser para todos los trabajadores u obreros de la empresa bajo normas de carácter general y uniforme, para constituir gastos necesarios para producir la renta, en caso contrario, si estos beneficios no cumplen los requisitos señalados constituyen un gasto rechazado para la empresa pagadora. Un ejemplo de esto, lo contiene el Oficio N° 359 del 26.02 (2010) señala, que un trabajador renuncia a la empresa, ésta le paga una remuneración voluntaria, indicando que el pago por la indemnización voluntaria constituye un ingreso no renta de acuerdo al N° 13, artículo 17 de la L.I.R. Y en lo que respecta a la aceptación del gasto por parte de la empresa pagadora, podrá ser rebajado como gasto tributario en el ejercicio que se pague o se ponga a disposición del trabajador, ello siempre y cuando se cumplan las condiciones que expresamente se señalan en la segunda parte, del inciso 1°, del N°6, del artículo 31, de la Ley del ramo, esto es, cuando 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. Por cuanto, cuando una empresa pague a sus empleados algunos de estos beneficios u otros similares (como bonos), deberán poseer los requisitos descritos en este párrafo, para ser considerados gastos aceptados tributariamente.

1.2.3 Número 12°, artículo 31 de la L.I.R., señala:

Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.

El límite establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando, en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Para que sea aplicable lo dispuesto en este inciso, dentro de los dos meses siguientes al del término

del ejercicio respectivo, el contribuyente o su representante legal, deberá formular una declaración jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada. Esta declaración deberá conservarse con los antecedentes de la respectiva declaración anual de impuesto a la renta, para ser presentada al Servicio cuando éste lo requiera. El que maliciosamente suscriba una declaración jurada falsa será sancionado en conformidad con el artículo 97, número 4, del Código Tributario.

Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación.

Para determinar si los montos pagados por los conceptos indicados en el inciso primero de este número se encuentran o no dentro del límite allí indicado, deberán sumarse en primer lugar todos los pagos que resulten de lo dispuesto en los incisos segundo y tercero. Los restantes pagos se sumarán a continuación de aquéllos.

El tope que establece éste número del 4% sobre las ventas o ingresos del giro del negocio, que se acepta como gasto sobre los pagos que se efectúen al exterior: Por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, excluyéndose las cantidades que correspondan a pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado según el inciso 1°, artículo 59 de la L.I.R. Y el exceso que se genere será gasto rechazado, es decir, si los pagos que se efectúen al exterior superan el tope del 4%, la diferencia entre el tope y el total, es considerado gasto rechazado exento de tributación por expresa disposición del actual inciso 2°, artículo 21 de la L.I.R.. Este exceso al igual que las contribuciones de bienes raíces deben en todo caso rebajarse de F.U.T. y cuando proceda consumir crédito, enseguida se presenta un ejemplo de la situación descrita, para un mayor entendimiento de las disposiciones de estos artículos.

Ejemplo N° 1

Antecedentes ejemplo N° 1:

- Ventas del giro del negocio por \$ 110.000.000.-
- Pagos de patentes a empresas no relacionadas \$ 1.600.000.-
- Pagos de marcas a empresas con tasa superior al 30% \$ 1.800.000.-
- Pagos de marcas a empresas relacionadas \$ 1.150.000.-

En primer lugar, al tope se le rebajan las cantidades que no están afectas a éste, que son el pago de patentes de empresas no relacionadas y el pago de marcas a empresas con tasa igual o superior al 30%, que por expresa disposición de este número las deja exenta de dicho tope, luego se le imputan las partidas que están afectas al tope, en este caso es el pago de marcas a empresas relacionadas.

Desarrollo:

Tope	(110.000.000 * 4%)		\$ 4.400.000
Pagos de patentes empresas no relacionadas		\$ 1.600.000	
Pagos de marcas de empresas con tasa superior al 30%		\$ 1.800.000	
Total no afecto al 4%			-\$ 3.400.000
saldo afecto al 4%, gasto aceptado			\$ 1.000.000
Pagos de marcas a empresas relacionadas		\$ 1.150.000	
			-\$ 1.150.000
Exceso (Gastos rechazados)			-\$ 150.000

Como el tope determinado es \$ 4.400.000 y como existen cantidades que están exentas del tope establecidas por los incisos 2° y 3° de este número, y que en este caso particular serían los \$ 3.400.000, y por lo tanto la cantidad máxima que se acepta como gasto por los pagos efectuados al exterior de las empresas que estén relacionadas directa o

indirectamente es un \$ 1.000.000 al cual se le imputan los pagos por empresas relacionadas de \$ 1.150.000 como éste monto es mayor, la diferencia de \$ 150.000 pasa a ser un gasto rechazado, que en caso de estar pagado sólo se rebajará de F.U.T., debiendo agregarse a la R.L.I. debidamente reajustadas, siempre que hayan disminuido la renta declarada, gravándose con impuesto de primera categoría.

Los pagos que estipula el artículo 59 de la L.I.R. y que este número acepta como gastos, y que el exceso que resulte es un gasto rechazado exento de tributación del artículo 21 de la L.I.R., o bien el total es gasto aceptado, y que no en todos los casos tienen el carácter de inevitables o imprescindibles y no solamente porque se efectuó el pago al exterior se le debe dar un tratamiento más beneficioso y con más posibilidades de ser aceptado, entonces una vez más los gastos que acepta la Ley expresamente a través de este artículo, no cumplen con las características que se le han asignado al concepto de gastos necesarios para que se acepte como gasto tributario y proceda su deducción de la renta bruta.

Los gastos rechazados que se produzcan según las disposiciones de estos tres gastos enumerados analizados en este capítulo, donde las contribuciones de bienes raíces cuando hayan sido utilizadas como crédito y los pagos efectuados al exterior, sólo se agregan a la R.L.I. debidamente reajustados, en cambio el exceso de sueldo patronal se debe agregar y deducir de la R.L.I. debidamente reajustados por expresa disposición de la Ley en su artículo 21, el reajuste se determinará según las instrucciones del número 3, artículo 33 de la L.I.R., donde señala que el reajuste se calculará de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

1.3 Gastos que no se deducirán de la renta líquida imponible:

El inciso 1° de este artículo en su parte final estipula ciertos gastos que no se permiten su rebaja de la renta bruta, los cuales son:

- Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa;
- Bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el:
 - **literal iii) inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R.:** “el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva”.

El precedente literal hace alusión cuando un propietario, socio o accionista, o algún familiar de éstos, hace uso o goce de cualquier bien del activo de la empresa o sociedad, y que este beneficio no tiene relación alguna con la renta de ésta; generando por el uso o goce de un retiro presunto, el cual se determinará y tributará de acuerdo a las instrucciones del inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., por ende no se permite su rebaja de la renta bruta.

- **Letra f), del número 1, artículo 33**

Además del análisis hecho en este capítulo, se analiza en más profundidad esta letra en el Capítulo IV.

Hay que destacar que la causa de por qué los mencionados gastos no son aceptados, es porque tienen relación con bienes no destinados al giro o actividad del

negocio, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas, o algún familiar que tenga relación con ellos tal como lo señala el inciso 3° literal iii) del artículo 21 y la letra f) del número 1, artículo 33 de la L.I.R., partidas o gastos que provienen por cantidades pagadas, adeudadas o determinadas por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de dichos bienes.

- Adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea este el giro habitual del negocio;
- Combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general. Todos los gastos para mantención y funcionamiento de los automóviles mencionados anteriormente.

Al respecto se debe mencionar que tales desembolsos no son aceptados tributariamente como gastos por no tener relación con el giro del negocio, en el caso, que el giro del negocio sea arriendo de vehículos, estos desembolsos constituyen un gasto aceptado, y, se permitirá su deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director del Servicio los califique previamente de necesario, a su juicio exclusivo.

La Resolución ex N° 34, de 24.03.1981, en su resolutivo N° 1 señala: *Delegase en el Subdirector de Fiscalización, la facultad establecida en la parte final del inciso 1° del artículo 31° de la ley de impuesto a la renta, contenida en el D.L. N° 824, de 1974, de calificar, previamente, como necesarios, a su juicio exclusivo, los gastos a que se refiere disposición legal respecto de los vehículos que allí se señalan y para los efectos que en dicha norma se establecen.*

La Ley de la Renta debiera expresar la definición del concepto de gasto necesario para producir la renta cambiando su sentido, y además agregar más gastos

enumerados a este artículo en análisis, y así evitar que las empresas incurran en gastos que posteriormente se les rechazarán, y a la vez se les facilitaría el trabajo a los fiscalizadores, dejando así la posibilidad a las empresas o negocios de generar gastos que no son explícitamente los que enumera este artículo y que no cumplen todos los requisitos copulativos mencionados anteriormente, pudiendo ser aceptados, ya que muchas veces se incurren en desembolsos que se consideran necesarios para el ambiente laboral o para el desarrollo de la actividad comercial, pero la interpretación de la Ley los rechaza debiendo pagar impuestos sobre ellos.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS ARTÍCULO 33 DE LA L.I.R.

A partir del análisis visto en el capítulo III, donde se comentó el concepto de gasto necesario para producir la renta y los requisitos que deben cumplir para que proceda su rebaja de la utilidad bruta de la empresa, es prudente comprender que se entiende por gasto rechazado, o dicho de otra forma, qué señala la Ley con respecto a este concepto y el procedimiento tributario, que se encuentra establecido en el artículo 33 de la L.I.R., al que se deben someter dichas partidas. Todo con el objeto de visualizar lo mejor posible lo que significa un gasto rechazado y los motivos para su clasificación como tal, para el posterior análisis del artículo 21 que se desarrollará en el siguiente capítulo V.

1. Concepto de gasto rechazado

Para comenzar, es necesario conocer la definición del concepto de gasto rechazado, el que corresponde, de acuerdo a lo expresado por el Servicio (2013), a *“gastos que no se permite que sean restados en la determinación de la utilidad para efectos del pago de los impuestos”*. El concepto de gasto rechazado afecta a los contribuyentes que declaran su renta efectiva de primera categoría mediante balance general, determinando posteriormente, el impuesto de primera categoría.

A partir de lo anteriormente dicho, las partidas que se consideran gastos rechazados, son aquellas que representan o constituyen gastos, pero que la Ley no acepta su deducción como tales para efectos tributarios, procediendo, de acuerdo a el propio artículo 33, su agregado a la R.L.I., siempre y cuando se hayan contabilizado en cuenta de resultado y por ende disminuido la utilidad determinada según balance.

El número 1 del artículo 33 de la L.I.R. señala las partidas que se deben agregar a la R.L.I., las que se clasifican como gastos rechazados y el número 2 de este artículo las

que se deben deducir de la R.L.I., ambas partidas, ya sea como agregados o deducciones, se consideran ajustes tributarios, que se aplican para determinar la base imponible y el posterior cálculo de los impuestos, tal como se analizará en el desarrollo de este capítulo.

Por ello, hay que tener en cuenta varios factores referentes a los gastos rechazados, como por ejemplo; si se encuentra pagado, si corresponde al periodo, si beneficia o es identificable a algún propietario, socio o accionista, todo esto para saber cómo y cuándo se aplica la tributación del artículo 21 de la L.I.R., artículo que fue modificado por la Ley N° 20.630 de Septiembre de 2012.

2. Análisis artículo 33

Como ya se sabe, el resultado contable determinado en el balance, es en base a las Normas Internacionales de Contabilidad (“NIC”) y que para fines tributarios se le debe efectuar ajustes tributarios, ya sea por los agregados o deducciones, que son necesarios para determinar la R.L.I.

En consecuencia, este artículo norma la determinación de la R.L.I., donde ésta se verá ajustada por los agregados, que se analizarán en el punto 2.1 de este capítulo (siempre que se hayan contabilizado como pérdida) y deducciones que se verán a continuación en el punto 2.2 de este capítulo (siempre que se hayan contabilizado como ganancias).

Teniendo presente que este artículo, de cierta manera, restringe los gastos aceptados que fueron analizados en el capítulo III, señalando cuales se considerarán gastos rechazados, concepto que complementado con el numeral 3 del artículo 33, son fundamentales, para la determinación de la tributación establecida en el artículo 21 de L.I.R.

Estos ajuste son llevados a cabo con el fin de poder determinar la R.L.I., el cálculo del impuesto de primera categoría, el I.U. de 35% que deberá pagar la empresa y el I.G.C. o I.A. más la tasa adicional de 10% que deberá pagar el propietario, socio o accionista cuando el gasto rechazado recaiga sobre ellos, situación que se analiza en los dos capítulos siguientes.

Es necesario tener presente, que la Ley establece gastos que no son aceptados tributariamente, pero que en ocasiones los dueños, propietarios o socios de la empresa o sociedad simplemente desconocen o no saben interpretar la Ley, pudiendo incurrir en desembolsos que contabilizan como gastos, y que posteriormente son rechazados por Ley, y por tratarse de erogaciones podrían ser afectados con las normas del artículo 21 de la L.I.R.

2.1 Agregados a la renta líquida imponible de primera categoría

El número 1, artículo 33 señala que: *“Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada”*:

a) Letra derogada: *“Desde el ejercicio comercial 1990 y versaba sobre los intereses y reajustes que se identificaban con haberes de los socios”* (Fajardo Castro J. , 2011).

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

Teniendo presente que en caso que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término “contribuyente” comprende a los socios de dichas sociedades, como lo señala el inciso final de éste numeral.

Para una mayor claridad, se definirá el término remuneraciones, que sostiene el Servicio en su Oficio N° 2139, de 03.10.2013, donde señala que dicho término debe entenderse *“en sentido amplio, comprendiendo también los pagos efectuados por concepto de honorarios, así como cualquier otra retribución originada en la prestación de servicios profesionales o de cualquiera otra índole”* .

Por lo anteriormente expuesto, las remuneraciones, sueldos, honorarios, u otras similitudes, pagadas al cónyuge del contribuyente o de un socio de una sociedad de personas, o a los hijos menores de 18 años no emancipados legalmente, tributariamente no son aceptados como un gasto tributario, y en el evento que dichas partidas hayan sido cargadas en una cuenta de resultado del ejercicio, deberán agregarse a la determinación de la R.L.I. de primera categoría. Quedando demostrado que el régimen conyugal del matrimonio es relevante para efectos de determinar o clasificar el gasto como aceptado o rechazado. En todo caso, hay que tener presente lo señalado en el numeral 3 de este artículo, donde éstas partidas deberán agregarse debidamente reajustadas, en la modalidad que se explicará más adelante en su oportunidad.

Dicho gasto, que no es aceptado tributariamente y considerado gasto rechazado, queda afecto a las disposiciones del artículo 21 de la Ley en estudio.

En todo caso, ésta situación es salvable, es decir, no será gravado con el impuesto del artículo 21 de la L.I.R., cuando el/la cónyuge sea socio (a), ya sea, de una sociedad de personas o socio gestor de sociedades en comandita por acciones, aplicando las disposiciones del número 6 del artículo 31 de la L.I.R., donde se considera un gasto aceptado, en la medida que trabajen en el negocio o empresa, hasta el monto que hubiera estado afecto a las cotizaciones previsionales obligatorias (Oficio N° 1.630, 2003).

Sin embargo, hoy en día existen muchas empresas de carácter familiar, en donde laboran los padres, el cónyuge, los hijos u otros familiares, los que efectivamente trabajan en

la empresa con el propósito de contribuir a ésta y así lograr una mayor rentabilidad. Tenemos por ejemplo, una empresa banquetera, que hoy en día se da mucho en el país, en donde trabaja el matrimonio, donde lógicamente se rebaja un gasto por el trabajo que realiza el cónyuge, el que claramente es necesario para producir la renta de acuerdo al numeral 6 del artículo N° 31 de la L.I.R., pero que sin embargo la misma Ley en su artículo N° 33 señala que se considera un gasto rechazado.

A partir del ejemplo analizado, se puede concluir que efectivamente se está rebajando un gasto necesario para producir la renta, pero que tributariamente el artículo 33 señala que se debe agregar a la R.L.I., y que además se debe gravar conforme a lo dispuesto por el artículo 21 de la L.I.R. Por lo que la Ley hace pensar que no es razonable en este aspecto, ya que a pesar de ser un gasto necesario para producir la renta, no es aceptado tributariamente, y a pesar de esto las empresas deben incurrir en un desembolso por estos gastos.

Por otro lado, existe una disparidad relevante con respecto a las S.A. (abiertas y cerradas) y las sociedades de personas, ya que si se constituye como S.A., el cónyuge puede trabajar en la empresa y su sueldo o remuneración es aceptado tributariamente, pero no en el caso de una sociedad de personas, donde el sueldo o remuneración del cónyuge no es aceptado como gasto tributario, pero tiene todas las características de ser un gasto aceptado. Esta disparidad es muy importante, ya que es un gasto frecuente en muchas sociedades que deben soportar estos gastos y su consecuente tributación.

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

Al igual que en la letra b) de este numeral, hay que tener en cuenta que en caso que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término “contribuyente” comprende a los socios de dichas sociedades, como lo señala el inciso final de éste numeral.

Cuando los contribuyentes, ya sea, socios de las sociedades de personas o los dueños de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (E.I.R.L.) hayan efectuados retiros efectivos, y si dichos retiros fueron cargados en una cuenta de resultado del ejercicio, éstos deberán agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría, debidamente reajustados de acuerdo a las normas del numeral 3 de este artículo.

Tributariamente, se consideran como retiros efectivos para efectos del I.G.C. o I.A., según corresponda, y se gravarán conforme a las normas del artículo 14 de la L.I.R.

La norma contable señala que los retiros de los socios o contribuyentes se consignan como cuentas de activos, por lo que no corresponde su contabilización en cuenta de resultado y por lo tanto, este agregado no debiera ser presentado en una contabilidad llevada adecuadamente.

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

Las sumas pagadas por bienes del activo fijo o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y todo desembolso que deban imputarse al costo de los citados bienes, que hayan sido cargadas a una cuenta de resultados del ejercicio, deberán agregarse a la R.L.I. de primera categoría, pero sin aplicar reajuste alguno, pasando a formar parte del costo de los mencionados bienes del activo fijo.

Siendo costo de los bienes del activo fijo, se les aplicará las normas de corrección monetaria del artículo 41 de la Ley en estudio, y de las amortizaciones en virtud del número 5, artículo 31 de la misma Ley.

Dichos desembolsos que deben formar parte del costo del bien de la empresa, no procede su contabilización como gasto cargando una cuenta de resultado, por lo que es prudente su clasificación como gasto rechazado, y que a la vez no se afecte con las normas establecidas en el artículo 21 de la Ley en estudio, ya que además en el tiempo el gasto tendrá un efecto que se rebajará vía depreciación.

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

En relación a esta letra se extraen algunas consideraciones de la Circular N° 68 del 03 de Noviembre de 2010 emanada del Servicio, donde señala por una parte que:

Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas, se deben agregar a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría, siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada. Con esto, es evidente que la Ley sólo pretende reponer una rebaja que no corresponde deducir de la renta que debe quedar afectada a los impuestos generales.

Para complementar lo anteriormente comentado, dicha Circular ordena además que:

Dichas partidas se rebajen de los beneficios que los respectivos ingresos o rentas originan. Con ello, se establece un procedimiento tributario especial a seguir respecto de éstos gastos, esto es, imputarlos a los ingresos o resultados de igual naturaleza. Esta situación es concordante con lo dispuesto en la letra b), del N° 3), de la letra A), del artículo 14, de la L.I.R., que establece una anotación separada de este tipo de ingresos en el registro F.U.N.T.

Las instrucciones señaladas por la Circular N° 68 de 2010, empezaron a regir a partir del año tributario 2011, respecto del año comercial 2010.

