



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESCUELA DE AUDITORIA

ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY 20.630, EN EL TRATAMIENTO DE GASTOS RECHAZADOS, SEGÚN EL NUEVO ARTÍCULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, APLICADO A UNA SOCIEDAD DE PERSONAS, MEDIANTE CUADROS COMPARATIVOS Y CASO SIMULADO, A DICIEMBRE DEL 2013

Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de Licenciado en
Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión

Tesista: Yesenia Belén Araneda Rojas

Profesor Guía: Luis Ponce Cuadra

VALPARAÍSO 2013

ÍNDICE

RESUMEN	5
MARCO TEÓRICO	
1. Antecedentes Generales	6
2. Renta	7
3. Renta Líquida Imponible	8
4. Gasto	9-10
5. Gasto Necesario	10
5.1. ¿Qué se entiende por gasto necesario?.....	10
5.2. Requisitos para considerar un gasto como necesario.....	10
5.2.1. El desembolso debe tratarse de un gasto y no de un costo.....	10-11
5.2.2. El desembolso debe tratarse de un gasto necesario para producir la renta.....	11
5.2.3. Que el desembolso se relacione con el giro del negocio.....	12-13
5.2.3.1. Intereses.....	13-14
5.2.3.2. Impuesto.....	14-15
5.2.3.3. Pérdidas.....	15-17
5.2.3.4. Créditos Incobrables.....	17-18
5.2.3.5. Cuotas de depreciación.....	18-21
5.2.3.6. Sueldos, salarios y otras remuneraciones.....	21-27
5.2.3.7. Donaciones.....	27-19
5.2.3.8. Reajustes y diferencias de cambio.....	29
5.2.3.9. Gastos de organización y puesta en marcha...	29-31
5.2.3.10. Gastos de promoción y colocación de productos nuevos.....	31-32
5.2.3.11. Gastos de investigación científica y tecnológica.....	32-33
5.2.3.12. Pagos efectuados al exterior por royalties.....	33-35

5.2.4.	Que el desembolso se acredite o justifique en forma fehaciente.....	35-36
5.2.5.	Que los gastos sean pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente.....	36-37
6.	Gasto Rechazado.....	37-38
6.1.	Artículo 33, Ley sobre Impuesto a la Renta.....	38
6.1.1.	Artículo 33, numeral 1, Ley sobre Impuesto a la Renta.....	38-41
6.1.2.	Artículo 33, numeral 2, Ley sobre Impuesto a la Renta.....	41-42
6.1.3.	Artículo 33, numeral 3, Ley sobre Impuesto a la Renta.....	42
6.1.4.	Artículo 33, numeral 4, Ley sobre Impuesto a la Renta.....	42-43
7.	Implementación de la Ley 20.630 en el tratamiento de gastos rechazados.....	43
7.1.	Implementación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la renta en el tratamiento de gastos rechazados, según la Ley 20.630.....	43
7.1.1.	Artículo 21, inciso 1, Ley sobre Impuesto a la Renta..	43
7.1.1.1.	Sujetos Afectos.....	44-46
7.1.1.2.	Partidas sobre las cuales se aplica.....	46
7.1.1.3.	Partidas sobre las cuales no se aplica.....	46-47
7.1.1.4.	Como se afectan las partidas.....	47
7.1.2.	Artículo 21, inciso 3, Ley sobre Impuesto a la Renta.	47
7.1.2.1.	Sujetos afectados.....	47-48
7.1.2.2.	Partidas sobre las cuales se aplica.....	48-51
7.1.2.3.	Como se afectan las partidas.....	51

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	52
OBJETIVOS.....	53
METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	
Etapa 1. Recopilación de la información.....	54
Etapa 2. Sistematización de la información.....	54
Etapa 3. Elección del sujeto de investigación.....	55
Etapa 4. Aplicación de las técnicas de recogida de datos.....	55
Etapa 5. Análisis de resultado.....	55
Etapa 6. Discusión de Resultado.....	55
Etapa 7. Conclusión.....	56
ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	57-62
CONCLUSIÓN.....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	64
ANEXOS.....	65
1. Anexo 1: Cuadros Comparativos.....	66-68
2. Anexo 2: Caso simulado.....	69-71
3. Anexo 3: Cálculo Impuesto Único 35%.....	72
4. Anexo 4: Cálculo Impuesto Global Complementario.....	73

RESUMEN

El Impuesto a la Renta, ha evolucionado de tal manera que la incorporación de nuevas reformas a la legislación tributaria ha sido indispensable para dar respuesta a ciertas incertidumbres en materia tributaria. La primera Ley sobre Impuesto a la Renta en Chile, data del 2 de enero de 1924, con la promulgación del Proyecto de Ley 3.996, el que establece un impuesto sobre las rentas, conforme a seis categorías. Con el paso del tiempo se realizaron cambios estructurales, desde la incorporación del Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional, hasta la aprobación de un nuevo texto de Ley sobre Impuesto a la Renta en 1974. El 27 de septiembre del 2012 fue publicada en el Diario Oficial, la Ley 20.630 que perfecciona la legislación tributaria y financiamiento de la reforma educacional en Chile, siendo ésta una de las modificaciones más recientes en términos de Impuesto a la Renta.

El presente proyecto de investigación pretende analizar la implementación de la reciente reforma tributaria, en el tratamiento de gastos rechazados, según el nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de un enfoque cualitativo con alcance de comprensión, aplicado a una sociedad de personas, mediante cuadros comparativos y caso simulado, los que serán evaluados por el profesor guía del proyecto de investigación, experto en materia tributaria, quien aprobará o sugerirá algún cambio en la ejecución de cada instrumento. De esta manera, se analizarán los resultados obtenidos para posteriormente discutirlos y compararlos con la teoría existente, procediendo finalmente a concluir respecto al problema de investigación.

Como resultado, el importe a pagar del Impuesto de Primera Categoría como el Impuesto Global Complementario del socio aumentaron en comparación con la legislación anterior, esto se debe, a que el Impuesto Único de 35%, no tiene el carácter de crédito de categoría, por ende aumenta el importe del impuesto, por su parte, el incremento de 10% en el Impuesto Global Complementario del socio también provoca el aumento del impuesto final debido a la naturaleza del incremento.

MARCO TEÓRICO

1.- ANTECEDENTES GENERALES

El Impuesto a la Renta, ha evolucionado de tal manera que ha sido indispensable la incorporación de nuevas reformas para dar respuesta a ciertas incertidumbres en materia tributaria. La primera Ley sobre Impuesto a la Renta en Chile, data del 2 de enero de 1924, con la promulgación del Proyecto de Ley 3.996, que establece un impuesto sobre las rentas, gravando todas aquellas obtenidas en el país, aún cuando sus dueños no tuvieran en él su domicilio o residencia, asimismo las devengadas en el extranjero y las percibidas en el territorio chileno, conforme a seis categorías: las provenientes de bienes raíces; las de capitales mobiliarios; las del comercio y de la industria; las de la industria minera y metalúrgica; los sueldos, salarios, montepíos y las provenientes de las profesiones liberales y de cualquier otra ocupación.

Con paso del tiempo se realizaron diversos cambios estructurales, desde la incorporación del Impuesto Global Complementario de tasa progresiva y la incorporación del Impuesto Adicional, hasta la aprobación de un nuevo texto de Ley sobre Impuesto a la Renta en 1974 a través del Decreto Ley 824. Sin embargo, es en 1984 donde se da origen a la actual estructura de ley chilena, modificando el anterior cuerpo legal por la Ley 18.293, la cual generó cambios sustanciales en materia tributaria.

El 27 de septiembre del año 2012 fue publicada en el Diario Oficial, una de las más recientes modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de la Ley 20.630, que perfecciona la legislación tributaria y el financiamiento de la reforma educacional. Dicha modificación, apunta a perfeccionar el sistema impositivo chileno, para generar recursos necesarios para financiar mejoras en el sistema educacional. Dentro de estas modificaciones se destaca el reemplazo del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por el artículo 1, número 8 de la Ley 20.630, en la cual, se establecen ciertos cambios en la tributación de los gastos rechazados, desde la incorporación de nuevos contribuyentes afectos al Impuesto Único de 35%, hasta un incremento del 10% a los impuestos finales cuando el gasto beneficie al socio, comunero u accionista.

2.- RENTA

El artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, define como renta:

“Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”

El diccionario de la Real Academia Española, define ingreso como:

“Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas”

Respecto a lo anterior, el ingreso además de ser determinado o determinable en dinero, sus fuentes pueden ser el capital, el trabajo o una combinación de ambos.

Según el diccionario de la Real Academia Española, utilidad corresponde a:

“provecho”, “conveniencia”, “interés o fruto que se saca de algo”.

La definición anterior, contempla el hecho de obtener algo de una cosa, es decir, incluye ingresos que provengan de un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad lo que comúnmente se conoce como actividad.

Por su parte, el mismo texto define beneficio como un sinónimo de utilidad o provecho, bien que se hace o se recibe, la ganancia económica que se obtiene de un negocio, inversión u otra actividad mercantil.

Por lo tanto, solo se debe considerar el beneficio susceptible de apreciación pecuniaria para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El incremento de patrimonio corresponde al crecimiento de los bienes corporales e incorporeales, susceptibles de apreciación pecuniaria de una persona, en esta situación no es necesario que el aumento tenga como origen una fuente conocida o que se identifique con utilidades o ingresos de algún actividad para que sea calificada como tal, solo basta que se produzca y que jurídicamente estos se encuentren percibidos y devengados.

3.- RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

La Ley sobre Impuesto a la Renta en sus artículos 29, 30, 31,32 y 33 establece los procedimientos para calcular la Renta Líquida Imponible o Perdida Tributaria según sea el caso, determinada según contabilidad completa y balance general.

Concepto	Procedimiento
Ingresos percibidos o devengados derivados de las actividades del artículo 20, número 1, 2, 3,4 y 5 L.I.R.	+
Reajustes percibidos o devengados a que se refiere el artículo 17, numero 25 y 28 L.I.R.	+
Rentas percibidas provenientes de las operaciones o inversiones a que se refiere el artículo 20, numero 2 L.I.R.	+
Diferencias de cambio, percibidas o devengadas a favor del contribuyente.	+
Ingresos que no constituyen renta en virtud del artículo 17 L.I.R.	(-)
INGRESOS BRUTOS (Art. 29 L.I.R)	=
Costo directo de los bienes y servicios. (Art.30 L.I.R.)	(-)
RENDA BRUTA	=
Gastos necesarios para producir la renta, pagados o adeudados. (Art. 31 L.I.R)	(-)
Ajustes por corrección monetaria. (Art. 32 L.I.R)	+/-
RENDA LIQUIDA AJUSTADA	=
Agregados y/o deducciones a la Renta Líquida Ajustada. (Art. 33 L.I.R)	+/-
RENDA LIQUIDA IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORIA O PERDIDA TRIBUTARIA Según corresponda	=

Compilado Artículos 29, 30, 31, 32 y 33, Ley sobre Impuesto a la Renta.

4.- GASTO

Según el diccionario de la Real Academia Española, define gasto como:

"Acción de gastar", "lo que se ha gastado o se gasta".

Sin embargo, esta definición es muy amplia, puesto que, no hace distinción de lo que efectivamente es un gasto.

