

# **IMPUESTO A LA RENTA**

UNIDAD Nº I

Historia de la ley de la renta y definiciones conceptuales claves







## Introducción

Para iniciar este curso se estima pertinente hacerlo reseñando la historia de la tributación a la renta en Chile, pues entrega un contexto que es muy útil para comprender los alcances de la ley de la renta actual.

Esta historia comienza hace más de 90 años atrás, cuando ve la luz la primera ley de impuestos a la renta a comienzos del año 1924, pleno Gobierno de Alessandri Palma, en su primer período.

Como se verá, la primera ley de la renta contiene muchos de los elementos que perduran hasta hoy, más aún cuando a muy poco andar se le incorporan los impuestos global complementario y adicional.

Se hace un breve recorrido por sus más importantes cambios hasta llegar al actual D.L. N° 824, de 1974, que contiene el texto actual de la ley de la renta, modificado recientemente por la ley N° 20.780, de 2014, sobre Reforma Tributaria.

Concluye esta primera entrega con una somera revisión de las más importantes reformas y modificaciones introducidas al D.L. N° 824, de 1974, entre las que cabe mencionar la ley N° 18.293, de 1984, que incorpora la integración de las rentas empresariales y personales, dando de crédito el impuesto de primera categoría, y que crea el FUT, como un mecanismo de incentivo al ahorro y reinversión.





### Ideas fuerza

La ley N° 3.996, de 1924, contiene la primera ley de la renta chilena, en la que se consultaban seis categorías o cédulas en donde se agrupaban las distintas rentas gravadas.

La primera reforma importante ocurrió el año 1925, ocasión en que se incorporaron a la ley de la renta los impuestos global complementario y adicional, entre otras modificaciones. Recuérdese además que la última Reforma Tributaria es del año 2014 (ley N° 20.780).

La Reforma Tributaria de la ley N° 18.293 de 1984 modificó numerosas disposiciones de la ley de la renta introduciendo importantes cambios que afectaron los principios básicos en que descansaba el sistema de tributación chileno, como la integración entre el impuesto de primera categoría y los impuestos finales.

#### 1. Breve historia del impuesto a la renta

Se estima de sumo interés comenzar este curso con una breve historia sumaria del impuesto a la renta chileno, pues permite ir reconociendo cómo se ha conformado el principal cuerpo normativo del sistema jurídico-tributario y cómo han ido cambiando los énfasis en la tributación de las diversas actividades gravadas.

Asimismo, permite reconocer los diversos gravámenes que se contienen en este texto legal, cuándo se integraron al actual D.L. N° 824, de 1974, y cómo se han ido perfeccionado a lo largo de los años. También revisar algunos tributos que ya no forman parte de este cuerpo legal.

Lo que sigue se basa fundamentalmente en los capítulos 1 y 2 del Título I de la obra "Tributación a la Renta", del especialista tributario don Gabriel Araya Schnake.

#### 1.1. Primera expresión legislativa del impuesto.

La imposición general a la renta data en Chile del año 1924. En efecto, el 2 de enero de dicho año se promulgó la ley Nº 3.996 que estableció un impuesto cedular a las rentas divididas en seis categorías.

La señalada ley Nº 3.996 tuvo su origen en un proyecto del Ejecutivo enviado al Congreso Nacional con fecha 25 de junio de 1919, con la firma de don Juan Luis Sanfuentes, a la sazón, Presidente de la República, y del Ministro de Hacienda de la época don Luis Claro Solar.

Téngase presente que el proyecto original del Ejecutivo consultaba **ocho categorías y un impuesto complementario**, tributo este último que fue rechazado por el Congreso.





De acuerdo con las disposiciones del Título II de dicho cuerpo legal, la tributación que afectaba a las rentas, dentro de cada una de las categorías o cédulas en que ellas aparecían distribuidas, era la siguiente:

- a) Primera categoría: rentas de los bienes raíces. Se establecía una tasa del 9% aplicable sobre una renta presunta equivalente al 6% del avalúo, permitiéndose una rebaja, a título de gastos, de un 10% en los inmuebles urbanos y del 20% en los predios rurales.
- b) Segunda categoría: rentas de capitales mobiliarios. La tasa de esta categoría era del 4,5%, aplicable sobre el monto íntegro de la renta, debiendo el impuesto ser retenido por la persona que efectuara su pago.
- c) Tercera categoría: rentas de la industria y el comercio. Se consultaban dos tasas, una general del 3,5% y una especial de un 2% para las rentas obtenidas por sociedades cuyos accionistas pagaran el impuesto de segunda categoría. La renta imponible se determinaba deduciendo de los ingresos brutos los gastos y amortizaciones necesarios para producirla. Se eximían del tributo las rentas anuales inferiores a \$ 2.400.
- d) Cuarta categoría: rentas de la explotación minera o metalúrgica. Se contemplaban, asimismo, una tasa general del 5% y una tasa especial del 2% para las sociedades cuyos accionistas quedaran afectos al impuesto del 4,5% de la segunda categoría. La base imponible era el producto neto, esto es, el excedente de las entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones inherentes a cualquier negocio minero o metalúrgico, consultándose una exención de monto igual a la referida en el número anterior.

Se exoneraban de esta categoría, sometiéndolos sólo a un impuesto a la exportación, al salitre, yodo, ácido bórico y boratos.

e) Quinta categoría: sueldos, salarios, pensiones y montepíos. La tasa era del 2% aplicable sobre el monto íntegro de las remuneraciones gravadas, debiendo el impuesto ser retenido por las tesorerías u oficinas públicas y por los gerentes o administradores de las sociedades o empresas pagadoras.

Las remuneraciones menores de dos mil cuatrocientos pesos al año se eximían de este impuesto.

f) Sexta categoría: rentas de profesionales y de toda otra ocupación lucrativa no comprendida en las categorías anteriores. Estas rentas se gravaban con una tasa del 2% aplicable sobre los ingresos reales, los que en ningún caso podían ser inferiores a treinta veces el valor de las respectivas patentes municipales. Se eximían del impuesto, igualmente, las rentas anuales que no sobrepasaran los \$ 2.400.

Téngase presente que el diseño y reglamentación del impuesto cedular establecido por la ley N° 3.996 se completaba con las normas contenidas en sus Títulos III y IV relativas, entre





otras materias, al procedimiento para determinar el monto del impuesto, al pago del tributo, a la cobranza y procedimientos de apremio, a las penas e infracciones, a las reclamaciones y a la tramitación y sustentación de los juicios, etc.

Nótese que muchas de estas disposiciones pasarán luego al Código Tributario, como se señala más adelante.

Asimismo, el Título V de la mencionada ley contenía diversas disposiciones transitorias, fijándose además en él las plantas del Servicio de Impuestos Internos.

Repárese en que las alícuotas de los impuestos de categoría en general eran muy bajas. También es importante destacar que en esta primera ley de la renta ya se consultaban elementos propios de estos cuerpos legales, como las presunciones de renta y las exenciones.

#### 1.2. Reformas del año 1925.

En el curso del año 1925 se introdujeron dos reformas de importancia a la estructura del impuesto contenido en la ley N° 3.996. Ellas consistieron en la creación de los **impuestos global complementario y adicional**, como pasa a explicarse a continuación:

#### A) Incorporación del impuesto global complementario.

Este tributo fue incorporado al texto de la ley de la renta por el decreto ley N° 330, publicado en el Diario Oficial de 12 de marzo de 1925.

Al tenor de dicho cuerpo legal, el impuesto gravaba el monto de la renta anual de que disponían los contribuyentes, determinada considerando sus propiedades y capitales, las profesiones ejercidas, los sueldos ganados, como también los beneficios provenientes de todas sus ocupaciones, con deducción de:

- los intereses de préstamos y deudas a su cargo;
- los réditos de capitales pagados a título obligatorio, y
- las pérdidas provenientes de un déficit de explotación en alguna empresa agrícola, comercial o industrial.

La tasa del tributo era **proporcional** para las empresas jurídicas que no distribuyeran sus rentas entre sus asociados y **progresiva** para las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile.





#### B) Implantación del impuesto adicional.

La creación de este tributo fue dispuesta por el decreto ley N° 755, publicado en el Diario Oficial de 16 de diciembre de 1925, que aprobó un nuevo texto de la ley sobre impuesto a la renta.

Mediante este gravamen se sometieron a imposición a las rentas de las sucursales de empresas extranjeras que ejercieran sus actividades en Chile, como asimismo las obtenidas por personas naturales domiciliadas en el país que se ausentaren durante cierto lapso.

Este tributo fue concebido como una forma de compensación por los impuestos que, en el primer caso, se dejaban de pagar en Chile sobre las utilidades remesadas al exterior y distribuidas fuera del país y, en el segundo caso, como compensación del impuesto global complementario al cual las personas naturales no quedaban afectas por residir en el extranjero.

La tasa del impuesto adicional **era del 3% para las sociedades** y del **2% para las personas naturales**.

Dos cosas llaman la atención en relación con la incorporación de estos tributos. En relación al impuesto global complementario, su base imponible incluía las propiedades, es decir, hacía las veces de un gravamen patrimonial. Asimismo, es llamativo que la tasa del impuesto fuera proporcional para unos contribuyentes (personas jurídicas) y progresiva para las personas naturales, como hoy en día.

En cuanto al impuesto adicional, llama la atención lo bajo de las tasas. Si bien el actual impuesto adicional contempla un gran número de alícuotas, incluso tan bajas como éstas, la tasa general del tributo es del 35%.

#### 1.3. Ley de la renta fijada por el D.L. N° 755, de 1925.

Como se señaló en el número anterior, mediante el cuerpo legal citado en el epígrafe se aprobó un nuevo texto de la ley de la renta, en cuya elaboración le cupo una decisiva participación a la misión de asesores financieros presidida por el economista norteamericano don Edwin Walter Kemerer.

6

El nuevo texto estaba dividido en seis Títulos con el siguiente estructura:

Título I : Definiciones

Título II : De la materia y destino del impuesto

- Título III : De los obligados a pagar el impuesto

Título IV : Del impuesto cedular por categorías

Título V : Del impuesto global complementario

- Título VI : Del impuesto adicional





El D.L. N° 755 mantuvo la clasificación de las rentas en seis categorías, pero eliminó el impuesto cedular sobre la renta de los bienes raíces, dejando subsistentes las normas sobre determinación de su monto sólo para los efectos de la aplicación del impuesto global complementario o adicional, en su caso.

Otra innovación importante introducida por el D.L. N° 755 consistió en la incorporación de una norma mediante la cual se gravaba en la tercera categoría a todas las rentas, beneficios y utilidades, cualquiera que fuere su origen, naturaleza o denominación y cuya imposición no se encontrare establecida en otras disposiciones de la ley.

En lo que respecta al impuesto global complementario, el nuevo texto mantuvo el sistema de deducciones personales establecido por el decreto ley N° 330, pero sustituyó la escala de tasas de dicho tributo, rebajando considerablemente el nivel de las mismas.

#### 1.4. Modificaciones al D.L. N° 755.

El texto de la ley aprobada por el D.L. N° 755, de 1925, fue objeto en los años posteriores de numerosas modificaciones, tanto por razones de financiamiento fiscal, como para mejorar la estructura técnica y la equidad del impuesto.

Entre las más importantes de dichas modificaciones pueden citarse las siguientes:

- 1) D.S. N° 225, de 17 de febrero de 1927, que refundió las disposiciones del N° D.L. 755 y de la ley N° 4.113 (D.O. 25.1.27), que otorgó facultades extraordinarias al Ejecutivo para la reorganización de las finanzas;
- 2) Ley N° 4.866, de 24 de julio de 1930, que sometió al impuesto de cuarta categoría a las empresas salitreras no afectas a derechos de exportación;
- 3) D.F.L. N° 119, de 30 de abril de 1931, que estableció un impuesto a los premios de lotería;
- 4) D.S. N° 172, de 24 de febrero de 1932, que refundió el D.S. N° 225 y las disposiciones posteriormente dictadas;
- 5) Ley N° 5.105, de 1 de abril de 1932, que estableció para la quinta categoría una tasa progresiva que se aplicó durante cuatro años;
- 6) D.L. N° 592, de 9 de septiembre de 1932, que estableció una tasa progresiva para las categorías tercera, cuarta y sexta, que rigió hasta el año tributario 1941;
- 7) Ley N° 5.169, de 30 de mayo de 1933, que refundió las disposiciones dictadas con posterioridad al D.S. N° 172;



- 8) Ley N° 6.457, de 10 de enero de 1940, que refundió en un solo texto las disposiciones sobre impuesto a la renta dictadas hasta esa fecha;
- 9) Ley N° 7.144, de 31 de diciembre de 1941, que estableció un impuesto especial a los beneficios excesivos:
- 10) Ley N° 7.145, de 31 de diciembre de 1941, que estableció el sueldo patronal en las categorías tercera y cuarta;
- 11) Ley N° 7.160, de 20 de enero de 1942, que estableció un impuesto extraordinario al cobre:
- 12) Ley N° 7.600, de 8 de octubre de 1943, que estableció un aporte del 5% en beneficio de la Caja de Habitación, antecesor del actual impuesto habitacional, y
- 13) Ley N° 8.419, de 27 de marzo de 1946, que estableció nuevas tasas y fijó el texto refundido de la ley sobre impuesto a la renta.

Esta última ley se revisará brevemente en el número siguiente.

#### 1.5. Ley N° 8.419 sobre impuesto a la renta.

Este cuerpo legal, que se mantuvo vigente por espacio de casi 18 años, conservó la clasificación cedular de las rentas y la estructura básica del decreto ley N° 755, de 1925, conformada por tres tributos distintos:

- Un impuesto cedular por categorías;
- Un impuesto complementario a la renta global, y
- Un impuesto adicional a las rentas obtenidas por las agencias o sucursales de empresas extranjeras y por ciertas personas naturales ausentes del país por determinados lapsos.

Las modificaciones experimentadas por este texto durante su existencia legal no afectaron dicha estructura, la que se mantuvo hasta su sustitución por la ley N° 15.564 (D.O. 14.2.64) sin cambios de fondo.

Cabe señalar que por D.S. N° 2.106, publicado el 10 de mayo de 1954, el Ejecutivo procedió a fijar el texto refundido del cuerpo legal en comento, en uso de la facultad conferida por el artículo 8º transitorio de la ley N° 10.343 (D.O. 28.5.52).

Entre las modificaciones incorporadas a dicho texto refundido, debe hacerse mención a la introducida por la ley N° 9.629, de 1950, que dejó afectas a las rentas provenientes de la



explotación agrícola, hecha por personas naturales o jurídicas, a las disposiciones de la tercera categoría.

Esta modificación rigió hasta el año tributario 1957, con la aplicación de la tasa ordinaria de la categoría antedicha, y hasta el año 1958 mediante una **tasa adicional del 5,5 por mil** que se cobraba conjuntamente con la contribución a los bienes raíces.