Claramente, como lo señala la Circular N° 68 de 2010, estas partidas se deben rebajar de los respectivos ingresos que originan, esto implica que los resultados que correspondan a rentas exentas de I.G.C. deben determinarse en forma separada, al igual que los resultados correspondientes a ingresos no renta o resultados asociados a rentas afectadas con impuesto único (principalmente el del inciso segundo del número 8, artículo 17), procediendo su registro por separado en el Fondo de Utilidades no Tributables, conocido como "F.U.N.T."

Como la Ley señala es pertinente considerar como gasto rechazado dichas partidas, en la medida que hayan rebajado la utilidad de la empresa, sin embargo, a pesar de agregarse sin reajuste a la determinación de R.L.I., de acuerdo al Oficio N° 2320 de 2010, no se afectarán con la tributación del artículo 21 de la L.I.R., constituyéndose únicamente como agregado en la determinación de la R.L.I.

La sociedad que tributa en base a renta presunta, no se verá afectada por las disposiciones del artículo 21 de la L.I.R., ya que, ni los ingresos, costos, ni gastos deben formar parte de la R.L.I.

f) Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del N° 6 del artículo 31 o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones y al empresario individual o socios de sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa, uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o avaluados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se les aplicará como renta a los beneficiarios no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho establecida en el literal iii) del inciso tercero de dicho artículo,

sin perjuicio de lo dispuesto en la oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios.

Para comenzar, se señalarán las personas beneficiarias que quedan sujetas a las disposiciones de este numeral por los gastos y desembolsos que serán comentados más adelante:

- Personas que por cualquier circunstancia personal o por su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional respectiva, en la fijación de sus remuneraciones (Inciso 2° número 6, artículo 31 de la L.I.R.). Por ejemplo tenemos los principales accionistas o socios y personas que posean cierto tipo de relación familiar, económica o de otra índole, con los citados principales accionistas o socios.
- Accionistas de sociedades anónimas cerradas
- Accionistas de sociedades anónimas abiertas, dueños del 10% o más de las acciones
- Empresario individual
- Socios de sociedades de personas, y
- Personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa.

En relación a ésta materia, es necesario aclarar o señalar el término “interés”, ya que está dentro del alcance de las personas que incurran en dichos gastos rechazados por el beneficio de ciertas situaciones, por lo que de acuerdo al Oficio N° 407 de 1996, se entiende:

Por interés toda relación directa o indirecta que una persona pueda tener con una sociedad o empresa, y que denote un interés o una vinculación,

patrimonial, económica o comercial o de otra índole en el contexto de la letra f), número 1, artículo 33.

Por su parte, los gastos o desembolsos en que incurra la empresa o sociedad, como contribuyente de Primera Categoría, se detallan a continuación separando las partidas para su análisis de acuerdo a la Circular N° 37 de 1995 del Servicio:

f.1) Gastos o desembolsos pagados o adeudados, incluyendo las cantidades determinadas por concepto de depreciación, por el uso o goce de bienes de propiedad o del activo de la empresa o arrendados a terceros, incluyendo aquellos adquiridos o recibidos mediante sistema leasing, entregados a título gratuito o a un valor inferior al costo a las personas antes indicadas, y que por consiguiente no es necesario para producir la renta por no estar destinado a su giro o actividad;

Cuando se utilizan bienes o activos de propiedad de la empresa para uso personal, por las personas identificadas en los párrafos precedentes, es pertinente que el gasto o desembolso por este concepto sea rechazado, considerando que se utilizan a título gratuito o a un valor inferior al costo y además son gastos que no corresponden que sean de cargo de la empresa, más bien, deben ser de cargo de las personas involucradas, ya que ellas son las que se benefician con la utilización de dichos bienes.

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

Se puede interpretar que si se condona (significa: liberación del pago de intereses, multas, impuesto) la deuda a un socio, accionista o alguien relacionado con la empresa, es conveniente que se califique como un gasto rechazado, todo esto ya que es difícil comprobar que la condonación de deuda sea por una razón necesaria e inevitable. Por otro lado, si este gasto fuera aceptado, las empresas estarían generando dichos gastos, reflejando como castigo un gasto que no necesariamente lo sea, por lo tanto, es correcto

que el gasto sea rechazado y se grave con las disposiciones del artículo 21 de la L.I.R. y así lograr que las empresas eviten incurrir en estos gastos, que pudieran ser injustificados y evitables.

En el caso contrario, en que el castigo sea para personas no relacionadas con la empresa y para calificarse como castigo se hayan agotado todos los medios de cobro, y no queda otra solución que castigar, es prudente que se acepte el gasto, tal como lo señala el número 4, artículo 31 de la L.I.R.

f.3) Excesos de intereses pagados por préstamos o valores entregados a cualquier título a las personas antes mencionadas;

Para analizar esta partida, será a través de ejemplos descriptivos que serán comentados. Como una posibilidad sería que se partiera de la buena fe de la empresa, donde éstas buscarán un medio de financiamiento que le produzca un menor desembolso en gastos por concepto de intereses y a la vez, no debieran existir intereses más que la tasa máxima convencional, por ejemplo en el caso de que un socio le preste dinero a la empresa a un interés que es la tasa máxima convencional, y además éste le cobra otros intereses que se consideran excesivos de acuerdo a lo pactado originalmente y la empresa los cancela sin cuestionar tal situación, se puede interpretar que se está actuando de mala fe, ya que si en el mercado financiero existiesen tasas menores, por qué no haber tomado un préstamo con menores intereses, por lo que sería pertinente clasificar el exceso de intereses como gasto rechazado.

En caso contrario, si la empresa no tiene otro medio de financiamiento ya sea por pérdida de credibilidad en el mercado u otras razones de mercado, y la única opción es pedirle dinero a personas relacionadas, es pertinente que el gasto por intereses deba ser aceptado, pero no así el exceso de intereses, ya que no debieran existir tasas demasiado altas. Sin embargo, las empresas podrían buscar otros mecanismos para realizar estos

movimientos, y así poder evitar incurrir en desembolsos por impuesto, por ejemplo, sería el caso en que se preste dinero mediante un fondo de inversión privado.

Por otro lado, si la empresa no ha obtenido resultados positivos por las inversiones realizadas, y por ende no tiene solvencia para cumplir con sus deudas, y se ve en la obligación de pagar excesos de intereses, entonces ¿por qué no aceptar el exceso de intereses? Pueden existir muchas empresas que les sucede esta situación y que no pueden cumplir con sus deudas u obligaciones, sin embargo tienen un tipo de justificación el hecho que se encuentra reflejado en la contabilidad y además tiene todos los documentos que comprueban los resultados obtenidos (pérdida), y así se puede comprobar de forma fehaciente y concreta el porqué de dichos excesos.

f.4) Arriendos pagados, percibidos o adeudados, que se consideren desproporcionados a los que normalmente se cobran en el mercado, por bienes de características y ubicación similares en la localidad respectiva, considerando para tales efectos todas las circunstancias concurrentes en que se realiza la operación;

En este caso, es necesario precisar el término “desproporcionado” que es utilizado por el Servicio, ya que quizás las razones o argumentos que expresa este ente fiscalizador para calcular el monto desproporcionado no sean en base a criterios estratégicos o comerciales que utiliza la empresa. Por lo que se hace cuestionable el término, que debe utilizar el Servicio.

Dentro de esta letra están los arriendos pagados, percibidos o adeudados, que corresponden a gastos que para el Servicio se consideran gastos rechazados, para el ente fiscalizador su fundamento es que el desembolso efectuado es desproporcionado en relación al mercado. Sin embargo, puede existir la posibilidad de que el monto desproporcionado que señala el Servicio, para la empresa sea acorde a las necesidades estratégicas de mercado, considerando que es un gasto necesario para producir la renta.

Pero de igual forma hay que tener en cuenta que si el gasto es demasiado excesivo y tengo una relación directa con el que ofrece el propietario, el Servicio puede partir de la base de la mala fe, y clasificar el gasto como rechazado, de ser así, el monto debe proceder a agregarse en la determinación de la R.L.I. conforme a lo establecido por el numeral 1 de este artículo.

f.5) Pérdida por acciones suscritas a precios especiales; y

Claramente, si la empresa otorgó acciones a precios especiales, no es pertinente que se considere gasto aceptado, ya que lo hizo con su consentimiento y difícilmente lo hizo por una necesidad impostergable, los precios por la suscripción de acciones deben ser iguales para todos sin distinciones.

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

De acuerdo a lo analizado en esta letra, la norma señala que no se aceptarán como gastos necesarios para producir la renta, en el evento que se hayan contabilizado con cargo a cuentas de resultado, debiendo agregarse al resultado tributario del ejercicio, debidamente reajustados, según disposición del N° 3 de éste artículo en análisis, ciertos beneficios otorgados a determinadas personas que la misma norma legal señala (Salort S. V. , 2011, pág. 1063).

Los gastos rechazados (gastos no aceptados tributariamente) que se determinen, ya sea, por las partidas analizadas previamente por ésta letra o la presunción que se pudiera establecer de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 de la L.I.R., tributarán con las disposiciones de éste último artículo.

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

Tal cual como se señala en esta letra, las cantidades que no autoriza el artículo 31 de la L.I.R. o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Ley o la Dirección Regional y en el evento que hayan sido cargadas a las cuentas de resultados del ejercicio, deberán agregarse a la renta líquida imponible de primera categoría, debidamente reajustados, de acuerdo a las normas del numeral 3 de este artículo, el que se analizará en el siguiente punto.

Ahora bien, con lo expresado en esta letra, las partidas tributarán con las disposiciones del artículo 21 de la L.I.R., pero teniendo presente algunas salvedades, como por ejemplo:

- La depreciación por leasing: ésta depreciación **no** se afecta con el artículo 21 de la L.I.R.

En este caso se tiene depreciación por leasing financiero, donde el bien en leasing no es de la empresa, solo es un arrendamiento con opción de compra financiero, por lo que no procede su deducción de la utilidad de la empresa, al igual que los intereses y las obligaciones por leasing, la cuales se deben agregar a la R.L.I., pero no se afectan con las normas del artículo 21, ya que no existe erogación sino una estimación de uso.

- Los gastos no documentados: corresponden a gastos que no tienen documentación de respaldo, por lo que constituye, para efectos tributarios, un gasto rechazado, afecto a las normas del artículo 21 de la L.I.R. siempre que estén pagados.
- Los gastos de automóvil pagados: los desembolsos que benefician o no a un propietario, socio o accionista, son gastos rechazados quedando afectos a la tributación del artículo 21 de la L.I.R, cuando dicho gasto no corresponda al giro

habitual de la empresa, por ejemplo el pago de la mantención de un vehículo que utiliza un Gerente de Ventas.

- Remuneraciones excesivas pagadas a los principales accionistas de la empresa: puede ocurrir cuando dichas remuneraciones son notoriamente superiores a las que se pagan a otros ejecutivos de igual rango dentro de la misma empresa. Por lo que corresponden a gastos rechazados y se deben afectar con la tributación del artículo 21. Un ejemplo de este caso ocurre cuando a un Gerente Zonal, que es un accionista de la empresa, se le pagan \$3.000.000, y al Gerente Zonal de la misma empresa se le pagan \$1.500.000, apreciando una disparidad notoria entre un Gerente y Otro.
- Donaciones no autorizadas por Ley: corresponde su clasificación como gasto rechazado y que se grave con I.U. de 35%. Por ejemplo en el caso que una empresa:
 - Done columpios a una municipalidad, para una plaza
 - Donaciones efectuadas al ejército de salvación

Ya que la Ley de la renta no permite que se deduzcan como gasto.

- Gastos rechazados que a la fecha se encuentren solamente adeudados o provisionados: son gastos rechazados pero no se afectan con las disposiciones del artículo 21 de la L.I.R.
- Indemnizaciones voluntarias: por ejemplo pagadas a un ejecutivo que renunció. Y que en otros casos similares no se ha pagado tal indemnización. Procede su agregado a la R.L.I. y su tributación del artículo 21, ya que para que se acepte el gasto el beneficio debe ser de carácter universal, es decir, para todos, o estipularse mediante contrato colectivo.

Las normas contempladas en este numeral son restrictivas, y hacen que los contribuyentes busquen otras formas o figuras para hacer lo mismo y que no constituya un gasto rechazado para así no gravarse con impuesto, haciendo pensar que finalmente la Ley tributaria privilegia la forma sobre el fondo. De igual forma la Ley deja vacíos legales o los contribuyentes utilizan su astucia para eludir impuesto, o bien, evaden impuesto sabiendo que no es correcto por Ley.

2.2 Deducciones de la renta líquida imponible de primera categoría

Otro de los ajustes tributarios que se debe aplicar en la determinación de la R.L.I, es lo que señala el numeral 2 del artículo 33, donde expone que: *“Se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada”*.

a) Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente en tanto no provengan de sociedades o empresas constituidas fuera del país, aun cuando se hayan constituido con arreglo a las leyes chilenas;

Los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, deben rebajarse de la renta líquida imponible de primera categoría, que sean provenientes de sociedades o empresas constituidas en el país. Así, se cumple el objetivo que se persigue, de no gravarlas nuevamente con el impuesto de primera categoría de la Ley chilena, ya que estas soportaron tal tributo en la empresa o sociedad que las generó.

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

Las rentas exentas que deben deducirse de la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría, son las que la Ley de la renta libera de tributación, y además aquellas liberadas de imposición por las leyes chilenas especiales.

2.3 Reajustabilidad de las partidas agregadas (a) b) c) f) y g))

El numeral 3 del artículo 33 señala que: los agregados a la renta líquida que procedan de acuerdo con las letras a), b), c), f) y g), del N° 1 se efectuarán reajustándolos

previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de la erogación o desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

El numeral 3 del artículo 33 es importante, ya que se debe tener presente al momento de agregar el gasto rechazado a la determinación de la R.L.I., debiendo reajustarse de acuerdo al procedimiento señalado en el párrafo anterior, logrando actualizar el monto del desembolso.

2.4 Reajustabilidad de las rentas que no se determinan en base a los resultados de un balance

El número 4, artículo 33 señala que: la renta líquida correspondiente a actividades clasificadas en esta categoría, que no se determine en base a los resultados de un balance general, deberá reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior a aquél en que se percibió o devengó y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo. Tratándose de rentas del número 2, artículo 20, se considerará el último día del mes anterior al de su percepción.

No quedará sujeta a las normas sobre reajustes contempladas en este número ni a las de los artículos 54 inciso penúltimo, y 62, inciso primero, la renta líquida imponible que se establezca en base al sistema de presunciones contemplado en el número 1, artículo 20 y artículo 34.

En el desarrollo de este capítulo se logró comprender el concepto de gasto rechazado y los ajustes tributarios, señalados en el artículo 33, que se deben realizar para poder determinar la R.L.I. que se encuentra afecta al Impuesto de Primera Categoría. Estos ajustes pueden ser agregados o deducciones. Los agregados corresponden a gastos rechazados, los

que a su vez se deben reajustar de acuerdo al número 3 del artículo 33, y en algunos casos procede su tributación de acuerdo a las disposiciones del artículo 21, el que será analizado en profundidad en el siguiente capítulo. Producto de las modificaciones de este último artículo por la reforma tributaria Ley N° 20.630 de 2012, se analizarán en el capítulo V, los cambios relevantes respecto de la nueva tributación de los gastos rechazados, principalmente en las sociedades de personas.

CAPÍTULO V
ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 21 DE LA L.I.R.

En el D.O. de 27 de Septiembre de 2012 se publicó la reforma tributaria por la Ley N° 20.630 que, entre otras materias modificó el artículo 21 de la L.I.R., provocando cambios en la tributación de los gastos rechazados generados por las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., las sociedades de personas y empresario individual. Por ello, se realizará una comparación entre el ex y actual artículo 21, rescatando las implicancias más relevantes, con un mayor énfasis las provocadas en las sociedades de personas.

En cuanto, cuando se mencione S.A. se entenderá que comprende las S.A. abiertas y las cerradas, en el caso que exista una diferencia entre éstas se señalará. Lo anteriormente expuesto entró en vigencia en el año comercial 2013, por consiguiente, año tributario 2014.

La referida sustitución, modificó el tratamiento tributario que afecta a los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas de primera categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa y a los que se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la L.I.R., así como a sus propietarios, socios o accionistas, respecto de gastos rechazados, beneficios por el uso de bienes del activo de la empresa y otras cantidades (Circular N° 45, 2013).

Antes de la reforma tributaria, señalada anteriormente, sólo las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., estaban afectos al I.U. de 35%, es decir, importando la calidad jurídica del contribuyente que incurrió en los gastos rechazados, ya que, las sociedades de personas y empresario individual se gravaban con I.G.C. o I.A., según correspondiera. El actual artículo 21 iguala la tributación de los gastos rechazados, sobre ciertas cantidades, sin importar la calidad jurídica del contribuyente o

sociedad que incurra en ellos, gravándose éstas cantidades con el I.U. de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, por lo cual, dichas cantidades no pueden gravarse con ningún otro impuesto de la L.I.R., a nivel de empresa, debiendo rebajarse de la determinación de la R.L.I.

Con anterioridad a la reforma, las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., pagaban un I.U. de 35% establecido en el inciso 3° del ex artículo 21 de la L.I.R., sobre los gastos rechazados que mencionaba este mismo artículo en su inciso 1°, los cuales se debían desagregar en la determinación de la R.L.I., en virtud de la circular N° 42 de 1990 del Servicio, y que hoy, con la implementación de la reforma tributaria este desagregado lo señala expresamente la Ley en su actual artículo 21.

No obstante, cuando las partidas mencionadas en el párrafo anterior puedan ser atribuibles a un propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, de acuerdo al actual artículo 21 de la L.I.R., estos pagarán un tributo, ya sea, I.G.C. o I.A. según corresponda, aplicando una tasa adicional de 10% sobre los gastos rechazados, y en consecuencia, no se afectarán con I.U. de 35%.

A continuación se desarrollará un análisis de cada inciso del actual artículo 21, comparando la tributación entre las S.A. y las sociedades de personas.

1. Análisis inciso 1°, artículo 21

El inciso 1° del actual artículo 21 de la L.I.R., señala:

Las S.A., los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículo 65, número 1, y 69, de esta Ley, un

impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

i. Las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada se aplicará salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i), del inciso tercero de este artículo;

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

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

El inciso precedente, establece los contribuyentes afectos al I.U. de 35% y las partidas o cantidades que constituyen gastos rechazados, debiendo estas partidas gravarse con este tributo.

1.1 Contribuyentes afectos al I.U. de 35%

Los gastos rechazados generados hasta el año comercial 2012 por las S.A., y contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R. se gravaban con I.U. de 35%, que no tiene el carácter de impuesto de categoría, debido a que antes de la reforma tributaria eran estos tipos de contribuyentes los que estaban afectos a este tributo, por lo tanto, era relevante el tipo de sociedad o contribuyente que incurrió en dichos gastos. A partir de la reforma tributaria, se afectarán con I.U. de 35% todos los tipos de sociedades, es decir, sin importar la calidad jurídica del contribuyente, tales como: S.A., sociedades por acciones, contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., sociedades de personas, sociedades en comandita por acciones, E.I.R.L., empresa individual, y comunidades y sociedades de hecho, que declaren su renta efectiva de primera categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, y contribuyentes acogidos al artículo 14 bis de la L.I.R. (Ver tabla N° 2).