La Ley sobre Impuesto a la Renta, a través del Decreto Ley 824, no establece una definición explícita del concepto y sólo se remite a indicar que, se deducirán de la renta líquida imponible:

"Aquellos gastos necesarios para producir la renta".

Por su parte, el Código Tributario en su artículo 2, señala:

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

Respecto a lo anterior, el Código Civil, en su artículo 20 establece:

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

Y en su artículo 21:

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

Contablemente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, a través del párrafo 70, letra b, establece:

"Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el

patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.”

Al analizar las referencias existentes, respecto a la definición de gasto, la mayoría de ellas coinciden en un concepto técnico, donde la definición de gasto toma el significado respecto a la ciencia o arte de la que se haga alusión.

5.- GASTO NECESARIO

5.1.- ¿Que se entiende por gasto necesario?

El Servicio de Impuestos Internos define como gasto necesario

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

Por su parte, la legislación tributaria a través de la Ley sobre Impuesto a la renta, señala que se deducirán de la renta líquida imponible los gastos necesarios para producir la renta, sin embargo, no establece una definición de lo que se entiende por gasto necesario.

5.2.- Requisitos básicos para considerar un gasto como necesario

La normativa tributaria a través del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se remite a indicar cinco requisitos básicos que debe cumplir un gasto para ser aceptado tributariamente.

5.2.1.- El desembolso debe tratarse de un gasto y no de un costo

La Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 31, inciso 1, 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...”

El artículo 30 señala los costos directos de los bienes y servicios que se requieren para obtener la renta líquida, por lo tanto, se deberán excluir de los gastos necesarios dichos costos. Sin embargo, esto tiene una relevancia especial, puesto que, es una de las diferencias tributarias-contables que se encuentran en la determinación de la renta líquida imponible.

La normativa contable considera como costo, el costo directo e indirecto, mientras que la normativa tributaria a través de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que solo forma parte del costo, aquellos desembolsos que relacionados directamente con la elaboración del producto, excluyendo todos aquellos costos indirectos que no forman parte del costo del producto, sino que un gasto del periodo tributario en que se pague o adeude.

Los costos directos, son aquellos que se pueden identificar específicamente con la unidad de producto, o que varían tan poco con el número de unidades producidas que se supone que existe una relación directa.

Por su parte, los costos indirectos, son aquellos que no están asociados directamente con los productos que se manufacturan; están incluidos en todos los costos de manufactura distintos de los clasificados como material directo y mano de obra directa. Algunos de estos costos se clasifican como indirectos porque es imposible asociarlos directamente con el producto. Otros caben en esta categoría porque no es conveniente agregarlos directamente a los productos, no obstante que fuese posible hacerlo.

5.2.2.- El desembolso debe tratarse de un gasto necesario para producir la renta

De acuerdo a lo señalado en el artículo 31, inciso 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

“La renta líquida...se determinara deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producir la renta.”

Según lo indicado anteriormente, la legislación tributaria no da una definición explícita de lo que es un gasto necesario. El Servicio de Impuestos Internos se pronuncia al

respecto, señalando que para que un gasto sea considerado como necesario para producir la renta debe cumplir ciertas características copulativas, estas son:

Naturaleza del gasto:

Según lo pronunciado por el Servicio de Impuestos Internos, un gasto para que sea clasificado como necesario para producir la renta, debe cumplir con el principio de causalidad, vale decir, será necesario cuando exista una estrecha relación del gasto con la producción de la renta.

Monto del gasto:

Según la normativa tributaria, a través del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un gasto bajo ciertas condiciones puede considerarse necesario, pero no imperiosamente todo el gasto, vale decir, aunque el gasto sea condicionante para producir la renta, este puede ser excesivo, por lo tanto, dicho exceso no sería necesario para producir la renta.

Esta condición del gasto, se respalda con lo prescrito en la Ley sobre Impuesto a la Renta en el artículo 33, número 1, letra g, el cual señala:

“Se agregarán a la renta líquida imponible... Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.”

5.2.3.- Que el desembolso se relacione con el giro del negocio

La legislación señala que el gasto se clasificara como necesario, cuando este se relacione con el giro del negocio, sin embargo, no establece una definición de giro del negocio.

Según el diccionario de la Real Academia Española, giro del negocio es:

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

Respecto a lo anterior, un gasto se considerara necesario para producir la renta, cuando este vincule la orientación o dirección del negocio.

Actualmente, existen ciertas entidades que abarcan diversos rubros, en tales casos el Servicio de Impuestos Internos toma un papel fundamental, a pesar de que dicho organismo no se ha referido totalmente al tema, dependerá de su criterio o posición frente a los gastos que tengan dudosa clasificación. El gasto aceptado en un determinado giro, se modificaran de acuerdo a los gastos que el Servicio de Impuestos Internos declare como necesarios en base al giro del negocio.

El artículo 31, inciso 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala:

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

Por su parte, el artículo 31, inciso 3 del mismo cuerpo legal, señala:

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

Tales desembolsos, corresponden a doce gastos, que cumpliendo con lo establecido en la legislación serán considerados como necesario deduciendo la renta bruta del contribuyente.

El artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la renta, establecen de manera general doce gastos que cumpliendo con los requisitos establecidos en la legislación serán clasificados como necesarios para producir la renta, estos son:

5.2.3.1.- Intereses

El artículo 31, número 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que se aceptaran como gastos:

“Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto...”

Lo anterior establece que se permitirá rebajar como gasto aquellos intereses cancelados efectivamente en el ejercicio y los que se originan de deudas pendientes de pago a la fecha de cierre del ejercicio, sin perjuicio de cumplir copulativamente con los requisitos básicos para ser clasificado como necesario para producir la renta.

El Servicio de Impuestos Internos se pronuncia al respecto, aceptando los intereses como necesario, siempre que produzcan rentas gravadas en la primera categoría, vale decir:

- Cuando provengan de préstamos empleados en la adquisición de mercaderías y otros bienes objeto de comercialización e industrialización.
- Cuando correspondan a saldos de precio de mercaderías y otros bienes objeto de comercialización o industrialización.
- Cuando provengan de préstamos aplicados al financiamiento de gastos de explotación del negocio o empresa, de aquellos aceptados como deducción de la renta bruta.
- Cuando correspondan a gastos de explotación adeudados del negocio o empresa, de aquellos aceptados como deducción de la renta bruta.
- Cuando correspondan a saldos de precio de bienes del activo inmovilizado, desde antes de que el bien entre en funcionamiento, incluso no siendo necesario que sean parte del costo del activo.
- Cuando provengan de préstamos empleados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado.
- Cuando accedan a imposiciones previsionales o patentes municipales pagadas con retraso, pero sólo cuando la mora es involuntaria o por falta de disponibilidad de caja. Se considera que la mora es involuntaria cuando la falta de disponibilidad de caja, se debe a retiros excesivos del empresario o socios, para financiar gastos particulares o inversiones ajenas a la empresa.
- Los intereses de haberes del empresario o socios invertidos en la empresa. Estos intereses se originan a consecuencia de los préstamos o mutuos en dinero que los socios o empresarios hayan invertido en la empresa.

5.2.3.2.- Impuestos

Según la Ley sobre Impuesto a la Renta, serán deducibles de la renta bruta:

“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.”

Respecto a lo anterior, para que un gasto sea deducido dentro de la renta del contribuyente, se deben cumplir copulativamente las siguientes condiciones:

- 1.- Que el impuesto se trate de tributos establecidos por la ley chilena.
- 2.- Que los tributos se relacionen con el giro de la empresa.
- 3.- Que, en caso de que recaigan sobre operaciones que constituyan un gasto para la empresa, éste sea deducible de la renta bruta en conformidad del artículo 31 del cuerpo legal en cuestión.
- 4.- Que se hayan devengado en razón de actividades relacionadas con la gestión comercial del ejercicio financiero cuyo resultado se trata de establecer.
- 5.- Que se encuentren pagados o adeudados a la fecha del balance, o bien en este último caso, que se haya constituido la respectiva obligación tributaria aun cuando su entero en arcas fiscales deba hacerse en fecha posterior.
- 6.- Que no se trate de tributos que la Ley sobre Impuesto a la Renta u otra disposición legal prohíba expresamente deducir.
- 7.- Que el tributo no haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente

5.2.3.3.- Pérdidas

El diccionario de la Real Academia Española, define como perdida:

“Daño o menos cabo que se recibe en una cosa” o “Carencia de lo que se poseía”.

Contablemente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en su párrafo 79, define como perdida:

“Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan

decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto...”

Por lo tanto, considerando las definiciones anteriores, se entiende por pérdida, la disminución del patrimonio del contribuyente.

El artículo 31, número 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que serán aceptados como gastos para producir la renta:

“Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.”

Y en su inciso 2:

“Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso precedente. Para estos efectos, las pérdidas del ejercicio deberán imputarse a las utilidades no retiradas o distribuidas, y a las obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan dichas pérdidas, y si las utilidades referidas no fuesen suficientes para absorberlas, la diferencia deberá imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente...”

La legislación indica que para poder rebajar las pérdidas de la renta bruta, estas deben tratarse de una disminución patrimonial efectiva y real. Las posibles pérdidas probables o futuras se excluyen de la indicación realizada por el legislador.

Se consideraran como gasto necesarias aquellas pérdidas originadas en el desarrollo de las actividades del negocio o empresa, excluyendo la posibilidad de que el contribuyente rebaje pérdidas experimentadas en su patrimonio particular. Esto quiere decir, que el contribuyente podrá rebajar de la renta bruta, entre otras, las pérdidas originadas por incendios, inundaciones, terremotos o cualquier siniestro que destruya o dañe los bienes destinados al uso del negocio o empresa o bienes cuya producción o comercialización constituya el objeto del mismo, aceptándose como gasto el total de su valor libro por el cual se encuentran registrados a la fecha del siniestro o parte de dicho valor, si la destrucción fuere sólo parcial. Sin discriminar entre la parte cubierta o no por seguros, cuyo monto total de indemnización deberá considerarse Ingreso Bruto del ejercicio.

La Ley sobre Impuesto a la Renta, señala a través de su artículo 31, número 3, inciso 4:

“Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio...”

Tal gasto no se reconocerá como aceptado siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

5.2.3.4.- Créditos Incobrables

El artículo 31, número 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que se aceptaran como gastos necesarios para producir la renta:

“Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.”

El servicio de Impuesto Internos, a través de la Circular 13 de 25 de enero de 1979, establece los requisitos copulativos para aceptar el cargo a resultados de los castigos:

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

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

4. Que previamente y en su oportunidad haya quedado constancia en los libros de las operaciones que dieron origen a tales deudas y que el sistema contable en uso permita el control y verificación de las cuentas respectivas, de tal modo que si se produce posteriormente el pago de estos créditos castigados, aparezca dicha suma como utilidad incorporada a la Renta Líquida Imponible.

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

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

5.2.3.5.- Cuotas de Depreciación

El Diccionario de la Real Academia Española, define depreciación como:

“Disminución del valor o precio de algo, ya con relación al que antes tenía, ya comparándolo con otras cosas de su clase.”

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad número 16, establece como depreciación:

“Es la distribución sistemática del costo a lo largo de su vida útil y se reconoce en el resultado del ejercicio.”