Es importante mencionar que el texto fijado por el D.S. Nº 2.106 consultaba las siguientes tasas para el impuesto cedular por categorías:

Segunda categoría: 15,6%
Tercera categoría: 13,2%
Cuarta categoría: 14,4%
Quinta categoría: 2,5%
Sexta categoría: 7,2%

#### 1.6. Modificaciones posteriores al D.S. N° 2.106.

De estas modificaciones, las de mayor significación fueron las introducidas por las siguientes disposiciones legales:

- Ley N° 11.575, de 1954. Esta ley, llamada de reforma tributaria, estableció en sueldos vitales los montos de algunas exenciones y presunciones de renta como, asimismo, los tramos de la escala de tasas del impuesto global complementario. Además de ello, sustituyó el texto del artículo 14, incluido en la tercera categoría, que definía lo que debía considerarse como aumento de capital y no como renta; estableció en esa misma categoría deducciones por pérdidas ocurridas por robos, hurtos o estafas; estableció un impuesto del 23% para las acciones total o parcialmente liberadas y representativas de una capitalización equivalente, fijó presunciones de renta mínima, basadas en los años de ejercicio de la profesión, para los contribuyentes de la sexta categoría; estableció la rebaja en el impuesto global complementario de los gastos de matrícula, pensión y educación de los hijos estudiantes; estableció el pago en diez cuotas mensuales del impuesto global complementario de empleados y obreros, etc.
- Ley N° 13.305, de 1959. Entre otras disposiciones, esta ley facultó al Presidente de la República para rebajar las tasas del impuesto a la renta de categorías; agregó como artículo 26 bis una disposición nueva sobre revalorización del capital propio; fijó nuevas tasas para la segunda categoría y el impuesto global complementario; derogó la facultad que tenía el Director del Servicio de Impuestos Internos para examinar las cuentas corrientes de los contribuyentes, etc.
- D.F.L. Nº 190, de 1960. La entrada en vigencia del Código Tributario aprobado por este decreto con fuerza de ley significó la derogación de numerosas disposiciones de la ley sobre impuesto a la renta relacionadas con infracciones y sanciones, procedimientos





de reclamación, facultades para la fiscalización de los impuestos, etc., las cuales fueron traspasadas, en términos similares o con algunas modificaciones, al texto de dicho Código.

Este fue el caso, entre otros, de los preceptos que sancionaban los vicios cometidos en las declaraciones de impuestos, el entrabamiento de la fiscalización, la no retención de los impuestos sujetos a este procedimiento o el incumplimiento de otras obligaciones impuestas a los contribuyentes; como, asimismo, de las normas sobre declaración inicial de actividades; examen de los libros de contabilidad y documentación de los contribuyentes; plazos de prescripción para el cobro de los impuestos; devolución o imputación de tributos pagados en exceso; reclamación de las liquidaciones de impuesto formuladas por el SII, etc.

#### 1.7. Reforma de la ley N° 15.564.

La ley sobre impuesto a la renta contenida en el D.S. N° 2.106 fue sustituida, como se ha expresado, por la ley N° 15.564, de 14 de febrero de 1964.

El nuevo texto aprobado por el artículo 5º de este último cuerpo legal, aunque mantuvo en líneas generales la estructura de la anterior ley, difiere de ella en varios aspectos de importancia que conviene destacar;

a) Simplificación y reclasificación de las categorías. La nueva ley refundió las seis categorías de la ley N° 8.419 en sólo dos grupos: el primero, para las rentas provenientes de inversiones o negocios en que se requiera de un capital, y el segundo, para las rentas derivadas exclusivamente del trabajo.

La conciliación de ambas clasificaciones puede apreciarse mejor en el siguiente cuadro comparativo:

Ley N° 8.419	Ley N° 15.564
1ª categoría. De la renta de los bienes raíces.	PRIMERA CATEGORÍA
2ª categoría. De la renta de los capitales mobiliarios.	
<b>3ª categoría.</b> De los beneficios de la industria y del comercio.	
4ª categoría. De los beneficios de la explotación minera y metalúrgica.	
<b>5ª categoría.</b> De los sueldos, salarios, pensiones y demás remuneraciones accesorias.	SEGUNDA CATEGORÍA
<b>6ª categoría.</b> De las rentas de los profesionales y otras ocupaciones lucrativas.	

10





- b) Tratamiento de las rentas de los bienes raíces. En esta materia se innovó con respecto a la situación anterior al establecerse el gravamen parcial en la categoría y total en el global complementario de las rentas efectivas provenientes de la explotación de los bienes raíces
- c) Tratamiento de los dividendos. Se eliminó el impuesto cedular a los dividendos a fin de evitar la doble tributación en las categorías, manteniéndose su imposición para los efectos del impuesto global complementario y adicional.
- d) Modificaciones al impuesto global complementario. A fin de que la renta neta global reflejara de manera más certera la real capacidad contributiva de los contribuyentes, se incluyeron dentro de ella las rentas exentas de los impuestos de categorías y también, aun cuando en este caso sólo para los efectos de la progresividad del tributo, aquellas exentas del impuesto global complementario.

Con el mismo objeto, se refundieron las rebajas por cargas familiares, gastos de educación y gastos médicos o profesionales, expresándolas en un porcentaje de sueldo vital deducible como crédito directamente del impuesto mismo.

e) Establecimiento de un impuesto a las ganancias de capital. La ley N° 15.564 creó, dentro del impuesto a la renta, un gravamen especial a las ganancias de capital a fin de que los incrementos reales de patrimonio no se marginaran de la tributación.

Para estos efectos se grabaron las diferencias patrimoniales provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de ciertos bienes o derechos, como bienes raíces, pertenencias mineras, derechos en sociedades de personas, bienes del activo inmovilizado, derechos de agua, etc., excluyendo del impuesto las diferencias nominales generadas por las fluctuaciones del valor de la moneda.

- **f) Nivel de las tasas.** La nueva ley igualó dentro de la primera categoría el tratamiento de las rentas del capital, estableciendo para todas ellas una **tasa general del 20%**. Respecto de las rentas del trabajo, se mantuvo la tasa del 3,5% que gravaba a los sueldos, salarios y demás rentas clasificadas en la ex quinta categoría y se rebajó la tasa de las rentas profesionales (ex sexta categoría) del 22,05%, vigente a la sazón, al 7%.
- **g)** Estructura formal de la nueva ley. El texto aprobado por el artículo 5º de la ley N° 15.564 en comento constaba de seis Títulos, cuya denominación era la siguiente:
  - Título I : Normas generales
  - Título II : Impuesto cedular por categorías
  - Título III : Del impuesto global complementario
  - Título IV : Del impuesto a las ganancias de capital
  - Título V : Del impuesto adicional
  - Título VI : De la administración del impuesto





#### 1.8. Modificaciones posteriores.

Las disposiciones de la ley N° 15.564 entraron en vigencia el 1 de enero de 1964 y se mantuvieron en vigor hasta el 31 de diciembre de 1974.

Durante dicho lapso se dictaron numerosos textos legales que modificaron o complementaron sus disposiciones.

La relación que sigue incluye sólo las más importantes de tales modificaciones:

- 1) Ley N° 16.250, de 21 de abril de 1965. Establece la reajustabilidad, en función de la variación del índice de precios al consumidor, de los impuestos a la renta que deben pagarse anualmente.
- 2) Ley N° 16.528, de 17 de agosto de 1966. Entre otras modificaciones, esta ley eximió del impuesto adicional a las devoluciones al exterior de capitales internados al amparo de ciertos regímenes de excepción; elevó el porcentaje de reajuste de los impuestos anuales; modificó el monto del sueldo patronal, etc.
- 3) Ley N° 17.073, de 31 de diciembre de 1968. El artículo 1º de esta ley derogó de manera genérica, a contar del año tributario 1969, todas las franquicias consistentes en la exención total o parcial del impuesto global complementario, excluyendo de dicha derogación sólo las contenidas en las disposiciones legales taxativamente señaladas en su texto.

Además de lo anterior, este cuerpo legal modificó diversas disposiciones de la ley de la renta, entre ellas, las relacionadas con las presunciones de renta de los bienes raíces, el sistema de amortización de los bienes del activo fijo y las modalidades de cálculo del sueldo patronal.

- 4) Ley N° 17.416, de 9 de marzo de 1971. Esta ley elevó el monto de la exención del impuesto global complementario de uno a dos sueldos vitales anuales; modificó la regulación del sueldo patronal; alzó las tasas del impuesto adicional, etc.
- 5) Ley N° 17.828, de 8 de noviembre de 1972. De las modificaciones introducidas por esta ley deben destacarse el establecimiento del impuesto único a las rentas del trabajo y la implantación de un sistema de pagos provisionales mensuales para los contribuyentes sujetos a impuestos de declaración anual.

La importancia de estos cambios, que la legislación posterior ha mantenido, justifica que se haga referencia en particular a los alcances y fundamentos de cada uno de ellos.

a) Impuesto único a las rentas del trabajo. Este tributo vino a reemplazar a la tributación dual (categoría y global complementario) que, de acuerdo con la estructura general de la ley, afectaba a las rentas del sector trabajo (empleados, obreros y pensionados).

12



El nuevo impuesto fue estructurado como un **tributo único de carácter personal** (con deducciones o créditos por cargas de familia), retenible en la fuente y determinado en base a una escala de tasas progresivas, de mecánica y nivel similares a las del impuesto global complementario, características que se mantienen bajo la ley en actual vigencia.

b) Pagos provisionales de impuesto. De acuerdo con las normas que instrumentaron este sistema, los contribuyentes de la ley de la renta sujetos a impuestos anuales quedaron obligados a efectuar, a partir del mes de enero de 1973, pagos provisionales mensuales, determinados en función de sus ingresos brutos, a cuenta de los impuestos que en definitiva les correspondieran por el respectivo ejercicio o período.

Este sistema implica la recaudación del impuesto a medida que se produce la renta y, por ende, asegura su percepción en moneda de igual valor. Simultáneamente con su establecimiento, se derogó el mecanismo de ajuste compensatorio de la inflación que operó hasta 1972, consistente en el reajuste de los impuestos anuales a la renta en el 100% de la variación del índice de precios al consumidor ocurrida en el año en que se devengaron los tributos, que se había demostrado insuficiente para prevenir las pérdidas en el rendimiento real de dichos gravámenes producidas por el proceso inflacionario.

Al finalizar esta relación se llega a la dictación del **D.L. N° 824**, **publicado el 31 de diciembre de 1974**, cuyo artículo 1º sustituyó la ley sobre impuesto a la renta vigente por un nuevo texto, que entró a regir el 1 de enero del año siguiente y que aún se mantiene vigente.

Dada la relevancia de este cambio, su análisis se efectúa en el número que sigue.

### 2. Ley de impuesto a la renta establecida por el D.L. N° 824, de 1974.

Como ya se dijo, el decreto ley Nº 824, de 1974, aprobó en su artículo 1º un nuevo texto de la ley sobre impuesto a la renta, en sustitución del contenido en el artículo 5º de la ley Nº 15.564, de 1964.

Las disposiciones del nuevo ordenamiento, aunque mantienen la estructura básica del texto anterior, incluida la clasificación de las rentas en **dos categorías**, introducen numerosos cambios que modifican el sistema preexistente en varios aspectos sustantivos o de fondo.

Básicamente, tales cambios tuvieron por objetivo las siguientes finalidades:

a) Implantar un **sistema de corrección monetaria** destinado a impedir que se tributara sobre utilidades nominales o inexistentes, generadas por la inflación, y a eliminar las distorsiones derivadas del mecanismo de revalorización del capital propio establecido en la ley anterior, que sólo protegía de los efectos inflacionarios al activo inmovilizado de las empresas.





- b) Ampliar la cobertura del sistema general de tributación a la renta, mediante la incorporación a dicho sistema de numerosos grupos de contribuyentes sujetos con anterioridad a regímenes sustitutivos o especiales.
- c) Nivelar la tributación aplicable a las rentas de una misma naturaleza a través, fundamentalmente, de la supresión de las discriminaciones basadas en la estructura jurídica de las empresas.
- d) Eliminar algunos factores de inequidad que influían en la determinación y distribución de la carga tributaria, entre ellos, la distinta estructura de las escalas del impuesto global complementario y del impuesto único a las rentas de los trabajadores, las exenciones establecidas en favor de algunos tipos de rentas o instituciones, etc.
- e) Simplificar algunos mecanismos para el cumplimiento del impuesto a la renta y definición o reformulación de algunos conceptos vinculados a la determinación de la base imponible de dicho tributo.

En los números que siguen se reseñarán brevemente dichos cambios.

#### 2.1. Corrección monetaria.

En un sentido general, este sistema comprende todos los mecanismos incorporados por la nueva normativa tendientes a resguardar de los efectos de la inflación a los valores del balance de las empresas, a los ingresos percibidos por los contribuyentes y a los impuestos y pagos provisionales efectuados por ellos.

Tres son, en consecuencia, los ámbitos principales en que actúa la corrección monetaria:

a) Revalorización del capital propio y de los valores o partidas del activo y pasivo exigible de las empresas sujetas al impuesto de primera categoría que deban demostrar sus rentas mediante un balance general.

El sistema de revalorización contemplado en el artículo 35 de la anterior ley sobre impuesto a la renta, circunscrito a los bienes del activo inmovilizado, desprotegía a las inversiones en otros tipos de bienes al hacerlas tributar sobre el mayor valor que, a causa de la inflación, experimentan otros activos reales como existencias, valores mobiliarios, inversiones en otras empresas, etc.

Es verdad que la disposición en referencia permitía cargar a pérdida el remanente de la revalorización del capital propio no absorbido por la revalorización del activo inmovilizado; ello, empero, resultaba insuficiente para depurar las utilidades de los efectos de la inflación porque dicho cargo o deducción estaba limitado al 20% de la renta líquida imponible del ejercicio.





El sistema así implementado resultaba arbitrario y no respondía a ningún criterio económico o financiero real, ya que prescindía del hecho de que el impacto de la inflación en la generación de utilidades nominales varía según las características de cada empresa, dependiendo de factores tales como la velocidad de rotación de los inventarios, la relación proporcional existente entre el activo inmovilizado y el activo realizable, el mayor o menor monto de endeudamiento, etc.

El sistema establecido por la nueva ley, consulta, en cambio, la revalorización, con incidencia en los resultados, de la totalidad de los activos no monetarios existentes al cierre del ejercicio. Unido a la actualización de los valores de las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, ello permite establecer, por la vía de la comparación con el patrimonio inicial del ejercicio, expresado en moneda de igual valor, utilidades o pérdidas reales eliminándose, de este modo, las distorsiones y diferencias producidas, a causa de la inflación, por la computación de expresiones monetarias de distinta equivalencia.

# b) Reajuste de los ingresos y rentas de los contribuyentes no demostradas en base a un balance general.

Diversas disposiciones de la nueva ley prescriben el reajuste, de acuerdo con la variación del IPC, de las rentas de categoría que no se determinan en base a los resultados de un balance general. Ello implica que tales rentas deben ser computadas, para los efectos de su imposición, por su equivalencia en pesos de poder adquisitivo a la fecha del cierre del ejercicio o período respectivo.

El texto legal exceptúa de este mecanismo de reajuste a las rentas que se establezcan en base a los sistemas de presunciones de renta, estableciendo en subsidio otros mecanismos conducentes al mismo fin, ya que aseguran la actualización de valor monetario de las rentas a la fecha de término del ejercicio.

Con estas exclusiones el sistema de reajuste directo de la renta, en función de la variación experimentada por el IPC en el ejercicio, se aplica sólo a los siguientes grupos de contribuyentes:

- i) A los que exploten bienes raíces y que deban tributar sobre la base de sus rentas efectivas, cuando lleven contabilidad simplificada, sin practicar balance general, entre ellos los arrendadores de inmuebles no agrícolas que perciban rentas superiores al 11% del avalúo fiscal y las personas que exploten bienes raíces de cualquier naturaleza en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario;
- ii) A los contribuyentes de primera categoría que perciban rentas de capitales mobiliarios cuando sus restantes rentas de la misma categoría no sean demostradas mediante un balance general;



- iii) A las personas que perciban rentas esporádicas sujetas al impuesto de primera categoría de acuerdo con el artículo 20, Nº 5, siempre que no se trate de contribuyentes sometidos a las disposiciones sobre corrección monetaria establecidas en el artículo 41, y
- iv) A los contribuyentes de la segunda categoría en virtud del artículo 42, Nº 2 (profesionales liberales, sociedades de profesionales y titulares de otras ocupaciones lucrativas).

Las disposiciones sobre corrección monetaria incluyen, asimismo, el reajuste de las rentas consistentes en sueldos, salarios y demás remuneraciones afectas al impuesto único de segunda categoría para los fines de su inclusión, como rentas exentas, dentro de la renta bruta global del impuesto complementario.