Tabla N° 2: contribuyentes afectos a I.U. de 35%, por los gastos rechazados no atribuibles

Contribuyentes	Antes de la reforma tributaria	Después de la reforma tributaria
Empresario Individual	I.G.C. o I.A.	I.U. de 35%
E.I.R.L.	I.G.C. o I.A.	I.U. de 35%
Sociedades de Personas	I.G.C. o I.A.	I.U. de 35%
Comunidades y sociedades de hecho	I.G.C. o I.A.	I.U. de 35%
Sociedad Anónima	I.U. de 35%	I.U. de 35%
Sociedad en comandita por acciones	I.U. de 35%	I.U. de 35%
Contribuyentes del N° 1, artículo 58	I.U. de 35%	I.U. de 35%

Fuente: elaboración propia

1.2 Tasa del impuesto único

El artículo 21 de la L.I.R. establece un I.U. de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, es decir, impuesto que se aplica en calidad de único a la renta, por ende, las partidas afectadas con este tributo no se podrán gravar con ningún otro impuesto de la L.I.R. De acuerdo a la Circular N° 45 de 2013, lo anterior significa que no se podrá invocar como crédito respecto de ningún otro impuesto de la Ley del ramo. Además, Salort S. (2013) señala que:

En consecuencia, en virtud del carácter de único que le otorga la Ley al referido gravamen, los gastos rechazados del artículo 33 número 1 de la Ley de la Renta, que constituyen su base imponible no pueden quedar gravados con el impuesto de primera categoría a declarar en la LINEA 37, debiéndose, por consiguiente, al determinarse la base imponible dicho tributo de categoría, a través del Recuadro N° 2 del Formulario N° 22, contenido en su reverso, desagregarse o adicionarse, según corresponda, del resultado tributario de la Primera Categoría del ejercicio en que ocurre su desembolso efectivo.

Hay que tener en cuenta que el párrafo citado rige para el año tributario 2013, por consiguiente, la línea y el recuadro mencionados quedan de referencia para el año tributario 2014, considerando que el Formulario N° 22 puede ser modificado en cuanto a sus líneas y recuadros con la implementación de la reforma tributaria, teniendo en cuenta que aún no se ha publicado el Formulario N° 22 para el año tributario 2014. Buscar formulario

Se debe señalar, que hasta el año tributario 2013 las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., generaban gastos rechazados que debían ser agregados y luego desagregados en la determinación de la R.L.I. para el cálculo del impuesto de primera categoría, procedimiento que señalaba la Circular N° 42 de 1990 del Servicio. Vale

destacar, que el procedimiento descrito anteriormente hoy la Ley lo establece en su actual artículo 21 de la L.I.R., equiparando la tributación de todas las sociedades, sin importar la calidad jurídica, con las S.A., todo esto a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 de 2012.

En el caso de los inversionistas extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria del D.L. N° 600 de 1974, y atendiendo a la carga tributaria especial a que se encuentran afectos estos contribuyentes, la tasa del impuesto único que afecta a las cantidades o partidas señaladas, será de un 49,5%, 40% ó 42%, según sea la invariabilidad tributaria pactada con el Estado de Chile. Respecto de estos inversionistas extranjeros que sean contribuyentes que tengan en Chile establecimientos permanentes de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1 de la L.I.R., las tasas antes señaladas se aplicarán sobre la totalidad de las cantidades o partidas generadas o determinadas por tales contribuyentes. Respecto de las S.A., sociedades por acciones, sociedades en comandita por acciones y sociedades de personas, las referidas alícuotas se aplicarán solamente sobre la parte de las mencionadas partidas que correspondan a los accionistas, socios o socios gestores extranjeros acogidos a la invariabilidad tributaria del D.L. N° 600, de 1974 (Circular N° 45, 2013).

1.3 Partidas afectas con I.U. de 35%; cuando no beneficien al propietario, socio o accionista contribuyentes del I.G.C. o I.A. de la empresa o sociedad respectiva

1.3.1 Análisis literal i) inciso 1°, artículo 21

En este caso, se gravarán con I.U. de 35% las partidas del número 1, artículo 33 de la L.I.R. (analizadas previamente en el capítulo IV), que correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cantidades que no autoriza el artículo 31 de la L.I.R. o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la Ley o la Dirección Regional,

siempre y cuando dichas partidas no beneficien al propietario, socio o accionista. Considerando que antes de la reforma tributaria este procedimiento era para las S.A. y contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., y ahora es para todos los tipos de contribuyentes, como lo son: las S.A., contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., los empresarios individuales y las sociedades de personas, teniendo presente que estas dos últimas, antes de la reforma tributaria, gravaban estas partidas con I.G.C. o I.A, según correspondiera.

1.3.2 Análisis literal ii) inciso 1º, artículo 21

Este literal señala que, se aplicará también un I.U. de 35% sobre las cantidades que se determinen en base a presunciones o tasaciones que establece la L.I.R. mediante los siguientes artículos que se exponen y explican brevemente a continuación:

a) Partidas señaladas en el inciso 5º, número 8, del artículo 17 de la L.I.R.:

La Circular N° 45 (2013) señala que el Servicio puede efectuar tasaciones en aquellos casos en que el valor o precio de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Facultad de tasación que se encuentra establecida en el artículo 64 del Código Tributario, e instrucciones contenidas en la Circular N° 12 de 1986, del Servicio.

Por lo tanto, cuando se aplique lo dispuesto en artículo 64 del Código Tributario, obteniendo como resultado una diferencia entre el valor asignado en la operación

respectiva y el valor que determine el Servicio, dicho monto se gravará respecto del enajenante, con I.U. de 35%.

Se puede concluir que, cuando la renta de la enajenación de los bienes raíces y de otros bienes sea notoriamente superior al valor corriente en plaza, el Servicio tiene la facultad de tasar el monto de dicha enajenación. Cuando se producía una diferencia entre el valor asignado en la operación respectiva y el valor que determine el Servicio se gravaba con impuesto de primera categoría e I.G.C. o I.A. según lo dispuesto en el ex artículo 21 de la L.I.R., y ésta situación con el actual artículo 21 se afectará con I.U. de 35%.

b) Partidas señaladas en el artículo 35 de la L.I.R. señala:

Cuando la R.L.I. no pueda determinarse clara y fehacientemente, se presume que la renta mínima imponible es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, el monto que resulte de la aplicación de esta norma será gravado con I.U. de 35%. Un ejemplo de esta situación ocurre por falta de antecedentes u otra circunstancia para poder determinar la renta.

c) Partidas señaladas en el inciso 2, del artículo 36 de la L.I.R.:

Se presume que la renta mínima imponible de los contribuyentes que comercien en importación o exportación, o en ambas operaciones, será sobre dichas operaciones, igual a un porcentaje del producto total de las importaciones o exportaciones, o de la suma de ambas, realizadas durante el año por el cual deba pagarse el impuesto, que fluctuará, según su naturaleza, entre un uno y doce por ciento. CURSIVA

El monto determinado por la presunción de la renta mínima imponible que fluctuó entre el uno y doce por ciento se gravará con I.U. de 35%.

d) Partidas señaladas en el artículo 38 de la L.I.R.:

Se aplicará una tasación de renta cuando los elementos contables no permitan establecer una renta efectiva en las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes. El Servicio podrá determinar la renta afecta, aplicando a los ingresos brutos del establecimiento permanente la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros conforme a las normas de la presente Ley. También, podrá, fijar la renta afecta, aplicando al activo del establecimiento permanente la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta. El monto determinado por el Servicio se afectará con I.U. de 35%.

La aplicación de las presunciones y tasaciones establecidas por los artículos mencionados en las letras b), c) y d), antes de la reforma tributaria se encontraban contenidas en el ex inciso 2° y 3°, artículo 21 de la L.I.R. y con el actual artículo 21 de la Ley mencionada se mantienen estas tasaciones y presunciones, establecidas en el inciso 1° de este artículo, con la salvedad de que, con el anterior artículo 21 las S.A. y contribuyentes del número 1, artículo 58 de la Ley en análisis tributaban con I.U. de 35%, y los empresarios individuales y sociedades de personas con I.G.C. o I.A. según correspondiera. Ahora bien, con la reforma tributaria todos los tipos de contribuyentes sin importar su calidad jurídica tributan con I.U. de 35%.

e) Partidas señaladas en el artículo 41-E de la L.I.R.

Antes de la reforma tributaria establecida por la Ley N° 20.630 de 2012, la L.I.R. no incorporaba este artículo dentro de ella, por lo tanto, tampoco en la tributación del ex artículo 21 de la L.I.R. La reforma tributaria mencionada incorpora a la L.I.R. el artículo 41- E que trata sobre los precios de transferencia, y además lo incorpora a la tributación del actual artículo 21 de la L.I.R., donde la diferencia que se produzca según la aplicación de este nuevo

artículo se ajustarán de acuerdo al número 8, artículo 41-E de la L.I.R., gravándose los montos ajustados con el I.U. de 35%, tributación que afecta a todos los tipos de contribuyentes.

De acuerdo con el nuevo artículo 41-E de la L.I.R., el Servicio a través de la Circular N° 45 (2013) establece que se pueden impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados (o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno), cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero, no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.

De acuerdo a lo que señala el inciso 1°, número 4 del artículo 41-E, si el contribuyente a juicio del Servicio, no logra acreditar que las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio determinará los precios, valores o rentabilidades normales de mercado para las operaciones de que se trate.

f) Partidas señaladas en los artículos 70 y 71 de la L.I.R. :

Estos artículos establecen la facultad de presunción y tasación de renta por parte del Servicio, en el caso que el contribuyente no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones.

Artículo 70: *Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.*

Este artículo señala: si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a

utilidades afectas al impuesto de primera categoría, según el N° 3, artículo 20 (rentas de la industria, comercio, minería, explotación del mar) o clasificadas en la segunda categoría conforme al N° 2, artículo 42 (ingresos del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa), atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

Artículo 71: Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con las normas generales que dictará el Director.

La diferencia de renta que se produzca entre lo acreditado por el contribuyente y lo tasado por el Director Regional, se gravará de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2°, artículo 70.

Se presumirá entre lo acreditado por el contribuyente y el monto de la inversión realizada no acreditada, que se gravará de acuerdo con la norma del artículo 70 de la L.I.R., que anteriormente la S.A. de conformidad a lo que señala el ex inciso 3°, artículo 21 de la Ley del ramo, gravaban estas partidas presumidas finalmente y no acreditadas, con I.U. de 35%, situación que hoy en día se extiende también a las otras formas jurídicas que están integradas en la Ley, de acuerdo a lo que se estipula el actual inciso 1°, artículo 21 de la Ley indicada.

De la lectura anterior, se produce al menos una confusión o una necesidad de interpretación, por cuanto, por un lado el actual artículo 21 señala que las rentas que se establezcan conforme a las normas del artículo 70 y 71 de la L.I.R. se gravarán con I.U. de 35%, y por otro lado, el artículo 70 no lo señala ni tampoco lo insinúa, sólo establece que corresponden a utilidades afectas a impuesto de primera categoría. Teniendo en cuenta, que esta confusión se daba antes y después de la reforma tributaria, debido a que el ex inciso

3°, artículo 21 de la L.I.R. también señalaba estas dos formas de presunción o tasación, generando esta confusión con el artículo 70, ya que, solo las S.A. y contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R. tributaban con I.U. de 35% sobre las partidas que se determinaban según estos artículos, y el ex inciso 2°, artículo 21 de la L.I.R., establecía para las sociedades de personas que estas partidas se consideraban retiradas, afectándose con I.G.C. o I.A. según corresponda. Ahora bien, el actual inciso 1°, artículo 21 de la L.I.R., determina que todos los contribuyentes se afectarán con I.U. de 35% de acuerdo a las disposiciones de los artículos analizados.

Cuando se produzca la situación descrita anteriormente y las sociedades que llevan contabilidad, determinen que es conveniente enviar una carta al Director Regional del Servicio para que se pronuncie al respecto, clarifique la situación, y determine con que impuesto se gravarán las partidas que resulten de la aplicación por lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la L.I.R. en concordancia con las disposiciones del artículo 21 de la Ley señalada.

g) Partidas señaladas en los incisos 3° y 6°, artículo 64, del Código Tributario:

Inciso 3°: El servicio podrá tasar la base imponible cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar el impuesto.

Inciso 6°: En todos aquellos casos que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente.

No es menos cierto, que antes de la reforma tributaria el ex artículo 21 de la L.I.R. no consideraba estos medios de tasación, del artículo 64 del Código Tributario y el actual literal ii) inciso 1°, artículo 21 de la Ley los incorpora como otras formas de tasar la base imponible afecta a I.U. de 35%.

En otras palabras, la enajenación de bienes y servicios que se produzcan a precios notoriamente inferiores a los corrientes en plaza, por las S.A., contribuyentes número 1, artículo 58 de la L.I.R., empresario individual y sociedades de personas, el Ente Fiscalizador tendrá la facultad de tasar la base imponible. Antes de la reforma tributaria no existía una forma especial de tributación, en cambio con la implementación de la reforma tributaria quedan afectas a I.U. de 35%.

La Circular N° 45 (2013) del Servicio estipula que la facultad de tasación no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, sino que las diferencias determinadas se gravaran sólo con I.U. de 35%.

Para concluir, es importante destacar que antes de la reforma tributaria no eran considerados como base para el cálculo del I.U. de 35%, las figuras de presunción y tasación establecida en los artículos: inciso 5°, número 8, artículo 17; inciso 1°, artículo 38; 41-E; inciso 1°, artículo 70, de la L.I.R.; y, incisos 3° y 6°, artículo 64 del Código Tributario. Sólo se consideraban los artículos señalados en el ex inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., que eran los señalados en los artículos 35; inciso 2°, artículo 36; artículo 38; a excepción de su inciso 1°, artículo 70; y, artículo 71, de la L.I.R., cuyas cantidades determinadas según las disposiciones de estos artículos, quedaban gravadas con I.U. de 35%.

1.3.3 Análisis literal iii) inciso 1°, artículo 21

Otros montos que se gravan con el I.U. de 35%, son las cantidades que destinen las S.A. a la adquisición de acciones de su propia emisión de acuerdo al artículo 27-A de la Ley N° 18.046, que establece los requisitos copulativos que deben cumplir para la posesión o adquisición de acciones de su propia emisión, siempre que la enajenación sea superior a 24 meses, debido al plazo que determina el artículo 27-C de la Ley mencionada, donde debe ser en un máximo de 24 meses, a contar de la fecha de adquisición.

Sin embargo, la situación descrita tuvo cambios sólo en su orden y redacción con la reforma tributaria, es decir, el ex artículo 21 de la L.I.R. establecía las partidas señaladas en el párrafo anterior en su inciso 3° y el actual artículo 21 las menciona en el literal iii) de su inciso 1°. Es conveniente explicar que el ex y el actual artículo 21 gravan estas cantidades con I.U. de 35%.

Las partidas afectas con I.U. de 35% se deben reajustar de acuerdo a lo que señala la Ley, y que Burr Ortúzar (2013) lo comenta de la siguiente manera:

Tales partidas, se incluirán en la base imponible del IU señalado, debidamente reajustadas con la variación del I.P.C existente entre el último día del mes anterior al retiro de las especies o del desembolso de dinero o pago efectivo de la cantidad y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo.

1.4 Base imponible del impuesto de primera categoría

Antes de la reforma tributaria, todos los contribuyentes debían agregar los gastos rechazados a la determinación de la R.L.I., sin embargo las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58, debían además desagregar los gastos rechazados pagados debidamente reajustados, situación que se encontraba regulada por la Circular N° 42 de

1990, los desagregados se gravaban con I.U. de 35%. Los gastos rechazados pagados que no se desagregaban pasaban al F.U.T., y como tal se rebajaban de las utilidades afectas y consumían el crédito que estuviera asociado a las utilidades imputadas de F.U.T.

Con la reforma tributaria, el procedimiento para la determinación de la R.L.I. que involucra los gastos rechazados, se iguala para todos los tipos de contribuyentes o sociedades, procedimiento que se describe a través del ejemplo N° 2 y N° 3 que se desarrolla a continuación:

Ejemplo N° 2

Sociedades de personas

- Sociedad Mi Tesis Ltda. está conformada por dos socios personas naturales, con domicilio y residencia en Chile:
 - Socio A: 50% participación
 - Socio B: 50% participación

La Sociedad presenta una utilidad según balance de \$ 1.000 y registra en su contabilidad las siguientes partidas en sus cuentas de gastos:

- Gasto automóvil pagado reajustado (no atribuibles) \$250.-
- Multas previsionales \$ 200.-

Desarrollo:

Determinación de la Renta Líquida Imponible, para Sociedad Mi Tesis Ltda			
Antes de la reforma tributaria		Después de la reforma tributaria	
Utilidad s/balance	\$ 1.000	Utilidad s/balance	\$ 1.000
Se agregan:		Se agregan:	
Gastos automóvil pagados reajustados	\$ 250	Gastos automóvil pagados reajustados	\$ 250
Multas	\$ 200	Multas	\$ 200
Suma agregados	\$ 450	Suma agregados	\$ 450
		Subtotal	\$ 1.450
		Se rebajan los gastos afectos actual Art. 21 de acuerdo a la LIR según este art.	
		Gastos automóvil pagados reajustados Afectos a I.G.C. o I.A. más tasa adicional 10% con cargo al socio que incurrió en el gasto	\$ 250
			\$ 250
Renta Líquida Imponible	\$ 1.450	Renta Líquida Imponible	\$ 1.200
Impuesto de primera categoría 20%	\$ 290	Impuesto de primera categoría 20%	\$ 240
Determinación impuesto finales			
Tributación de los gastos rechazados pagados, a nivel personal		Tributación de los gastos rechazados, a nivel de Sociedad	
Socio A y B 50% de participación C/U, por lo tanto el desarrollo es igual en ambos casos		Los gastos rechazados pagados, no atribuibles se pagan a nivel de sociedad	
Gastos automóvil pagado (250 * 50%)	\$ 125	Gastos automóvil pagados	\$ 250
Incremento (125 * 0,25)	\$ 31	base imponible	\$ 250
Base imponible	\$ 156		
Impuesto Global Complementario	0	Impuesto Único tasa 35%	\$ 88
Crédito de primera con derecho a devolución	\$ 31	Crédito de primera, no tienen derecho	
Impuesto a pagar	-\$ 31	Impuesto a pagar	\$ 88
Saldo a favor (devolución)	31		

Dentro de las cuentas de resultado encontramos los gastos de automóviles pagados, que antes de la reforma tributaria correspondían a un gasto rechazado que debía ser agregado en la determinación de la R.L.I. de acuerdo al artículo 33 de la L.I.R. y

debía ser gravado con I.G.C. según el ex inciso 1° del artículo 21 de la Ley del ramo. Con la reforma tributaria dichos gastos siguen siendo rechazados, pero el nuevo inciso 1°, artículo 21 señala que se deben agregar y deducir de la R.L.I. gravándose con I.U. de 35%.

Con respecto a las multas previsionales actualmente son reguladas según el nuevo inciso 2°, artículo 21 de la Ley del ramo, debiendo agregarse a la determinación de la R.L.I., quedando exentas de la tributación establecida por este artículo.

Se puede concluir, en base al ejemplo desarrollado que los gastos automóvil son gastos rechazados de acuerdo al artículo 31 de la L.I.R., y las multas previsionales son un gasto rechazado de acuerdo a la letra g), artículo 33. Debiendo agregarse estos gastos en la determinación de la R.L.I. de acuerdo a las instrucciones del número 1, artículo 33 de la Ley mencionada. Antes de la reforma tributaria dichos gastos se encontraban regulados en el ex inciso 1°, y actualmente en su inciso 1° los gastos automóvil, y en el inciso 2° las multas previsionales, el que se analizará en el punto 2 de este capítulo.

Los gastos rechazados pagados generados por una sociedad limitada (sociedad de personas) de acuerdo a las normas del ex artículo 21 de la L.I.R., debían agregarse en la determinación de la R.L.I. gravándose con impuesto de primera categoría, partidas que posteriormente pasaban a formar parte del registro F.U.T., tributando con I.G.C., que en este caso, los gastos de automóvil pagados reajustados no atribuibles a un socio (\$250), se debían distribuir en proporción a la participación en las utilidades que posea el socio en la sociedad (Socio A \$125 y Socio B \$125), respecto de estas cantidades que se declaran en la Línea N° 3 del Formulario N° 22, debiendo incrementarse según el crédito que se le otorgaba a dichas cantidades, aplicando directamente sobre éstas los factores que corresponden a la tasa del impuesto de primera categoría, y que en este caso, el factor corresponde a un 0,25, ya que dichos gastos rechazados fueron cubiertos con utilidades del ejercicio las cuales se gravaron con impuesto de primera categoría con tasa de 20%, procedimiento que el Suplemento Tributario año (2013) también explica, para

posteriormente pasar a formar parte de la base imponible afecta a los impuestos finales, una vez determinado el tributo, tenían derecho a rebajar como crédito de primera categoría el incremento determinado. Como queda demostrado en el ejemplo anterior, los socios no quedaron afectados al I.G.C., obteniendo una devolución por el crédito de primera categoría.