Respecto a lo anterior, se entiende por depreciación la forma de distribuir los costos asociados al uso, agotamiento, desgaste o destrucción de los bienes del activo inmovilizado de la empresa, para la legislación establece una cuota anual de estos costos a rebajar en cada ejercicio comercial del contribuyente, por cada uno de los bienes del activo inmovilizado que posea.

El artículo 31, número 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que se aceptara como gasto:

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

El artículo 31, número 5, inciso 2, señala:

“El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciaciones a que se refiere este número. Al término del plazo de depreciación del bien, éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41 y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.”

Sistemas de Cálculo de cuota de depreciación

Según la Ley sobre Impuesto a la Renta, existen dos sistemas de cálculo de la cuota a rebajar en un ejercicio por concepto de depreciación.

1.- Depreciación Normal

El sistema de depreciación normal consiste en fijar una cuota de depreciación, tomando el valor neto del bien y dividirlo por los años de vida útil que ha establecido el Servicio de

Impuestos Internos a través de su tabla de depreciación.

Sin embargo, el cálculo sería una cuota fija anual, si el bien no estuviese sujeto a revalorizaciones como lo es la corrección monetaria, o cualquier mejora que aumente el valor de dicho bien, situación que modifica el valor neto del bien, y por ende, la cuota a depreciar de éste.

Diferencia contable-tributaria de la depreciación normal

Cabe señalar una diferencia contable-tributaria importante en este punto, la contabilidad da la opción de calcular un valor residual para los bienes, por lo tanto la cuota a depreciar ya no es el valor neto dividido por los años de vida útil, sino que es el valor neto menos el valor residual, y esta diferencia es la que se divide por los años de vida útil del bien. En cambio, tributariamente no existe el valor residual, es decir, este valor es igual a cero.

Por lo tanto, el resultado del ejercicio variará en ambos casos, resultando una utilidad mayor o menor pérdida en el caso contable y una menor utilidad o mayor pérdida tributariamente.

2.- Depreciación Acelerada

El sistema de depreciación acelerada se encuentra establecido en el artículo 31 N°5, inciso 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

“No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijado por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a cinco años. Los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciación a que se refiere este número.”

Respecto a lo anterior, este régimen de depreciación, consiste en aumentar la cuota de depreciación, reduciendo a un tercio los años de vida útil fijada por el Servicio, sin considerar las fracciones que resulten de esta división.

Dicho régimen puede aplicarse tanto a los bienes nacionales como a los adquiridos en el extranjero, siempre que sean bienes físicos del activo inmovilizado y siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- Si se trata de bienes nacionales, deben ser adquiridos nuevos, sin uso anterior.
- Si se trata de bienes adquiridos en el mercado internacional, pueden ser nuevos o usados.
- Y tanto los bienes nacionales como los extranjeros, deben tener una vida útil de al menos 5 años. Este requisito se establece porque al aplicarle a un bien depreciación acelerada, se debe dividir su vida útil en 3, con lo que nos queda 5:3 que es 1,6666 como despreciamos las fracciones, este cociente significaría que se debe depreciar el valor neto del bien en un único ejercicio, dado que la cuota sería igual al valor neto del bien, entonces si tuviésemos un bien con una vida útil inferior a 5 años, el cociente nos daría cero, y la división por cero no es válida.

5.2.3.6.- Sueldos, salarios y otras remuneraciones

Según la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 31 número 6, establece que se aceptaran como gastos necesarios para producir la renta:

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

El Código del Trabajo, a través de su artículo 41, establece la definición de remuneración deducible.

“Las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especies valuables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo.

No constituyen remuneración las asignaciones de movilización, de pérdidas de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares en conformidad a la ley, las indemnizaciones por años de servicio establecida en el artículo 163 y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra a causa del trabajo.”

Según lo establecido por el Servicio de Impuestos Internos, se podrá rebajar de la renta bruta desembolsos tales como:

1.- Sueldos: La legislación tributaria dentro de este concepto considera los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por la prestación de servicios personales.

El artículo 42 del Código de Trabajo define como sueldo::

“...estipendio fijo, en dinero, pagado por períodos iguales, determinados en el contrato, que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10”.

El sueldo puede establecerse por día, semana, quincena o mes, incluso por hora.

2.- Gratificaciones legales o contractuales: En el artículo 42 del Código del Trabajo se define gratificación como:

“...parte de las utilidades con que el empleador beneficia el sueldo del trabajador”.

La legislación hace distinción entre gratificaciones legales y gratificaciones contractuales.

Se entiende por gratificación legal, aquellas que obligatoriamente deben pagarse en virtud de una disposición legal; mientras que las gratificaciones contractuales son aquellas que nacen en virtud de contratos o convenios colectivos, actas de avenimiento o contrato individual.

La legislación laboral establece dos formas de pagar las gratificaciones legales:

- Obligación de gratificar anualmente a los trabajadores en proporción no inferior al 30% de las utilidades o excedentes de la empresa. Se utiliza la utilidad líquida ajustada, sin deducir pérdidas de arrastre de ejercicios anteriores y rebajando el 10% de interés por el capital propio del empleador invertido en la empresa. Se multiplica esa utilidad por el 30% y el resultado se reparte proporcionalmente entre los trabajadores.
- Abonar o pagar a los trabajadores el 25% de lo devengado en el respectivo ejercicio comercial por concepto de las remuneraciones mensuales, quedando de esta manera eximido de la obligación explicada anteriormente. La gratificación no podrá exceder de 4,75 ingresos mínimos mensuales por cada trabajador al 31 de Diciembre del año que proceda.

Se puede aplicar un sistema optativo para cada trabajador, es decir a algunos se les puede aplicar un sistema y a otros el alternativo.

3.- Participaciones y gratificaciones voluntarias: El Código del Trabajo a través de su artículo 42 define el concepto de gratificación como, la proporción en las utilidades de un negocio determinado o de una empresa o sólo de la de una o más secciones o sucursales de la misma. Su pago se genera una vez conocidas las utilidades respectivas, pudiendo efectuarse anticipos. Por lo general se otorga a los cargos gerenciales. Dicho cuerpo legal define como gratificación voluntaria como aquellas que se devenga sobre utilidades no definidas por ley cuyo monto puede ser variable, calculado en forma porcentual o por una cantidad determinada. Su pago puede ser periódico o esporádico, de acuerdo a lo que decida el empleador. Pueden ser condicionadas o garantizadas.

Dentro de esta definición quedan incluidas todas aquellas participaciones o gratificaciones que no nacen de una ley, convenio, acta de avenimiento o contrato individual o colectivo, por lo tanto, su origen se encuentra en una decisión unilateral de la empresa, sin que legalmente se le obligue a su pago.

Las participaciones y gratificaciones voluntarias se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta, y sean repartidas a los empleados y obreros en proporción a sueldos y salarios pagados en el ejercicio, así como en relación con la

antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa, vale decir, para que estas partidas sean aceptadas como gasto, se tienen que contabilizar a favor de los trabajadores en forma nominada, esto es, individualizando a los beneficiarios y junto con el cumplimiento de los requisitos copulativos para ser aceptadas como gasto.

4.- Las cantidades pagadas a título de gastos de representación: Las cantidades pagadas o devengadas por gastos de representación, serán consideradas necesarias para producir la renta, en la medida que cumplan con los requisitos copulativos para ser consideradas gastos.

Existen diversas modalidades para llevar a cabo el pago de tales gastos

1.- Cantidades fijas pagadas a los trabajadores o ejecutivos de la empresa por concepto de gastos de representación no sujetos a rendición de cuentas.

2.- Cantidades puestas a disposición de los trabajadores o ejecutivos de la empresa sujeto a rendición de cuenta.

3.- Reembolso de gasto efectuado por trabajadores o ejecutivos en representación de la empresa.

4.- Gastos de representación en que incurre la empresa directamente.

5.- Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, siempre que se acrediten con documentación fehaciente y sean, a juicio del Director Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile: El inciso final del artículo 31 N°6 de la L.I.R., señala que se aceptarán como gasto las remuneraciones por este concepto, siempre y cuando la prestación de servicios en el exterior:

1.- Se acredite con documentación fehaciente, incluyendo el cumplimiento de los requisitos copulativos establecidos por la Ley sobre Impuesto a la Renta para la aceptación de gastos.

2.- El monto y naturaleza dichas remuneraciones sean, a juicio del Director Regional, necesarios y convenientes para producir la renta en Chile.

Al respecto el S.I.I. ha emitido el Oficio 2.152 el cual señala:

“Para los efectos de acreditar los gastos incurridos en el extranjero por los representantes, agentes o empleados de una empresa exportadora de productos o servicios, tales desembolsos deberán justificarse con documentación fehaciente, debidamente traducida al idioma español, con el fin de poder apreciar la naturaleza del gasto y su monto, y así poder dilucidar si los referidos desembolsos cumplen con los requisitos para ser calificados necesarios para poder producir la renta”.

6. Sueldo empresarial: El inciso tercero del artículo 31, número 6 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala:

“No obstante, se aceptará como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de Sociedades en Comanditas por Acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabaje en el negocio o empresa hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias...”

El Servicio de Impuesto Internos señala los requisitos que deberán cumplir estas remuneraciones en forma copulativa para ser aceptadas como gasto:

- Que el socio trabaje efectiva y permanentemente en el negocio o empresa.

Esta rebaja podrá ser invocada respecto de una sola empresa o sociedad, por uno o varios socios.

La legislación tributaria al respecto le da el cómo término:

“Es la periodicidad con que efectúa la labor el socio, lo cual no implica necesariamente que deba estar sometido a una jornada completa de trabajo.”

Por lo tanto, se entiende que un socio trabaja en forma permanente en la empresa en la medida que cumple regularmente una determinada función, independiente del número de horas que emplee para ello, pero sí con la condición que lo haga en forma periódica y sistemática en el tiempo. En otras palabras el requisito, no debe entenderse en el sentido de dedicación exclusiva al trabajo.

- Que sobre el monto del sueldo empresarial se hayan efectuado cotizaciones previsionales obligatorias. El monto máximo a descontar por este concepto son 67,4 U.F., vigentes al último día del mes de la remuneración.

Según lo señalado por el Oficio 637, no procederá rebajar como gasto el sueldo empresarial asignado a un socio de sociedad de personas, jubilado por edad, sobre el cual no se efectúan cotizaciones previsionales obligatorias, sino solamente los descuentos por salud.

- Que las citadas remuneraciones se afecten con el Impuesto Único de Segunda Categoría, siempre y cuando excedan los topes exentos, es decir 10 U.T.M.

Es necesario además que las remuneraciones y el Impuesto Único de Segunda Categoría que les afecte lo contabilicen debidamente, identificando a sus beneficiarios.

Las remuneraciones por concepto de sueldo patronal asignadas al cónyuge de uno de los socios que al mismo tiempo tenga la calidad de socio de la empresa, se aceptarán como gasto de la sociedad bajo las mismas condiciones y requisitos exigibles a los socios, toda vez que en la especie no es aplicable la norma del artículo 33, número 1 letra b de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se debe tener especial cuidado en el caso de empresas industriales, y en general, las empresas que producen y elaboran bienes, ya que su costo directo está constituido por las materias primas y la mano de obra, y dentro de la mano de obra se encuentran las remuneraciones, por lo tanto, en esta situación las remuneraciones no serán consideradas gastos necesarios, ya que fueron deducidas como costo directo.