#### c) Reajuste de los pagos de impuestos.

Como correlato lógico de las normas que consultan el reajuste y/o actualización de las rentas a la fecha del cierre del ejercicio, la nueva ley contempló también el reajuste, conforme a la variación del IPC, de todos los tributos pagados en el curso del ejercicio, ya sea por la vía de la retención o de los pagos provisionales, para los fines de su imputación al impuesto resultante de las rentas reajustadas o actualizadas.

El D.L. Nº 824 modificó, asimismo, las normas sobre reajuste de las diferencias de impuestos no cubiertas por los pagos provisionales y de los saldos que quedaren a favor de los contribuyentes una vez verificada su imputación al impuesto definitivo, adecuándolas al nuevo sistema de corrección monetaria de las rentas que supone, como se ha dicho, la actualización de las mismas y, por ende, de los tributos respectivos a la fecha de término del ejercicio o período correspondiente. Por tal razón, dichas diferencias y remanentes se reajustan considerando sólo el lapso transcurrido a contar de dicha fecha y hasta el mes señalado por la ley para su entero en arcas fiscales.

#### 2.2. Ampliación de la cobertura del sistema de tributación de la ley de la renta.

Consecuente con las ideas expresadas en diversas oportunidades por el Ejecutivo, uno de los principales objetivos del cambio del sistema de tributación a la renta fue la revisión total de los regímenes de tributación sustitutivos del impuesto a la renta, teniendo presente que tales regímenes no guardaban, por lo general, relación con la capacidad de prestación de los contribuyentes favorecidos, afectando con ello a la equidad global del sistema impositivo.

Implementando estas ideas, el D.L. N° 824 incorporó al régimen general del impuesto a la renta, a partir del año tributario 1976, a los pequeños mineros sujetos a las leyes N°s.10.272 y 11.127, excepto los pequeños mineros artesanales para quienes se mantuvo, como gravamen único, el tributo establecido en dichas leyes; a los pequeños industriales y artesanos afectos al régimen especial contemplado en la ley N° 17.386 y sus modificaciones, texto legal éste que se derogó, salvo los propietarios de pequeños talleres obreros respecto de los cuales se estableció un impuesto único sustitutivo de los tributos ordinarios a la renta; y a los empresarios que





explotan vehículos motorizados destinados al transporte de pasajeros y carga, que tributaban con arreglo al gravamen especial establecido en el artículo 109 de la ley N° 16.250 y que pasaron a hacerlo dentro del régimen común de la ley de la renta, sobre la base de una renta líquida imponible presumida de derecho, en términos similares a los establecidos para la explotación de camiones dedicados al transporte de carga ajena.

La incorporación de estos contribuyentes al régimen general de la ley de la renta constituyó un avance significativo en términos de equidad, desde el momento que tales contribuyentes pasaron a tributar con el impuesto global complementario, que constituye la principal fuente de progresividad del sistema impositivo chileno.

#### 2.3. Nivelación de la tributación que afecta a rentas de la misma naturaleza.

Otro de los objetivos de la reforma que culminó con el D.L. N° 824 lo constituyó la eliminación de las discriminaciones en el tratamiento tributario de rentas de naturaleza análoga basadas en la estructura jurídica de las empresas o en la condición legal de los titulares de dichas rentas.

La erradicación de tales discriminaciones se imponía como necesidad, no sólo por razones de equidad, sino fundamentalmente para restablecer la neutralidad del impuesto en lo que respecta a la forma de organización o constitución legal de las empresas.

El caso más relevante de estas discriminaciones lo constituía el diferente tratamiento que correspondía, dentro de la ley de la renta anterior, a las sociedades de personas en relación con las sociedades anónimas, lo que determinaba para uno y otro tipo de sociedades una tributación a la renta, incluida la que correspondía a los socios y accionistas, que resultaba mayor o menor dependiendo de diferentes variables, de las cuales las de incidencia más significativa eran el nivel de la renta de la empresa y el monto de las utilidades distribuidas a través de dividendos.

Para nivelar la tributación en este caso el decreto ley N° 824, además de uniformar la tasa del impuesto de primera categoría aplicable a ambos tipos de sociedades, estableció un mecanismo especial tendiente a gravar con el impuesto global complementario todas las utilidades de las sociedades anónimas susceptibles de ser traspasadas a los accionistas, con independencia del hecho de si son o no distribuidas. Este mecanismo comprende dos fases o instancias: el pago por la sociedad anónima de un impuesto adicional del 40% sobre tales cantidades y la aplicación, por parte del accionista, de un crédito especial contra su impuesto global complementario, equivalente al 40% de las cantidades distribuidas por la respectiva sociedad anónima, que permite reemplazar la tributación provisoria en base al impuesto adicional pagado por la sociedad, por la tributación definitiva en manos del accionista.

Como una nota especial y para evitar malos entendidos, este procedimiento claramente ya no es aplicable en la actualidad. Hay que recordar que en esa época aún no había la integración del impuesto de primera categoría con los impuestos finales, entre otras cosas que están vigentes al presente.





#### 2.4. Eliminación de otros factores de inequidad.

Entre las modificaciones orientadas a la consecución de este objetivo, pueden citarse las siguientes:

- a) Nivelación de las escalas de los impuestos global complementario y único de segunda categoría a las rentas del trabajo y expresión de sus tramos en unidades tributarias.
- b) Uniformidad de los créditos contra dichos impuestos, tanto en lo que respecta a las causales, como al monto de la rebaja.
- c) Nivelación de los límites de exención de los impuestos cedulares a la renta. La ley anterior eximía del impuesto de primera categoría a las personas naturales que obtuvieren rentas que no excedieran de un cuarto de un sueldo vital anual. La nueva normativa elevó dicho límite a una unidad tributaria anual, nivelando de este modo la exención con la establecida para los contribuyentes de la segunda categoría.
- d) Establecimiento de un régimen impositivo especial para diversos gremios de pequeños empresarios –comerciantes de ferias libres y estacionados en la vía pública, suplementeros, etc.– que, aunque legalmente afectos a impuesto sobre sus rentas, habían estado, por la naturaleza de sus actividades, marginados en el hecho de toda tributación.

El legislador consideró justo que estos contribuyentes aporten al Fisco su contribución para que exista igualdad de tratamiento a lo menos con los trabajadores dependientes del mismo nivel de ingresos.

- e) Derogación de exenciones. En concordancia con los criterios generales establecidos en esta materia, en orden a eliminar toda exoneración, liberación o beneficio que no obedeciera a un régimen de franquicias sectoriales o regionales, el D.L. N° 824, eliminó las exenciones de impuesto de primera categoría que favorecían, de acuerdo con el anterior texto de la ley de la renta, a determinados intereses, a los remanentes de las cooperativas, a las rentas percibidas por diversas empresas, instituciones y organismos, etc.
- 2.5. Simplificación y racionalización de algunos mecanismos o elementos del impuesto a la renta.

Como se señaló al comienzo de este número, otro de los propósitos del D.L. Nº 824 fue la simplificación del sistema de imposición a la renta y el perfeccionamiento, desde el punto de vista técnico-formal, de algunos mecanismos o elementos del tributo. Esta finalidad aparece de manifiesto, entre otras, en las siguientes modificaciones introducidas a la legislación anterior por dicho cuerpo legal:

18





- a) Derogación de la tributación paralela que afectaba a ciertas rentas, especialmente el impuesto adicional a las empresas periodísticas y el impuesto sobre los sueldos y salarios en favor del Fondo de Construcción de Establecimientos de Educación Pública.
- b) Derogación del impuesto a las ganancias de capital que gravaba los ingresos provenientes de ciertas operaciones esporádicas o eventuales.
- c) Definición y reformulación de algunos conceptos vinculados a la determinación de la base imponible de los impuestos a la renta. Especial mención en este sentido merecen las disposiciones que definen lo que debe entenderse por costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de la renta bruta de primera categoría, punto sobre el cual la ley anterior guardaba silencio, y las que complementaron y precisaron las normas sobre gastos deducibles en la determinación de la renta líquida de la misma categoría.
- d) Supresión del mecanismo del sueldo patronal, que permitía deducir de la renta líquida de primera categoría un porcentaje determinado para los efectos de aplicarle una tasa especial (5,5%), inferior a la tasa general de dicha categoría (17%).

En su reemplazo el D.L. N° 824 estableció la deducibilidad como gasto de las remuneraciones que se asignen al empresario o socios que trabajen efectivamente en la empresa, a condición, entre otros requisitos, que sobre ellas se pague el impuesto único de segunda categoría y se efectúen imposiciones en una institución de previsión.

e) Reformulación de las normas sobre cálculo del impuesto único de segunda categoría en algunas situaciones especiales. El decreto ley N° 824 perfeccionó e hizo más operativas las disposiciones que gobiernan la aplicación y cálculo de este tributo en el caso de las remuneraciones pagadas a los trabajadores eventuales y discontinuos, estableciendo un procedimiento especial para los trabajadores marítimos, y en el caso de las remuneraciones accesorias al sueldo o salario, tales como gratificaciones, horas extraordinarias, etc., consultando diversas situaciones no contempladas en la legislación anterior.

#### 2.6. Modificaciones al D.L. N° 824, de 1974.

El D.L. N° 824 ha sido modificado numerosas veces, incluidas por cierto varias reformas tributarias, como la última, establecida por la ley N° 20.780, de 2014.

Sería muy extenso referirse a todas ellas, aunque sea brevemente. Sólo se hará una pequeña referencia a las más significativas reformas tributarias que afectaron al D.L. N° 824, culminando esta entrega con un resumen de algunos cambios introducidos por la citada ley N° 20.780.

A) Reforma tributaria de la ley N° 18.293 de 1984. Con fecha 31 de enero de 1984 se publicó en el Diario Oficial la referida ley N° 18.293 que modificó numerosas disposiciones de la ley sobre impuesto a la renta contenida en el artículo 1º del decreto ley N° 824, de 1974,





introduciendo importantes cambios que afectaron a algunos de los principios básicos en que descansa el sistema de tributación establecido en dicho ordenamiento y que, por ello, representaron la reforma más trascendencia experimentada por el mismo desde su promulgación el 31 de diciembre de 1974.

Finalidad fundamental de tales cambios es incentivar la inversión privada y la proporción de ella financiada con el ahorro interno. Esta ley introduce la integración de los impuestos corporativos con los personales y es la que crea el FUT.

- **B)** Reforma tributaria de la ley N° 18.985 de 1990. En el Diario Oficial del 28 de junio de 1990 se publicó la ley N° 18.985, que introdujo a la ley sobre impuesto a la renta diversos cambios de importancia, entre ellos la derogación de la modalidad tributaria especial establecida en su artículo 20 bis, y la reformulación de las normas por que se rigen los distintos regímenes de renta presunta contemplados en dicho cuerpo legal con el fin de delimitar con mayor precisión sus respectivos ámbitos de aplicación.
- C) Reforma tributaria de la ley N° 20.780 de 2014. La reforma tributaria que contiene esta ley, publicada en el Diario Oficial el día 29 de septiembre de dicho año, es la más importante de los últimos 30 años. Además de los numerosos cambios introducidos a la ley de la renta, también modifica muchos otros textos legales, incluyendo los cuerpos normativos básicos del sistema tributario chileno (Código Tributario, IVA, Timbres y Estampillas, etc.).

El verdadero corazón de la reforma está en la sustitución del artículo 14 de la ley de la renta, con lo que se acaba el FUT a contar del año comercial 2017. A contar de tal fecha entran a regir dos nuevos regímenes generales, el de la letra A) de dicho artículo, que corresponde a un régimen de renta atribuida, y el de la letra B) de la misma norma, que corresponde a un régimen con integración parcial.

Una importante característica de esta ley es su **gradualidad**. Algunas de sus modificaciones comenzaron a regir desde la fecha misma de su publicación y otras comienzan a regir en los años calendarios 2015, 2016, 2017 y 2018.

Entre ellas –y para finalizar– se encuentra la tasa del impuesto de primera categoría, que para el año calendario 2015 su alícuota será del 22,5%, llegando al 25% en el año 2017, para aquellos contribuyentes que estén acogidos a la letra A) del artículo 14 y al 27% en el año 2018 (y 25,5% en el año 2017) para los contribuyentes adscritos a la letra B) del mismo artículo.



## Conclusión

En esta primera semana se ha estudiado básicamente la historia de la ley de la renta en nuestro país. En efecto, se ha reseñado la primera ley del ramo (ley N° 3.996 del año 1924) y sus principales modificaciones y reformas hasta llegar a la actualidad en que dicho texto legal se contiene en el D.L. N° 824, de 1974.

Hitos importantes en este camino han sido la incorporación de los impuestos global complementario y adicional, en el año 1925; el cambio de 6 categorías a sólo 2 como se ha mantenido hasta ahora; el alza de las tasas en general, que pasaron de guarismos cercanos al 3% a las tasas que se tienen en la actualidad y muchos otros más que le han su actual configuración al impuesto a la renta.

Es importante tener presente además que el D.L. N° 824, de 1974, ha tenido incontables modificaciones, que han buscado distintos objetivos y propósitos, como la última Reforma Tributaria que intervino drásticamente la ley del ramo, con el objeto principal de aumentar la recaudación tributaria.

21



# Bibliografía

- 1) Araya Sch., G. (1975). Tributación a la Renta. Santiago, Chile, Lexis Nexis Chile.
- 2) Araya, G. (2014). Impuesto de primera categoría. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 3) Araya, G. (2015). Alcances de la Reforma Tributaria. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 4) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Octubre de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. <a href="http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368">http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368</a>







# **IMPUESTO A LA RENTA**

UNIDAD Nº I

Historia de la ley de la renta y definiciones conceptuales claves







## Introducción

En la semana anterior, al iniciar la Unidad I, se ha reseñado brevemente la historia de la tributación a la renta en nuestro país.

En esta segunda semana, para completar dicha Unidad, la que tiene un carácter eminentemente introductorio en relación con el estudio de la ley de la renta, se revisarán los principales conceptos de tributación, recurriendo tanto al Código Tributario y a la propia ley de la renta como a otras fuentes, entre ellas el derecho común, de modo de sentar una base conceptual sólida para el resto del curso.

Definiciones tales como domicilio o residencia son claves en la determinación de qué tributación afectaría a un determinado contribuyente. También cobra importancia la fuente de la renta.

Todos los conceptos citados en el breve párrafo anterior (renta, fuentes de la renta, contribuyente, domicilio, residencia, etc.) se definen convenientemente de modo de tener un lenguaje común que ayude a la interpretación de esta materia.

Asimismo, también se revisan algunos conceptos propios del Derecho Tributario que ayudan a entender lo que es un tributo y por qué los Estados pueden imponerlos, recaudarlos y fiscalizarlos.





### Ideas fuerza

Potestad tributaria, es el cúmulo de atribuciones de la Administración Tributaria encaminadas a la aplicación y fiscalización de las leyes tributarias y que tiene su origen en la ley, constituyendo por tanto, una consecuencia del ejercicio del Poder Tributario.

Por tributo debe entenderse toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su Poder Tributario.

La obligación tributaria es una relación jurídica-tributaria que nace a partir del ejercicio por parte del Estado del Poder Tributario, y se manifiesta en la imposición de derechos y obligaciones recíprocos que aparecen entre el Fisco, los contribuyentes y otros terceros involucrados.

Por renta debe entenderse 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.

### 3. Definiciones y conceptos claves en materia tributaria.

Para entender a cabalidad un impuesto tan complejo como el de la renta, es necesario contar con una base conceptual sólida, ya que esta materia demanda entender mecanismos y elementos técnicos importantes, con un lenguaje propio muy rico y lleno de matices.

Tanto es así que si no se manejan ciertos elementos básicos difícilmente se podrá comprender mecanismos relativamente complejos, como por ejemplo la integración del impuesto de primera categoría con los impuestos finales, la imputación de créditos y los límites a que deben sujetarse, el sistema de pagos provisionales o de corrección monetaria, la tributación internacional, etc.

También se estima conveniente conocer algunos elementos básicos de Derecho Tributario, especialmente los que dicen relación con los conceptos de tributo y potestad tributaria, clave este último para entender el derecho que tiene el Estado para instituir y recaudar impuestos.