Con la aplicación del actual artículo 21 de la L.I.R., la tributación de los gastos rechazados de las sociedades de personas cambia, equiparando la tributación con las S.A., quedando reflejado en el ejemplo presentado, donde ahora los gastos rechazados pagados se deben agregar y deducir en la determinación de la R.L.I., no gravándose con impuesto de primera categoría, pero pagando un I.U. de 35%, al no ser atribuibles a un socio, por los gastos rechazados pagados reajustados a nivel de sociedad sin derecho a crédito.

En el caso que una sociedad de personas se encontrara en situación de pérdida tributaria y no posee utilidades tributables retenidas en su registro F.U.T., los gastos rechazados pagados reajustados igualmente se agregaban a la determinación de la R.L.I., no afectándose con impuesto de primera categoría en el ejercicio de su origen, en consecuencia el incremento se calculaba con tasa directa, es decir, con el impuesto con el que hubiese sido gravado, este porcentaje es el que se aplicaba sobre los gastos rechazados y el crédito es equivalente al incremento pero sin opción a devolución, ya que dichas partidas no se afectaron con el tributo de primera categoría. Y estos gastos rechazados tributaban con el I.G.C. o I.A. según correspondiera, con la reforma tributaria no tienen derecho a crédito de primera categoría.

Ejemplo N° 3

Sociedad Anónima

Los antecedentes corresponden a los mismos del Ejemplo N° 2.

Desarrollo:

Determinación de la Renta Líquida Imponible, para una Sociedad Anónima Mi Tesis			
Antes de la reforma tributaria		Después de la reforma tributaria	
Utilidad s/balance	\$ 1.000	Utilidad s/balance	\$ 1.000
Se agregan:		Se agregan:	
Gastos automóvil pagados reajustados	\$ 250	Gastos automóvil pagados reajustados	\$ 250
Multas	\$ 200	Multas	\$ 200
Suma agregados	\$ 450	Suma agregados	\$ 450
Renta Líquida Imponible Provisoria	\$ 1.450	Subtotal	\$ 1.450
Se desagregan los gastos afectos al Ex inciso 3°, art. 21, en virtud de la Circular N° 42/90		Se deducen los gastos afectos al actual Art. 21 de acuerdo a la LIR según este art.	
Gastos automóvil pagados reajustados Afectos a I.U. 35%, según ex inciso 3°, art.21 a nivel de sociedad	\$ 250	Gastos automóvil pagados reajustados Afectos a I.U. de 35%, según actual inciso 1°, artículo 21, a nivel de sociedad	\$ 250
	\$ 250		\$ 250
Renta Líquida Imponible	\$ 1.200	Renta Líquida Imponible	\$ 1.200
Impuesto de primera categoría 20%	\$ 240	Impuesto de primera categoría 20%	\$ 240
Tributación de los gastos rechazados pagados no atribuibles		Tributación de los gastos rechazados pagados no atribuibles	
Gastos automóvil pagados	250	Gastos automóvil pagados	250
base imponible	250	base imponible	250
Impuesto Único tasa 35%	88	Impuesto Único tasa 35%	88
Crédito de primera	0	Crédito de primera, no tienen derecho	
Impuesto a pagar	88	Impuesto a pagar	88

Tal como se señaló en el Ejemplo N° 2 los gastos automóvil y multas previsionales corresponden a gastos rechazados. Y de acuerdo al ejemplo desarrollado se puede concluir, que antes de la reforma tributaria los gastos rechazados pagados reajustados (no

atribuibles) que generaban las S.A. debían agregarse en la determinación de la R.L.I., obteniendo una renta líquida provisoria y posteriormente desagregar, por lo tanto, no se gravaban con impuesto de primera categoría, pero se afectaban con I.U. de 35% establecido en el ex inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R. a nivel de sociedad, y sin derecho a crédito, tal como lo señala la Circular N° 42, de 1990 del Servicio.

Con el actual inciso 1°, artículo 21 de la L.I.R., la situación descrita en el párrafo anterior no cambia, los gastos rechazados pagados reajustados se deben agregar y deducir en la determinación de la R.L.I., por consiguiente no se gravan con impuesto de primera categoría, debiendo pagar un I.U. de 35% sobre los gastos rechazados pagados no atribuibles, sin derecho a crédito por impuesto de primera categoría, situación que hoy en día la Ley equipara para todos los tipos de contribuyentes, sin distinguir la calidad jurídica.

Es conveniente señalar que cuando el gasto rechazado correspondía a una persona sin domicilio ni residencia en Chile, estas partidas tributaban con I.A. otorgándoles crédito de primera e incremento, y los eventuales remanentes que se produzcan de este crédito en el caso de estos contribuyentes, no dan derecho a su devolución, tal como lo señala el Suplemento tributario año 2013, en su página N° 104.

1.5 Gastos rechazados provisionados en el ejercicio anterior pagados en el ejercicio (en adelante GRPEAPE)

Los GRPEAPE son gastos rechazados que se encuentran provisionados a la fecha del balance, es decir aún no han sido cancelados, pero que se pagarán en el ejercicio siguiente, cumpliendo así el requisito de que dichas partidas deben encontrarse efectivamente pagadas para que se afecten con el impuesto correspondiente.

Situación de los GRPEAPE, se describe mediante un ejemplo:

Ejemplo N° 4

La Sociedad Anónima XX, presenta una utilidad según balance de \$ 5.000, además en sus registros presenta gastos rechazados provisionados reajustados no atribuibles por un valor de \$ 1.500 al año comercial 2012, es decir, todavía no se han cancelado, por lo tanto no es un desembolso de efectivo.

Desarrollo año tributario 2013

Los gastos rechazados provisionados afectos al número 1, artículo 33 de la L.I.R., corresponde que se agreguen a la R.L.I.

<u>Determinación de la Renta Líquida Imponible A.T. 2013, Sociedad Anónima XX</u>			
<u>Antes de la reforma tributaria</u>		<u>Después de la reforma tributaria</u>	
Utilidad s/balance	\$ 5.000	Utilidad s/balance	\$ 5.000
<u>Se agregan:</u>		<u>Se agregan:</u>	
Gastos automóvil pendientes de pago	\$ 1.500	Gastos automóvil pendientes de pago	\$ 1.500
Suma agregados	\$ 1.500	Suma agregados	\$ 1.500
Renta Líquida Imponible	\$ 6.500	Renta Líquida Imponible	\$ 6.500
Impuesto de primera categoría 20%	\$ 1.300	Impuesto de primera categoría 20%	\$ 1.300

Desarrollo año tributario 2014

La sociedad anónima XX, presenta una utilidad según balance de \$ 6.000, más multas pagadas al Fisco por \$ 1.000, y los gastos rechazados provisionados en el ejercicio anterior fueron cancelados durante el año comercial 2013, en consecuencia tributan con

I.U de 35%. El desarrollo del ejercicio con reforma tributaria se basará en la Circular N° 45 de 2013.

Determinación de la Renta Líquida Imponible A.T. 2014, Sociedad Anónima XX			
Antes de la reforma tributaria		Después de la reforma tributaria	
Utilidad s/balance	\$ 6.000	Utilidad s/balance	\$ 6.000
Se agregan:		Se agregan:	
Multas pagadas al fisco	\$ 1.000	Multas pagadas al fisco	\$ 1.000
Suma agregados	\$ 1.000	Suma agregados	\$ 1.000
		Subtotal	\$ 7.000
		Se deducen los gastos afectos actual Art. 21	
		Gastos automóvil pendientes de pago pagados en el ejercicio (GRPEAPE)	\$ 1.500
			\$ 1.500
Renta Líquida Imponible	\$ 7.000	Renta Líquida Imponible	\$ 5.500
Impuesto de primera categoría 20%	\$ 1.400	Impuesto de primera categoría 20%	\$ 1.100

Determinación del impuesto final			
Antes de la reforma tributaria		Después de la reforma tributaria	
Gastos automóvil (GRPEAPE)	\$ 1.500	Gastos automóvil (GRPEAPE)	\$ 1.500
Afectos al ex inciso 3°, art. 21	(1500 * 35%)	Afectos al actual inciso 1°, art. 21	(1500 * 35%)
	\$ 525		\$ 525
Crédito de 1° categoría	(1500 * 0,25)		
	\$ 375		
Impuesto a pagar a nivel de sociedad	\$ 150	Impuesto a pagar a nivel de sociedad	\$ 525

Para el cálculo del incremento de los GRPEAPE, se aplicó lo dispuesto en el Suplemento Tributario año 2013 página N° 423, que estipula que éste debe ser calculado con el factor que corresponda a la tasa del impuesto de primera categoría, aunque en algunos casos en la práctica se da que el incremento es calculado con tasa directa del impuesto de primera categoría cuando se trata de GRPEAPE.

No es menos cierto que antes de la reforma tributaria, los GRPEAPE tenían derecho a crédito de primera categoría, ya que, en una S.A. cuando éstos se provisionaron en el ejercicio anterior se gravaron con impuesto de primera categoría, y en el ejercicio que se efectuó su pago no se deducían de la R.L.I. y se gravaban con I.U. de 35% con derecho a crédito de primera categoría por el impuesto ya pagado. Además, el gasto rechazado provisionado reajustado en el ejercicio que se efectuaba el pago pasaba al registro F.U.T. consumiendo crédito de primera categoría.

Con la reforma tributaria, los GRPEAPE se deben agregar a la R.L.I. en el ejercicio de su provisión afectándose con impuesto de primera categoría, y en el ejercicio que se realice el pago real de los GRPEAPE se debe proceder al desagregado de éstos disminuyendo la base imponible para el cálculo del impuesto de primera categoría, lo cual, hará que no se pierda el impuesto pagado, ya que, al disminuir la base imponible, hace que pague menos impuesto de primera categoría el año próximo, se puede decir que recupera el tributo pagado. En cuanto, para ser gravados con el impuesto final que le corresponda, ya sea I.U. de 35% e I.G.C. o I.A. sin derecho a crédito de primera categoría, ya que, finalmente provoca un efecto neutro en la R.L.I., ya que, en un principio se gravaron con impuesto y en el año de su pago disminuye la base imponible para el cálculo del impuesto de primera. Todo esto según la interpretación de la Circular N° 45 de 2013, del Servicio.

En consecuencia, con la aplicación de la reforma tributaria establecida por la Ley N° 20.630 de 2012 los gastos rechazados, ya sea que se encuentren efectivamente pagados o sean GRPEAPE, no tienen derecho a crédito de primera categoría. Como ha quedado demostrado en los ejemplos expuestos anteriormente.

1.6 Declaración y pago

El artículo 65 de la L.I.R., señala que se encuentran obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas en cada año tributario, estos es, mediante el Formulario N° 22 sobre declaración de impuestos anuales a la renta. El pago del impuesto único se rige según el artículo 69 que señala: “las declaraciones anuales exigidas por esta Ley serán presentadas en abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en cada año calendario o comercial anterior, según proceda”. El procedimiento de declaración y pago no tuvo modificaciones con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 de 2012.

2. Análisis inciso 2°, artículo 21

Inciso 2°, artículo 21 de la L.I.R. establece:

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

2.1 Partidas no afectas con I.U. de 35%

Con el anterior artículo 21 se establecía ciertos gastos rechazados que no se afectaban con los impuestos finales (I.U., I.G.C. o I.A.), importando la calidad jurídica del contribuyente o sociedad que incurría en ellos, no obstante, existían gastos comunes para

la generalidad de los contribuyentes o sociedades, mencionados en el ex inciso 1°, artículo 21 de la L.I.R., que se mencionan a continuación:

- Los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores;
- el impuesto del número 3, artículo 104;
- los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por Ley;
- los pagos a que se refiere el número 12°, artículo 31 y el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto.

Sin perjuicio de lo anterior, estas partidas al representar un desembolso, vale decir, una disminución de patrimonio, también representan menos utilidades susceptibles de ser retiradas, debiendo rebajarse del F.U.T., aun cuando no deban cumplir con ninguna obligación tributaria. Cuando ocurría la imputación al registro señalado (F.U.T.), estas cantidades generalmente debían imputarse a utilidades con crédito, debiendo asignarse parte de éste a los referidos gastos rechazados, créditos que terminaban por perderse al no existir impuestos contra los cuales puedan imputarse. Luego de la reforma tributaria la situación descrita no ha cambiado, por lo tanto, continuará produciéndose la figura recién descrita en el registro F.U.T. (Jaque López, 2013).

Además de las partidas mencionadas para la generalidad de los contribuyentes o sociedades, las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., debían adicionar los siguientes gastos rechazados en virtud del anterior inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., los cuales hacían la diferencia con los demás tipos de contribuyentes:

- impuesto de primera categoría
- impuesto único de 35%, (establecido en el anterior inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., ahora en el actual inciso 1°, artículo 21)

- impuesto territorial, cuando este no haya sido utilizado previamente como crédito.

Ahora bien, con el actual inciso 2°, artículo 21 de la L.I.R., todos los gastos rechazados mencionados se excluyen de la tributación de los impuestos finales para todos los tipos de contribuyentes o sociedades, sin importar su calidad jurídica, es decir, se deben incluir las tres partidas mencionadas a los demás gastos rechazados liberados de tributación.

A continuación, se analiza cada gasto rechazado liberados de la tributación con los impuestos finales.

- a) *los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores;*

La Circular N° 45 del Servicio estipula que la parte de los gastos pagados anticipadamente, deben agregarse reajustadas a la R.L.I., cuando éstos hayan disminuido la renta declarada, pudiendo ser rebajados en el ejercicio al cual correspondan. Los gastos anticipados no se afectarán con los impuestos de éste inciso, y en el caso que sean gastos rechazados tributarán con las normas de éste artículo. Por ende, estas partidas no deben ir a F.U.T. ni a F.U.N.T., ya que serán deducidos en ejercicios posteriores (Circular N° 45, 2013).

Los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores, y que se encuentren clasificados como cuentas de activos, no están afectos a los impuestos señalados, y pasaran a ser gastos aceptados en ejercicios posteriores, cumpliendo los requisitos que estipula el inciso 1°, artículo 31 de la L.I.R., procediendo su deducción de la renta bruta en el ejercicio comercial al que corresponde el gasto anticipado.

b) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo; el impuesto del número 3, del artículo 104, y el impuesto territorial, todos ellos pagados;

Además, los siguientes impuestos: impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo; el impuesto del número 3, artículo 104 (Impuesto sobre las diferencias entre valores nominales y de colocación y tratamiento de las diferencias entre valores de adquisición en bolsa y valores nominales), y el impuesto territorial, todos ellos pagados; no se afectarán, conforme a lo establecido en el número 2, artículo 31 de la Ley de la renta, analizado en el capítulo III.

En relación al impuesto único del artículo 21 de la L.I.R. y el impuesto establecido en el número 3, artículo 104 de la misma Ley, hay que tener presente que conforme a lo señalado en el número 2, artículo 31, se aceptan como gasto los impuestos establecidos por leyes chilenas en cuanto se relacionen con el giro de la empresa, por lo tanto, los impuestos de la L.I.R. que no son aceptados como gastos, deben agregarse a la determinación de la R.L.I., siempre que hayan disminuido la renta declarada, y en ningún caso las partidas deben ser grabadas por el I.U del artículo 21 de la L.I.R. (Circular N° 45, 2013).

Ahora bien, si el impuesto territorial, correspondiente a contribuciones de bienes raíces, es considerado un gasto aceptado rebajando la renta bruta, en consecuencia este gasto no se puede utilizar como crédito del impuesto de primera categoría. Si por el contrario, los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, generen contribuciones de bienes raíces, y que se consideren como crédito del impuesto de primera categoría, debiendo agregar a la R.L.I. y rebajar de F.U.T. consumiendo crédito, pero exento de tributación del actual artículo 21 de la L.I.R., todo esto de acuerdo a lo señalado en el número 2, artículo 31 y este inciso (analizado en el Capítulo III).

Por lo tanto, ahora con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.630 de 2012 todos los contribuyentes, sin importar su calidad jurídica, se liberan de la tributación del actual inciso 2°, artículo 21 de la L.I.R.

c) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por Ley;

Estas partidas deben agregarse reajustadas en la determinación de la R.L.I. del impuesto de primera categoría, siempre y cuando hayan sido cargadas a cuentas de resultados, posteriormente rebajarse de F.U.T. consumiendo crédito de primera categoría, es decir, que hayan disminuido las utilidades del balance. Sin embargo, no se gravarán con la tributación establecida en el actual inciso 1° e inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., tal como se señala en el actual inciso 2° del mismo artículo.

Hay que tener presente, que la Circular N° 45 del Servicio (2013) señala que los pagos que se realicen deben ser a organismos o instituciones públicas creadas por Ley establecidos en el país, como por ejemplo AFP, Tesorería General de la República, Dirección del Trabajo, entre otros, para poder liberarse de la tributación del I.U. de 35% del actual inciso 1°, artículo 21 de la L.I.R., con el objeto de evitar un doble beneficio para el Fisco chileno, ya que no resulta razonable que dichos pagos sean a su vez gravados con impuesto.

Cabe destacar, que si dichas cantidades se pagan a organismos o instituciones, sin importar su tipo jurídico, establecidos en el extranjero, éstas quedarán afectas a la tributación señala en el párrafo anterior.

La liberación de la tributación del I.U. de 35% antes de la reforma tributaria se encontraba señalada en el ex inciso 1°, artículo 21 de la L.I.R., a partir de la reforma

tributaria se encuentra establecido en el actual inciso 2°, artículo 21 de la Ley. Esta liberación del I.U. de 35% no tuvo modificación alguna con la Ley N° 20.630 de la reforma tributaria, es decir, en lo que tiene relación con las S.A.

d) los pagos que se efectúen al exterior por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración, que se refiere el número 12°, artículo 31, éstos se considerarán gastos aceptados con un tope máximo del 4% calculado sobre los ingresos por ventas o servicios del giro, en el respectivo ejercicio.

El monto que no alcance a cubrir el 4% será gasto rechazado exento de la tributación establecida en el artículo 21.

Se debe tener presente que el ex artículo 21 versus el actual, no tuvo modificación en la interpretación y procedimiento del cálculo del tope permitido como gasto aceptado, por consiguiente, tampoco se modificó la forma de calcular el exceso del gasto siendo considerado gasto rechazado liberado de la tributación de los impuestos finales (ver ejemplo N° 1 del capítulo III)

e) el pago de las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidos como gasto.

Según lo expresado en la Circular N° 61 de 2009 en su número 1.1 Título II, las patentes mineras se consideran de beneficio fiscal y no serán considerados como gasto para los fines tributarios, de acuerdo al artículo 163 del Código Tributario.

Se concluye que los pagos de patentes mineras que no puedan rebajarse como gasto, deben agregarse a la R.L.I. reajustados y posteriormente rebajarse de F.U.T. consumiendo crédito de primera categoría, pero dichas cantidades no se afectan con la

tributación del artículo 21 de la L.I.R. Hay que hacer notar que esta tributación no ha sido modificada con la reforma tributaria.