7.- Becas de estudios otorgados por la empresa a los hijos de sus trabajadores: El artículo 31 N°6 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, permite deducir de la renta bruta aquellas sumas que se desembolsen por este concepto de becas otorgadas por la empresa a hijos de trabajadores, siempre que concedidas con las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

Según lo señalado por la Circular N° 40, se aceptarán como gasto necesario, bajo su pago efectivo o adeudado, en la medida que se otorguen conforme a pautas de carácter general aplicables a todos los trabajadores.

El monto anual por beca de cada hijo no podrá ser superior en cada ejercicio comercial a una y media unidad tributaria anual.

Si el beneficio corresponde a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior, su monto máximo anual será de cinco y media unidades tributarias anuales.

Deberá entenderse por establecimientos de educación superior, las Universidades e Institutos Profesionales Estatales, las Universidades e Institutos Profesionales Privados reconocidos por el Estado, los Centros de Formación Técnica y las Academias o Escuelas de Estudios Superiores dependientes de las Fuerzas Armadas y de Orden.

Se considerará la unidad tributaria anual vigente al mes de Diciembre de cada año o a la fecha de cierre del ejercicio.

Las becas que no cumplan con los requisitos de universalidad exigidos o que excedan los topes antes mencionados, constituirán por su monto total en el primer caso y por exceso en el segundo un gasto rechazado, y por lo tanto deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible.

5.2.3.7.- Donaciones

La legislación tributaria no define específicamente el concepto de donación.

El diccionario de la Real Academia Española, define donación como:

“Acto de donar”

Por su parte, donar:

“Ceder gratuitamente una persona a otra el dominio de una cosa”.

El Manual de Consultas Tributarias, establece que se aceptaran como gastos necesarios para producir la renta, aquellas donaciones que cumplan con las características copulativas establecidas en la legislación.

Según la legislación, las donaciones pueden ser en dinero, muebles, valores mobiliarios o cualquier otro tipo de bien.

Cuando las donaciones sean en especies, se aceptara como gasto el valor de la donación el que debe coincidir con el valor que tengan los bienes en la contabilidad del donante, vale decir, el valor de adquisición más las revalorizaciones establecidas en la Ley, menos las depreciaciones correspondientes. Se debe tener presente que el objeto donado, deben formar parte del activo del donante al momento de realizar la donación, de lo contrario, el gasto será rechazado.

La Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de su artículo 31, número 7, establece el monto a deducir como donación:

“...Las donaciones... sólo en cuanto no excedan del 2% de la Renta Líquida Imponible de la empresa o del 1,6%o (Uno coma seis por mil) del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio.”

Las limitaciones señaladas en el cuerpo legal no son copulativas por lo que el donante puede usar cualquiera que estime conveniente. La legislación hace una excepción en el caso que la empresa donante tenga como resultado del ejercicio en que realice la donación una pérdida tributaria, situación donde el tope será el segundo límite mencionado, el 1,6% o del capital propio de la empresa.

El capital propio de la empresa se determinará sobre la base del balance anual practicado el 31 de Diciembre del año en que se efectuó la donación.

El Decreto Ley 824, en su artículo 31, número 7, inciso final, establece:

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

Lo anterior, señala que se exime del pago de cualquier tributo el monto de la donación, incluso el tributo establecido en la Ley 16.271 sobre herencias, asignaciones y

donaciones y los impuestos de timbres y estampillas. Dicha exención, se determinará sobre el monto total de la donación.

5.2.3.8.- Reajustes y diferencias de cambio

La Ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 31, número 8, señala:

“Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.”

Lo anterior establece se deducirán de la Renta Líquida Imponible, los reajustes y diferencias de cambio que provengan de:

1.- Créditos o préstamos solicitados, ya sea reajustables o en moneda extranjera, para ser destinados al giro del negocio.

2.- O, de la adquisición de bienes del Activo Inmovilizado o Activo realizable.

Respecto a este último, el artículo 41, número 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, hace referencia a los bienes físicos del Activo Inmovilizado adquiridos con créditos en moneda extranjera o con créditos reajustables, señalando que las diferencias de cambio o el monto de los reajustes, pagados o adeudados, no se considerarán como mayor valor de adquisición de dichos bienes, sino que se cargarán en su totalidad a los resultados del ejercicio respectivo, a contar de la fecha en que los bienes pasen a ser propiedad del contribuyente. Y cabe señalar que no será necesario distinguir entre la parte depreciada del activo fijo o si las existencias han sido vendidas o no.

En el caso de importaciones con cobertura diferida, el reajuste que corresponda a las cuotas fijadas por el Servicio de Aduanas, será considerado gasto necesario para producir la renta. Y dicho reajuste se calculará de acuerdo a la cotización de la moneda extranjera a la fecha del balance o según el reajuste pactado para cada cuota entre el Servicio de Aduanas y el Contribuyente.

5.2.3.9.- Gastos de Organización y Puesta en Marcha

Se entienden como gastos de organización y puesta en marcha, los desembolsos realizados por las empresas con motivo de su constitución, organización o puesta en marcha propiamente tal y que guardan relación con la vida o existencia de la empresa, repercutiendo en la generación de la renta del ejercicio en que ellos se originaron o desembolsaron y también en la de los períodos o ejercicios siguientes. Dentro de los cuales se puede citar:

- 1.- Honorarios y gastos legales de constitución;
- 2.- Desembolsos originados en la modificación de la naturaleza jurídica.
- 3.- Estudios preliminares de carácter técnico;
- 4.- Implementación de nuevos sistemas contables;
- 5.- Desembolsos por reorganización y fusión de entidades en funcionamiento;
- 6.- Gastos de propaganda o publicidad, previos a la producción y ventas;
- 7.- Los efectuados para acondicionar o habilitar inmuebles arrendado para uso de la empresa, cuando ellos impliquen agregar un valor considerable a dichos muebles y las obras o mejoras realizadas queden a beneficio de los propietarios, sin derecho a reintegro.
- 8.- Los desembolsos por concepto de patentes mineras, pagadas durante los cinco años anteriores al inicio de la explotación de las respectivas pertenencias.

El artículo 31, número 9, de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que para efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, se deberá rebajar:

“Los Gastos de Organización y puesta en marcha,....”

Por su parte, artículo 31, número 9, del cuerpo legal en cuestión, señala:

“... podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la

empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.”

Respecto a lo anterior, los contribuyentes podrán utilizar el método de amortización que mejor les convenga, vale decir:

a.- Efectuar su amortización en dos, tres, cuatro, cinco y hasta seis ejercicios comerciales consecutivos como máximo.

b.- Cargando el total de ellos al resultado del mismo ejercicio en que se generaron, independientemente del mes, del año en que se incurrió en tales gastos, o

Junto a ello, se señala:

“ En el caso de empresas cuyo único giro, según la escritura de constitución, sea el de desarrollar determinada actividad por un tiempo inferior a 6 años no renovable o prorrogable, los gastos de organización y puesta en marcha se podrán amortizar en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.”

Como se deja en evidencia, en este caso también el contribuyente puede optar por cargar dichos gastos a resultados en el mismo ejercicio en que se generaron o prorratearse en dos o más ejercicios sucesivos.

5.2.3.10.- Gastos de Promoción o Colocación de productos nuevos

Se entiende por gastos de promoción o colocación, aquellos desembolsos efectuados con el objeto de obtener conocimiento del mercado para un producto o servicio, darlo a conocer, desarrollarlo o mantener la preferencia del consumidor.

Según el artículo 31, número 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que se deducirán de la renta Líquida Imponible de Primera Categoría:

“Los Gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente,....”

Junto a ello:

“... prorratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos.”

Respecto a lo anterior, los contribuyentes podrán optar por el tratamiento tributario que mejor les convenga, vale decir:

- 1.- Cargarlos totalmente a los resultados del ejercicio en el que se incurrió en ellos, o
- 2.- Prorratearlos en dos o tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron.

En el caso que el contribuyente opte por diferir dichos gastos, éstos deben permanecer en el activo para proceder a su amortización por los plazos que se hayan adoptado para su prorrateo, por lo que formarán parte del Capital Propio Inicial Tributario, y se someterán a la aplicación de la corrección monetaria que se dispone en el artículo 41, número 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.2.3.11.- Gastos de Investigación Científica y Tecnológica

El artículo 31, número 11, de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que se podrán rebajar de la Renta Bruta:

“Los Gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la Renta Bruta del ejercicio,....”

La legislación tributaria no define la expresión investigación científica y tecnológica. Por su parte, el diccionario de la Real Academia Española, entiende por investigación científica aquella que persigue la obtención de un conocimiento cierto de las cosas por sus principios y causas, y por investigación tecnológica, aquella encaminada a obtener un conocimiento propio de un oficio mecánico o arte industrial.

Respecto a lo anterior, para que un gasto proveniente de la investigación científica y tecnológica sea considerado como un gasto necesario para producir la renta, estos deben cumplir con ciertos requisitos:

- 1.- El gasto debe tratarse de un gasto de investigación científica y tecnológica, aun cuando no sea necesario para producir la renta del ejercicio.

2.- Deben ser efectuados en interés de la empresa. Es decir, que los desembolsos sean incurridos en su propio beneficio o utilidad, independiente de los ingresos o rentas posibles de obtener si se lleva a cabo el proyecto o si se abandona.

3.- El gasto o los gastos deben cumplir con todos los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre y cuando no se contradiga con lo dispuesto en este numeral.

Según lo dispuesto en la legislación tributaria, los desembolsos provenientes de investigación científica y tecnológica, podrán deducirse a elección del contribuyente.

“... en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.”

En el caso que el contribuyente optara por prorratear la deducción de tales gastos en dos o más ejercicios, el monto de aquellos deberá reajustarse según lo dispuesto en el artículo 41, número 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.2.3.1.12.- Pagos efectuados al exterior por royalties

Según lo dispuesto en el artículo 31, número 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se señala, que serán aceptados como gastos necesarios para producir la renta:

“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.”

Por su parte, el artículo 31, número 12 establece el monto máximo deducible como gasto:

“4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro en el ejercicio respectivo”

Entendiendo por ingresos del giro, aquellos provenientes de la actividad habitual o normal desarrollada por el contribuyente, excluyendo todos aquellos de carácter esporádicos. Por su parte, los ingresos por ventas o servicios deben ser considerados a su valor nominal.

El exceso a este límite es considerado como gasto rechazado, sin embargo, la legislación tributaria establece ciertas excepciones.

Artículo 31, número 12.

“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.”

Artículo 59, inciso 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta

“... 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%”.

Por su parte, el artículo 59, inciso primero del mismo cuerpo legal señala que los conceptos efectuados al exterior quedarán afectos al Impuesto Adicional, con tasa del 30%, estos son:

Marcas; patentes; fórmulas; asesorías; otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

Dentro del mismo artículo, se indican ciertas cantidades remesadas al exterior que no se gravan con Impuesto Adicional, estas son:

- 1.- Devoluciones de capital;
- 2.- Devoluciones de préstamos otorgados desde el exterior;
- 3.- Pago de bienes corporales internados al país hasta un costo generalmente aceptado;

4.- Rentas sobre las cuales se hayan pagado los impuestos en Chile.