#### 3.1. Nociones básicas de Derecho Tributario.

No se pretende profundizar sobre esta materia, sino que sólo entregar algunos elementos que ayuden a entender otros conceptos claves sobre el tema tributario.





Sin embargo, nunca está demás partir con una definición clásica de esta rama del Derecho, que dicho sea de paso es parte del Derecho Financiero. Esta definición, propuesta por el maestro italiano Antonio Berliri señala que "es aquella rama del Derecho que expone los principios y las normas relativas a la institución y a la aplicación de los impuestos y tasas, como también a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los individuos, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio instituido por el Estado con fin de lucro". (A. Berliri, Principios de Derecho Tributario, Madrid, 1964, p. 28)

Es pertinente también señalar que habitualmente el Derecho Tributario se subdivide en una parte general, que comprende los principios generales que regulan la potestad tributaria del Estado y sus límites, comprendiendo normas de organización administrativa en concordancia con las garantías constitucionales; y una parte especial, que corresponde a los estatutos especiales que regulan los distintos gravámenes establecidos por la ley, entre cuyos textos legales se encuentra por supuesto la ley de la renta.

El Derecho Tributario presenta algunas características bien definidos, a saber: a) es un **Derecho autónomo**, en cuanto a que importa tan sólo una especificación dentro de un conjunto más complejo, como es la unidad jurídica en sí; b) es un **Derecho dinámico, variable**, con cambios constantes de las normas tributarias (recuérdese que hace poco más de un año se aprobó la Reforma Tributaria); c) es un **Derecho complejo**, dado por la propia complejidad de la materia impositiva, y d) pertenece al ámbito del **Derecho Público**, toda vez que el Derecho Tributario, tiene como objeto esencial, la obligación o vínculo jurídico tributario, el cual es creado única y exclusivamente por ley, siendo consecuencia de una manifestación del poder tributario.

También es importante conocer, aunque sea someramente, los principios constitucionales que se relacionan con el Derecho Tributario, pues dichos principios sustentan jurídicamente dicha rama del Derecho.

Algunos de dichos principios son los siguientes:

- Principio de legalidad: Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. (Arts. 19, N° 20, 63, N° 14, y 65 de la Constitución Política de la República)
- Principio de la igualdad ante el impuesto: Esta garantía constitucional constituye una aplicación del principio general de la igualdad ante la ley, en cuya virtud se busca la igualdad de tratamiento tributario ante la igualdad de situaciones o circunstancias, lo que supone evidentemente que frente a situaciones desiguales, los tratamientos sean desiguales. (Art. 19, N°s. 2, 20 y 22, de la Constitución)
- Principio de la no discriminación o equidad del impuesto: De acuerdo con este principio, en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. (Art. 19, N° 20, inciso segundo, de la Constitución)





- Principio de la no afectación del impuesto: Este principio señala que los tributos que se recauden, cualquiera que fuere su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación, y no podrán estar afectos a un destino determinado. (Art. 19, N° 20, de la Constitución)
- Principio de la protección jurisdiccional: Este principio constituye un pilar fundamental del sistema jurídico nacional, que exige que se establezcan mecanismos adecuados de protección en relación a violaciones de garantías constitucionales tributarias y conflictos entre la administración tributaria y los particulares. (Art. 19, N° 3, de la Constitución)

Ahora bien, en las líneas anteriores se ha hablado de **potestad tributaria** o **poder tributario**, un concepto que es necesario precisar.

La **potestad tributaria**, es el cúmulo de atribuciones de la Administración Tributaria encaminadas a la aplicación y fiscalización de las leyes tributarias y que **tiene su origen en la ley**, constituyendo por tanto, una consecuencia del ejercicio del Poder Tributario.

El Estado, en efecto, se encuentra dotado de tal potestad tributaria, a través de la cual está en situación de crear y establecer tributos, es decir prestaciones pecuniarias obligatorias, cuyo cumplimiento es obtenido coactivamente. (Figueroa, 2004)

Este poder tributario emana de la condición de soberanía del Estado, y su aplicación es posible comprobarla tanto en el nacimiento o creación de cada tributo, entregada al Poder Legislativo, como en el control y fiscalización de su cumplimiento, radicado en un organismo administrativo, ligado al Poder Ejecutivo.

En palabras de Figueroa, el "poder tributario del Estado es la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para **imponer**, **modificar o suprimir en virtud de una ley obligaciones tributarias**". (Figueroa, 2004, p. 11)

Asimismo, según Massone, citado por Figueroa (2004, p. 11), la "potestad tributaria es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición".

Nótese la importancia de estas definiciones. De acuerdo con ellas es posible apreciar cómo el Estado está facultado para crear y establecer tributos así como también para controlarlos y fiscalizarlos, a través principalmente del Servicio de Impuestos Internos.

Un ejemplo reciente de aquello es la creación del llamado "impuesto verde", un tributo nuevo establecido por el artículo 3° de la ley N° 20.780 (D.O. 29.9.14), sobre Reforma Tributaria, que grava por una única vez la venta de vehículos motorizados nuevos, livianos y ligeros, y que se calcula en base al rendimiento urbano del vehículo, a las emisiones de óxidos de nitrógeno y al precio del mismo. Este nuevo impuesto entró en vigencia a partir del **29 de diciembre de 2014**.





Despejado este tema, en el siguiente número se verán dos conceptos igualmente importantes y que han sido repetidos en las líneas anteriores, a saber: **tributos y obligaciones tributarias**.

#### 3.2. Tributo y obligación tributaria.

Como en todo orden de materias jurídicas, en relación al concepto de tributo, es posible encontrar un gran número de definiciones, aunque sus diferencias son más bien sutiles, pues en el fondo apuntan a lo mismo.

Una definición clásica de tributo apunta a que debe entenderse por tal "toda prestación pecuniaria exigible **coactivamente** por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario." (Figueroa, 2004, p. 4)

Esta definición contiene los elementos principales del tributo, a saber: que se trata de una prestación, **obligatoria**, emanada del poder o de la potestad tributaria del Estado que la impone.

El tributo es una prestación pecuniaria obligatoria, emanada de la potestad tributaria del Estado que la impone.

Una definición muy similar a la anterior, atribuida al Código Tributario para América Latina, señala que "los tributos son prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (Zavala, 1998, p. 9).

Finalmente, de acuerdo con Giuliani Fonrouge, citado por Figueroa (2004, p. 4), los tributos son "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".

Esta última definición introduce una idea clave, cual es la creación de una **relación jurídica entre el Estado (Fisco) y los contribuyentes**, que se traduce en obligaciones recíprocas, entre las que se encuentra la más importante de todas en esta materia: la **obligación tributaria principal**, esto es, el pago del tributo.

Entonces, a partir de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado, "surge un vínculo jurídico entre el Fisco —como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria— y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo". (Figueroa, 2004, p. 5)

Como es fácil comprender, los tributos constituyen la fuente principal de recursos con que cuenta el Estado, llegando a cubrir cerca del 70% a 80% del presupuesto nacional. A este





respecto, conviene señalar que el IVA es el impuesto más importante en cuanto a recaudación, seguido muy de cerca por el impuesto a la renta.

Nótese que se hablado en el párrafo anterior de "impuestos" y no de tributos. En efecto, como se verá a continuación, los impuestos aunque comparten muchas de las características de los tributos, se distinguen de éstos en que no es posible visualizar el beneficio que el obligado pueda recibir de satisfacer tal impuesto.

Finalmente, los tributos se caracterizan, además, por su fácil recaudación y alto rendimiento.

#### 3.2.1. Clasificación de los tributos.

En general todos los tributos tienen una estructura común, se originan en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, son obligatorios, y su objeto es una suma de dinero.

Sin embargo, de acuerdo con Figueroa (2004), algunos de ellos se diferencian a partir de la mayor o menor evidencia en la **contraprestación o beneficio** que recibe el contribuyente por la satisfacción del tributo o, en algunos casos, también a partir del presupuesto de hecho establecido por la ley para dar por establecido el gravamen, esto es, en la configuración del hecho gravado.

Teniendo presente lo recién dicho, habitualmente, los tributos se clasifican en: i) **impuestos**; ii) **tasas** y iii) **contribuciones**, conceptos que se pasan a revisar a continuación:

i) El Impuesto. Según Guillermo Ahumada, citado por Figueroa (2004), el impuesto "es la prestación en dinero que el Estado exige de ciertos sujetos económicos, coactivamente, sin contraprestación y de acuerdo a reglas fijas para financiar los servicios públicos que satisfacen necesidades colectivas de carácter indivisibles".

De acuerdo con ello, impuesto es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada, independientemente de toda retribución o beneficio del Estado para con el obligado.

Puede observarse que el impuesto participa de las características comunes a todo tributo; empero, se distingue en éste debido a que no se puede visualizar un beneficio o contraprestación que el obligado pudiera eventualmente recibir por el cumplimiento del impuesto.

No está demás decir que el impuesto es el tributo más generalizado, el de mayor recaudación y aplicación, como se comentó precedentemente.

ii) Las Tasas. Es la prestación pecuniaria a la que es obligado el contribuyente por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público.



En las tasas, la obligación del pago surge cuando el servicio es puesto a disposición del contribuyente, aunque éste no lo utilice. (Figueroa, 2004)

En la legislación chilena es posible encontrar varios textos que fijan tasas y derechos por ciertas actuaciones y solicitudes de servicios o entes públicos, entre las cuales cabe mencionar las que se fijan para el Servicio de Registro Civil, para el control de armas y productos químicos y para el control de las artes marciales, por citar sólo algunas.

No debe confundirse este concepto de tasa, como un tipo de tributo, con el de "tasa", referido al guarismo que se aplica sobre la base imponible del impuesto respectivo. Por ejemplo, la tasa actual del impuesto de primera categoría es del 22,5%, que se aplica sobre la renta líquida imponible o base imponible de dicha categoría.

Los derechos son prestaciones en dinero que se exigen para obtener una determinada autorización administrativa. Derechos son, por ejemplo, los que se pagan a notarios, conservadores y archiveros judiciales por sus actuaciones.

iii) Las Contribuciones. La contribución es el tributo que afecta al propietario de un bien inmueble y que deriva del aumento del valor de dicha propiedad por la realización de obras públicas. (Figueroa, 2004)

La definición corresponde a las denominadas "contribuciones de mejoras" y su fundamento se encuentra precisamente en el mayor valor de los inmuebles por la ejecución de obras públicas o infraestructura.

El impuesto territorial, contenido en la ley N° 17.235, tributo que recibe coloquialmente el nombre de "contribución", realmente no corresponde a una contribución, de acuerdo a la definición recién transcrita.

No obstante, algunos especialistas hablan de "contribuciones de funcionamiento" —en contraposición a las contribuciones de mejoras— que corresponden a tributos que se pagan para asegurar el pago de servicios públicos, lo que se aviene más con el concepto de contribuciones con que se conoce el impuesto territorial en Chile.

#### 3.2.2. Concepto y elementos de la obligación tributaria.

Esta importante relación jurídica-tributaria nace a partir del ejercicio por parte del Estado del poder tributario, y se manifiesta en la imposición de derechos y obligaciones recíprocos que aparecen entre el Fisco, los contribuyentes y otros terceros involucrados. (Figueroa, 2004)

Cabe señalar que dentro de esta compleja relación jurídica existe una **obligación tributaria principal**, que afecta al contribuyente y que es la de pagar el impuesto. Esta es, en





definitiva, la obligación que debe satisfacer el contribuyente en tanto se configuren los hechos gravados en los diversos textos legales que los implantan.

Existen, además, **obligaciones tributarias accesorias** que tienen por objeto asegurar y facilitar la liquidación y recaudación de los tributos, como por ejemplo, las obligaciones de informar determinadas operaciones al SII a través de las declaraciones juradas; obligaciones que pueden afectar tanto al contribuyente como a terceras personas tales como notarios, conservadores, municipalidades, diversas instituciones, etc.

En un sentido amplio, tanto la obligación principal como las obligaciones accesorias quedan comprendidas dentro de la noción de "obligación tributaria".

En un sentido más restringido, sin embargo, la obligación tributaria es aquella establecida por ley y en razón del poder tributario del Estado, y que impone a un sujeto **deudor**, comúnmente denominado contribuyente, el deber y necesidad de dar al Estado u otra persona jurídica de derecho público, el que tiene la calidad de **acreedor**, una suma de dinero a título de tributo.

Es preciso señalar que si bien en general la **obligación tributaria** participa de las mismas características de los tributos, hay algunos matices, como puede verse a continuación:

- a) El objeto de la obligación tributaria es una suma de dinero.
- b) El acreedor de la obligación por excelencia es el Estado, y el deudor de ella es el sujeto denominado comúnmente contribuyente.
- c) La obligación tributaria nace a partir de la ley. Sin embargo, debe hacerse ver lo siguiente: si bien tiene su **fuente mediata en la ley**, que la crea o impone, su **fuente inmediata** consiste en la realización por parte de una persona determinada de una circunstancia o presupuesto establecido por la misma ley que da lugar al nacimiento de la obligación. (Figueroa, 2004)

En otras palabras, la ley establecerá y describirá cada actividad o acto jurídico por la cual "surge la obligación de pagar un impuesto, lo que se conoce como "hecho gravado" y cuya realización u ocurrencia va a derivar en el efecto fundamental de producir el nacimiento de la obligación tributaria radicada un sujeto específico". (Figueroa, 2004, p. 38)

Finalmente, para concluir este tema de las obligaciones tributarias, es necesario precisar que las obligaciones tributarias accesorias presentan también sus propias características, algunas de las cuales coinciden con las ya señaladas, a saber:

- i) Son obligaciones de hacer y no de dar, como la obligación principal;
- ii) Su nacimiento puede ser anterior o posterior al de la obligación de pagar el impuesto;





- iii) Su fuente es la ley, por lo que son obligaciones legales, tal como la obligación principal;
- iv) Afectan al contribuyente y a terceros, relacionados con aquel.

Corresponden en general a aquellos deberes a que está sujeto el contribuyente que vienen a permitir una adecuada administración y fiscalización del tributo.

Entre éstas se pueden citar a vía ejemplar las siguientes:

- a) Inscripción en roles y registros, como el RUT o el registro de inversionistas extranjeros, por citar algunos;
  - b) Declaración de inicio de actividades;
  - c) Dar aviso de término de giro;
  - d) Presentar declaraciones de impuestos al SII (Formularios N°s. 22, 29 o 50);
  - e) Timbraje de documentos;
  - f) Presentación de declaraciones juradas anuales;

#### 3.3. Definiciones básicas contenidas en el Código Tributario.

Entrando ya en materias propiamente tributarias, es importante señalar que el Código Tributario es el cuerpo básico en la especie, incorporando definiciones precisas que ayudan a la interpretación de las otras leyes tributarias.

En el artículo 8° de dicho cuerpo legal se contienen la mayoría de tales definiciones, las que son válidas en general para los fines del Código Tributario y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso. Algunas de las más relevantes son las siguientes:

- a) Contribuyente: las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos. (N° 5°)
- **b) Representante:** los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica. (N° 6°)

10

c) Persona: las personas naturales o jurídicas y los representantes. (N° 7°)





- **d)** Residente: toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos. (N° 8°)
- **e) Unidad tributaria:** la cantidad de dinero cuyo monto, determinado por ley y permanentemente actualizado, sirve como medida o como punto de referencia tributario. (N° 10°)
- f) Unidad tributaria anual: es aquella vigente en el último mes del año comercial respectivo, multiplicada por doce o por el número de meses que comprenda el citado año comercial. Para los efectos de la aplicación de las sanciones expresadas en unidades tributarias, se entenderá por "unidad tributaria anual" aquella que resulte de multiplicar por doce la unidad tributaria mensual vigente al momento de aplicarse la sanción. (N° 10°)
- g) Índice de precios al consumidor (IPC): es aquel fijado por el Instituto Nacional de Estadística. (N° 11°)

Un concepto clave, que ni el Código Tributario ni la ley de la renta definen, es el de "domicilio". Para ello, debe recurrirse entonces a las normas pertinentes de derecho común, específicamente las contenidas en los artículos 59 y siguientes del Código Civil que se transcriben a continuación:

"Artículo 59. El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.