Por otra parte, conforme se desprende de lo establecido en la segunda parte del artículo 163 del Código de Minería, citado en el Capítulo II de esta Circular, los pagos efectuados a título de patente minera por la pertenencia o la concesión de exploración que la haya precedido, durante los cinco años inmediatamente anteriores a aquél en que se inicie la explotación de la pertenencia, por contribuyentes mineros o empresas mineras que declaren su renta efectiva afecta al Impuesto de Primera Categoría, sobre la base de contabilidad fidedigna, no se afectarán con la tributación establecida en el referido artículo 21, en atención a que no se cumple con la condición prevista en esta última norma legal, es decir, que se trate de aquellas partidas señaladas en el N°1, del artículo 33, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, característica que las patentes en comento, por expresa disposición legal, no tienen, ya que para fines tributarios tienen el tratamiento de gastos de organización y puesta en marcha (Circular N° 61, 2009).

3. Análisis inciso 3°, artículo 21

Este inciso se analizará de acuerdo a los literales del i) al iv), análisis que se expone con ejemplos después de citado el inciso 3° del actual artículo 21 que señala:

Los contribuyentes de los Impuestos Global Complementario o Adicional, que sean accionistas de S.A. o encomandita por acciones, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y los socios de sociedades de personas, sea que la empresa o sociedad respectiva se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o se encuentre acogida al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar los impuestos señalados, según corresponda,

sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv) de este inciso, impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero:

i) Las partidas del número 1, del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando estas partidas hayan beneficiado al accionista, empresario individual, o al socio de una sociedad de personas, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de la empresa o sociedad respectiva. En estos casos, el Servicio determinará fundadamente el beneficio experimentado por el accionista, empresario individual o socio de una sociedad de personas. Se entenderá que dichas partidas benefician a las personas señaladas, cuando hayan beneficiado a su cónyuge, a sus hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100, de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectarán con la tributación establecida en este inciso, en proporción al número de acciones que posean o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

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

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

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

iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.

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

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

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

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

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

iv) En el caso que cualquier bien de la empresa o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este inciso al propietario, socio o accionista cuyas deudas fueron

garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realice la operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

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

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

3.1. Contribuyentes afectos con I.G.C. o I.A. más su tasa adicional de 10%

La empresa o sociedad que se encuentre obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, se encuentran gravados con el I.G.C o I.A. más su tasa adicional del 10% según la Circular N° 45 de 2013, del Servicio, respecto de los siguientes contribuyentes:

- Los accionistas de S.A., de sociedades por acciones y de sociedades encomandita por acciones.

- Los contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la L.I.R., vale decir, las personas naturales que no tengan domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes;
- La persona natural dueña de una empresa individual;
- Los socios de sociedades de personas, los socios gestores de una sociedad en comandita por acciones y el titular de una empresa individual de responsabilidad limitada de la Ley N° 19.857 (su titular corresponde siempre a una persona natural).
- Comuneros y socios de sociedades de hecho, personas naturales con domicilio o residencia en Chile y personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país.

3.2 Partidas afectas al I.G.C. o I.A., más su tasa adicional de 10%

Los impuestos que se estipulan en este inciso (I.G.C. o I.A.) afectan las partidas mencionadas del litera i) al iv) a nivel de propietario, socio o accionista, cuando el gasto se pueda atribuir a alguno de ellos.

Tabla N° 3: propietarios, socios o accionistas afectos a I.G.C. o I.A. más adicional de 10%, por los gastos rechazados atribuibles:

Tributación del propietario, socio o accionista		
Contribuyentes	Antes de la reforma tributaria	Después de la reforma tributaria
Empresario Individual	I.G.C. o I.A.	I.G.C. o I.A. + Tasa adicional del 10%
Sociedades de Personas	I.G.C. o I.A.	I.G.C. o I.A. + Tasa adicional del 10%
Sociedad Anónima	I.U. de 35%	I.G.C. o I.A.+ Tasa adicional del 10%
en comandita	I.U. de 35%	I.G.C. o I.A. + Tasa adicional del 10%
Contribuyentes del N° 1, art. 58	I.U. de 35%	I.G.C. o I.A. + Tasa adicional del 10%

Fuente: elaboración propia

Se puede concluir de la tabla precedente, que con el ex artículo 21 de la L.I.R., la tributación de los gastos rechazados, cuando era atribuible a un propietario socio o accionista, se debía tener presente a qué tipo de sociedad correspondía el gasto rechazado, para determinar el tipo de impuesto con el que se debía gravar. Con el actual artículo 21 no se diferencia el tipo de contribuyente al momento de determinar el tipo de impuesto, ya que ahora dichas partidas se afectan con I.G.C. o I.A. más una tasa adicional del 10% para todos los tipos contribuyentes o sociedades.

3.2.1. Análisis literal i), inciso 3°, artículo 21

De conformidad a lo expuesto por el literal i) y complementado con lo analizado en el actual literal i) del inciso 1° de este artículo, las partidas del número 1, artículo 33 de la L.I.R. como por ejemplo: gasto no documentados, gastos de automóvil que beneficia a un propietario socio o accionista, el sueldo de él o la cónyuge del socio, entre otros, estarán afectos a los IG.C. o I.A., según corresponda, cuando dichas partidas:

- se puedan atribuir al empresario individual, socio o accionista, entendiendo que las partidas son atribuibles a tales personas cuando beneficien a su cónyuge, a sus hijos no emancipados legalmente, o a cualquier persona relacionada con ellos, en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045 que determina los casos en que las personas están relacionadas con una sociedad.
- cuando beneficien a dos o más socios o accionistas, y no se pueda definir la cantidad del gasto que incurrió cada uno, se determinará el monto del gasto en proporción a la participación en las utilidades de la empresa o sociedad correspondiente, o al número de acciones que posean.

De igual modo, se deben agregar y deducir en la determinación de la R.L.I. para efectos del cálculo del impuesto de primera categoría.

La tributación del ex artículo 21 de la L.I.R., permitía que los gastos rechazados atribuibles a los propietarios o socios, se les asignara un crédito de primera con o sin derecho a devolución y que posteriormente éste fuera imputado contra los impuestos finales. Cuando el contribuyente determinará una pérdida tributaria y en consecuencia no pagaba impuesto de primera categoría, sin embargo se le asignaba un crédito de primera categoría, y éste era con derecho a devolución si se imputaba a utilidades tributables retenidas en el registro F.U.T., pero si la sociedad no poseía utilidades tributables en el F.U.T. el crédito correspondiente era sin derecho a devolución según lo dispuesto en el Suplemento Tributario año 2013, también el crédito asignado era con derecho a devolución cuando los gastos rechazados se gravaban con impuesto de primera categoría.

El crédito mencionado se les asignaba a el empresario individual y sociedades de personas, pero a las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., se les asignaba un crédito de primera, cuando el gasto rechazado haya sido provisionado en el ejercicio anterior gravándose con el impuesto de primera categoría, y en el ejercicio que se efectuaba su pago efectivo el gasto tributaba con I.U. de 35% asignándole el crédito

con derecho a devolución. Con el actual artículo 21 de la L.I.R., los gastos rechazados no pasan al registro F.U.T., y no tienen derecho a ningún tipo de crédito, con excepción de los gastos rechazados exentos de tributación que establece el actual inciso 2°, artículo 21 consumiendo crédito de primera categoría en el registro F.U.T., pero no tributan con los impuestos finales, dichas disposiciones rigen para todos los tipos de contribuyentes o sociedades sin importar su calidad jurídica, en consecuencia que dichas cantidades no se gravan con el impuesto de primera categoría.

3.2.2. Análisis literal ii) inciso 3°, artículo 21

Los préstamos que las empresas obligadas a declarar sus impuestos sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa y balance general, o bien, acogidos a los disposiciones al artículo 14 bis de la L.I.R., efectúen a sus propietarios socios o accionistas contribuyentes de los I.G.C. o I.A., se gravarán con los referidos tributos más su tasa adicional del 10%, cuando este Servicio determine de manera fundada que corresponden a un retiro en cubierto de cantidades afectas a dichos impuestos (Circular N° 45, 2013).

Antes de la reforma tributaria, los préstamos que las sociedades de personas les otorgaba a sus socios personas naturales o contribuyentes del I.A. que no sean personas naturales eran calificados como retiros encubiertos por parte del Servicio, por ende, tributaban igual que los retiros, gravándose con I.G.C o I.A. según correspondiera. En el caso de las S.A. cerradas no acogidas a las normas de las S.A. abiertas, tributaban con I.U. de 35% por estos préstamos. Ahora bien, como lo señala expresamente el actual inciso 3°, artículo 21 todos los prestamos tributan con I.G.C. o I.A. más su tasa adicional del 10%, independiente del tipo de contribuyente que incurrió en ellos.

El ex inciso 3°, Artículo 21 establecía que si las S.A cerradas se acogían a las normas de las S.A. abiertas, no pagaban el I.U. de 35% sobre los préstamos efectuados a sus

accionistas. El actual inciso 3° en su literal ii) del artículo 21 solamente excluye de la tributación del I.G.C. O I.A. más su tasa adicional de 10% los préstamos que efectúen a sus accionistas las S.A. abiertas, quedando reflejado que antes de la reforma tributaria, estos préstamos se gravaban con I.U. de 35% en el caso de S.A. cerrada, y ahora con el actual artículo 21 de la L.I.R. tributan con I.G.C. o I.A. más su tasa adicional del 10%.

A raíz de la situación descrita en el texto del artículo 21 por la Ley N° 18.293, de 1984, a contar del 1 de Enero de 1984, los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales, independiente de la denominación que les atribuya y consistan en dinero, especies u otras valores, aun cuando dichas sumas se devuelvan en el mismo ejercicio de su otorgamiento o en otro posterior, se considerarán para todos los efectos tributarios como un retiro efectuado por el socio prestatario, tal cual como se señala en la Circular N° 45 de 1984, del Servicio.

La Circular N° 45 (2013) menciona que, para que el préstamo se grave con I.G.C. o I.A. más su tasa adicional, debe ser calificado de manera fundada, como un retiro encubierto de cantidades afectas al I.G.C. o I.A., ya sea por parte del contribuyente o por el Servicio. Los elementos que utiliza el ente fiscalizador para determinar que el préstamo corresponde a un retiro encubierto son; utilidades retenidas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto del préstamo, el destino y destinatario final de tales préstamos, el plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, tasa de interés del préstamo u otras cláusulas relevantes del mismo.

Cuando la sociedad haga un préstamo a un socio o accionista,(se excluye sociedad anónima abierta), y el Servicio determine que es un retiro encubierto de utilidades tributables, donde se calculará el impuesto de este inciso sobre el total del préstamo reajustado, deduciendo las cantidades reajustadas, que se hayan restituido a la empresa o sociedad con motivo del préstamo y sus reajustes.

Un ejemplo de lo que señala este literal es: La sociedad Mi Tesis Ltda. le efectúa un préstamo al socio A con un plazo de pago de 20 años y una tasa de interés simple del 0,1%, comenzando a pagar la primera cuota en dos meses después de otorgado el préstamo. El Servicio considera a partir de los antecedentes entregados que el plazo de pago es muy amplio, y la tasa de interés es demasiado baja comparado a lo que ofrece el mercado financiero, por lo tanto, lo clasifica como un retiro encubierto de utilidades tributables.

3.2.3. Análisis Literal iii), inciso 3°, artículo 21

Cuando el socio, accionista o dueño de la empresa o sociedad, utilice o se beneficie con el uso o goce de un bien del activo de la empresa, por ejemplo: cuando la sociedad es dueña de una propiedad para uso de la empresa y lo debiera utilizar cuando sea necesario, y dicha propiedad es otorgada para el uso de un socio de la empresa sin que se le sea cobrada una renta por el uso de esta, es considerado un retiro presunto por parte del Servicio. Estas presunciones pueden ser:

Tabla N° 4: presunción de retiro

Monto del beneficio	Cuando	Rebajar	Tributación I.G.C. o I.A.
10% o depreciación anual	del valor del bien al término del ejercicio, cuando represente una cantidad mayor	Pagos efectivos que se efectuaron por estos	La diferencia que resulte, del monto del beneficio menos la rebaja
11% o proporción justificada	Avalúo Fiscal de Bienes Raíces fehacientemente por el contribuyente		
20%	Uso de automóviles, station wagon y vehículos similares		

Fuente: elaboración propia

Hay que tener presente, que se considerará un retiro presunto cuando el beneficio, por el uso o goce a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad, se ha conferido al propietario, socio o accionista cuando el beneficiario del uso o goce de los bienes sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente o bien cualquier otra persona relacionada con los primeros, tal como lo señala el actual inciso final del artículo 21 de la L.I.R..

El actual literal iii) inciso 3°, artículo 21 expresa que cuando el uso o goce de un mismo bien de la empresa beneficie a dos o más socios o accionistas y no se pueda determinar el retiro presunto, se deberá distribuir en proporción a la participación o acciones que posean en la empresa o sociedad, y el anterior artículo 21 no hacía referencia al procedimiento comentado.

No se considerará retiro presunto en el caso de:

- Contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, respecto de los bienes que se encuentren situados en dichas zonas;
- bienes destinados para el esparcimiento de los trabajadores de dicha empresa o sociedad; y
- uso de cualquier otro bien por el personal de dicha empresa o sociedad, que no sea habitual.

Estas excepciones de tributación rigen antes y después de la entrada en vigencia de la reforma tributaria Ley N° 20.630.

El ex inciso 1°, artículo 21 establecía estas excepciones liberando de tributación del I.U. del ex inciso 3° e I.G.C. o I.A. según corresponda, dependiendo del tipo jurídico para todos los tipos de contribuyentes y ahora estas excepciones se encuentra señaladas en el inciso 4° del literal iii) del inciso 3°, artículo 21.

En el caso de que el uso o goce del bien de la empresa fuese habitual, se gravará con I.U. de 35% a nivel de empresa o sociedad, el ex inciso 1°, artículo 21 no hacía alusión explícitamente pero dejaba la posibilidad de que tributara el retiro presunto cuando fuera habitual.

Antes de la reforma tributaria los retiros presuntos que generaban las S.A. y los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R., que beneficien al accionista, propietarios o cónyuges o hijos no emancipados legalmente, no se debían agregar a la R.L.I., pero cuando se efectuaba un pago real éste ingresaba a la R.L.I. como cualquier renta de la empresa, además dichos retiros se afectaban a nivel de sociedad con I.U de 35% del ex inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., con derecho a crédito de primera categoría y éste es con derecho a devolución si absorben utilidades con crédito con un F.U.T. positivo, es decir cuyas utilidades tributables se hayan afectado con impuesto de primera categoría, “dichos retiros deben determinarse conforme a las instrucciones impartidas por las Circulares del Servicio N°s. 37, de 1995, y 57, de 1998” (Salort S. V. , 2013). En el caso de las sociedades de personas y empresario individual, los retiros por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa se afectaban con I.G.C. o I.A., a nivel de socio o propietario, con derecho a crédito de primera categoría.

Con la implementación de la reforma tributaria los retiros presuntos por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, determinado en base a las disposiciones del actual inciso 3°, artículo 21 de la L.I.R., se afectan con I.G.C. o I.A., más su tasa adicional de 10% sin derecho a crédito de primera, situación que se iguala para todos los tipos de contribuyentes y sociedades, sin importar su calidad jurídica.

En consecuencia, la Ley actual instruye sobre la determinación de los retiros presuntos, en concordancia con la Circular N° 45 de 2013, del Servicio, derogando las circulares del Servicio N°s. 37 de 1995, y 57, de 1998.

3.2.4. Análisis literal iv), inciso 3°, artículo 21

Antes de la reforma, el inciso 1° estipulaba que cuando un bien de la empresa era entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, a los socios personas naturales o contribuyentes del I.A., y esta fuese ejecutada por el pago total o parcial de dichas obligaciones, era considerada un retiro para las personas antes mencionadas, hasta el monto del pago efectuado, por lo tanto, se gravaba con I.G.C. o I.A., según corresponda, teniendo derecho a crédito por impuesto de primera categoría, y de acuerdo a lo que señala Pávez Toloza las S.A. con I.U. de 35%.

A partir de la reforma tributaria, todas las sociedades y contribuyentes que entreguen un bien de la empresa en garantía de obligaciones directa o indirecta, a su propietario, socio o accionista, y se ejecute el pago total o parcial de la obligación, se determinará un monto afecto de acuerdo al valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, tributando con el I.G.C. o I.A. más su tasa adicional de 10%, tal como lo señala el actual inciso 3°, artículo 21, sin derecho a crédito de primera categoría.

3.3 Tributación de las partidas analizadas en cada literal de este inciso, cuando beneficien al cónyuge, hijos no emancipados legalmente o a cualquier otra persona relacionada con el propietario, socio o accionista

Cuando las partidas equivalentes a las del número 1, artículo 33; los préstamos efectuados a los socios o accionistas; los retiros presuntos y los bienes en garantía, que beneficien al cónyuge, hijos no emancipados legalmente o a cualquier otra personas relacionada, según las disposiciones del artículo 100 de la Ley N° 18.045, el gasto rechazado recaerá sobre el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad

respectiva, afectándose con I.G.C. o I.A. más su tasa adicional de 10% sin derecho a crédito de primera categoría.

4. Crédito de primera categoría

Los contribuyentes que se afecten con impuesto de primera categoría tendrán derecho a un crédito contra los impuestos finales, ya sea I.U. de 35%, I.G.C. o I.A.

El crédito de primera categoría lo establece el número 3, artículo 56 de la L.I.R. donde lo define como “la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron”.

4.1 Crédito de primera categoría en una sociedad anónima

Situaciones que se daban antes de la reforma tributaria del 2012, en las cuales la S.A. tenía derecho a crédito de primera categoría:

- a) Cuando una S.A. es socia de una sociedad de personas

Contreras Urzúa & González Silva (2009) mencionan que:

- La S.A debe incorporar a su base imponible del Impuesto Único del 35% la participación que le corresponda en los gastos rechazados y pagados en la sociedad de personas en la cual posee inversión, ya sea que esta última tribute por renta efectiva o por renta presunta.
- Si los gastos provienen de una sociedad de personas que tributa por **renta efectiva**, la S.A. **goza de un crédito** contra su Impuesto Único del 35% equivalente

a la tasa de 1ª Categoría que la sociedad de personas haya afectado a tales gastos rechazados.

➤ “Estas mismas normas son aplicables a sociedades en comandita por acciones que sean socias de sociedades de personas, en la proporción correspondiente a sus socios accionistas”.

Hay que hacer notar que estas normas no son aplicables a los contribuyentes del número 1, artículo 58 de la L.I.R.

b) Cuando una S.A. posea GRPEAPE

En el caso que una S.A. posea GRPEAPE, tiene derecho a crédito de primera categoría contra el I.U. de 35% con derecho a devolución, ya que en el ejercicio que el gasto rechazado se provisionó solamente se agregó a la R.L.I. gravándose con impuesto de primera categoría. Y en el año que se pagó el gasto no procede su desagregado pagando I.U. de 35% (ver ejemplo N° 3).

c) Cuando una S.A. obtenga pérdida tributaria y exista F.U.T. anterior con impuesto cedular pagado o exista F.U.T. ajeno

Los gastos propios devengados y pagados en el mismo ejercicio, tienen derecho al crédito, cuando en el ejercicio del pago exista pérdida tributaria y exista F.U.T. anterior con impuesto cedular pagado o exista “F.U.T. ajeno” obtenido en el ejercicio, por un monto suficiente y por tanto, los gastos rechazados se imputen en forma separada a dicho F.U.T. existente o acumulado (Fajardo Castro J. A., 2013, pág. 117).

4.2. Crédito de primera categoría en una sociedad de personas

Como ya se mencionó anteriormente antes de la reforma tributaria del 2012, los gastos rechazados pagados efectivamente en una sociedad de personas se debían agregar a la R.L.I. de acuerdo a las disposiciones del número 1, artículo 33 de la L.I.R., y posteriormente se afectaban con impuesto de primera categoría. Por lo tanto tenían derecho a crédito de primera contra el I.G.C. o I.A. según corresponda.