5.2.4.- Que el desembolso se acredite o justifique en forma fehaciente

Según el diccionario de la Real Academia Española, define el concepto acreditar como:

“Probado, comprobado, atestiguado, certificado documentalmente”

Y fehaciente:

“Que hace de fe, fidedigno”.

Por lo tanto, respecto a lo anterior, un gasto será necesario cuando se respalde con la documentación pertinente su monto y naturaleza, ya que, de lo contrario el Servicio de Impuestos Internos los rechazara debido a que el contribuyente pudiere estar declarando gastos que no tienen la calidad de ser necesario para producir la renta.

Dicho requisito concuerda con el artículo 21 del Código Tributario, el cual señala:

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

El Servicio de Impuestos Internos, a través del Oficio 2.152, establece:

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

Respecto a los gastos de bajo monto declara:

“ Respecto de los gastos calificados como menores, tanto ciertos pagos por prestación de servicios menores y gastos de franqueo y de movilización, como aquellos en que se incurren en forma ocasional y que generalmente son de bajo monto, para los efectos de su deducción de la Renta Bruta, debe aplicarse la norma general que establece el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta... aquellos gastos indocumentados que se

encuentren asentados en los registros contables, de un contribuyente podrán ser impugnados por el Servicio cuando no reúnan los requisitos antes señalados, sin perjuicio de la aceptación de aquellos que por su naturaleza, monto o necesidad de incurrir en ellos, sea indispensable y razonable, a juicio del respectivo Director Regional, para la obtención de la renta”.

El artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala:

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

Por lo tanto, y según lo mencionado anteriormente, un gasto debe acreditarse fehacientemente con la documentación pertinente que los respalde para acreditar el respectivo desembolso.

5.2.5.- Que los gastos sean pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente

La ley sobre Impuesto a la Renta, en su artículo 31, señala que serán deducidos de la renta bruta todos los gastos necesarios:

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

Vale decir, los gastos cuyos desembolsos hayan sido efectivos o bien se adeuden en virtud de un título obligatorio para el contribuyente serán clasificados como necesarios para producir la renta, excluyéndose de ello cualquier gasto estimado o provisión para futuros gastos.

El Servicio de Impuestos Internos, se ha pronunciado frente a este requisito a través de su manual, estableciendo:

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

Según lo citado anteriormente, no se considerara como necesario aquellos desembolsos en los que el contribuyente estime que gastara en el futuro.

6.- GASTO RECHAZADO

La Ley sobre Impuesto a la Renta no define explícitamente el concepto de gasto rechazado, solo señala en forma implícita que, un gasto será rechazado por el Servicio de Impuestos Internos cuando no cumpla con los requisitos para ser clasificado como un gasto necesario para producir la renta, esto es, lo indicado en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, el artículo 33 del mismo cuerpo legal establece los gastos que deben ser agregados y deducidos a la renta líquida por concepto de rechazo estipulada por el Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a lo anterior se puede decir que la determinación de rechazo de un desembolso dentro de la legislación tributaria está contenida en el artículo 31 y 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Ley sobre Impuesto a la Renta establece ciertas limitaciones en los gastos considerados como necesarios establecidos en su artículo 31. Dichas limitaciones son consideradas por el Servicio de Impuestos Internos como rechazadas debiendo agregarse o deducirse a la renta líquida imponible del contribuyente.

El artículo 31, inciso 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece:

“La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla...”

El artículo 31, inciso 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece:

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

gastos para su mantención y funcionamiento. No obstante, procederá la deducción de estos gastos respecto de los vehículos señalados cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.”

Respecto a lo anterior, tales gastos no son aceptados por el Servicio de Impuestos Internos como necesarios para producir la renta, por lo tanto, deben ser clasificados como gastos rechazados agregando o deduciendo la renta líquida imponible del contribuyente según sea el caso.

6.1.- Artículo 33, Ley sobre Impuesto a la Renta

La legislación tributaria, a través del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece las normas básicas para la determinación de la renta líquida imponible. Dicho artículo señala los agregados y deducciones que el contribuyente debe realizar.

6.1.1.-Artículo 33, numeral 1, Ley sobre Impuesto a la Renta

La Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de su artículo 33, número 1, establece las partidas agregadas a la renta líquida imponible.

“Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada”.

Este numeral indica siete partidas las que deberán ser agregadas a la renta líquida imponible.

1.- Remuneraciones

El artículo 33, número 1, letra b, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que se agregaran a la renta líquida imponible:

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

La normativa tributaria a través de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que dichas remuneraciones serán clasificadas como gasto rechazados, para evitar la doble tributación, esto se debe a que dichos gastos son tributados por el impuesto global

complementario o adicional., sin embargo, en el caso de sociedades anónimas este gasto si es aceptado tributariamente, ya que, la sociedad tributa por él y no así la persona natural, por ende no es agregado a la renta líquida imponible.

2.- Retiros

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

Se deberán rechazar los retiros en dinero o especies efectuados por los socios, esto se debe a que la persona natural, o sea el socia debe tributar por ellos con el impuesto global complementario o adicional no así la sociedad. La Ley tributaria hace este alcance para evitar la doble tributación de los retiros.

Dentro de los retiros, se encuentran incorporados los retiros presuntos, los cuales guardan relación con el artículo 21 del mismo cuerpo legal. La ley presume un “beneficio renta” en atención al uso o goce de activos de la empresa.

Inversión de activo	Criterio	Consideración
Bienes del activo	10% como mínimo del valor del bien, determinados para fines tributarios al término del ejercicio.	El mayor de estos dos valores
	El monto de la depreciación anual, si es aplicable.	
Bienes Raíces	11% del avalúo fiscal vigente al 1 de enero del año en que corresponda declarar los impuestos.	Presunción anual. Solo se admite prueba fehaciente de uso menor de un año, en tal caso, pasa a ser proporcional.
Vehículos	20% como mínimo sobre el valor para fines tributarios	Aplica sobre automóviles station wagons y similares.

Compilado, Art. 21 y Art. 31 número 5. Ley sobre Impuesto a la Renta

3.- Activo inmovilizado o mejoras permanentes

“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.”

Según la normativa tributaria los desembolsos pagados por bienes del activo fijo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor del bien no son considerados como gastos necesarios para producir la renta, esto se debe a que dicho gasto aumenta el valor del bien sin ser necesario.

En caso de aquellos desembolsos imputados al costo del bien, son considerados por la legislación tributaria como un gasto rechazado, esto se debe a que los requisitos básicos para un gasto sean considerados como necesarios es que el desembolso debe tratarse de un gasto y no de un costo.

4.- Costos, gastos y desembolsos

“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.”

Cuando los costos, gastos y desembolsos se imputan a ingresos no renta o rentas exentas deberán agregarse a la renta líquida imponible.

5.- Otros costos, gastos y desembolsos

“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.”

El artículo 31, número 6, inciso 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala respecto de las personas indicadas en la cita anterior:

“...cualquiera que sea la condición jurídica de ésta,...”

Según lo prescrito en el numeral anterior, las personas consideradas cuando no cumplen los requisitos establecidos, 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.

Por su parte, el literal iii) del inciso tercero del artículo 21, indica que la presunción de derecho:

“...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%.”

6.- Cantidades no deducidas por el artículo 31

“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.”

El artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece ciertos gastos considerados necesarios para producir la renta, sin embargo, existen ciertas limitaciones y criterios que cuando los gastos no cumplen con ellos, se deberán rechazar y agregarse a la renta líquida imponible del contribuyente.

6.1.2.- Artículo 33, numeral 2, Ley sobre Impuesto a la Renta

La Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de su artículo 33, número 2, establece las deducciones a la renta líquida imponible. Por lo tanto, se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:

“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.”

Deberán deducirse de la renta líquida los dividendos y utilidades sociales cuando provengan de sociedades o empresas constituidas en el país, esta disminución se debe realizar para evitar la doble tributación de los impuestos.

“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 por esta ley o leyes especiales chilenas no deben tributar con ningún tipo de impuesto, por lo tanto, esta deducción se debe realizar para evitar tributar por rentas que no debieren pagar impuesto.

6.1.3.- Artículo 33, numeral 3, Ley sobre Impuesto a la Renta

El artículo 33, numeral 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece:

“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.”

Lo anterior dispone que los agregados establecidos en el numeral 1 del artículo en cuestión deban ser reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor, esto se realiza para presentar el valor real del agregado al momento de la determinación de la renta líquida.

6.2.4.- Artículo 33, numeral 4, Ley sobre Impuesto a la Renta

Según lo dispuesto en el numeral 4, del artículo 33, de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

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

La legislación tributaria dispone que las actividades clasificadas dentro del artículo 33 que no se hayan determinado en base a un balance general, se reajustaran de acuerdo a lo experimentado por el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor, con la intención de presentar el valor real al momento de la determinación de la renta líquida.

Sin embargo, dentro de la normativa tributaria, se establece que las rentas derivadas de la actividad agrícola y las obtenidas de la actividad minera no estarán sujetas a reajustes.

7.- IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY 20.630 EN EL TRATAMIENTO DE GASTOS RECHAZADOS

El 27 de septiembre del año 2012 fue publicada en Diario Oficial la Ley 20.630, que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, dando respuesta a las iniciativas publicadas por el gobierno para perfeccionar el actual sistema tributario y financiar mejoras al sistema educacional chileno.

Dentro de las modificaciones a la legislación tributaria más relevantes se destaca la incorporación de nuevos contribuyentes afectos al Impuesto Único de 35% y el cambio en su base imponible, acompañada con una nueva aplicación tributaria, esto es, un incremento del 10% en la tasa de impuestos finales del socio, comunero o accionista

7.1.- Análisis de Implementación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en el tratamiento de los gastos rechazados, según la Ley 20.630

La Ley sobre Impuesto a la Renta, realiza dos distinciones en cuando a la tributación del artículo 21. En el inciso primero establece la tributación del Impuesto Único de 35% y en el inciso tercero, el incremento del 10% en los impuestos finales del socio, comunero o

accionista.

7.1.2.- Artículo 21, inciso 1, Ley sobre Impuesto a la Renta

7.1.2.1.- Sujetos afectos

Según el artículo 21, inciso 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los sujetos afectos a este artículo son:

“Las sociedades anónimas, 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,…”

Respecto a lo anterior, la normativa tributaria establece cuatro personas afectas al artículo 21, estas son:

7.1.2.1.1.- Sociedades Anónimas

El artículo 1, Art 1 de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas, señala:

“La sociedad anónima es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables.”

7.1.2.1.2.- Contribuyentes del artículo 58, número 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

El artículo 58, número 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que serán afectados con el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta:

“Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes,…”

7.1.2.1.3.- Empresarios Individuales

Mediante la publicación de la Ley 20.630, se incorporan a la tributación del Impuesto único de 35%, los empresarios individuales.

El Servicio de Impuesto Internos, define como empresario individual:

“Un empresario individual es 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, es decir, se trata de una empresa individual, empresa unipersonal.”

7.1.2.1.4.- Sociedades de Personas obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis

Mediante la publicación de la Ley 20.630, se incorporan a la tributación del Impuesto único de 35%, las sociedades de personas con ciertas características.

Según el diccionario básico tributario contable del Servicio de Impuestos Internos, se define como sociedad de personas:

“Agrupación de cualquier clase o denominación, excluyéndose solamente a las Sociedades Anónimas.”

El artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece:

“Los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de esta ley, cuyos ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro en los últimos tres ejercicios no hayan excedido un promedio anual de 5.000 unidades tributarias mensuales, y que no posean ni exploten a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades, ni formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor, podrán optar por pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional, sobre todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir o considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas.”

7.1.2.1.5.- Comuneros y Sociedades de Hecho:

El artículo 21, no establece como sujetos afectos al Impuesto Único de 35% a los comuneros y sociedades de hecho, sin embargo, mediante la publicación de la Circular 45 de 2013, se incorporan los sujetos en cuestión.

7.1.2.2.- Partidas sobre las cuales se aplica

1.- *“Las partidas del número 1, del artículo 33,…”*

Dichas partidas corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no se imputen al valor o costo de los bienes del activo.

Una vez determinadas se debe proceder a su deducción en la determinación de la Renta Líquida Imponible de primera categoría.

2.- *“Las cantidades que se determinen por la aplicación... en los artículos 17, número 8, inciso quinto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71, de esta ley... incisos tercero al sexto del artículo 64 del Código Tributario,…”*

3.- *“Las cantidades que las sociedades anónimas 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 Sociedades Anónimas,…”*

7.1.2.3.- Partidas sobre las cuales no se aplica

Según el artículo 21, inciso 2, no se afectarán con el Impuesto Único de 35%, ni con el incremento en el monto del 10% sobre ciertas cantidades:

1.- *“los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores”*

2.- *“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”*

3.- *“los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.”*

4.- *“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.”

7.1.2.4.- Como se afectan las partidas

El artículo 21, inciso 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que las personas consideradas en el artículo en cuestión deberán:

“... 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 artículo 65, número 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala:

“Los contribuyentes gravados con el impuesto único establecido en el inciso tercero del número 8º del artículo 17, en la primera categoría del Título II o en el número 1º del artículo 58, por las rentas devengadas o percibidas en el año calendario o comercial anterior, sin perjuicio de las normas especiales del artículo 69.”

Por su parte, el artículo 69 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece:

“Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior,...”

7.2.2.2.- Artículo 21, inciso 3, Ley sobre Impuesto a la Renta

Con la modificación del artículo 21, se incorpora una nueva aplicación tributaria, esto es, un incremento del 10% a los impuestos finales del socio, comunero o accionista.

7.2.2.2.1.- Sujetos afectos

1.- Contribuyentes de Impuestos Global Complementario o Adicional.

La legislación tributaria para estos sujetos establece un requisito, el cual señala que dichos contribuyentes deben ser accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones.

2.- Contribuyentes del número 1, del artículo 58, Ley sobre Impuesto a la Renta.

El artículo 58, número 1, señala:

“Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país,…”

3.- Empresarios Individuales

4.- Socios de sociedades de personas

Según lo establecido en la normativa tributaria, la empresa o sociedad respectiva a la que pertenecen los socios debe estar obligada a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, o bien se encuentre acogida al artículo 14 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.- Comuneros de sociedades de hecho

7.2.2.2.- Partidas sobre las cuales se aplica

1.- Las partidas del número 1, del artículo 33,…”

Tales partidas corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que se imputan al valor o costo de los bienes del activo.

En el caso que dichas 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, el Servicio de Impuestos Internos debe determinar fundadamente el beneficio experimentado por el accionista, empresario individual o socio de una sociedad de personas, por lo tanto, 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. Sin embargo, 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 la legislación, en proporción al número de acciones que posean o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

2.- *“Los préstamos que la empresa, el contribuyente del número 1, del artículo 58 o la sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas 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 normativa tributaria establece que se tributara 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. Sin las sumas establecidas en este numeral 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.

Según la circular 45 del 2013, un préstamo califica como un retiro encubierto cuando se encuentra calificado de manera fundada, la cual puede ser efectuada por el contribuyente como por el Servicio. Será calificado por el contribuyente cuando dichas cantidades efectivamente no corresponden a un retiro que deba gravarse con el impuesto Único de 35%. Por su parte, cuando el Servicio determine que el préstamo corresponde a un retiro encubierto, dicha cantidad se gravará con los impuestos finales más su tasa adicional.

3.- “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.”

En esta situación la legislación presume de derecho que el valor mínimo del beneficio será:

1.- *“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,…”*

2.- *“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.”*

3.- *“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 el incremento, al beneficio que represente el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en tales sitios. Tampoco se aplicará cuando el uso o goce de los bienes de la empresa estén destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no es habitual. En caso que dicho uso sea habitual, se debe aplicar el impuesto único de 35%.

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. Dichas sumas, 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.

4.- *“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.”

Respecto a lo anterior, las sumas establecidas no se deducirán en la empresa o sociedad respectiva. 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.

7.2.2.2.3.- Como se afectan las partidas

La legislación establece:

“...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.”

Respecto a lo anterior, se debe tener presente que el Servicio de Impuestos Internos aún no se ha pronunciado respecto a la aplicación del incremento.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Impuesto a la Renta, ha evolucionado de tal manera que la incorporación de nuevas reformas a la legislación tributaria ha sido indispensable para dar respuesta a ciertas incertidumbres en materia tributaria. La primera Ley sobre Impuesto a la Renta en Chile, data del 2 de enero de 1924, con la promulgación del Proyecto de Ley 3.996, el que establece un impuesto sobre las rentas, conforme a seis categorías. Con el paso del tiempo se realizaron cambios estructurales, desde la incorporación del Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional, hasta la aprobación de un nuevo texto de Ley sobre Impuesto a la Renta en 1974. El 27 de septiembre del 2012 fue publicada en el Diario Oficial, la Ley 20.630 que perfecciona la legislación tributaria y financiamiento de la reforma educacional en Chile, siendo ésta una de las modificaciones más recientes en términos de Impuesto a la Renta.

Dentro de las modificaciones presentadas por la Reforma Tributaria 2012, se destaca el reemplazo del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por el artículo 1, número 8 de la Ley 20.630, en la cual, se establecen ciertos cambios en la tributación de los gastos rechazados, desde la incorporación de nuevos contribuyentes afectos al Impuesto Único de 35%, hasta un incremento del 10% a los impuestos finales cuando el gasto beneficie al socio, comunero u accionista, sin embargo, existen ciertas interrogantes para su aplicación a partir del año comercial 2013, debido a que es un tema que se encuentra en proceso de implementación.

El siguiente proyecto tiene como finalidad analizar la implementación de la actual reforma tributaria, de acuerdo a la ley 20.630, en el tratamiento de gastos rechazados, según el nuevo artículo 21 de la Ley de la Renta. Para este efecto, se estudiará una sociedad de personas, mediante la aplicación de cuadros comparativos y caso simulado, a diciembre del 2013.

OBJETIVOS

Objetivo General

Analizar la implementación de la Ley 20.630 del 27 de septiembre del 2012, en el tratamiento de gastos rechazados, según el nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Objetivos Específicos

- ✓ Comparar la legislación vigente antes y después de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, respecto al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a través de cuadros comparativos.
- ✓ Analizar la Implementación del Impuesto Único de 35% y su efecto en el Impuesto de Primera Categoría de una sociedad de personas, a través de caso simulado.
- ✓ Analizar el efecto del incremento del 10% en el Impuesto Global Complementario, cuando el gasto beneficie al socio, a través de caso simulado.
- ✓ Concluir respecto a la implementación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, en el tratamiento de los gastos rechazados, según el nuevo artículo 21 de la Ley sobre impuesto a la Renta.

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

El proyecto de investigación es desarrollado mediante un paradigma de investigación cualitativo con alcance de comprensión.

Etapa 1: Recopilación de la Información

En ésta etapa se recopilará la información necesaria que permita conocer los antecedentes existentes sobre la implementación del nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según la Ley 20.630, a través de los siguientes medios:

Revisar bibliografía relacionada con el tema de estudio (ver anexo), tales como: Reforma Tributaria 2012, Ley sobre Impuesto a la Renta, documentación emitida por el Servicio de Impuestos Internos, otros textos legales relacionados con la materia.

Búsqueda de información y material en páginas Web asociados directamente al tema de investigación.

Etapa 2: Sistematización de la Información

El ordenamiento y procesamiento de la información recopilada se hizo en función de:

- Información relacionada con la legislación tributaria.
 - ✓ Conceptos generales básicos de la legislación tributaria.
- Información relacionada con los gastos señalados en la legislación tributaria
 - ✓ Concepto de gasto necesario y gasto rechazado.
 - ✓ Requisitos básicos para clasificar los gastos necesarios y rechazados.
- Modificación a la legislación tributaria, según la Ley 20.630.
 - ✓ Identificación de los cambios realizados a la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto al tratamiento de los gastos rechazados, según el nuevo artículo 21.

Etapa 3: Elección del sujeto de investigación.

El sujeto de investigación corresponde a una sociedad de personas ficticia, cuya razón social ha sido seleccionada por tratarse de uno de los sujetos incorporados a la tributación establecida en el artículo 21 de la Ley 20.630 del 27 de septiembre del 2012.

Etapa 4: Aplicación de las técnicas de recogida de datos.

La recogida de datos se realizará a través de cuadros comparativos (ver anexo 1) y caso simulados (ver anexo 2).

Los cuadros comparativos se aplicarán para analizar la legislación vigente antes y después de la publicación de la Ley 20.630 del 27 de septiembre del 2013, respecto al artículo 21 de la Ley sobre impuesto a la renta.

El caso simulado se aplicará a una sociedad de personas ficticia, para analizar la implementación del Impuesto Único de 35% y su efecto en el Impuesto de Primera Categoría y analizar el efecto del incremento del 10% en el Impuesto Global Complementario, cuando el gasto beneficie al socio.

Etapa 5: Análisis de Resultados

La determinación de los resultados de la investigación, se obtendrán mediante la relación entre la aplicación de cuadros comparativos y caso simulado y la información recopilada, de ésta manera, se concluirá la implicancia tributaria respecto al tratamiento de los gastos rechazados, según en nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en sociedades de personas de diversos rubros.

Etapa 6: Discusión de Resultados

Los hallazgos determinados en el análisis de resultados, serán comparados con la teoría existente para determinar las similitudes y diferencias.

Etapas 7: Conclusiones

Luego de analizar y discutir los resultados finales de la investigación, la conclusión determinará el desenlace de los objetivos y el planteamiento del problema de investigación.

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Análisis de Resultados

Para analizar la implementación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, en el tratamiento de los gastos rechazados, según el nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se han utilizado dos instrumentos de investigación: cuadros comparativos y caso simulado, de manera que, se dé cumplimiento al objetivo general y sus respectivos objetivos específicos y así dar por cumplido el problema de estudio.

Respecto a lo anterior, se pone en conocimiento los resultados obtenidos en la investigación.

Cuadros Comparativos:

A través del siguiente instrumento se da cumplimiento al primer objetivo específico de la investigación, cuya finalidad es comparar la legislación vigente antes y después de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, respecto al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a Renta, desde una perspectiva general, de manera que, se tome conocimiento general respecto a los mayores cambios tributarios.