"Divídese en político y civil.

"Artículo 60. El domicilio político es relativo al territorio del Estado en general. El que lo tiene o adquiere es o se hace miembro de la sociedad chilena, aunque conserve la calidad de extranjero.

"La constitución y efectos del domicilio político pertenecen al Derecho Internacional.

- "Artículo 61. El domicilio civil es relativo a una parte determinada del territorio del Estado.
- "Artículo 62. El lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad.
- "Artículo 63. No se presume el ánimo de permanecer, ni se adquiere, consiguientemente, domicilio civil en un lugar, por el solo hecho de habitar un individuo por algún tiempo casa propia o ajena en él, si tiene en otra parte su hogar doméstico, o por otras circunstancias aparece que la residencia es accidental, como la del viajero, o la del que ejerce una comisión temporal, o la del que se ocupa en algún tráfico ambulante.



"Artículo 64. Al contrario, se presume desde luego el ánimo de permanecer y avecindarse en un lugar, por el hecho de abrir en él tienda, botica, fábrica, taller, posada, escuela u otro establecimiento durable, para administrarlo en persona; por el hecho de aceptar en dicho lugar un cargo concejil, o un empleo fijo de los que regularmente se confieren por largo tiempo; y por otras circunstancias análogas.

"Artículo 65. El domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzadamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior.

"Así, confinado por decreto judicial a un paraje determinado o desterrado de la misma manera fuera de la República, retendrá el domicilio anterior, mientras conserve en él su familia y el principal asiento de sus negocios.

"Artículo 68. La mera residencia hará las veces de domicilio civil respecto de las personas que no tuvieren domicilio civil en otra parte".

Sobre la base de las disposiciones transcritas es posible concluir que, para los efectos del artículo 3º de la ley de la renta, debe tenerse por domiciliada en Chile a la persona que tenga su asiento o que ejerza habitualmente su actividad, profesión u oficio dentro del territorio chileno.

Nótese, sin embargo, que el domicilio no está condicionado a la presencia física o a la permanencia de una persona en un lugar determinado, por un lapso también determinado, requisito éste que la ley plantea como esencial sólo para definir el concepto de "residente".

3.4. Definiciones establecidas en la ley de la renta.

El artículo 2º de la ley de la renta establece el significado que debe darse, para los efectos de dicho cuerpo legal, a diversos términos de uso frecuente dentro de su texto.

Dentro de los términos o expresiones definidas por dicha norma, fuera de las que hacen alusión al concepto de renta que se verán por separado, están los siguientes:

- a) Capital efectivo: el total del activo con exclusión de aquellos valores que no representen inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.
- **b)** Sociedades de personas: las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas.

Para todos los efectos de la ley de la renta, las sociedades por acciones reguladas en el Párrafo 8° del Título VII del Código de Comercio, se considerarán anónimas.

c) Año calendario: el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.





- d) Año comercial: el período de doce meses que termina el 31 de diciembre o el 30 de junio y, en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquél en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance, el período que abarque el ejercicio respectivo según las normas de los incisos séptimo y octavo del artículo 16 del Código Tributario.
  - e) Año tributario: el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Es importante señalar que las acepciones establecidas para estos términos no se aplicarán, sin embargo, si la naturaleza del texto que los incluya implique otro significado, según lo previene expresamente el precepto en comento.

Al tenor de esta misma disposición, son también aplicables para los efectos de la ley de la renta, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario.

#### 3.4.1. Concepto de renta.

El mencionado artículo 2° de la ley de la renta, en sus números 1, 2 y 3, define lo que debe entenderse por renta, renta devengada y renta percibida, respectivamente, en los siguientes términos:

- a) 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.
- **b)** Renta devengada: aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.
- c) Renta percibida: aquélla que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe, asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

Nótese que a contar del 1 de enero de 2017 debe agregarse a esta lista el concepto de "renta atribuida", de modo que por tal debe entenderse "aquella que, para efectos tributarios, corresponda total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, al término del año comercial respectivo, atendido su carácter de propietario, comunero, socio o accionista de una empresa sujeta al impuesto de primera categoría conforme a las disposiciones del artículo 14, letra A) y demás normas legales, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente".

Se hace necesario, no obstante, profundizar algo más sobre el concepto de renta definido por la ley de la renta.



Un primer análisis de la definición recién transcrita permite advertir que ella atribuye el carácter de renta a dos grupos o categorías de ingresos, a saber:

- i) Las utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad; y
- ii) Todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

La amplitud de este segundo enunciado deja obviamente incluidos dentro de su ámbito a los ingresos referidos en el literal i), por lo que el legislador bien pudo haber prescindido de ellos sin sacrificar en nada la amplitud que quiso conferir al concepto de renta.

Fácil es advertir, asimismo, la ausencia en esta definición de los requisitos relativos a la periodicidad de la renta y a la durabilidad de la fuente productora, comprendidos en una noción más bien económica del concepto.

Esta circunstancia determina que deban ser calificadas como renta, para los efectos de su imposición, una serie de beneficios de carácter esporádico y/o respecto de los cuales resulta difícil afirmar la existencia de una fuente generadora de naturaleza durable, como es el caso de las ganancias en juegos de azar o de la utilidad obtenida en la enajenación ocasional de los bienes del activo inmovilizado.

Como lo ha señalado la Dirección Nacional del SII, en su Circular N° 132, del año 1976, para calificar un ingreso de **"renta"** no es determinante la finalidad perseguida en las operaciones generadoras del ingreso, como tampoco el destino que voluntaria, contractual, reglamentaria o legalmente deba darse a las utilidades, beneficios o incrementos de patrimonio.

De este modo, continúa la Dirección, no constituye impedimento para dicha calificación la posible ausencia del ánimo o fin de lucro en las operaciones que se realizan, ya que es suficiente para ello que el ingreso constituya un beneficio. Por lo demás, el lucro no es sino una de las muchas formas posibles de beneficio económico, de donde resulta, entonces, que no todo beneficio económico lleva implícito necesariamente el lucro.

Debe tenerse presente que la propia ley de la renta limita el alcance de la definición que se analiza al conferir –en su artículo 17– el **carácter de ingresos no constitutivos de renta** a determinados beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio, teórica y conceptualmente comprendidos en dicha definición.

En virtud de lo dispuesto por dicho artículo, tales ingresos quedan desposeídos de su carácter de renta para todos los efectos del cuerpo legal en estudio y, como consecuencia de ello, exceptuados de la tributación que en él se establece.



Su situación jurídica es, no obstante, distinta a la de las rentas exentas, ya que éstas, por mandato del artículo 54 de la ley del ramo, deben ser computadas dentro de la renta bruta del impuesto global complementario, lo que no ocurre con los ingresos en referencia.

#### 3.4.2. Fuentes de la renta.

El alcance de la imposición a la renta está determinado, entre otros factores, por la ubicación territorial de la fuente generadora de las rentas, según se desprende de la norma establecida en el artículo 3º de la ley de la renta.

Este precepto prescribe, en efecto, que salvo disposición en contrario de la misma ley, toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, agregando que las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

La disposición antes referida permite establecer las dos reglas básicas sobre la materia:

- a) Las **rentas de fuente chilena** están afectas a imposición, sin consideración a la nacionalidad de la persona que las obtiene ni a su domicilio o residencia; y
- b) Las **rentas de fuente extranjera**, en cambio, están afectas a impuesto sólo cuando son obtenidas por personas domiciliadas o residentes en Chile.

Para la aplicación de estas normas resulta, como es obvio, de vital importancia el precisar claramente la fuente de la renta. A dicha finalidad responden los artículos 10 y 11 de la ley de la renta, cuyo análisis, muy breve, se hace a continuación.

El artículo 10 precitado prescribe —en su inciso primero— que se considerarán rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

El inciso segundo del mismo precepto ejemplifica esta regla al decir que son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual.

Los incisos primero y segundo del artículo 11 complementan la norma establecida en el inciso primero del artículo 10 al establecer que, para los efectos de esta última disposición, se entenderá que están situadas en Chile:

- Las acciones de una sociedad anónima constituida en el país;
- Los derechos de sociedades de personas formadas en Chile.





 Los bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país.

Por consiguiente, los dividendos, participaciones, y demás utilidades y beneficios que obtengan los titulares de dichas acciones, derechos, bonos y otros títulos de deuda deben considerarse como rentas de fuente chilena.

El artículo 11 en comento aclara, asimismo, dónde debe entenderse ubicada la fuente de los intereses en el caso de créditos, bonos y demás títulos o instrumentos de deuda, disponiendo al efecto que ella se entenderá situada en el domicilio del deudor o de la casa matriz u oficina principal cuando hayan sido contraídos o emitidos a través de un establecimiento permanente en el exterior.

De esta manera, por ejemplo, serán rentas de fuente chilena los intereses provenientes de un crédito otorgado a una empresa domiciliada en Chile, aun cuando el acreedor sea una persona o entidad sin residencia ni domicilio en el país.

Cabe señalar que por disposición expresa del inciso tercero y final de este mismo precepto, **no se consideran situados en Chile** los siguientes valores o títulos:

- 1) Los valores extranjeros o los Certificados de Depósito de Valores emitidos en el país y que sean representativos de los mismos, a que se refieren las normas del Título XXIV de la Ley sobre Administración de Fondos de Terceros y Carteras Individuales, de Mercado de Valores, por emisores constituidos fuera del país u organismos de carácter internacional o en los casos del inciso segundo del artículo 183 del referido Título de dicha ley.
- 2) Las cuotas de fondos de inversión, regidos por la ley Nº 18.815, siempre que estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros, y
- 3) Los valores autorizados por la Superintendencia de Valores y Seguros para ser transados de conformidad a las normas del Título XXIV de la ley Nº 18.045, siempre que estén respaldados en al menos un 90% por títulos, valores o activos extranjeros.
- 3.5. Esquema básico de los tributos contenidos en la ley de la renta.

Para finalizar con este documento, es preciso señalar que la ley de impuesto a la renta establece varios gravámenes, algunos de los cuales con carácter de únicos a la renta, dentro de los cuales los más importantes son los siguientes:

- Impuesto de primera categoría;
- Impuesto global complementario;
- Impuesto adicional;
- Impuesto único de segunda categoría;
- Impuesto único que grava a los pequeños contribuyentes del Art. 22;





- Impuesto único del inciso primero del Art. 21;
- Impuesto único del Art. 17, N° 8;
- Impuesto único con tasa del 15% del N° 6° del Art. 20;
- Impuesto único del Art. 38 bis;
- Impuesto único del N° 3 del Art. 42 bis;
- Impuesto específico a la actividad minera del Art. 64 bis;

En la figura siguiente se muestra un esquema general de algunos de los tributos establecidos por la ley de la renta:

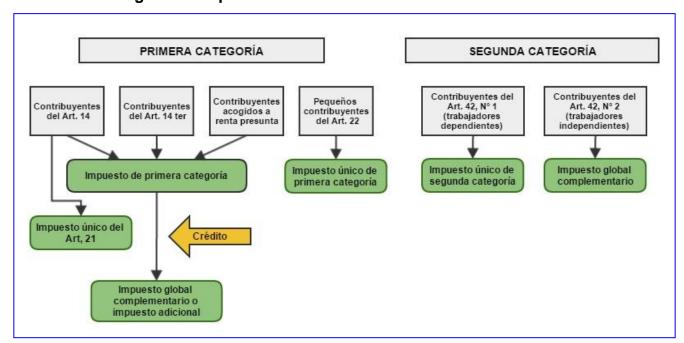


Fig. N° 1. Esquema de tributos contenidos en el D.L. N° 824

Fuente: confección propia.





# Conclusión

En esta segunda semana se han revisado los principales conceptos relacionados con tributación y especialmente con el impuesto a la renta.

No está demás recalcar la importancia de manejar estos conceptos, tanto para entender con mayor propiedad las lecturas semanales como para que sean aplicados cuando les corresponda consultar e interpretar las leyes tributarias.

Se pasó revista a una serie importantes de conceptos relacionados con el Derecho Tributario, que entregan una base sólida para entender los tributos y los principios constitucionales que avalan su existencia.

Asimismo, se han estudiado los principales conceptos definidos por las principales leyes tributarias (Código Tributario y ley de le renta), tales como contribuyente, residente, representante, renta, renta devengada y percibida, etc.

Y cuando dichas leyes han guardado silencio respecto de algún concepto relevante —como es el caso de domicilio— se ha recurrido al derecho común para su mejor inteligencia.





# Bibliografía

- 1) Araya, G. (2014). Impuesto de primera categoría. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 2) Araya, G. (2015). Alcances de la Reforma Tributaria. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 3) Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario*. Ed. de Derecho Financiero, Madrid, España.
- 4) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368
- 5) Figueroa, W. (2004). Derecho Tributario. Apuntes de clases. Universidad de Talca, Chile.







# **IMPUESTO A LA RENTA**

UNIDAD Nº II

Impuesto de Primera Categoría







# Introducción

En esta semana se da comienzo a la Unidad II del presente curso, enfocada principalmente en el impuesto de primera categoría, el gravamen más importante de la ley de la renta.

Teniendo presente que en las semanas previas se han introducido importantes conceptos para entender con propiedad el impuesto que comienza a analizarse, corresponde en esta oportunidad analizar con algo de detalle los elementos propios del impuesto de primera categoría, sus principales características, la tasa del tributo y especialmente la determinación de la renta líquida imponible para aquellos contribuyentes sujetos al artículo 14 y que deben llevar FUT.

Dentro de tales materias, se le dará particular importancia al análisis de los gastos necesarios para producir la renta, como también a aquellos denominados habitualmente gastos rechazados, los que se sujetan a la tributación especial que contempla el artículo 21 de la ley de la renta.

Conviene recordar que en todo lo que se verá, tanto en esta semana como en el curso en general, se ha puesto especial atención a las nuevas disposiciones introducidas y/o modificadas por la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, cuerpo legal que intervino fuertemente la ley de la renta y que entra en plena vigencia a contar del año calendario 2017.





# Ideas fuerza

El impuesto de primera categoría es un tributo real y proporcional, cuya principal característica es que constituye un anticipo o crédito deducible de los impuestos personales.

La tasa actual del impuesto de primera categoría es 22,5%. Para el año calendario 2016 será de 24% y para el año calendario 2017, cuando entren en vigencia los dos regímenes generales del artículo 14, la tasa tendrá dos alícuotas: 25% para los acogidos a la letra A) del mencionado artículo 14, y 25,5% para los sujetos a la letra B), tasa que subirá al 27% en el 2018.

La RLI se determina a través de un mecanismo técnico conformado de 5 etapas, de acuerdo con las normas de los artículos 29 al 33 de la ley de la renta.

La ley de la renta permite deducir los gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales aquellos desembolsos que sean inevitables u obligatorios, que no se encuentren ya rebajados, en que el contribuyente haya incurrido en ellos efectivamente y que pueda acreditar fehacientemente ante el SII.

#### 1. Clasificación de las rentas.

El Título II del D.L. N° 824 en estudio clasifica las rentas, para los efectos de su tributación, en dos grandes grupos, que denomina categorías, atendiendo para ello a las fuentes de donde provienen.

La primera de dichas categorías, a la que se dedica esta Unidad, comprende las rentas **provenientes del capital**, esto es, de aquellos bienes dotados de la aptitud de generar beneficios para sus titulares sin la concurrencia del trabajo.

Estos beneficios, que la doctrina económica denomina "fundados" por el hecho de tener su origen en la sola propiedad de determinados bienes, están representados principalmente por:

- Los intereses del dinero,
- Los dividendos de acciones y otros frutos derivados de valores mobiliarios, y
- Las rentas de arrendamiento de la propiedad inmueble.