Con la reforma tributaria, el nuevo escenario para la tributación de los gastos rechazados, es que éstos ya no se distribuyen según la participación de los socios en la sociedad, debido a que ahora se hace una diferenciación con el gasto considerando si es atribuible a un socio paga I.G.C. o I.A. y cuando no lo es, se afecta con I.U. de 35%, sin derecho a crédito de primera.

CAPÍTULO VI

1. Casos prácticos

Para el logro de los objetivos, se desarrollaran casos prácticos, el que comprende una comparación del ex artículo 21 versus el actual artículo 21 de la L.I.R.(Ver anexo N° 1) rescatando las implicancias más relevantes entre las sociedades de personas y las S.A. cerradas, reflejando los cambios en la partidas denominadas gastos rechazados y la tributación de éstos.

Como el análisis se basará en la comparación de la tributación de las sociedades de personas versus las S.A. cerradas, el propósito principal será evaluar las sociedades de personas ya que son éstas las que más generan gastos rechazados, de acuerdo a la Tabla N° 1 (pág. 10) que muestra el código N° 623 del Formulario N° 22 respecto de los años 2010, 2011 y 2012.

El desarrollo de los casos prácticos con reforma tributaria respecto al cálculo del I.G.C. más tasa adicional de 10%, será en base a la interpretación emanada por el Servicio a través de la Circular N° 45 de 2013, considerando que es la fuente más confiable.

Para los casos prácticos se pide determinar:

- La R.L.I. de primera categoría para el año tributario 2014, sin y con reforma tributaria, según corresponda.
- Monto del impuesto de primera categoría, tasa 20%.
- Las partidas atribuibles a los socios o accionistas, según corresponda.
- La base imponible y monto del I.U. del artículo 21 de la L.I.R.
- La base imponible y el I.G.C. con su recargo del 10%, de acuerdo al artículo 21.
- Remanente F.U.T. año siguiente.

Caso práctico N° 1**Comparación S.A cerrada y sociedad de personas, sin reforma tributaria**Antecedentes:

La Sociedad EL ESFUERZO presenta al 31-12-2013 una utilidad según balance de \$ 22.000.000, con un saldo F.U.T. anterior de \$ 0, ya que fue consumido en su totalidad.

- En el caso de sociedad de personas está compuesta por dos socios chilenos con residencia y domicilio en el país.
 - socio Pablo Escobar posee un 50% de participación
 - socio Joaquín Tejos posee un 50% de participación
- En el caso de S.A. cerrada está compuesta por 10 accionistas
- Para efectos del desarrollo de los ejercicios, en el caso de la S.A. cuando se mencione a un socio se considerará que es un accionista.

Entre sus cuentas de resultado se encuentran las siguientes partidas:

a.1) Exceso sueldo asignado a un socio Pablo (Sobre las cotizaciones previsionales), pagado y reajustado	\$ 2.500.000
a.2) Sueldo del cónyuge de Joaquín, reajustado	\$ 10.500.000
a.3) Multa aplicada por el SII, por no emisión de boleta, reajustado	\$ 300.000
a.4) Gastos no documentados, reajustado	\$ 250.000

Desarrollo caso práctico N° 1:

En la determinación de la R.L.I. las sociedades de personas y las S.A. cerradas, tributan distinto por los gastos rechazados, esto ocurría antes de la reforma tributaria, para ello, en este caso se pretende demostrar tal situación y la diferencia de impuesto que deben pagar las sociedades y sus socios o accionistas.

La partida de exceso de sueldo del socio o accionista y sueldo de la cónyuge de Joaquín fueron consideradas en este caso práctico ya que, tributan de forma distinta en ambas sociedades, donde en la sociedad de personas corresponden a gastos rechazados y en la S.A. cerrada el sueldo del accionista pasa a ser una dieta correspondiendo un gasto aceptado al igual que el sueldo de la cónyuge del accionista, fundamentación comentada en el Capítulo III punto 1.3.2 del análisis del número 6, artículo 31.

Por otro lado, las multas aplicadas por el Servicio y los gastos no documentados han sido consideradas para demostrar que en ambas sociedades tributan como gasto rechazado, con la salvedad de que la primera partida no se afecta con la tributación del artículo 21 de la L.I.R.

DETERMINACIÓN RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE, SIN REFORMA			
SOCIEDAD DE PERSONAS SIN REFORMA		SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA SIN REFORMA	
Utilidad según balance	\$ 22.000.000	Utilidad según balance	\$ 22.000.000
AGREGADOS		AGREGADOS	
a.1 Exceso sueldo asignado a socio Pablo (sobre las cotizaciones previsionales), reajustado	\$ 2.500.000	a.3 Multa aplicada por e SII, por no emisión de boleta, reajustado	\$ 300.000
a.2 Sueldo del Conyuge de Joaquín, reajustado	\$ 10.500.000	a.4 Gastos no documentados, reajustado	\$ 250.000
a.3 Multa aplicada por e SII, por no emisión de boleta, reajustado	\$ 300.000		
a.4 Gastos no documentados, reajustado	\$ 250.000		
Total agregados	\$ 13.550.000	Total agregados	\$ 550.000
DEDUCCIONES		DEDUCCIONES	
Total deducciones	\$ -	Total deducciones	\$ -
		Renta Líquida Provisoria	\$ 22.550.000
		DESAGREGADOS (Partidas afectas art.21)	
		a.4 Gastos no documentados, reajustado	\$ 250.000
		Total desagregados	-\$ 250.000
Renta Líquida Imponible A.T. 2014	\$ 35.550.000	Renta Líquida Depurada A.T. 2014	\$ 22.300.000
Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 7.110.000	Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 4.460.000

REGISTRO FUT, SOCIEDAD DE PERSONAS, SIN REFORMA						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito 20%	Impuesto Renta	Crédito	Incremento
Remanente año anterior						
RLI	\$ 35.550.000	\$ 28.440.000		\$ 7.110.000	\$ 7.110.000	\$ 7.110.000
Sub Total	\$ 35.550.000	\$ 28.440.000		\$ 7.110.000	\$ 7.110.000	\$ 7.110.000
MENOS:						
Gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR						
Exceso Sueldo Socio Pablo, reajustado	-\$ 2.500.000	-\$ 2.500.000			-\$ 625.000	-\$ 625.000
Sueldo del Conyuge de Joaquín, reajustado	-\$ 10.500.000	-\$ 10.500.000			-\$ 2.625.000	-\$ 2.625.000
Gastos no documentados, reajustado	-\$ 250.000	-\$ 250.000			-\$ 62.500	-\$ 62.500
Gastos rechazados no afectos al art. 21 de la LIR						
Multa aplicada por e SII, por no emisión de boleta, reajustado	-\$ 300.000	-\$ 300.000			-\$ 75.000	-\$ 75.000
FUT disponible año sigte.	\$ 22.000.000	\$ 14.890.000	\$ -	\$ 7.110.000	\$ 3.722.500	\$ 3.722.500

REGISTRO FUT, SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA, SIN REFORMA						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito 20%	Impuesto Renta	Crédito	Incremento
Remanente año anterior						
RLI	\$ 22.300.000	\$ 17.840.000		\$ 4.460.000	\$ 4.460.000	\$ 4.460.000
Sub Total	\$ 22.300.000	\$ 17.840.000		\$ 4.460.000	\$ 4.460.000	\$ 4.460.000
MENOS:						
Gastos rechazados no afectos art. 21 de la LIR						
Multa aplicada por e SII, por no emisión de boleta, reajustado	-\$ 300.000	-\$ 300.000			-\$ 75.000	-\$ 75.000
Fut remente año sigte.	\$ 22.000.000	\$ 17.540.000	\$ -	\$ 4.460.000	\$ 4.385.000	\$ 4.385.000

DETERMINACIÓN IMPUESTOS FINALES SIN REFORMA					
SOCIEDADES DE PERSONAS			SOCIEDAD ANÓNIMA		
DETERMINACIÓN IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO					
	Socio Pablo	50%	Socio Joaquín	50%	G.R. atribuibles
a.1 Exceso sueldo socio Pablo	\$ 2.500.000		\$ -		Cada Accionista 10%
a.2 Sueldo Cónyuge de Joaquín			\$ 10.500.000		
a.4 Gasto no documentado	\$ 125.000		\$ 125.000		
G.R. afectos a I.G.C.	\$ 2.625.000		\$ 10.625.000		Gastos rechazados \$ -
Incremento 0,25	\$ 656.250		\$ 2.656.250		
Base imponible I.G.C.	\$ 3.281.250		\$ 13.281.250		Base imponible I.G.C. \$ -
I.G.C.	\$ -		\$ 338.394		I.G.C. \$ -
Crédito de 1° categoría	-\$ 656.250		-\$ 2.656.250		Tasa adicional 10% \$ -
Impuesto a pagar	-\$ 656.250		-\$ 2.317.856		Impuesto a pagar \$ -

Para efectos en la tributación con del I.G.C. antes de la reforma, se considera un incremento por el factor que corresponde a un 0,25, ya que los gastos rechazados fueron cubiertos con utilidades del ejercicio las cuales se gravaron con impuesto con tasa de 20%, todo de acuerdo a instrucciones impartidas por el Suplemento Tributario año (2013) .

En la sociedad de personas los gastos rechazados que se agregaron en la determinación de la R.L.I., que benefician al socio o a su cónyuge, tributan con I.G.C. con cargo del propio socio, en el caso de que no se pueda atribuir el gasto, se distribuye entre los socios en la proporción que tengan en las utilidades de la empresa.

En la S.A. los gastos rechazados que fueron agregados en la determinación de la R.L.I. y luego se desagregaron no se afectan con I.G.C., pasando a tributar con I.U. de 35%, tal como se muestra a continuación:

DETERMINACIÓN IMPUESTO ÚNICO 35%			
SOCIEDADES DE PERSONAS		SOCIEDAD ANÓNIMA	
Gastos afectos al artículo 21 de la L.I.R.:		Gastos afectos al artículo 21 de la L.I.R.:	
		a.4 Gasto no documentado	\$ 250.000
Base Imponible I.U.		Base Imponible I.U.	\$ 250.000
I.U. inciso 1° art. 21		I.U. inciso 1° art. 21 35%	\$ 87.500
Impuesto a pagar	\$ -	Impuesto a pagar	\$ 87.500

Conclusión caso práctico N° 1:

Para ambas sociedades el gasto rechazado a.3) Multa pagada al SII por no emisión de boleta corresponde su agregado en la determinación de la R.L.I., pero no se afecta con la tributación del artículo 21, es decir, no se grava con I.G.C. ni con I.U. de 35%.

Como se puede ver en el caso práctico desarrollado, antes de la implementación de la reforma tributaria, a nivel de sociedad, las sociedades de personas tenían una mayor carga impositiva por impuesto de primera categoría, en comparación con las S.A., esto debido a que la S.A. cerrada debía desagregar los gastos rechazados afectos al artículo 21 de la L.I.R., disminuyendo su R.L.I. Sin embargo, esta carga impositiva producto del impuesto de primera categoría, posteriormente se utilizaba como crédito de primera categoría sobre los gastos rechazados imputándose contra los impuestos finales. Por lo tanto, en el caso de las sociedades de personas, los socios podían obtener una devolución producto de la imputación del referido crédito en el I.G.C., cuando por ejemplo estuviesen exentos de I.G.C., o bien su carga impositiva disminuía producto de este crédito de primera, teniendo en consideración que los socios eran los que soportaban todos los gastos rechazados generados por la sociedad. Otro factor importante es la clasificación de los gastos rechazados en cada sociedad, tal como se explicó en el desarrollo de este caso.

Ahora bien, con el ejemplo dado, los socios (de la sociedad de personas) obtenían una devolución de \$ 2.974.106, producto de la imputación de los gastos rechazados con su correspondiente crédito de primera categoría en la determinación del I.G.C., por otro lado, la S.A cerrada y sus accionistas debieron pagar de I.U. de 35% un monto de \$ 87.500. La situación descrita, se da principalmente porque antes de la reforma tributaria las sociedades de personas podían imputar el crédito de primera categoría por los gastos rechazados, y por otro lado, las S.A. no tenían derecho a crédito por estos gastos rechazados ya que se desagregaban de la determinación de la R.L.I. no gravándose con impuesto de primera categoría.

Caso práctico N° 2**Comparación de una sociedad de personas sin y con reforma tributaria**Antecedentes:

La sociedad de personas ARTÍCULO 21, presenta una utilidad según balance de \$ 20.000.000, y está conformada por dos socias chilenas con residencia y domicilio en el país:

- Socia Johanna 60% de participación
- Socia Caterina 40% de participación

En sus cuentas de Pérdida aparecen las siguientes partidas:

a.1) Pago exceso sueldo socia Johanna, reajustado	\$ 8.500.000
a.2) Pago impuesto territorial, reajustado	\$ 800.000
a.3) Multa aplicada por el SII, reajustado	\$ 300.000
a.4) Intereses pagados por compra de bien raíz donde funciona la empresa	\$ 250.000
a.5) Pago de gastos no documentados	\$ 1.500.000

En sus cuentas de Ganancias aparecen las siguientes partidas:

- | | |
|---|--------------|
| ➤ Utilidad por venta ocasional de Activo Fijo | \$ 1.200.000 |
| ➤ Utilidad por venta de derechos sociales | \$ 500.000 |

Desarrollo caso práctico N° 2:

Para visualizar de mejor manera los cambios producidos por la reforma tributaria Ley N° 20.630 de 2012, en el desarrollo de este caso, en las sociedades de personas, se tomaron en consideración estas partidas demostrando que cambió la forma de tributación de los gastos rechazados, no así la forma de clasificarlas como tales. Lo que implica que exista diferencia en la determinación de la R.L.I., tal como se muestra a continuación:

DETERMINACION RENTA LIQUIDA IMPONIBLE			
SOCIEDAD DE PERSONAS			
SIN REFORMA TRIBUTARIA		CON REFORMA TRIBUTARIA	
Utilidad según balance	\$ 20.000.000	Utilidad según balance	\$ 20.000.000
<u>AGREGADOS</u>		<u>AGREGADOS</u>	
a.1 Pago exceso sueldo socia Johanna, reajustado.	\$ 8.500.000	a.1 Pago exceso sueldo socia Johanna, reajustado.	\$ 8.500.000
a.2 Pago impuesto territorial, reajustado	\$ 800.000	a.2 Pago impuesto territorial, reajustado	\$ 800.000
a.3 Multa aplicada por el SII, reajustado	\$ 300.000	a.3 Multa aplicada por el SII, reajustado	\$ 300.000
a.5 Pago de gastos no documentados	\$ 1.500.000	a.5 Pago de gastos no documentados	\$ 1.500.000
Total agregados	\$ 11.100.000	Total agregados	\$ 11.100.000
<u>DEDUCCIONES</u>		<u>DEDUCCIONES</u>	
		a.1 Pago exceso sueldo socia Johanna, reajustado.	\$ 8.500.000
		a.5 Pago de gastos no documentados	\$ 1.500.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ -	TOTAL DEDUCCIONES	\$ 10.000.000
Renta Líquida Imponible	\$ 31.100.000	Renta Líquida Imponible	\$ 21.100.000
Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 6.220.000	Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 4.220.000

REGISTRO FUT SIN REFORMA, SOCIEDAD DE PERSONAS						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito	Impuesto de 1° categoría	Crédito 20%	Incremento 20%
Remanente año anterior	\$ 6.500.000	\$ 6.500.000	\$ -	\$ -	\$ 1.625.000	\$ 1.625.000
Más: reajuste IPC: 1,5%	\$ 97.500	\$ 97.500			\$ 24.375	\$ 24.375
Subtotal reajustado al 31.12.2013	\$ 6.597.500	\$ 6.597.500	\$ -	\$ -	\$ 1.649.375	\$ 1.649.375
R.L.I.	\$ 31.100.000	\$ 24.880.000		\$ 6.220.000	\$ 6.220.000	\$ 6.220.000
Subtotal	\$ 37.697.500	\$ 31.477.500	\$ -	\$ 6.220.000	\$ 7.869.375	\$ 7.869.375
MENOS:						
Gastos rechazados afectos art. 21 de la L.I.R.:						
Exceso sueldo socia Johanna	\$ 8.500.000	\$ 8.500.000	\$ -	\$ -	\$ 2.125.000	\$ 2.125.000
Pago de gastos no documentados	\$ 1.500.000	\$ 1.500.000	\$ -	\$ -	\$ 375.000	\$ 375.000
Gastos rechazados exentos de art. 21 de la L.I.R.:						
Multa aplicada por el SII, reajustado	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ -	\$ -	\$ 75.000	\$ 75.000
Pago impuesto territorial, reajustado	\$ 800.000	\$ -	\$ -	\$ 800.000	\$ -	\$ -
FUT remanente año siguiente	\$ 26.597.500	\$ 21.177.500	\$ -	\$ 5.420.000	\$ 5.294.375	\$ 5.294.375

REGISTRO FUT CON REFORMA, SOCIEDAD DE PERSONAS						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito	Impuesto de 1° categoría	Crédito 20%	Incremento 20%
Remanente año anterior	\$ 6.500.000	\$ 6.500.000		\$ -	\$ 1.625.000	\$ 1.625.000
Más: reajuste IPC 1,5%	\$ 97.500	\$ 97.500	\$ -	\$ -	\$ 24.375	\$ 24.375
Subtotal reajustado al 31.12.2013	\$ 6.597.500	\$ 6.597.500	\$ -	\$ -	\$ 1.649.375	\$ 1.649.375
RLI	\$ 21.100.000	\$ 16.880.000		\$ 4.220.000	\$ 4.220.000	\$ 4.220.000
Sub Total	\$ 27.697.500	\$ 23.477.500	\$ -	\$ 4.220.000	\$ 5.869.375	\$ 5.869.375
MENOS:						
Gastos rechazados exentos de art. 21 de la L.I.R.:						
Multa aplicada por el SII, reajustado	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ -	\$ -	\$ 75.000	\$ 75.000
Pago impuesto territorial, reajustado	\$ 800.000	\$ -	\$ -	\$ 800.000	\$ -	\$ -
FUT remanente año siguiente	\$ 26.597.500	\$ 23.177.500	\$ -	\$ 3.420.000	\$ 5.794.375	\$ 5.794.375

DETERMINACIÓN IMPUESTOS FINALES SOCIEDADES DE PERSONAS								
DETERMINACION IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO								
ANTES REFORMA TRIBUTARIA				DESPUÉS REFORMA TRIBUTARIA				
Gastos rechazados afectos artículo 21 inciso 3°				Gastos rechazados afectos artículo 21 inciso 3° <u>G.R. atribuibles</u>				
	Socia Johanna	60%	Socia Caty	40%	Socia Johanna	60%	socia Caty	40%
a.1 Exceso sueldo socia Johanna	\$ 8.500.000		\$ -		a.1 Exceso sueldo socia Johanna	\$ 8.500.000	0	
a.5 Pago de gastos no documentados	\$ 900.000		\$ 600.000					
G.R. afectos a I.G.C.	\$ 9.400.000		\$ 600.000		Gastos rechazados	\$ 8.500.000	0	
Incremento	0,25	\$ 2.350.000	\$ 150.000					
Base imponible I.G.C.		\$ 11.750.000	\$ 750.000		Base imponible I.G.C.	\$ 8.500.000	0	
I.G.C.		\$ 261.831	0		I.G.C.	\$ 99.331	0	
Crédito de 1° categoría		\$ 2.350.000	\$ 150.000		tasa adicional artículo 21	10%	\$ 850.000	0
Impuesto a pagar		-\$ 2.088.169	-\$ 150.000		Impuesto a pagar	\$ 949.331	0	
Saldo a favor		-\$ 2.088.169	-\$ 150.000		Saldo a favor	0	0	

En la determinación del I.G.C. se puede observar que antes de la reforma los gastos rechazados tributarán con este impuesto, pudiendo imputar el crédito de primera categoría, ya que tales partidas fueron afectadas con impuesto de primera categoría.