Los resultados obtenidos de los cuadros comparativos realizados (ver anexo 1) son los siguientes:

PERSPECTIVA	SITUACIÓN	RESULTADOS OBTENIDOS
Impuesto Único de 35%	Sujetos Afectos	Se agregan a la tributación del impuesto: <ul style="list-style-type: none">• Empresarios Individuales.• Sociedades de Personas.• Comunidades y sociedades de hecho.
	Partidas Afectas	No se registran mayores cambios.
	Período de aplicación	No se registran mayores cambios.
	Base Imponible	A la base imponible determinada antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.630/27.10.2012. Se excluyen de la tributación las partidas afectas al incremento de 10% en el Impuesto Global Complementario o Adicional.

	Tasa y Carácter	No se registran mayores cambios.
	Declaración y Pago	No se registran mayores cambios.
Incremento de 10%, al Impuesto Global Complementario o Adicional.	Sujetos Afectos	Incrementarán en 10% el Impuesto Global Complementario o Adicional cuando cumplan los requisitos: <ul style="list-style-type: none"> • Contribuyente de Impuesto Global Complementario. • Contribuyente de Impuesto Adicional. • Empresarios Individuales. • Socios de Sociedades de Personas. • Comunereros o socios de sociedades de hecho.
	Partidas Afectas	Incrementarán en 10% el Impuesto Global Complementario o Adicional, cuando cumplan los requisitos: <ul style="list-style-type: none"> • Gastos Rechazados. • Préstamos que se califiquen de retiro de utilidades. • Beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa. • Garantías ejecutadas, que beneficien a contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Adicional.
	Período de aplicación	Ejercicio en que las partidas afectas constituyan un desembolso efectivo de dinero o en el ejercicio en que se produce el retiro de las especies.
	Base Imponible	Corresponde al Monto o suma de partida afecta a incremento de 10%, cuyo contribuyente ha sido beneficiario de ello.
	Tasa	Las partidas de la base imponible se afectan con un incremento en el Impuesto Global Complementario o Adicional, el cual asciende a 10%.
	Otorgamiento de Crédito	A los contribuyentes afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional se les otorga un crédito contra dichos impuestos.

Caso Simulado:

A través del siguiente instrumento se da cumplimiento al segundo y tercer objetivo específico de la investigación, cuya finalidad es comparar la legislación vigente antes y después de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, respecto a la tributación artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a Renta, aplicado a una sociedad de personas, de manera que, se determine el real efecto en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría de la entidad y el Impuesto Global complementario del socio, considerando los cambios tributarios del Impuesto Único de 35% y la aplicación del incremento del 10% en el Impuesto Global Complementario del socio.

Los resultados obtenidos del caso simulado realizado (ver anexo 2,3 y 4) son los siguientes:

Antes de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012.

UTILIDAD		87.800.000
AGREGADOS		24.800.000
Gastos Reservados, sin documentación.	3.000.000	
Gastos Reservados, funeral hijo Socio XX.	1.000.000	
Depreciación Financiera.	6.500.000	
Sueldo cónyuge Socio XX.	1.100.000	
Sueldo hijo Socio XY.	1.600.000	
Sueldo Empresarial Socio XX.	1.200.000	
Provisión Vacaciones.	1.200.000	
Donación Club Deportivo Casablanca.	500.000	
Donación Cuerpo de Bomberos.	500.000	
Provisión Impuesto a la Renta.	3.400.000	
Provisión Deudores Incobrables.	1.100.000	
Seguro, reparación automóvil gerencia.	1.700.000	
Exceso Arriendos Pagados	2.000.000	
DEDUCCIONES		- 32.000.000
Utilidad Venta de Acciones Art. 107 D.L. 824	- 11.000.000	
Dividendos Percibidos de Belén S.A.	- 1.500.000	
Depreciación Acelerada.	- 19.500.000	
RENDA LÍQUIDA		80.600.000
Pérdida Ejercicios Anteriores.		- 3.000.000
BASE IMPONIBLE DONACIÓN		77.600.000
Donación 2%		- 1.552.000
RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE		76.048.000
Tasa 20%		15.209.600
Pagos Provisionales Mensuales		- 5.000.000
IMPUESTO A PAGAR		10.209.600

Antes de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012 la sociedad de personas Araneda Ltda., no tributaba por el Impuesto único de 35%, por ende, no debía desagregar aquellos desembolsos efectivos del ejercicio, agregados en un comienzo a renta líquida imponible. Respecto a lo anterior, el Impuesto de Primera Categoría a pagar era mucho menor.

Después de la publicación de la Ley 20.630, del 27.10.2012

UTILIDAD		87.800.000
AGREGADOS		24.800.000
Gastos Reservados, sin documentación.	3.000.000	
Gastos Reservados, funeral hijo Socio XX.	1.000.000	
Depreciación Financiera.	6.500.000	
Sueldo cónyuge Socio XX.	1.100.000	
Sueldo hijo Socio XY.	1.600.000	
Sueldo Empresarial Socio XX.	1.200.000	
Provisión Vacaciones.	1.200.000	
Donación Club Deportivo Casablanca.	500.000	
Donación Cuerpo de Bomberos.	500.000	
Provisión Impuesto a la Renta.	3.400.000	
Provisión Deudores Incobrables.	1.100.000	
Seguro, reparación automóvil gerencia.	1.700.000	
Exceso Arriendos Pagados	2.000.000	
DEDUCCIONES		- 32.000.000
Utilidad Venta de Acciones Art. 107 D.L. 824	- 11.000.000	
Dividendos Percibidos de Belén S.A.	- 1.500.000	
Depreciación Acelerada.	- 19.500.000	
DESAGREGADOS		- 12.100.000
Gastos Reservados, sin documentación.	- 3.000.000	
Gastos Reservados, funeral hijo Socio XX.	- 1.000.000	
Sueldo cónyuge Socio XX.	- 1.100.000	
Sueldo hijo Socio XY.	- 1.600.000	
Sueldo Empresarial Socio XX.	- 1.200.000	
Donación Club Deportivo Casablanca.	- 500.000	
Seguro, reparación automóvil gerencia.	- 1.700.000	
Exceso Arriendos Pagados	- 2.000.000	
RENDA LÍQUIDA		68.500.000
Pérdida Ejercicios Anteriores.		- 3.000.000
BASE IMPONIBLE DONACIÓN		65.500.000
Donación 2%		- 1.310.000
RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE		64.190.000
Tasa 20%		12.838.000
Pagos Provisionales Mensuales		- 5.000.000
Impuesto Único de 35%		3.010.000
IMPUESTO A PAGAR		10.848.000

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO SOCIO XX		
Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario	Crédito Primera Categoría	Monto Renta
Retiro	-	6.500.000
Gastos Rechazados	300.000	5.300.000
Incremento por Impuesto de Primera Categoría		300.000
Base Imponible Impuesto Global Complementario		12.100.000
Impuesto Global Complementario Determinado según tabla		605.000
Tasa adicional 10%, inciso 3° art. 21 D.L. 824		1.180.000
Total Impuesto Global Complementario		1.785.000
Crédito por Impuesto de Primera Categoría	-	300.000
Impuesto Global Complementario de terminado a pagar		1.485.000

Luego de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, la sociedad de personas Araneda Ltda., debe tributar por el Impuesto Único de 35%, respecto a los desembolsos efectivos realizados en el ejercicio y agregados en un comienzo a la renta líquida imponible, que beneficiaron a la entidad, lo que trae consigo un aumento en el saldo del Impuesto de Primera Categoría a Pagar. Araneda Ltda. Después de la reforma tributaria 2012, presentó un Impuesto de Primera Categoría de \$10.848.000.

Por su parte aquellos desembolsos efectivos que beneficiaron en alguna instancia al socio, deben tributar por el Impuesto Global Complementario del contribuyente con un incremento del 10% sobre el monto. Dicho incremento se representó en una línea aparte y aumentó el total del Impuesto Global Complementario, dando la posibilidad al socio de rebajar del impuesto el crédito por Impuesto de Primera Categoría. El socio presentó un Impuesto Global Complementario de \$1.485.000.

Al analizar los resultados obtenidos de ambos instrumentos se puede dar cumplimiento al cuarto objetivo específico de la investigación, cuya finalidad es concluir respecto a la implementación de la Ley 20.630 del 27.10.2012 en el tratamiento de gastos rechazados, según el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aplicado a una sociedad de personas.

Considerando el cumplimiento de los cuatro objetivos específicos de la investigación se puede dar por cumplido el objetivo general respecto al análisis de la implementación de la Ley 20.630 del 27.10.2012. En el tratamiento de gastos rechazados según el nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Discusión de Resultados

Considerando el análisis de resultados efectuado anteriormente y la teoría presentada a través del marco teórico se han obtenidos los siguientes resultados:

Según la información presentada a través de los cuadros comparativos- caso simulado y lo dispuesto en el marco teórico, se obtiene como resultado general que existe un gran cambio en lo que respecta a los sujetos afectos y la base imponible, respecto a la aplicación del Impuesto Único de 35% y el incremento del 10% en el Impuesto Global

Complementario del socio, puesto que, dicho impuesto e incremento antes de la publicación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, no existía en las sociedades de personas.

Éste resultado se ve reflejado en el análisis realizado anteriormente a través del caso simulado, en el que se puede apreciar, que con la entrada en vigencia de la Ley 20.630 del 27.10.2012, el impuesto a pagar aumentó tanto para la entidad como para el socio en comparación con la legislación anterior, esto se debe, a que el Impuesto Único de 35%, no tiene el carácter de crédito de categoría, por ende aumenta el importe del impuesto, por su parte, el incremento de 10% en el Impuesto global Complementario del socio también provoca el aumento del impuesto final debido a la naturaleza del incremento, según lo establecido a través de la legislación, específicamente, artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y la circular 45 del 23.10.2013.

CONCLUSIÓN

Luego de analizar y discutir los resultados obtenidos en la investigación respecto a la implementación de la Ley 20.630 del 27.10.2012, en el tratamiento de los gastos rechazados, según el nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aplicado a una sociedad de personas, se puede concluir que las sociedades de personas deben pagar un Impuesto de Primera Categoría mayor al pagado antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.630, debido a la incorporación en la tributación del Impuesto Único de 35%. El socio también aumenta el Impuesto Global Complementario a pagar, por la tributación e incremento del 10% de los desembolsos efectivos que ha sido beneficiado por parte de sociedad, sin embargo, respecto al incremento se infiere que el formulario 22 se vea modificado, puesto que según el caso práctico presentado en la circular 45 del 23.10.2013, dicho incremento debiera presentarse en el formulario 22 en una línea aparte, lo que trae consigo una modificación en dicho documento para presentar el importe según lo establecido en la legislación.

El análisis de la implementación de reforma tributaria 2012, ha traído consigo diversas interrogantes, por tratarse de un tema que se encuentra actualmente en proceso de implementación, la documentación emitida por el Servicio de Impuestos Internos es escasa, por ende, existen ciertos vacíos legales en lo que respecta al nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Entre los gastos rechazados más discutidos se encuentran las remuneraciones efectuadas al cónyuge, remuneraciones efectuadas al hijo soltero menor de edad y el sueldo empresarial del socio, la naturaleza de estos gastos es remuneración, por ende, debiesen incorporarse en la línea correspondiente a remuneración dentro del formulario 22, sin embargo, lo que se interpreta a través de la legislación tributaria tales gastos corresponden a gastos rechazados, por ende deben ser incluidos en la línea gastos rechazados. Si esta situación se analiza, se puede visualizar que existe un vacío legal por el hecho de que tales gastos tienen ambas naturalezas, son gastos rechazados en la sociedad, pero para el socio es una remuneración, por ende, la clasificación interpretada a través de la normativa es cuestionable.