Dentro de la primera categoría se incluyen, asimismo, las llamadas **rentas mixtas**, porque en su generación concurre el trabajo independiente y la posesión de un capital, organizados bajo la forma de una empresa individual o social. Estas rentas toman el nombre de ganancias, utilidades o beneficios.

Estos dos tipos de rentas aparecen distribuidos en los primeros cuatro números del artículo 20 de la ley de la renta, siendo nominados incluso en el propio encabezamiento de la primera categoría cuyo epígrafe reza: "De las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras".

La segunda categoría, por su parte, incluye las **rentas provenientes del trabajo**, vale decir, de la actividad o esfuerzo realizado por una persona sin la concurrencia o utilización de capital.

Esta clasificación comprende tanto el trabajo dependiente, esto es, el realizado por cuenta ajena y bajo la dependencia de otra persona, como el trabajo realizado en forma independiente por personas que desempeñan un oficio o profesión, incluidos los profesionales liberales y los auxiliares de la administración de justicia, como notarios, conservadores y otros.

Dentro de esta categoría se incluyen, igualmente, los ingresos obtenidos por toda persona que desarrolle en forma independiente una ocupación lucrativa y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de un arte o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital.

Cabe agregar que la ley del ramo ha resuelto el problema de las rentas innominadas o de clasificación dudosa incluyéndolas, mediante una disposición supletoria (artículo 20, Nº 5), en la primera de las dos categorías mencionadas.

Las rentas clasificadas en las dos categorías señaladas se encuentran gravadas con un tributo que la ley denomina **impuesto cedular por categorías**, en el epígrafe de su Título II.

No obstante esta denominación genérica, lo cierto es que dicho Título comprende varios tributos claramente diferenciados, a saber:

- a) Un **impuesto cedular de primera categoría**, que grava a las rentas clasificadas en los números 1 al 5 del artículo 20;
- b) Un **impuesto único de primera categoría** a los premios de lotería, establecido en el número 6 de ese mismo artículo:
- c) Un **impuesto único de primera categoría** a las ganancias obtenidas en la enajenación no habitual de acciones de sociedades anónimas, encomandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas, bonos, debentures y demás derechos y bienes a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j) del número 8 del artículo 17;





- d) Un **impuesto único de primera categoría** a los pequeños comerciantes, industriales y mineros señalados en el artículo 22, y
- e) Un **impuesto único de segunda categoría** a las rentas provenientes del trabajo dependiente a que se refiere el artículo 42 número 1.

## 2. Algunas características del impuesto de primera categoría.

El impuesto de primera categoría es sin discusión el tributo más importante de la ley de la renta. No sólo por su impacto recaudatorio, ya que dicho gravamen representa más del 50% de la contribución al erario nacional debida al impuesto a la renta, sino que también por la cantidad de contribuyentes del mismo, que suman más de 1.000.000, de acuerdo con cifras del Servicio de Impuestos Internos.

Aunque sabido, no está demás señalar que el impuesto en análisis es más que aplicar la tasa del mismo a la base imponible determinada de acuerdo a las disposiciones de la ley de la renta. Hay una serie de mecanismos, procedimientos, ajustes y, fundamentalmente, créditos o descuentos aplicados al impuesto que hacen de esta materia un tema complejo, que requiere un estudio profundo que no puede llevarse a cabo aquí.

Sin embargo, en esta semana y la próxima se revisarán someramente algunos de los elementos señalados, con una profundidad adecuada para los objetivos del curso. Por de pronto, lo mejor es comenzar entregando algunas de sus particularidades.

El impuesto en comento, tributo que se contiene en el Título II del cuerpo legal en estudio, presenta tres características básicas, que lo definen y diferencian de los otros impuestos contenidos en la ley del ramo, a saber: a) es un **impuesto real**, porque se aplica al ingreso sin atender a las circunstancias o condiciones propias de la persona que lo percibe, b) es un **impuesto proporcional**, porque su monto aumenta en la misma proporción que la renta gravada, y c) constituye un **anticipo o crédito deducible** de los impuestos global complementario y adicional, según corresponda. (Araya, 2014)

Esta última característica, que implica una integración del impuesto en referencia con los impuestos finales –que la detenta en virtud de la reforma tributaria llevada a cabo por la ley N° 18.293, de 1984– obliga a los contribuyentes a llevar un control estricto de la renta líquida imponible y del Fondo de Utilidades Tributables, registro que tiene por objetivo supervigilar los créditos imputables a los mencionados impuestos personales.

Es importante mencionar también al respecto que a contar del año calendario 2017, cuando entren en vigencia los dos regímenes generales de tributación establecidos en el artículo 14 de la ley de la renta, para el sistema establecido en la letra B) de dicho artículo la integración ya no será total si no que sólo parcial, dado que se podrá rebajar como crédito contra los impuestos finales el 65% del impuesto de primera categoría pagado por el contribuyente respectivo.





### 3. Rentas sometidas al impuesto de primera categoría.

El artículo 20 del D.L. N° 824 de 1974 enuncia las rentas sujetas a esta tributación, atribuyendo dicha condición, en sus diferentes números, a las siguientes:

- a) A las rentas provenientes de bienes raíces, tanto agrícolas como no agrícolas (N° 1).
- b) A los intereses, pensiones y cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia de cualquier clase de capitales mobiliarios, como:
  - bonos y debentures o títulos de crédito;
  - créditos de cualquier clase;
  - acciones de sociedades extranjeras;
  - depósitos en dinero;
  - contratos de renta vitalicia, e
  - instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la misma ley de la renta (N° 2).
- c) A las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de las riquezas del mar y demás actividades extractivas (N° 3).
- d) A las rentas de los bancos, compañías de seguros, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, empresas financieras y otras de actividad análoga a estas últimas (N° 3).
- e) A las rentas de empresas aéreas, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones (N° 3).
- f) A las rentas de los corredores, salvo aquellos que sean personas naturales y cuyos ingresos provengan de su trabajo o actuación personal sin que empleen capital, de los comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de seguros que no sean personas naturales, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario o aduanero (N° 4).
- g) A las rentas de los colegios, academias e instituciones de enseñanza particulares; de las clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos particulares análogos; y de las empresas de diversión y esparcimiento (N° 4).





h) Finalmente, a todas las rentas, cualquiera que fuere su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas (N° 5).

## 4. Contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría.

De acuerdo con el tipo de actividad o giro que tenga el contribuyente, lo que determina en gran medida la clase de rentas que obtendrá de su actividad, se clasificará en la primera categoría si dichas rentas corresponden a alguna de las definidas en el artículo 20 de la ley del ramo. No importa para estos efectos el tipo societario del contribuyente; puede tratarse de una persona natural que actúa como empresario individual o de una sociedad de personas o de capital, tributando en esta categoría si sus rentas pueden clasificarse en alguno de los 5 números del mencionado artículo.

Ahora bien, es preciso tener presente que dicho contribuyente puede optar, en general, a tributar en esta categoría acogiéndose a diversos regímenes para cumplir con el impuesto de primera categoría.

En efecto, un contribuyente de primera categoría puede tributar en el **régimen general** (Art. 14 de la ley de la renta); optar por alguno de los **regímenes opcionales** (Artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter, teniendo presente eso sí que en la actualidad no es posible acogerse a los artículos 14 bis y 14 quáter, pues fueron derogados a contar del 1.1.15 por la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, aunque mantienen su vigencia hasta el 31.12.16 para aquellos contribuyentes que estuvieran ya adscritos a tales artículos) y/o tributar en base a **renta presunta** si cumple con las condiciones para ello.

Además de ello, si puede ser calificado como pequeño contribuyente, de acuerdo con el artículo 22 de la ley de la renta (pequeño minero artesanal, pequeño comerciante que desarrolle su actividad en la vía pública, suplementero, propietario de un taller artesanal u obrero y pescador artesanal), se afectará con un impuesto único de primera categoría, determinado de conformidad con las normas del Párrafo 2° del Título II del D.L. N° 825.

Gráficamente, lo anterior puede resumirse en la siguiente figura, que muestra las opciones de tributación en la presente categoría:



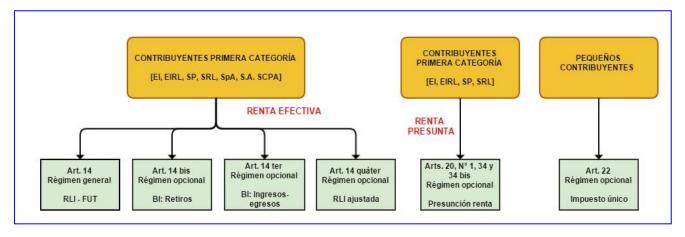


Fig. N° 1. Opciones de tributación en primera categoría

En el número siguiente se verá muy brevemente cómo tributan en primera categoría estos contribuyentes en relación al régimen al cual se adscriban.

### 5. Tributación de las rentas empresariales.

En términos generales, toda empresa o sociedad que se clasifique en el artículo 20 de la ley de la renta debe tributar con el impuesto de primera categoría, sea que determine sus rentas efectivas mediante contabilidad completa o simplificada, o que tribute de acuerdo a una presunción de renta.

Como se señaló, la ley de la renta contempla un régimen general de tributación, establecido en su artículo 14, que fija las bases generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría, como asimismo la de sus propietarios o dueños respecto de los impuestos global complementario y/o adicional, según corresponda.

No obstante ello, como también ya se dijo, los contribuyentes de la primera categoría disponen de otros regímenes alternativos de tributación, a nivel empresarial, establecidos por los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter, en los cuales la determinación de la renta afecta al mencionado impuesto corporativo se calcula con arreglo a sus disposiciones.

Téngase presente que la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, derogó a contar del año comercial 2015 los artículos 14 bis y 14 quáter, y amplió y potenció fuertemente el **artículo 14 ter**, como único régimen opcional para las empresas de menor tamaño.

Empero, de conformidad con las normas transitorias de la misma ley de Reforma Tributaria, los regímenes contenidos en los artículos 14 bis y 14 quáter **continuarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016**, con la particularidad eso sí de que no es posible acogerse a dichos regímenes en ninguno de los años comerciales que continuarán vigentes (2015 y 2016), pudiéndose sólo mantener en ellos los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 estuvieran adscritos a dichas normas.



Por consiguiente, si bien en la actualidad **existen tres regímenes opcionales**, los contribuyentes tienen al presente sólo la alternativa de optar por el régimen simplificado del artículo 14 ter para no tributar en el régimen general del artículo 14.

A los anteriores deben agregarse los **regímenes de renta presunta** para ciertas actividades específicas (explotación de bienes raíces, minería y transporte terrestre de carga y pasajeros), a los cuales pueden acogerse los contribuyentes de esta categoría cumpliendo los requisitos especiales que fijan las normas que regulan este régimen (Artículos 20, N° 1, 34 y 34 bis, todos de la ley de la renta).

En los números que siguen se reseñarán las principales características de estos regímenes.

#### 5.1. Régimen general del artículo 14.

Como ya se mencionó, el artículo 14 de la ley de la renta fija las bases generales de la tributación de las empresas frente al impuesto de primera categoría, como asimismo la de sus propietarios o dueños respecto de los impuestos global complementario y adicional.

Cabe señalar que el citado artículo 14 fue sustituido transitoriamente a contar del 1 de enero de 2015 por el N° 1) del artículo segundo transitorio de la ley N° 20.780 (D.O. 29.9.14), sobre Reforma Tributaria, para regir en los años comerciales 2015 y 2016, luego de lo cual entrará en vigencia su texto definitivo establecido por el número 4) del artículo 1° de la misma ley modificatoria.

En cuanto a la tributación de los señalados dueños o propietarios, la letra A) del artículo en comento establece y regla un procedimiento aplicable a todos los contribuyentes propietarios o dueños de empresas que declaren en la primera categoría sus rentas efectivas determinadas mediante contabilidad completa, y con arreglo al cual dichos contribuyentes, deben tributar con los mencionados impuestos personales, **sobre todos los retiros, remesas o distribuciones de rentas que efectúen o reciban** en el curso del respectivo ejercicio comercial, sin importar el monto de las utilidades tributables registradas en el FUT. (Araya, 2013)

Los contribuyentes de la primera categoría acogidos a este artículo deben determinar su renta líquida imponible de conformidad a los artículos 29 al 33 de la ley del ramo, sobre la cual se aplica la tasa del impuesto vigente en el respectivo año tributario, y de cuyo resultado pueden rebajarse todos los créditos contra el impuesto de primera categoría a que tenga derecho dicho contribuyente.

#### 5.2. Artículo 14 bis.

El artículo 14 bis de la ley de la renta, agregado a ese cuerpo legal por la ley Nº 18.775, de 1989, establece un régimen especial, de carácter optativo, al que podían acogerse todos los





contribuyentes que desarrollasen actividades clasificadas en la primera categoría según el artículo 20 de la ley del ramo –a excepción de las empresas que poseían o explotaban a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades o formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor— por las cuales debían declarar la renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, siempre que reúnan los requisitos que dicha norma establecía.

Dicho régimen especial consiste, básicamente, en gravar con los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional **todos los retiros que efectúen los propietarios o socios en sus respectivas empresas** o –tratándose de S.A., SpA o en comandita por acciones— todas las cantidades distribuidas por ellas a sus accionistas, sin distinguir o considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas exceptuadas de tributación de acuerdo con el régimen general de la ley.

5.3. Artículo 14 ter: nuevo régimen de tributación simplificada para las empresas de menor tamaño.

El N° 2) del artículo segundo transitorio de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, sustituyó el texto del artículo 14 ter por un nuevo régimen especial para las micro, pequeñas y medianas empresas, ampliado y potenciado, que regirá por los años calendarios 2015 y 2016. A este respecto conviene recordar que a partir del 1 de enero de 2017 regirá el texto definitivo del artículo en comento, establecido por el N° 6) del artículo 1° de la mencionada ley N° 20.780.

En pocas palabras, el nuevo régimen opcional del artículo 14 ter mantiene la esencia del régimen original, que rigió hasta el 31 de diciembre de 2014, pues sigue siendo un sistema de tributación y contabilidad simplificadas, pero ha ampliado considerablemente el número de potenciales beneficiarios que pueden adscribirse a él, al quitar las restricciones relacionadas con el tipo societario que podía acogerse –antes, únicamente empresarios individuales y EIRL– y la condición de que fueran contribuyentes del IVA. Asimismo, ha aumentado en forma importante el límite de ingresos netos para acogerse a tal régimen, pasando de un promedio anual inferior a 5.000 UTM a un promedio anual no superior a **50.000 UF**. (Araya, 2015)

Se introducen además algunos cambios en la determinación de la base imponible, la que pasa a ser en la práctica un flujo de efectivo (ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados); se obliga al contribuyente adscrito al régimen opcional a llevar un libro de caja, además del libro de compras y ventas —si se es contribuyente del IVA— o de un libro de ingresos y egresos para el control de sus operaciones; se permite la deducción del crédito por adquisiciones de activo fijo, entre otras modificaciones que potencian el nuevo régimen especialmente diseñado para las empresas de menor tamaño.



#### 5.4. Artículo 14 quáter.

El artículo 14 quáter de la ley de la renta, agregado a dicho cuerpo legal por el número 1) del artículo 2º de la ley Nº 20.455 (D.O. 31.7.10), establecía un nuevo régimen tributario, de carácter opcional, que favorecía a los contribuyentes de la primera categoría de la ley del ramo, que tributen por su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, que consiste —en la medida que se cumplan los requisitos exigidos en su texto- en la exención del impuesto de la citada categoría, hasta por un monto de 1.440 UTM.

Propiamente tal, este no es un régimen alternativo al régimen general del artículo 14 de la ley de la renta, ya que en la práctica correspondiendo sólo a un **nuevo tipo de contribuyente exento del impuesto de primera categoría**, por una parte de la renta líquida imponible calculada en base al régimen general y ajustada de acuerdo al Nº 7º del artículo 40 de la ley del ramo. (Araya, 2013)

Ahora bien, finalizado esta breve relación de los regímenes opcionales de tributación, en lo que sigue se hará mención al impuesto de primera categoría tomando como base el régimen general de tributación de la ley del ramo, comenzando con una somera revisión de la tasa del impuesto de esta categoría.