A diferencia de lo que ocurre con la implementación de la reforma, no todas las partidas se afectan de la misma forma, ya que si el gasto es atribuible se grava con I.G.C. tal como ocurre con el exceso de sueldo de uno de los socios, por otro lado, si el gasto no es atribuible se gravará con I.U. de 35% tal como se muestra a continuación:

DETERMINACIÓN IMPUESTO ÚNICO 35%			
ANTES DE REFORMA		DESPUÉS DE REFORMA	
Gastos rechazados afectos al artículo 21 inciso 1°:		Gastos rechazados afectos al artículo 21 inciso 1°:	
		a.5 Pago de gastos no documentados	\$ 1.500.000
Base Imponible I.U.	\$ -	Base Imponible I.U.	\$ 1.500.000
I.U. inciso 1° art. 21	\$ -	I.U. inciso 1° art. 21	35% \$ 525.000
Impuesto a pagar	\$ -	Impuesto a pagar	\$ 525.000

Conclusión caso práctico N° 2:

Con el caso desarrollado, se puede visualizar que antes de la reforma tributaria la sociedad de personas debía pagar un mayor impuesto de primera categoría, sin embargo dicho impuesto posteriormente era utilizado como crédito de primera categoría calculado sobre los gastos rechazados imputados contra los impuestos finales. En consecuencia, tal como se muestra en este ejercicio, el socio podía obtener una devolución por dicho crédito en el caso que el impuesto final determinado fuese menor a éste. Ahora bien, con la reforma tributaria la sociedad paga un menor impuesto de primera, debido a que los gastos rechazados afectos al actual artículo 21 de la L.I.R. no se gravan con dicho tributo ya que fueron deducidos de la determinación de la R.L.I., por lo que, no se les asigna el crédito antes mencionado.

Con respecto a los impuestos finales, se concluye que antes de la reforma tributaria los socios obtuvieron una devolución de \$ 2.238.169 que corresponde a la diferencia entre el impuesto determinado y el crédito de primera categoría que se les otorgaba y con la aplicación de la reforma tributaria la sociedad en conjunto con sus socios debe soportar una mayor carga impositiva, debiendo pagar un impuesto de \$ 1.474.331 y sin derecho a crédito de primera categoría.

Mediante el ejemplo, queda demostrado que la reforma tributaria va a afectar en gran medida a la sociedad de personas, considerando que antes de la reforma tributaria tenían la posibilidad de devolución de dinero por el crédito asignado o bien su carga impositiva podía ser menor por el mismo crédito, y con la aplicación de la reforma nunca quedarán liberados de impuesto, ya que como mínimo quedarán afectos a I.G.C. o I.A. con la tasa adicional de 10% sobre los gastos rechazados sin derecho a crédito.

Otra diferencia importante que produce la aplicación de la reforma tributaria, es que las sociedades de personas quedarán afectas a I.U. de 35% establecido en el actual inciso 1°, artículo 21 por los gastos rechazados que no sean atribuibles a algún socio, en este caso práctico la sociedad quedó afecta a dicho impuesto pagando un total de \$ 525.000 por las partidas antes mencionadas, I.U. que en el año tributario 2015 deberá ser rebajado del registro F.U.T. consumiendo crédito y éste se perderá, situación que antes de la reforma no ocurría y que sólo afectaba a los socios con I.G.C. o I.A. según corresponda por los gastos rechazados de la sociedad.

Caso práctico N° 3**Comparación de una S.A. cerrada, sin y con reforma tributaria**Antecedentes:

Mi Memoria S.A., presenta una utilidad según balance de \$ 40.000.000, conformada por 13 accionistas chilenos con residencia y domicilio en el país, y no posee remanente F.U.T. año anterior y en su cuenta de resultado presenta las siguientes partidas:

a.1) Sueldo pagado cónyuge accionista Manuel reajustado	\$ 3.000.000
a.2) Pago contribuciones de bienes raíces, reajustado	\$ 400.000
a.3) Dieta anual accionista Javier pagado	\$ 30.000.000
A.4) Gastos no documentados pagados reajustados	\$ 1.600.000
A.5) Pago factura de gastos no justificados reajustado	\$ 850.000
A.6) Préstamo accionista Bernardo reajustado	\$ 2.000.000
A.7) Uso de un bien raíz de la empresa, por accionista Manuel, reajustado	\$ 1.000.000

Desarrollo Caso Práctico N° 3:

Estas partidas han sido seleccionadas para demostrar que la clasificación para poder determinar si el gasto corresponde a gasto rechazado no ha cambiado con la reforma tributaria, al igual que la determinación de la R.L.I., el cambio provocado por la reforma es en la tributación de dichos gastos, ya que ahora se debe considerar si el gasto es o no atribuible a un accionista.

DETERMINACION RENTA LIQUIDA IMPONIBLE			
SOCIEDAD ANÓNIMA			
ANTES REFORMA TRIBUTARIA		DESPUÉS REFORMA TRIBUTARIA	
Utilidad según balance	\$ 40.000.000	Utilidad según balance	\$ 40.000.000
<u>AGREGADOS</u>		<u>AGREGADOS</u>	
a.2 Pago Multas previsionales, reajustado	\$ 400.000	a.2 Pago Multas previsionales, reajustado	\$ 400.000
a.4 Gastos no documentados pagados reajustados	\$ 1.600.000	a.4 Gastos no documentados pagados reajustados	\$ 1.600.000
a.5 Pago factura de gastos no necesarios reajustado	\$ 850.000	a.5 Pago factura de gastos no necesarios reajustado	\$ 850.000
Total agregados	\$ 2.850.000	Total agregados	\$ 2.850.000
<u>DESAGREGADOS</u>		<u>DEDUCCIONES</u>	
a.4 Gastos no documentados pagados reajustados	\$ 1.600.000	a.4 Gastos no documentados pagados reajustados	\$ 1.600.000
a.5 Pago factura de gastos no necesarios reajustado	\$ 850.000	a.5 Pago factura de gastos no necesarios reajustado	\$ 850.000
Total desagregados	\$ 2.450.000	Total deducciones	\$ 2.450.000
Renta Líquida Imponible	\$ 40.400.000	Renta Líquida Imponible	\$ 40.400.000
Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 8.080.000	Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 8.080.000

REGISTRO FUT, SIN REFORMA TRIBUTARIA, SOCIEDAD ANÓNIMA						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/ crédito	Impuesto de 1a categoría	Crédito 20%	Incremento 20%
Remanente año anterior	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RLI	\$ 40.400.000	\$ 32.320.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000
Sub Total	\$ 40.400.000	\$ 32.320.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000
MENOS:						
Gastos rechazados no afectos al 35%						
Pago Multas previsionales, reajustado	\$ 400.000	\$ 400.000			\$ 100.000	\$ 100.000
FUT disponible para retiros	\$ 40.000.000	\$ 31.920.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 7.980.000	\$ 7.980.000
Retiros presuntos, accionista Manuel	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000	\$ -	\$ -	\$ 250.000	\$ 250.000
FUT remanente año sgte	\$ 39.000.000	\$ 30.920.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 7.730.000	\$ 7.730.000

REGISTRO FUT, CON REFORMA TRIBUTARIA, SOCIEDAD ANÓNIMA						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito	Impuesto de 1° categoría	Crédito 20%	Incremento 20%
Remanente año anterior	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RLI	\$ 40.400.000	\$ 32.320.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000
Sub Total	\$ 40.400.000	\$ 32.320.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000	\$ 8.080.000
MENOS:						
Gasto rechazados no afectos artículo 21 de la L.I.R.						
Pago Multas previsionales, reajustado	\$ 400.000	\$ 400.000			\$ 100.000	\$ 100.000
FUT remanente año sgte	\$ 40.000.000	\$ 31.920.000	\$ -	\$ 8.080.000	\$ 7.980.000	\$ 7.980.000

**DETERMINACIÓN IMPUESTOS FINALES
SOCIEDAD ANÓNIMA**

DETERMINACIÓN IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO					
ANTES DE REFORMA TRIBUTARIA		DESPUÉS DE REFORMA TRIBUTARIA			
Gastos afectos al artículo 21		Gastos rechazados afectos al artículo 21 inciso 3°		Gastos Rechazados atribuibles	
<u>Accionista Manuel</u>	<u>Accionista Bernardo</u>			<u>Accionista Manuel</u>	<u>Accionista Bernardo</u>
		A.6 Préstamo accionista Bernardo			
		a.7 Uso de un bien raíz de la E°, por accionista Manuel	\$ 1.000.000		
			\$ -		
		0		\$ 1.000.000	\$ 2.000.000
Base imponible I.G.C.	\$ -	Base imponible I.G.C.	\$ 1.000.000	\$	2.000.000
I.G.C.	\$ -	I.G.C.	\$ -	\$	-
tasa adicional	\$ -	tasa adicional	10%	\$ 100.000	\$ 200.000
I.G.C. a pagar	\$ -	I.G.C. a pagar	\$ 100.000	\$	200.000

El tratamiento tributario de la S.A. cerrada, antes de la reforma tributaria, significaba que los gastos pasaban a gravarse con I.U. de 35%, y no se afectaban con I.G.C., por lo que la sociedad debía soportar el impuesto. Por otro lado, con la implementación de la reforma tributaria, los gastos se dividen, esto a partir de si el gasto es o no atribuible a un accionista, por lo que el accionista debe soportar la carga impositiva por sus gastos generados y la sociedad solo de los gastos que no sean adentificables a un accionista. Esto ocurre para todas las sociedades a partir de la implementación de la reforma.

De acuerdo a lo expuesto en el párrafo anterior, a continuación se presenta el impuesto que deberá soportar la empresa o sociedad:

DETERMINACIÓN IMPUESTO ÚNICO 35% SOCIEDAD ANONIMA CERRADA				
ANTES REFORMA TRIBUTARIA		DESPUÉS REFORMA TRIBUTARIA		
Gastos afectos al artículo 21		Gastos afectos al artículo 21 inciso 1°		
a.4 Gastos no documentados pagados reajustac	\$ 1.600.000	a.4 Gastos no documentados pagados reajustados	\$ 1.600.000	
a.5 Pago factura de gastos no necesarios reajus	\$ 850.000	a.5 Pago factura de gastos no necesarios reajustado	\$ 850.000	
A.6 Préstamo accionista Bernardo	\$ 2.000.000			
a.7 Uso de un bien raíz de la E°, por accionista N	\$ 1.000.000			
Base Imponible I.U.	\$ 5.450.000	Base Imponible I.U.	\$ 2.450.000	
I.U. inciso 1° art. 21	35% \$ 1.907.500	I.U. inciso 1° art. 21	35% \$ 857.500	
Crédito de 1° categ. Por retiros pr.	\$ 250.000			
Impuesto a pagar	\$ 1.657.500	Impuesto a pagar	\$ 857.500	

Conclusión caso práctico N° 3:

En resumen, a nivel de sociedad (para las S.A.) la carga impositiva disminuye, ya que con la aplicación de la reforma tributaria, ésta ya no tributa por los gastos rechazados que le son atribuibles a los accionistas, puesto que antes de la reforma tributaria los préstamos y retiros presuntos que se efectuaban a los accionistas tributaban a nivel de sociedad, en conjunto con las demás partidas que se afectaban con I.U. de 35%, produciendo una mayor carga impositiva para la sociedad de \$ 1.657.500, y con la aplicación de la reforma tributaria la carga impositiva disminuye para ésta en \$ 800.000 pagando sólo \$ 857.500, debido a que ahora son los accionistas que deben soportar la carga impositiva por las partidas que le sean atribuibles. Es decir los accionistas se ven perjudicados con la aplicación de la reforma tributaria debiendo soportar una mayor carga impositiva, producto de que antes de la reforma los gastos rechazados, préstamos y retiros presuntos, los debía soportar la sociedad aunque fuesen atribuibles a algún accionista, la carga impositiva del accionista antes de la reforma es \$ 0, con la reforma tributaria la carga es de \$ 300.000.

Queda demostrado, que la tributación también cambia para este tipo de sociedad, ya que la carga impositiva total entre la sociedad y los accionistas fue de \$ 1.157.500 con la reforma tributaria, y sin reforma fue mayor pagando \$ 1.657.500, lo que en cierta forma favorece a la S.A. la implementación de la reforma tributaria. Pero esto va a depender siempre de las partidas que se estén gravando con impuesto, ya que el préstamo y retiro presunto se gravó con I.U. 35% antes de la reforma, y ahora sólo se grava con la tasa adicional de 10% porque el monto quedo exento de I.G.C, y en caso contrario que el monto sea superior y quede dentro de un tramo que esté afecto a impuesto, perfectamente el pago de impuesto puede ser superior al 35% de I.U. porcentaje con el cual se gravaban antes de la reforma tributaria. Y en consecuencia la aplicación de la reforma tributaria para los accionistas no es favorable, ya que antes quedaban liberados de los gastos rechazados y ahora su carga impositiva aumentará.

Caso práctico N° 4**Comparación entre una S.A. cerrada y una sociedad de personas, con reforma tributaria**Antecedentes:

La Sociedad FINAL presenta una utilidad según balance de \$ 15.000.000, con un saldo F.U.T. año anterior de \$ 0.

- En el caso de sociedad de personas está compuesta por dos socios chilenos con residencia y domicilio en el país:
 - socio Luis Vergara posee un 30% de participación
 - socio Alex González posee un 70% de participación
- En el caso de S.A. está compuesta por 15 accionistas chilenos con residencia y domicilio en el país, y para el desarrollo del ejercicio los socios pasarán a ser accionistas sin considerar el porcentaje de participación, pero si las partidas que le sean atribuibles a ellos.

Entre sus cuentas de resultado se encuentran las siguientes:

a.1) Pago factura automóvil, no atribuible reajustado	\$ 500.000
a.2) Pago exceso sueldo socio Luis, reajustado	\$ 4.900.000
a.3) Pago exceso sueldo socio Alex, reajustado	\$ 1.700.000
a.4) Sueldo pagado hijo de socio Luis, menor de 18 años, reajustado	\$ 3.000.000
a.5) Pago de intereses al fisco, reajustado	\$ 650.000
a.6) El socio Alex González recibió por parte de la empresa un préstamo equivalente a	\$ 2.000.000

Desarrollo caso práctico N° 4:

Se ha escogido estas partidas para demostrar que con la reforma tributaria la forma de tributación de los gastos rechazados se iguala tanto para las S.A. como para las sociedades de personas. La determinación de la R.L.I. de las sociedades de personas se equipara a las de las S.A.

DETERMINACIÓN RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE SOCIEDAD FINAL			
SOCIEDAD ANÓNIMA CON REFORMA		SOCIEDAD DE PERSONAS CON REFORMA	
Utilidad según balance	\$ 15.000.000	Utilidad según balance	\$ 15.000.000
AGREGADOS		AGREGADOS	
a.1 Pago factura automóvil, no atribuible rea	\$ 500.000	a.1 Pago factura automóvil, no atribuible reajustado	\$ 500.000
a.5 Pago de intereses al Fisco	\$ 650.000	a.2 Pago exceso sueldo socio Luis, reajustado	\$ 4.900.000
		a.3 Pago exceso sueldo socio Alex, reajustado	\$ 1.700.000
		a.4 Sueldo pagado hijo de socio Luis, menor de 18 años, reaj	\$ 3.000.000
		a.5 Pago de intereses al Fisco	\$ 650.000
Total agregados	\$ 1.150.000	Total agregados	\$ 10.750.000
DEDUCCIONES		DEDUCCIONES	
a.1 Pago factura automóvil, no atribuible rea	\$ 500.000	a.1 Pago factura automóvil, no atribuible reajustado	\$ 500.000
		a.2 Pago exceso sueldo socio Luis, reajustado	\$ 4.900.000
		a.3 Pago exceso sueldo socio Alex, reajustado	\$ 1.700.000
		a.4 Sueldo pagado hijo de socio Luis, menor de 18 años, reaj	\$ 3.000.000
Total desagregados	\$ 500.000	Total desagregados	\$ 10.100.000
Renta Líquida Imponible	\$ 15.650.000	Renta Líquida Imponible	\$ 15.650.000
Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 3.130.000	Impuesto de Primera Categoría	20% \$ 3.130.000

REGISTRO FUT, SOCIEDAD ANÓNIMA, CON REFORMA						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito	Impuesto de 1° Categoría	Crédito 20%	Incremento 20%
Remanente año anterior	\$ -	\$ -	\$ -		\$ -	\$ -
RLI	\$ 15.650.000	\$ 12.520.000	\$ -	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000
Sub Total	\$ 15.650.000	\$ 12.520.000	\$ -	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000
MENOS:						
Gastos rechazados no afectos artículo 21 de la L.I.R.						
Pago de intereses al Fisco	\$ 650.000	\$ 650.000	\$ -		\$ 162.500	\$ 162.500
Remanente FUT año sgte.	\$ 15.000.000	\$ 11.870.000	\$ -	\$ 3.130.000	\$ 2.967.500	\$ 2.967.500

REGISTRO FUT, SOCIEDAD DE PERSONAS, CON REFORMA						
Detalle	Control	Utilidades c/crédito 20%	Utilidades s/crédito	Impuesto de 1° Categoría	Crédito 20%	Incremento 20%
Remanente año anterior	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
RLI	\$ 15.650.000	\$ 12.520.000		\$ 3.130.000	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000
Sub Total	\$ 15.650.000	\$ 12.520.000	\$ -	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000	\$ 3.130.000
MENOS:						
Gastos rechazados no afectos artículo 21 de la L.I.R.						
Pago de intereses al Fisco	\$ 650.000	\$ 650.000	\$ -	\$ -	\$ 162.500	\$ 162.500
Remanente FUT año sgte.	\$ 15.000.000	\$ 11.870.000	\$ -	\$ 3.130.000	\$ 2.967.500	\$ 2.967.500

DETERMINACIÓN IMPUESTOS FINALES					
DETERMINACIÓN IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO					
SOCIEDAD ANÓNIMA CON REFORMA			SOCIEDAD DE PERSONAS CON REFORMA		
Gastos afectos al artículo 21 inciso 3°	G.R. atribuibles		Gastos afectos al artículo 21 inciso 3°	G.R. atribuibles	
	Accionista Alex			Socio Luis	Socio Alex
A.6 Prestamo accionista Alex	\$ 2.000.000		a.2 Pago exceso sueldo socio Luis, reajustado	\$ 4.900.000	
			a.3 Pago exceso sueldo socio Alex, reajustado		\$ 1.700.000
			a.4 Sueldo pagado hijo de socio Luis, menor de 18 años, reajustad	\$ 3.000.000	
			A.6 Prestamo socio Alex		\$ 2.000.000
Base imponible I.G.C.	\$ 2.000.000		Base imponible I.G.C.	\$ 7.900.000	\$ 3.700.000
I.G.C.	\$ -		I.G.C.	\$ 69.331	0
Tasa adicional 10%	\$ 200.000		tasa adicional 10%	\$ 790.000	\$ 370.000
I.G.C. a pagar	\$ 200.000		I.G.C. a pagar	\$ 859.331	\$ 370.000

Este ejercicio tiene por objeto demostrar que ambas sociedades tienen el mismo tratamiento tributario, producto de la implementación de la reforma que rige a partir del A.T. 2014.

Junto a ello, no hay que olvidar que cada sociedad tiene el deber de imputar ciertos gastos rechazados, los que se rigen a partir de las instrucciones contenidas en el artículo 31, 33 y 21.