A pesar de la existencia de ciertos vacíos legales, en cuanto a la tributación de gastos rechazados, se cumple el objetivo inicial de la reforma tributaria 2012, esto es perfeccionar la legislación tributaria para permitir al Estado de Chile, obtener mayores ingresos en las arcas fiscales, y financiar de esta manera la reforma educacional chilena.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Altamirano, & Muñoz. (2006). Derecho Tributario Parte General. Santiago: LexisNexis.
- Aste, C. (2006). Curso sobre derecho y código tributario. Santiago: LexisNexis.
- Contreras, H., & González, L. (2011). Curso Práctico de Impuesto a la renta. Santiago: Cepet.
- Salort V. (2005) Diccionario de Términos Tributarios de uso común y fórmulas, razones o ratios o esquemas de determinación de renta tributaria de interés. Editorial Edimatri.
- Código Tributario especial para Estudiantes. (2009) Editorial Jurídica de Chile.

Normativa

- Comisión de Principios y Normas del Colegio de Contadores de Chile A.G. (2009). Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros.
- Ley 20.630: Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, publicada el 27 de septiembre de 2012.
- Ley sobre Impuesto a la Renta, actualizada el 27 de septiembre de 2012.
- Código Civil, LexisNexis. (2007).
- Oficio 2152
- Oficio 637
- Circular 13, 25 de enero 1979
- Circular 45, 23 de septiembre de 2013.

Tesis

- Arce Retamal, Lorena; Bavestrello Brignardello, Karina; Johnson Torres, Mónica. (2002). Gasto Rechazado. Facultad de Ciencias Económicas y Negocios. Universidad de Chile.
http://www.tesis.uchile.cl/discover?query=&filter=GASTO+RECHAZADO&filtertype=title&submit_search-filter-controls_add=BUSCAR

ANEXOS

ANEXO 1

CUADRO COMPARATIVO

A continuación se presenta un cuadro comparativo, el cual expone los mayores cambios que ha traído consigo la implementación de la Ley 20.630 del 27 de septiembre de 2013, respecto al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en lo que respecta al tratamiento de gastos rechazados.

IMPUESTO ÚNICO DE 35%		
SITUACIÓN	ANTES Ley 20.630/ 27.10.2012	DESPUÉS Ley 20.630/ 27.10.2012
Sujetos Afectos	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades Anónimas. • Contribuyentes Afectos a Impuesto Adicional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades Anónimas. • Contribuyentes afectos a Impuesto Adicional. • Empresarios Individuales. • Sociedades de Personas. • Comunidades y Sociedades de Hecho.
Partidas Afectas	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos Rechazados. • Partidas del art. 17, número 8, inciso 5; 35; 36, inciso 2; 41 E; 70 y 71. • Cantidades que las Sociedades Anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión. 	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos Rechazados. • Partidas del art. 17, número 8, inciso 5; 35; 36, inciso 2; 41 E; 70 y 71. • Cantidades que las Sociedades Anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión.
Período de aplicación	Ejercicio en que las partidas afectas constituyan un desembolso efectivo de dinero o en el ejercicio en que se produce el retiro de las especies.	Ejercicio en que las partidas afectas constituyan un desembolso efectivo de dinero o en el ejercicio en que se produce el retiro de las especies.
Base Imponible	Sumatoria de la totalidad de las partidas o cantidades que se afectan con el impuesto.	Sumatoria de la totalidad de las partidas o cantidades que se afectan con el impuesto. Se excluyen de ella, las partidas afectas al incremento de 10% en el Impuesto Global Complementario o Adicional.

Tasa y Carácter	Las partidas de la base imponible del impuesto se afectan con una tasa de 35% en carácter de único a la renta.	Las partidas de la base imponible del impuesto se afectan con una tasa de 35% en carácter de único a la renta.
Declaración y Pago	Formulario 22, sobre declaración de impuestos anuales a la renta vigente en cada año tributario y hacer pago de ello el mes de Abril.	Formulario 22, sobre declaración de impuestos anuales a la renta vigente en cada año tributario y hacer pago de ello el mes de Abril.
INCREMENTO DE 10%, al Impuesto Global Complementario o Adicional		
SITUACIÓN	ANTES Ley 20.630/ 27.10.2012	DESPUÉS Ley 20.630/ 27.10.2012
Sujetos Afectos	No aplica	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuyente de Impuesto Global Complementario. • Contribuyente de Impuesto Adicional. • Empresarios Individuales. • Socios de Sociedades de Personas. • Comuneros o socios de sociedades de hecho.
Partidas Afectas	No aplica	<ul style="list-style-type: none"> • Gastos Rechazados. • Préstamos que se califiquen de retiro de utilidades. • Beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa. • Garantías ejecutadas, que beneficien a contribuyentes de Impuesto Global Complementario o Adicional.
Período de aplicación	No aplica	Ejercicio en que las partidas afectas constituyan un desembolso efectivo de dinero o en el ejercicio en que se produce el retiro de las especies.
Base Imponible	No aplica	Monto o suma de partida afecta a incremento de 10%, cuyo contribuyente del Impuesto Global

		Complementario o Adicional ha sido beneficiario de ello.
Tasa	No aplica	Las partidas de la base imponible se afectan con un incremento en el Impuesto Global Complementario o Adicional, el cual asciende a 10%.
Otorgamiento de Crédito	No aplica	A los contribuyentes afectos a Impuesto Global Complementario o Adicional se les otorga un crédito contra dichos impuestos. correspondiente al Impuesto de Primera Categoría.

ANEXO 2

CASO SIMULADO

A continuación se presenta un Caso Simulado aplicado a una Sociedad de Personas. Respecto a lo anterior, se estudiará el efecto en la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y el Impuesto Global complementarios del socio mayoritario con el análisis de la aplicación del artículo 21 en el tratamiento de gastos rechazados, antes y después de la aprobación de la Ley 20.630 del 27 de septiembre de 2013.

La Empresa "Araneda Ltda.", se encuentra conformada por dos socios, el Sr. XX y el Sr. XY, cuyo porcentaje de participación asciende a un 60% y 40% respectivamente. Al 31.12.2013, la entidad presenta los siguientes antecedentes.

Partida	Pérdida	Ganancia
Gastos Reservados	4.000.000	
Depreciaciones	6.500.000	
Remuneraciones	16.500.000	
Gastos Donación	1.000.000	
Impuesto a la Renta	3.400.000	
Costo de Ventas	26.000.000	
Deudores Incobrables	1.100.000	
Gastos Vehículos	1.700.000	
Arriendos Pagados	5.000.000	
Ventas		140.500.000
Utilidad Venta de Acciones Art. 107 D.L. 824		11.000.000
Dividendos Percibidos de Belén S.A.		<u>1.500.000</u>
	65.200.000	153.000.000
Utilidad	<u>87.800.000</u>	
Totales Iguales	<u>153.000.000</u>	<u>153.000.000</u>

Información Adicional

Gastos Reservados		
3.000.000	Pagado el 12.05.2013.	Gastos Reservados, sin documentación.
1.000.000	Pagado el 15.06.2013.	Gastos Reservados, funeral hijo Socio XX.
4.000.000		

Depreciación	
6.500.000	Depreciación Financiera.
19.500.000	Depreciación Acelerada.
13.000.000	
La entidad se encuentra acogida a Depreciación Acelerada.	

Remuneración		
10.000.000	Remuneración del período.	
1.100.000	Sueldo cónyuge Socio XX.	Cónyuge trabaja esporádicamente.
1.600.000	Sueldo hijo Socio XY.	Hijo es menor de edad y soltero.
1.200.000	Sueldo Empresarial Socio XX.	
1.400.000	Provisión Indemnización Años de Servicio.	
1.200.000	Provisión Vacaciones.	
16.500.000		
Socio XX, es retirado de la FF.AA., por lo tanto, no paga imposiciones.		
Provisión Indemnización Años de Servicio es a todo evento.		

Gastos Donación		
500.000	Pagado el 15.03.2013.	Donación Club Deportivo Casablanca.
500.000	Pagado el 17.09.2013.	Donación Cuerpo de Bomberos.
1.000.000		
Club Deportivo Casablanca no presentó Proyecto que lo avale.		

Impuesto a la Renta	
3.400.000	Provisión Impuesto a la Renta.
3.400.000	

Deudores Incobrables		
1.100.000	Provisión Deudores Incobrables.	Determinado a diciembre 2013.
1.100.000		

Gastos Vehículos		
1.700.000	Pagado el 15.07.2013.	Seguro, reparación automóvil gerencia.
1.700.000		

Arriendos Pagados		
5.000.000	Arriendos Pagados.	Pagados en diciembre. Corresponden 01.09.2013/30.06.2014.
5.000.000		
Arriendos Pagados a Socio XX por local comercial de su propiedad. Valor de Mercado \$3.000.000.		

Otra Información Adicional

Vehículos		
4.500.000	20.06.2005,	Compra camioneta cabina simple.
4.500.000		
El Socio XX usa la camioneta, la cual la tiene asignada.		

Pagos Provisionales Mensuales		
5.000.000	Dicembre año en curso.	Pagos Provisionales Mensuales
5.000.000		

Pérdida Ejercicios Anteriores		
3.000.000	Pérdida Ejercicios Anteriores.	01.01.2013, asiento de reapertura.
3.000.000		

Préstamo Socio		
2.000.000	15.01.2013.	Préstamo Socio XX.
2.000.000		

La Sociedad Rojas Ltda., de la cual es socia Araneda Ltda. y en la cual participa con un 45%, le informa que los gastos rechazados que le corresponden y que fueron afectados con Impuesto de Primera Categoría ascienden al 31.12.2013.

3.400.000	Gastos Rechazados.
3.400.000	

ANEXO 3

CÁLCULO IMPUESTO ÚNICO 35%

Desagregados, inciso 1° art. 21 D.L. 824	
Gastos Reservados, sin documentación.	3000000
Donación Club Deportivo Casablanca.	500000
Seguro, reparación automóvil gerencia.	1700000
Monto Total	5200000

Determinación Impuesto Único de 35%		
		Tasa 35%
Desagregados	5200000	1820000
Gastos Rechazados.	3400000	1190000
Impuesto Único de 35%	8600000	3010000

ANEXO 4

CÁLCULO IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

Retiros			
Tasa		0,25	0,10
Renta	Monto Renta	Crédito Primera Categoría	Incremento, inciso 3° art.21 D.L 824
Vehículos asignado a Socio XX.	4.500.000	-	450.000
Préstamo Socio XX.	2.000.000	-	200.000
Monto Total	6.500.000	-	650.000

Gastos Rechazados			
Tasa		0,25	0,10
	Monto Renta	Crédito Primera Categoría	Incremento, inciso 3° art 21 D.L. 824
Gastos Reservados, funeral hijo Socio XX.	1.000.000	-	100.000
Sueldo cónyuge Socio XX.	1.100.000	-	110.000
Sueldo Empresarial Socio XX.	1.200.000	300.000	120.000
Exceso Arriendos Pagados	2.000.000	-	200.000
Monto Total	5.300.000	300.000	530.000