### 6. Tasa del impuesto de primera categoría.

La alícuota fijada por la ley de la renta para el impuesto cedular de primera categoría se encuentra establecida en el encabezamiento del artículo 20 de ese cuerpo legal, siendo ella aplicable respecto de todos los contribuyentes sujetos a dicho gravamen, ya sea que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad o que tributen en base a regímenes presuntivos de renta o acogidos a alguno de los regímenes especiales establecidos en los artículos 14 bis, 14 ter o 14 quáter de la ley del ramo, como también a las personas que deban pagarlo, en calidad de tributo único a la renta, sobre las ganancias a que se refiere el inciso segundo del número 8º del artículo 17 de dicha ley. (Araya, 2014)

Luego de las modificaciones introducidas por la ley Ν° 20.780, que aumentó gradualmente la tasa en referencia, y la aplicación de las normas transitorias de ese mismo cuerpo legal, en la actualidad la tasa del tributo en comento es del 22,5%, alícuota que regirá por el año comercial 2015. Nótese que esta misma tasa es aplicable cuando deba pagarse este impuesto en calidad de único a la renta, en los casos y bajo las condiciones prevista en la ley de la renta.

Recuérdese que la tasa del impuesto de primera categoría vigente para el año comercial 2015 es de **22.5%.** 





Como se sabe, en el año comercial 2017 la tasa de este impuesto subirá al 25%, para aquellos contribuyentes sujetos a la letra A) del artículo 14 de la ley de la renta (sistema basado en renta atribuida), y al 25,5% para los que tributen de acuerdo con la letra B) del mismo artículo (sistema con integración parcial), llegando finalmente la tasa aludida para estos últimos contribuyentes al 27% en el año 2018.

Recuérdese que a contar del año comercial 2017 coexistirán dos regímenes generales de tributación, a saber: el contenido en la letra A) del artículo 14 de la ley de la renta, caracterizado por la atribución de rentas, y el contemplado en la letra B) de la misma disposición, un sistema en base percibida, similar al que nos rige hoy en día, con la salvedad que la integración del impuesto de primera categoría con los finales es sólo parcial, dado que el crédito que podrán imputar los contribuyentes finales equivale al 65% del impuesto de categoría pagado.

A manera de resumen, se incluye a continuación un cuadro que muestra los cambios que ha sufrido –y tendrá en el futuro cercano– la tasa en referencia, desde la implantación del D.L. Nº 824:

Tasa de primera categoría	Años comerciales
27%	2018 en adelante
21 70	[Contribuyentes de la letra B) del Art. 14]
25,5%	2017
	[Contribuyentes de la letra B) del Art. 14]
25%	2017 y siguientes
2576	[Contribuyentes de la letra A) del Art. 14]
24%	2016
22,5%	2015
21%	2014
20%	2011 al 2013
17%	2004 a 2010
16,5%	2003
16%	2002
15%	1991 a 2001
10%	1977 a 1990

## 7. Determinación de la renta líquida imponible.

Para calcular el impuesto de primera categoría, es preciso aplicar la tasa de dicho tributo a la base imponible de la referida categoría, base que en este impuesto toma la denominación de renta líquida imponible (RLI).





Ahora bien, la determinación de la RLI de los contribuyentes de la primera categoría sujetos al artículo 14, debe hacerse a través de un procedimiento o mecanismo específicamente señalado en la ley de la renta, que implica sujetarse a las disposiciones de los artículos 29 al 33 de dicha ley.

Al resultado que conduce dicho mecanismo, que importa una sucesión de 5 pasos o etapas y que se analizará en detalle en el número siguiente, puede llegarse asimismo de otras maneras, como por ejemplo llenando el Recuadro N° 2 del reverso del Formulario N° 22, de declaración de los impuestos anuales a la renta (información obligatoria por lo demás que deben consignar todos los contribuyentes afectos a la primera categoría) o mediante el procedimiento de agregar y desagregar ciertos gastos al resultado del Balance, como se explica a continuación, a través de un sencillo ejemplo.

Supóngase que una sociedad de personas, que declara su renta efectiva mediante contabilidad completa, muestra en la última línea de su balance una utilidad de \$ 25.000.000.

Surge inmediatamente la interrogante de si sobre esta cifra se calcula el impuesto de primera categoría. La respuesta es que, en general, no es así, pues dicha cifra hay que ajustarla, agregando gastos que tributariamente no deben rebajarse (pero que en el balance sí están rebajados) y agregando aquellos que están afectos a una tributación especial (artículo 21 de la ley del ramo).

Entonces, si se supone que existen gastos rechazados por concepto de gastos no documentados (\$ 300.000) y de gastos de automóviles, que no pueden asignarse en particular a ninguna persona, por un valor de \$ 500.000, la RLI se calcularía de la siguiente manera:

#### Determinación de la renta líquida imponible

\$ (500.000)
\$ (300.000)
\$ 500.000
\$ 300.000
\$ 25.000.000
\$ \$ \$

Nótese que en este sencillo ejemplo la RLI es idéntica al resultado según balance pues los gastos rechazados indicados quedan afectos a la tasa del 35% dispuesta en el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta.





También téngase presente que el resultado del balance, ese número que muestra que en el ejercicio hubo utilidades por \$ 25.000.000, resume en sí mismo todo el procedimiento o mecanismo de determinación de la RLI, salvo los referentes a los gastos rechazados, pues para llegar a él se han debido sumar los ingresos brutos, descontar los costos y los gastos necesarios para producir la renta, y se han hecho los ajustes necesarios debido a la corrección monetaria.

### 8. RLI a través del mecanismo de la ley de la renta.

Como ya se ha dicho, la ley de la renta impone un mecanismo para determinar la base imponible afecta al impuesto de primera categoría que, partiendo de los ingresos brutos que genera una determinada actividad, permite efectuar de ellos una serie de rebajas hasta llegar a la renta líquida imponible.

Este mecanismo constituye sólo el procedimiento general al que deben sujetarse los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en dicha categoría en virtud de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la ley de la renta, ya que, además de él, ese mismo texto legal contempla algunas formas especiales de determinación de la renta líquida imponible aplicables a determinadas actividades o grupos de contribuyentes. (Araya, 2014)

Este último es el caso de las presunciones de renta establecidas en el propio texto de la ley del ramo o en los regímenes especiales de tributación establecidos en los artículos 14 bis o 14 ter, analizados en la semana anterior.

Ahora bien, en forma esquemática, la determinación de la RLI según el procedimiento aludido seguirá los siguientes pasos:

(+)	Ingresos Brutos	Art. 29	XXXXX
<u>(-)</u>	Costo Directo	Art. 30	XXXXX
=	Renta Bruta		XXXXX
<u>(-)</u>	Gastos Necesarios	Art. 31	XXXXX
=	Renta Líquida		XXXXX
(±)	Ajustes por Corrección Monetaria	Art. 32	XXXXX
<u>(±)</u>	Ajustes por agregados y deducciones	Art. 33	XXXXX
=	Renta Líquida Imponible		XXXXX

A continuación se analizará el presente mecanismo, poniendo énfasis en las peculiaridades y características principales de cada uno de las etapas que lo conforman.



#### 8.1. Cómputo de los ingresos brutos.

La determinación de la renta líquida imponible de primera categoría tiene como punto de partida el concepto de ingresos brutos, que el artículo 29 de la ley de la renta define como "todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos **que no constituyan renta** a que se refiere el artículo 17".

La expresión destacada en negritas en el párrafo precedente proviene de la modificación introducida al inciso primero del artículo 29 de la ley de la renta por el N° 14) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, vigente desde el 1 de octubre de 2014, cuyo objetivo es precisar que los ingresos que se excluyen de los ingresos brutos son aquellos no constitutivos de renta y no cualquier otro ingreso establecido en dicho artículo 17.

De acuerdo con la definición transcrita al comienzo de este número, deben computarse como ingresos brutos **todos los ingresos que el contribuyente perciba o devengue** en razón de la explotación de bienes o la realización de cualquiera de las actividades enumeradas en el artículo 20 de la ley de la renta, incluidas las rentas innominadas a que se refiere el Nº 5º de dicho precepto.

La inclusión de tales ingresos es independiente del carácter periódico o esporádico de su percepción, siendo también indiferente que guarden o no relación directa con el giro propio del titular de los mismos.

En resumen, la expresión ingresos brutos comprende:

- En primer término, los ingresos provenientes de la explotación del negocio o giro del respectivo contribuyente o empresa;
- En segundo lugar, los ingresos derivados de la enajenación de bienes del activo inmovilizado de la empresa, y
- Por último, todo otro ingreso clasificado dentro de la primera categoría que se perciba o devengue por el contribuyente.

Sólo se exceptúan, como se dijo, los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la ley del ramo.

#### 8.2. Determinación de la renta bruta.

El segundo paso de este proceso consiste en la determinación de la renta bruta de primera categoría, para lo cual debe rebajarse de la suma de los ingresos brutos el **costo directo de los bienes y servicios utilizados en su generación**.





Esta deducción debe efectuarse en la forma establecida en el artículo 30 de la ley de la renta, precepto éste que, además de definir el concepto de costo directo, precisando los diferentes rubros que lo integran según los diversos casos, se encarga de señalar los procedimientos o métodos con arreglo a los cuales debe determinarse el costo directo de venta de las mercaderías y el costo de las materias primas y otros insumos utilizados en la producción o elaboración de bienes.

#### 8.3. Determinación de la renta líquida.

Esta etapa está prevista en el artículo 31 de la ley de la renta, con arreglo al cual la renta líquida de los contribuyentes debe determinarse deduciendo de la renta bruta **todos los gastos necesarios para producirla**, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 29 del mismo texto legal

Entre tales gastos el artículo 31 incluye, por vía ejemplar, los intereses pagados o adeudados, las pérdidas sufridas por el negocio o empresa, los créditos incobrables, los impuestos establecidos por las leyes chilenas, salvo los expresamente indicados en el número 2º de dicho precepto, una cuota anual por depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado, etc.

Al tenor de lo dispuesto igualmente por el inciso primero del artículo 31, para que sea admisible su deducción de la renta bruta, tales gastos deben cumplir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta de primera categoría. El SII ha señalado que por gastos necesarios deben entenderse aquellos desembolsos inevitables u obligatorios. Reforzando lo anterior, ha dicho que debe considerarse no solamente la naturaleza del gasto, sino además su monto, es decir hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta.
- **b)** Que no se encuentren ya rebajados, en virtud del artículo 30, como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que se encuentren pagados o adeudados al término del ejercicio. Para que un gasto pueda deducirse de la renta bruta, supuesto que concurran los restantes requisitos exigidos por la ley, es necesario que haya sido generado por una prestación real y efectiva recibida por el contribuyente.
- d) Que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el SII. Lo anterior significa, según lo ha declarado la Dirección Nacional del SII, que el contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos, con los medios de que disponga, pudiendo el dicho Servicio impugnar los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.





Por regla general, los gastos deberán comprobarse documentalmente, mediante los instrumentos legalmente emitidos que correspondan a su naturaleza.

Cabe señalar que el propio inciso primero de la disposición que se glosa, especifica los desembolsos **no rebajables como gasto** en la determinación de la renta líquida de primera categoría, prescribiendo que no se aceptarán los gastos incurridos en:

- La adquisición, mantención o explotación de bienes **no destinados al giro del negocio** o empresa;
- Las sumas o desembolsos pagados o adeudados por los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f) del número 1° del artículo 33, esto es, gastos dicen relación con bienes que no están destinados al giro o actividad de la empresa, ya que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios accionistas y demás personas señaladas en las normas citadas;
- La adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual del contribuyente, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

Debe tenerse presente que, según así lo establece expresamente el inciso primero de la norma aquí analizada, no obstante ello, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director Nacional del SII los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

- Supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente, aunque podrán deducirse en todo caso si no exceden de 5 UTA en el ejercicio.

No obstante lo anterior, cuando los gastos en supermercados y comercios similares excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece el artículo 31 y siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al SII el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, y el nombre y RUT de el o los proveedores.

#### 8.4. Ajuste de la renta líquida.

El artículo 32 de la ley de la renta ordena que la renta líquida, determinada en conformidad con el artículo 31, se ajuste según lo previsto en el artículo 41, sobre corrección monetaria de los activos y pasivos de las empresas.





La disposición que se glosa guarda directa relación con lo establecido en el Nº 12 del mencionado artículo 41, que señala los efectos contables de los diferentes ajustes y actualizaciones exigidos por dicho precepto.

Conviene señalar aquí, para la mejor comprensión de las normas establecidas en el artículo 32 en comento, que tales ajustes y actualizaciones inciden en los resultados del ejercicio a través de su contabilización como cargos o abonos, según corresponda, a la cuenta de resultados "Corrección Monetaria".

En consonancia con ello, el artículo 32 especifica las diferentes partidas que deben deducirse y adicionarse a la renta líquida del ejercicio, conforme se señala en las letras siguientes.

#### a) Partidas que deben deducirse de la renta líquida.

Al tenor de lo dispuesto por el número 1º del artículo 32, deben deducirse de la renta líquida de primera categoría las cantidades que se indican:

i) El monto del reajuste del capital propio inicial del ejercicio.

La cantidad a rebajar por este concepto es la que resulte de la aplicación del Nº 1º, inciso primero, del artículo 41, que ordena reajustar dicho capital propio inicial en el mismo porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance.

ii) El monto del reajuste de los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio.

Cabe señalar que, conforme lo previene el inciso segundo del Nº 1º del artículo 41, estos aumentos deben reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al del aumento y el último día del mes anterior al del balance.

iii) El monto del reajuste de los pasivos exigibles o en moneda extranjera.

Esta norma nos remite al Nº 10 del artículo 41 que establece que las deudas u obligaciones en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se reajustarán de acuerdo con la cotización de la respectiva moneda a la misma fecha o con el reajuste pactado, en su caso.

#### b) Partidas que deben adicionarse a la renta líquida.

De conformidad con lo prescrito por el Nº 2º del artículo 32 que se comenta, deben agregarse a la renta líquida de primera categoría las partidas que se indican a continuación:





i) El monto del reajuste de las disminuciones del capital propio inicial del ejercicio.

Cabe recordar que las disminuciones del capital propio deben reajustarse, según lo ordena el inciso tercero del Nº 1º del artículo 41, en el mismo porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro o disminución de capital y el último día del mes anterior al del balance.

ii) El monto de los ajustes de los activos a que se refieren los Nºs. 2º al 9º del artículo 41.

En virtud de ello, debe adicionarse a la renta líquida del ejercicio el mayor valor proveniente de la actualización de los siguientes rubros del activo:

- Bienes físicos del activo inmovilizado;
- Bienes físicos del activo realizable;
- Créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables;
- Monedas extranjeras o de oro;
- Derechos de llave y otros activos intangibles efectivamente pagados;
- Gastos de organización y otros gastos o costos diferidos;
- Acciones de sociedades anónimas;
- Aportes a sociedades de personas.

Cabe señalar que el agregado de los ajustes a que hace referencia no opera, conforme así lo establece el propio artículo 32, cuando tales ajustes se encuentren ya formando parte de la renta líquida.

#### 8.5. Determinación de la Renta Líquida Imponible.

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 33, para determinar la RLI deben agregarse a la renta líquida, cuando hayan disminuido la renta líquida declarada, las partidas que se especifican en el número 1º de dicha disposición, que constituyen gastos que la ley del ramo **rechaza para los fines tributarios**, entre ellos los retiros particulares en dinero o especies efectuados por los contribuyentes, las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten su valor, los costos, gastos y desembolsos imputables a ingresos no reputados renta o a rentas exentas, etc.