DETERMINACIÓN IMPUESTO ÚNICO 35%				
SOCIEDAD ANÓNIMA CON REFORMA			SOCIEDAD DE PERSONAS CON REFORMA	
Gastos afectos al artículo 21 inciso 1°			Gastos afectos al artículo 21 inciso 1°	
a.1 Pago factura automóvil, no atribuible reajustado	\$ 500.000		a.1 Pago factura automóvil, no atribuible reajustado	\$ 500.000
Base Imponible I.U.	\$ 500.000		Base Imponible I.U.	\$ 500.000
I.U. inciso 1° art. 21 35%	\$ 175.000		I.U. inciso 1° art. 21	\$ 175.000
Impuesto a pagar	\$ 175.000		Impuesto a pagar	\$ 175.000

Conclusión caso práctico N° 4:

Se puede concluir, que a los accionistas o socios le es mejor que la sociedad les asigne retiros tributando con I.G.C. o I.A., además teniendo derecho a crédito de primera categoría, situación que haría, que la tributación del retiro fuese menor o esté exento de tributación, incluso puede tener una devolución por dicho crédito, siempre y cuando el impuesto determinado esté exento o sea menor. En cambio, si el Servicio determinara de manera fundada que el préstamo fue cubierto con utilidades tributables, es considerado gasto rechazado afecto a I.G.C. o I.A. más la tasa adicional de 10% sin derecho a crédito de primera categoría, de esta forma siempre se gravará con algún tributo porque aunque esté exento de los impuestos finales siempre va quedar afecto a la tasa adicional de 10% con la implementación de la reforma tributaria.

Aunque con la reforma tributaria se igualó la forma de tributación de las sociedades de personas a las S.A., la carga impositiva no va a ser igual en algunos casos, porque existen gastos que son aceptados para la S.A. y para las sociedades de personas no lo son, es decir, son gastos rechazados para éstas. En este caso práctico, para la S.A. la carga impositiva determinada es de \$ 437.500, más la carga impositiva de un accionista de \$ 200.000, en total \$ 637.500. En cambio, la carga impositiva de la sociedad de personas es la misma que para la S.A., pero la diferencia está en que los socios deben soportar una mayor carga impositiva de \$ 1.229.331 en comparación con los accionistas, debido a que a estos últimos se le aceptan los sueldos de sus cónyuges o hijos menores de 18 años e incluso sus sueldos pueden ser mayores al tope de 70,3 U.F. si trabajan en la S.A., pero igualmente el monto debe ser razonable a la labor o servicio prestado en la S.A., y cumplir con los requisitos que estipula el inciso 1°, artículo 31 de la L.I.R., porque puede darse la situación que le rechacen el sueldo, según las disposiciones del inciso 2° número 6, artículo 31 del texto legal antes mencionado. En definitiva, se puede comprobar que la carga impositiva de la sociedad de personas más la de sus socios es mayor a la que debe soportar la S.A. en conjunto con sus accionistas.

2. Pago aproximado del I.G.C. más tasa adicional de 10%, cuando el gasto es atribuible

En la tabla siguiente se explica el porcentaje real aproximado que deberán pagar los propietarios, socios o accionistas por los gastos rechazados que le sean atribuibles, y como se puede ver en la columna final el porcentaje a pagar es menor en comparación con el I.U. de 35% aunque los propietarios, socios o accionistas queden en el penúltimo tramo.

Tabla N° 5: Aproximación del impuesto a pagar entre el I.G.C. más tasa adicional de 10%

Tabla I.G.C. año tributario 2013				Análisis impuesto a pagar			
RENTA IMPONIBLE ANUAL		TASA O FACTOR	CANTIDAD A REBAJAR	%REBAJA	TASA EFECTIVA MÁXIMA	TASA ADICIONAL 10%	% A PAGAR I.G.C.+ 10%ADICIONAL CON REFORMA
DESDE	HASTA						
DE \$ 0,00	6513372	EXENTO	\$ 0,00	0		0,1	0,100
" 6.513.372,01	14474160	0,05	325668,6	0,023	0,028	0,1	0,128
" 14.474.160,01	24123600	0,1	1049376,6	0,044	0,057	0,1	0,157
" 24.123.600,01	33773040	0,15	2255556,6	0,067	0,083	0,1	0,183
" 33.773.040,01	43422480	0,25	5632860,6	0,130	0,120	0,1	0,220
" 43.422.480,01	57896640	0,32	8672434,2	0,150	0,170	0,1	0,270
" 57.896.640,01	72370800	0,37	11567266,2	0,160	0,210	0,1	0,310
" 72.370.800,01	Y MAS	0,4	13738390,2				

Fuente: elaboración propia

En la tabla que se muestra a continuación, queda demostrado cual es la disminución aproximada del pago del I.G.C. más la tasa adicional 10% en comparación con el I.U. que deben pagar las sociedades.

Tabla N° 6: disminución aproximada del I.U. de 35% con referencia al I.G.C. más tasa adicional de 10%

% A PAGAR I.G.C.+ 10%ADICIONAL CON REFORMA	I.U. 35%	% de disminución de I.U.
10%	35%	-25%
13%	35%	-22%
16%	35%	-19%
18%	35%	-17%
22%	35%	-13%
27%	35%	-8%
31%	35%	-4%

Fuente: elaboración propia

Con la exposición de estas dos tablas se pretende demostrar que nuevamente la Ley deja vacíos en la misma, ya que, de acuerdo a lo expuesto las sociedades buscarán la manera de atribuirle los gastos rechazados a los socios o accionistas porque así pagarán un impuesto menor al 35% de I.U. hasta el penúltimo tramo de la tabla del I.G.C.

CONCLUSIONES

El análisis del artículo 31 y 33 de la L.I.R. ha sido necesario para el desarrollo de la investigación, debido a que tienen una relación directa con el artículo 21 de la Ley antes señalada, considerando, que es el artículo 31 que determina cuando un gasto es aceptado tributariamente, designándole una interpretación limitada y restringida al concepto de gasto necesario, y el artículo 33 señala las partidas afectas con la tributación del artículo 21 que son clasificadas como gastos rechazados y que a veces tales partidas debieran ser aceptadas tributariamente, o no quedar afectas al artículo 21 de esta Ley.

Los gastos rechazados pagados no atribuibles a los propietarios, socio o accionistas que sean producidos por cualquier tipo de sociedad, quedarán afectos a la tributación establecida en el artículo 21 de la L.I.R., gravándose con I.U. de 35%, sin derecho a crédito de primera categoría y por otro lado, los desembolsos que sean atribuibles a las personas antes descritas cuando sean personas con residencia y domicilio en el país, se afectarán con I.G.C. mas su tasa adicional de 10%, situación que provocará una mayor carga impositiva en el I.G.C., ya que aunque el monto quede exento igualmente pagará como mínimo una tasa adicional del 10%. Antes de la reforma tributaria los gastos rechazados que generaban los socios tributaban con I.G.C. con crédito de primera categoría lo que llevaba a que los socios realizaran desembolsos sin importar si eran aceptados tributariamente, ya que muchas veces obtenían una devolución de impuesto por el crédito asignado a los gastos rechazados.

A través del desarrollo de los casos prácticos ha quedado demostrado que la reforma provocará que la sociedad de personas soporte una mayor carga impositiva, debido a que antes de la reforma los socios eran los que soportaban la carga impositiva de los gastos antes mencionados, los cuales tributaban de manera proporcional a la participación en las utilidades de la sociedad con I.G.C. o I.A. según correspondiera, con derecho a crédito de primera categoría. A pesar que ahora los socios se liberan de los

gastos que no le son atribuibles, igualmente soportarán una mayor carga impositiva por los gastos rechazados que les correspondan a ellos.

Otro cambio importante ocurre en las S.A., puesto que antes de la reforma la S.A. soportaba el total de la carga impositiva por los gastos rechazados pagados aunque alguno de éstos fuera atribuible a un accionista, y ahora con la reforma tributaria la sociedad se desliga de los gastos rechazados que son atribuibles a los accionistas, pagando sólo el I.U. de 35% sobre los desembolsos que no son atribuibles, y en cierta forma la S.A. disminuye su carga impositiva a nivel de sociedad. Por otro lado, con la modificación del artículo 21 de la L.I.R. los accionistas deben soportar una mayor carga impositiva, dado que éstos deben tributar por los gastos rechazados que le sean atribuibles con I.G.C. o I.A. más la tasa adicional de 10%. En cambio antes de la reforma tributaria los accionistas no tributaban por los gastos rechazados que les fuesen atribuibles.

A raíz de la modificación del artículo 21 de la L.I.R. se puede concluir que la Ley busca que los contribuyentes o sociedades:

- Disminuyan los desembolsos que no son aceptados tributariamente
- Evitar incurrir en gastos rechazados, y en lugar de éstos, asignarle retiros a los socios evitando que se considere un gasto rechazado, y por ende no afectarse a las disposiciones del artículo 21, gravándose sólo con I.G.C. y con derecho a crédito,
- buscarán que les conviene más:
 - que el gasto no sea atribuible (I.U. 35%)
 - que el gasto sea atribuible (I.G.C. o I.A. más tasa adicional de 10%)

En primera instancia las sociedades buscarán asignarle el gasto rechazado al socio o accionista que posea menores rentas, para que el monto en lo posible quede exento de I.G.C. y sólo se grave con la tasa adicional de 10%. Sin embargo, en la tabla N° 5 y N° 6 que

se exponen en el capítulo VI, se demuestra que es más conveniente atribuir el gasto rechazado a los socios o accionistas-

- En relación a los préstamos que se le otorguen a los socios o accionistas que sean considerados retiros encubiertos de manera fundada por parte del Servicio, es mejor efectuar un préstamo con intereses y plazos acorde a los que otorgan las instituciones financieras pudiendo ser demostrado de manera fehacientemente ante el Servicio, y así evitar que tributen como gastos rechazados.

El primer objetivo específico que es “determinar a través del análisis y la comparación las diferencias del ex y actual artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta”, se cumplió lo que pretendía, rescatando los cambios más relevantes provocados por la reforma tributaria.

El segundo objetivo específico establecido es “realizar un análisis comparativo de la tributación entre las S.A. (abiertas y cerradas) y las sociedades de personas con las modificaciones incorporadas al artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta”, objetivo que fue desarrollado en el capítulo V cumpliendo lo propuesto, es decir, analizando las diferencias de cada inciso comparando los cambios de la tributación en ambas sociedades, con mayor énfasis en las sociedades de personas.

El tercer y cuarto objetivo planteado que consisten en “determinar si existirá un aumento de la carga impositiva en las sociedades de personas por las modificaciones al artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta” y “determinar si existirá un aumento de la carga impositiva de los socios de las sociedades de personas producto de la modificación del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta”, objetivos que se cumplieron mediante el desarrollo de los casos prácticos en el Capítulo VI.

A través del logro de los objetivos específicos ya planteados se da cumplimiento al objetivo general el cual es “definir las implicancias de los cambios en la carga impositiva de las sociedades de personas y/o socios de éstas, a partir de las modificaciones del artículo 21 de los gastos rechazados de la Ley de Impuesto a la Renta producto de la Ley N° 20.630 publicada el 27 de Septiembre de 2012”, pudiendo determinar que existirá una mayor carga impositiva tanto para las sociedades de personas como para sus socios.

Con la investigación realizada se pretende entregar un aporte en materia tributaria, considerando que hay pocas interpretaciones de la reforma tributaria de la modificación del artículo 21 de la L.I.R. sobre todo en cómo se aplicará el recargo del 10% para efectos del cálculo de I.G.C. o I.A. sobre las partidas consideradas gastos rechazados, y que además, es un tema difícil de comprender en las aulas de clases y a través de esta memoria quedará más clara la interpretación teórica y práctica.

BIBLIOGRAFÍA

- Circular N° 45. (02 de Octubre de 2013). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 06 de Octubre de 2013, de Departamento Impuestos Directos:
www.sii.cl/documentos/circulares/2013/circu45.pdf
- Circular N° 56. (08 de Noviembre de 2007). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 31 de Octubre de 2013, de Servicio de Impuestos Internos:
<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2007/circu56.htm>
- Circular N° 61. (11 de Noviembre de 2009). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 20 de Octubre de 2013, de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu61.htm>
- Compendio Tributario y Laboral 2011 Chile* Producciones Graficas Los Trapiales Ltda.
- Contreras Urzúa, H., & Gonzalez Silva, L. (2009). *Curso Práctico de Impuesto a la Renta*. Santiago: CEPET.
- ContrerasGonzález2009 *FUT Manual practico de FUT* cepet
- Diccionario básico tributario. (s.f.). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 15 de Junio de 2013, de
http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.htm
- Endress Gómez, S. (2007). *Manual de Consultas Tributarias, gastos necesarios para producir la renta*. Santiago: LexisNexis.
- Endress Gómez, S. (2007). *Manual de Consultas Tributarias, gastos necesarios para producir la renta*. Santiago: LexisNexis.
- Fajardo Castro, J. A. (2013). *Impuesto a la Renta Teoría y Práctica*. Santiago: Los Trapiales Ltda.
- Hernández S., R., Fernández C., C., & Baptista L., M. d. (2010). *Metodología de la investigacion*. México: McGRAW-HILL.
- Hernández, Fernández, & Baptista. (2003). *Metodología de la Investigación*.
- Internos, S. d. (3 de Octubre de 2013). *Servicio de Impuestos Internos*. Obtenido de Suplemento Tributario de Renta 2013:
http://www.sii.cl/renta/suplemento/2013/suplemento_tributario_de_renta_2013/suplemento_tributario_de_renta_2013.html
- Jaque Lopez, J. (Marzo de 2013). *Centro de Estudios Tributarios*. Recuperado el 02 de Noviembre de 2013, de Universidad de Chile:
http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=914:gastos-

rechazados-antes-de-la-modificacion-legal&catid=97:reporte-tributario-no35-marzo-2013-&Itemid=177

Jaques López, J. (Marzo de 2013). *Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile*. Recuperado el 20 de Octubre de 2013, de http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=97&Itemid=177

Legislación Tributaria. (1999). Santiago: ConoSur Ltda.

Memoria Chilena Biblioteca Nacional de Chile. (s.f.). Recuperado el 5 de julio de 2013, de http://www.memoriachilena.cl/temas/index.asp?id_ut=latransformacioneconomicachilenaentre1973-2003

Oficio N° 1.630. (16 de Abril de 2003). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 02 de Noviembre de 2013, de Oficio N° 1630: <http://www3.sii.cl/normaInternet/#ListadoArticulo128>

Oficio N° 359 . (26 de Febrero de 2010). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 24 de Febrero de 2014, de Servicio de Impuestos Internos: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja359.htm>

Oficio, N°2.566. (29 de Junio de 2000). *Servicio de Impuestos Internos*. Recuperado el 25 de Octubre de 2013, de Servicio de Impuestos Internos: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/julio08.htm>

Salort S., V. (2013). *Manual Operativo Tributario, declaraciones anuales de impuesto a la renta año tributario 2013*. Santiago: EDIMATRI.

Salort S., V. (2011). *Tomo II Impuesto a la renta comentado*. Santiago: Edimatri.

Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). Recuperado el 15 de Junio de 2013, de Diccionario básico tributario: http://www.sii.cl/contribuyentes/contribuyentes_individuales/empresario_individual.htm

Servicio de Impuestos Internos. (25 de Septiembre de 1979). Recuperado el 05 de Noviembre de 2013, de Circular N° 88, del Servicio: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/1979/circu88a.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (29 de Junio de 2000). Recuperado el 25 de octubre de 2013, de <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/julio08.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (16 de Abril de 2003). Recuperado el 2013 de Noviembre de 28, de Servicio de Impuestos Internos: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/ja473.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (11 de Noviembre de 2009). Recuperado el 20 de Octubre de 2013, de Circular N° 61: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu61.htm>

Servicio de Impuestos Internos. (Noviembre de 2010). Recuperado el 05 de Julio de 2013, de http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_1711.htm

Servicio de Impuestos Internos. (01 de Octubre de 2013). Recuperado el 28 de Octubre de 2013, de Preguntas Frecuentes: http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_2467.htm

Servicio de Impuestos Internos. (2013). Recuperado el 31 de Octubre de 2013, de Corte Suprema, segunda sala: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2013/codigo/jj3407.htm>

Sotomayor Klapp, R. (2005). *Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria*. Santiago: ediciones metropolitana.

Sotomayor Klapp, R. (2005). *Concepto general de los gastos necesarios ante la jurisprudencia tributaria*. Santiago: Ediciones metropolitana.

Superintendencia de pensiones. (07 de Enero de 2013). Recuperado el 05 de Noviembre de 2013, de <http://www.safp.cl/portal/prensa/579/w3-article-8680.html>

ANEXOS

Anexo N° 1 Cuadro resumen artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta Sociedades de personas y S.A.

SOCIEDAD DE PERSONAS									
N°	Partidas	Denominación		Impuesto final		Efectos en la RLI		Efectos en el FUT	
		Sin reforma	Con reforma, ninguna partida tiene crédito	Sin reforma	Con reforma	Sin Reforma	Con reforma	Sin reforma	Con reforma
1	Número 1, artículo 33 de la LIR	Gastos Rechazados	Gastos rechazados	I.G.C. o I.A.	* I.U. de 35% cuando no son atribuibles * I.G.C. o I.A. + Adicional 10%, Cuando son atribuibles	Se agregan	Se agregan y deducen	Se rebajan, con crédito	No ingresan
2	Exceso sueldo socios	Gastos Rechazados	Gastos Rechazados	I.G.C. o I.A.	I.G.C. o I.A. + Adicional 10%	Se agregan	Se agregan y deducen	Se rebajan de FUT, con crédito	No ingresan
3	Contribuciones bienes raíces cuando son utilizadas como crédito	Gastos Rechazados	Gastos Rechazados	I.G.C. o I.A.	Exento tributación actual art. 21	Se agregan	Se agregan	Se rebajan de FUT, consumiendo crédito	Se rebajan de FUT, consumiendo crédito
4	Presunciones o tasaciones, según los artículos: N° 8 inciso 5°, art. 17; art.35; art. 36 inciso 2°; art. 38; art. 41-E; art. 70 y 71; de la LIR; y art. 64 del Cód. Tributario.	Tratamiento de Gastos Rechazados, sin tope FUT	Gastos Rechazados	I.G.C. o I.A.	I.U. 35%	Se agregan	Sin efecto	Se rebajan de FUT, sin tope	Sin efecto
6	Prestamos socios	Retiros con tratamiento de gastos rechazados sin tope FUT	es un gasto rechazado si es considerado un retiro encubierto de utilidades afecto a I.G.C. o I.A., pero si es considerado un préstamo sin efecto.	I.G.C. o I.A.	I.G.C. o I.A. + Adicional 10%	No ingresan	No ingresan	Se rebajan de FUT sin tope y sin crédito	No ingresan
7	Retiros presuntos	Retiros presuntos, sin tope FUT antes reforma y con crédito si se imputa a FUT positivo	Gastos rechazados	I.G.C. o I.A.	I.G.C. o I.A. + Adicional 10%	No ingresan	No ingresan	Se rebajan, y consumen crédito	No se rebajan
8	Impuesto de Primera Categoría	Gastos Rechazados	Gastos rechazados	Afecto a I.G.C	Exento tributación actual art. 21	Se agregan	Se agregan	Se rebaja de FUT de la columna impuesto, hasta el monto del impuesto	Se rebaja de FUT de la columna impuesto, hasta el monto del impuesto
9	Multas Pagadas al Fisco, a Municipalidades	Gastos Rechazados	Gastos rechazados	Exento de tributación ex artículo 21	Exento tributación actual art. 21	Se agregan	Se agregan	Se rebajan de FUT, consumiendo crédito	Se rebajan de FUT, consumiendo crédito
10	Gastos no documentados	Gastos Rechazados	Gastos rechazados	I.G.C. o I.A.	* I.U. 35% cuando no son atribuibles * I.G.C. o I.A. + adicional 10%, cuando se pueda atribuir a algún socio	Se agregan	Se agregan y deducen	Se rebajan de FUT, con crédito	Sin efecto