Para estos mismos efectos, deben deducirse de la renta líquida, cuando hayan aumentado la renta líquida declarada, los dividendos percibidos y las utilidades sociales percibidas o devengadas por el contribuyente, como asimismo las rentas exentas en virtud de la propia ley de la renta o de leyes especiales.



Por el interés que reviste la identificación de los llamados **gastos rechazados**, su análisis particular se contiene en el número siguiente.

#### 9. Gastos rechazados.

La tributación de los gastos rechazados se contiene en el artículo 21 de la ley de la renta, artículo sustituido por el N° 8) del artículo 1° de la ley N° 20.630, de 2012, sobre perfeccionamiento tributario, y cuyas normas entraron en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

Precisamente éste fue uno de los perfeccionamientos introducidos a la ley del ramo, pues el nuevo texto del artículo 21 de la ley de la renta equipara el tratamiento de los gastos rechazados para todo tipo de sociedades, sean éstas de personas o anónimas, aplicando en la especie las reglas por las que se regían estas últimas, con algunas diferencias.

En palabras de la Circular N° 45, de 2013, que instruye sobre la materia, "simplifica el sistema, igualando la tributación sobre ciertas cantidades que señala, sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente que incurren en ellas, aplicándoles en general a dichas sumas un impuesto con tasa de 35%, en carácter de impuesto único a la renta, a nivel de la empresa".

Empero, cuando las cantidades afectas a este impuesto cumplen con ciertas características y condiciones, la norma aludida dispone que los propietarios, socios o accionistas de la empresa o sociedad respectiva, se afectarán -en reemplazo del impuesto único de 35% señalado- con los impuesto global complementario o adicional, según corresponda, aplicando además una tasa adicional de un 10%.

A continuación, se revisarán ambas modalidades de tributación:

### 9.1. Tributación a nivel empresarial con impuesto único.

De acuerdo con el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta, todos los contribuyentes, sin distinguir su forma de organización jurídica, que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de primera categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, incluso los que estén acogidos a la exención del impuesto de primera categoría establecida en el artículo 14 quáter, así como los contribuyentes que se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 bis de la misma ley, deben declarar y pagar un **impuesto único de tasa 35%,** que no tendrá el **carácter de impuesto de categoría**, el que se aplicará sobre las partidas y cantidades señaladas específicamente en dicho inciso.

Debe tenerse presente que el impuesto único en comento se aplica sobre las partidas del número 1° del artículo 33 de la ley de la renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.





Por lo tanto, se gravan con la tasa del 35%, en calidad de **impuesto único**, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la ley de la renta o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional del SII, **cuando no hayan beneficiado al propietario**, **socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva**.

Los contribuyente gravados con el impuesto único que se glosa, deben declararlo en la forma indicada en el artículo 65, N° 1, de la ley de la renta, esto es, anualmente mediante el Formulario N° 22 y pagarlo al Fisco de acuerdo a lo establecido en el artículo 69, inciso primero, de la misma ley, es decir, en el mes de abril de cada año tributario, debidamente recargado con el reajuste que establece el artículo 72 de la ley del ramo, cuando corresponda aplicar este incremento.

#### 9.2. Tributación a nivel de propietario, socio o accionista.

En términos generales, el artículo 21, en su inciso tercero, establece que los gastos rechazados, los préstamos que se califiquen de retiros de utilidades, el beneficio por el uso o goce de bienes de la empresa, y las garantías ejecutadas, que beneficien a contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, se afectarán con los citados impuestos finales, en cabeza de los contribuyentes beneficiados.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por la Circular N° 45/13, "atendido el carácter de norma de control de las disposiciones del artículo 21 de la ley de la renta, tal precepto legal ha establecido que la aplicación de los referidos impuestos debe efectuarse incrementando su importe en un **monto equivalente al 10% sobre el monto de las partidas o cantidades gravadas**", lo que dicha Circular denomina "tasa adicional".

Cabe señalar que esta tributación se aplica en reemplazo de la establecida en el inciso primero del artículo 21 de la ley de la renta, revisada precedente.

Los referidos contribuyentes deben declarar y pagar los impuestos señalados, esto es, global complementario o adicional, según corresponda, sobre las siguientes cantidades, incrementados dichos montos con una cifra equivalente al 10% de dichas cantidades:

- i) Las partidas del N° 1 del artículo 33 de la ley de la renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando estas partidas hayan beneficiado al accionista, empresario individual, o al socio de una sociedad de personas, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de la empresa o sociedad respectiva.
- ii) Los préstamos que la empresa, el contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la ley del ramo 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, según corresponda, cuando el SII determine de manera fundada que son un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos.

- iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva.
- iv) En el caso que cualquier bien de la empresa o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación aquí referida al propietario, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realice la operación, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

Las sumas que establece este número, 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.





# Conclusión

En esta tercera entrega se ha pasado revista al principal impuesto de la ley de la renta: el impuesto de primera categoría, un tributo real, proporcional y que sirve de crédito para los impuestos finales.

El punto de partida de su estudio lo da la revisión de la tasa del gravamen. Se hace hincapié en la tasa actual del tributo -22,5%- y en las que regirán en los siguientes años calendarios, de acuerdo a la gradualidad que estableció la Reforma Tributaria.

Una vez despejado ese punto se analizó la determinación de la renta líquida imponible, ya desde el mecanismo legal contemplado en la ley del ramo, establecido en los artículos 29 al 33, ya desde su obtención a través del resultado del balance y los ajustes pertinentes.

Especial atención se le dio en esta semana a los gastos, tanto los necesarios para producir la renta como los no aceptados y rechazados, éstos últimos sujetos a la tributación especial del artículo 21 de la ley de la renta.

Conviene recordar que dicho artículo, que grava o bien a nivel de empresa (con una tasa del 35%) o en cabeza de los dueños o propietarios o socios -si es posible identificar el beneficiario del gasto rechazado- con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, unificó el tratamiento tributario de tales gastos, por lo cual desde el año 2013 no hay diferencias por tipo societario ni de contribuyente.





# Bibliografía

- 1) Araya, G. (2014). Impuesto de primera categoría. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 2) Araya, G. (2015). Alcances de la Reforma Tributaria. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 3) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368







# **IMPUESTO A LA RENTA**

UNIDAD Nº II

Impuesto de Primera Categoría







# Introducción

Dando término a la segunda Unidad, en esta semana se analizarán otros elementos propios del impuesto de primera categoría, que complementan la determinación de la renta líquida imponible, tema central de la semana anterior.

Debe tenerse presente que la citada renta líquida imponible constituye uno de los tres elementos que intervienen en el cálculo del monto del gravamen: los otros dos son la tasa o alícuota fijada por la ley –revisada también en la semana precedente– y los créditos o rebajas que el contribuyente puede deducir del impuesto resultante, materia clave que será estudiada en este documento.

Numerosos son los créditos que pueden imputarse al impuesto de primera categoría que sería muy extenso analizar en detalle, razón por la cual se revisarán sólo tres de ellos con más detenimiento, dado que hay otras materias que estudiar en la semana.

En efecto, también se analizarán las normas que regulan el sistema de pagos previsionales, cuyo objeto no es más que permitir que los contribuyentes vayan constituyendo, a medida que se va generando la renta, una provisión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas, percibidas o retiradas en el ejercicio respectivo.

También se le dará una breve mirada al sistema de corrección monetaria, establecido en el artículo 41 de la ley de la renta, mecanismo tendiente a resguardar de los efectos de la inflación a los valores del balance de las empresas, a los ingresos percibidos por los contribuyentes y a los impuestos y pagos provisionales efectuados por ellos.

Finalmente, se verán algunos elementos del FUT con lo que se termina el estudio del impuesto de primera categoría.

# Ideas fuerza

La deducción o imputación de créditos es uno de los elementos que intervienen en el cálculo del impuesto de primera categoría a satisfacer, junto con la base imponible y la tasa.





Existen numerosos créditos imputables al impuesto de primera categoría, algunos de los cuales pueden ser rebajados del conjunto de los impuestos a la renta declarados por el contribuyente.

La idea tras el mecanismo de pagos provisionales es que éstos guarden la relación más exacta posible con el monto del impuesto anual que le corresponda cancelar al contribuyente.

Téngase presente que hasta el 1 de octubre de 2015 la tasa del crédito por adquisiciones de activo fijo, para contribuyentes cuyos ingresos promedios sean inferiores a 25.000 UF, fue del 8% del valor de adquisición de tales bienes.

## 10. Créditos imputables al impuesto de primera categoría.

Diversas disposiciones legales, contenidas tanto en la propia ley de la renta como en otros cuerpos normativos, otorgan a los contribuyentes de la primera categoría el derecho a imputar contra el impuesto de primera categoría ciertas sumas o cantidades, por los conceptos expresamente previstos en el texto de cada una de dichas disposiciones.

Como puede verse en la enumeración siguiente, el listado de tales créditos es muy extenso, por lo cual sólo se analizará en detalle un puñado de ellos: (Araya, 2014)

- 1) Rebaja del impuesto territorial pagado por las empresas constructoras e inmobiliarias sobre los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior: artículo 20, número 1°, letra f), inciso segundo, de la ley de la renta.
- 2) Crédito equivalente al 6% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir en el ejercicio: artículo 33 bis de la ley de la renta.
- 3) Crédito por el impuesto pagado o soportado en el extranjero: artículos 41 A y 41 C de la ley de la renta.
- 4) Crédito especial que beneficia a los partícipes de fondos mutuos accionarios, consistente en un porcentaje del mayor valor obtenido en el rescate de sus cuotas: artículo 108, inciso cuarto, de la ley de la renta.
- 5) Crédito especial por impuesto de primera categoría que beneficia a los contribuyentes acogidos al artículo 14 bis de la ley de la renta: artículo 1º transitorio de la ley Nº 18.775.
- 6) Crédito especial por las donaciones efectuadas a universidades e institutos profesionales estatales o reconocidos por el Estado: artículo 69 de la ley N° 18.681.
  - 7) Crédito especial por las donaciones para fines culturales: artículo 8º de la ley Nº 18.985.





- 8) Crédito especial por las donaciones para fines educacionales: artículo 3º de la ley Nº 19.247.
- 9) Crédito especial por inversiones realizadas en las provincias de Arica y Parinacota: Título I, párrafo I, de la ley N° 19.420.
- 10) Crédito especial por inversiones realizadas en las Regiones XI y XII y en la provincia de Palena: ley N° 19.606 de 1999.
- 11) Crédito especial por las donaciones con fines deportivos: Título V, párrafo 5º, de la ley N° 19.712.
  - 12) Crédito especial por las donaciones con fines sociales: Título I de la ley N° 19.885.
  - 13) Crédito especial por inversión en investigación y desarrollo: ley N° 20.241.
  - 14) Crédito especial por las donaciones a que se refiere la ley N° 20.444, de 2010.

Todos estos créditos, deben rebajarse directamente del impuesto de primera categoría al efectuar la declaración anual de renta, utilizando para ello el espacio destinado al efecto en la Subsección "Impuestos Determinados" de la Sección "Impuestos Anuales a la Renta" del anverso del Formulario Nº 22, en las líneas 38 o 40, dependiendo de si se declara rentas efectivas o presuntas, respectivamente.

Nótese también que todos ellos deben declararse en el Recuadro N° 7 del reverso del mencionado formulario, recuadro que se muestra en la figura siguiente:

Fig. N° 1. Detalle del F22. Créditos imputables al impuesto de primera categoría

6	Crédito por donaciones al FNR según Art. 4°, Ley N°20.444/2010	898
AL Y 40)	Crédito por contribuciones de bienes raíces	365
38	Crédito por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución	368
BE	Crédito por donaciones para fines culturales	373
ZZ.	Crédito por donaciones para fines educacionales	382
PE P	Crédito por donaciones para fines deportivos	761
<u>≥</u>	Crédito por donaciones para fines sociales	773
000	Crédito por rentas de zonas francas y otros	392
듬	Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado del ejercicio	366
S.S.	Remanente de crédito por bienes físicos del activo inmovilizado proveniente de Inversiones A.T. 1999-2002	839
PA B	Crédito por donaciones Universidades e Inst. Profesionales	384
Ne	Crédito por Impto. 1ª Cat. Contribuyentes Art. 14 bis	385
SE E	Crédito por inversiones Ley Arica	390
90	Crédito por inversiones Ley Austral	742
RECUADRO Nº 7: CRÉDITOS IMPUTABL IMPUESTO PRIMERA CATEGORÍA (LÍNEA	Crédito por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A Letra A y 41 C	841
표교	Crédito por impuestos extranjeros, según Arts. 41 A letra B y C y 41 C	387
_ ≥	Crédito por inversión privada en actividades de Investigación y Desarrollo Ley N°20.241/2008	855





En los números que siguen se revisarán tres de los citados créditos, el crédito por adquisición de activos fijos, un crédito relacionado con donaciones y el crédito por inversión en investigación y desarrollo, contenido en la ley N° 20.241.

## 10.1. Crédito por inversiones en activo fijo.

El artículo 33 bis de la ley de la renta, sustituido a partir del 1 de enero de 2015 por el N° 17) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, otorga un crédito imputable al impuesto de primera categoría, con una tasa diferenciada, por las adquisiciones de activo fijo que realicen los contribuyentes sujetos al impuesto en comento.

Es importante señalar que, de acuerdo con la Circular N° 62, de 2014, a pesar que la ley N° 20.780 sustituye integramente el artículo 33 bis, se mantiene en general el tratamiento tributario por el que se regía con anterioridad en las siguientes materias: contribuyentes beneficiados; bienes en los cuales debe efectuarse la inversión; valor de los bienes a considerar para los efectos de determinar el monto del crédito; ejercicio por el cual corresponde invocar el crédito; orden de imputación del crédito; monto máximo anual con que puede invocarse el crédito, y tratamiento de los excesos de crédito, los que no pueden imputarse en los ejercicios siguientes ni solicitarse su devolución.

Por consiguiente, en lo que sigue se hará referencia a las nuevas tasas del crédito en análisis, a los montos de ingresos promedios que deben tener los contribuyentes para la aplicación de tales tasas y otras características del nuevo artículo en cuestión.

La letra a) del artículo 33 bis señala que los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra bienes del activo fijo, según corresponda, **registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 UF**, tendrán derecho a un **crédito equivalente al 6**% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según proceda.

Por su parte, de acuerdo con la letra b) del mismo artículo, los mismos contribuyentes anteriores, que registren un **promedio de ventas anuales entre 25.000 UF y 100.000 UF**, tendrán derecho al crédito señalado precedentemente con un porcentaje variable que resulte de multiplicar 6% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000, no pudiendo ser menor del 4% la tasa que finalmente se aplique.

Para entender mejor esta fórmula, nada mejor que un simple ejercicio: supóngase un contribuyente con un promedio de ingresos en los tres últimos ejercicios de 30.000 UF.

Aplicando la fórmula anteriormente señalada, la tasa a utilizar será:

$$6\% \times (100.000 - 30.000)/75.000 = 5,6\%$$





Ahora, en el caso de los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra los bienes respectivos, según corresponda, registren un **promedio de ventas anuales superior a 100.000 UF** tendrán derecho al crédito en comento, **el que será equivalente a un 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado**, adquiridos nuevos, terminados de construir durante el ejercicio o que tomen en arrendamiento, según corresponda.

Para los efectos de calcular el crédito en comento, los bienes se considerarán por su valor actualizado al término del ejercicio, en conformidad con las normas del artículo 41 de la ley de la renta, y antes de deducir la depreciación correspondiente.

Debe tenerse presente que en ningún caso el monto anual del crédito **podrá exceder de 500 UTM**, considerando el valor dicha unidad en el mes de cierre del ejercicio.

Por último, debe tenerse presente la norma transitoria contenida en la Reforma Tributaria que aumentó la tasa del crédito en análisis por un período de un año, a contar del 1 de octubre de 2014.

En efecto, en virtud de lo prescrito en el numeral VII del artículo tercero transitorio de la ley N° 20.780, por el plazo de un año a contar de la fecha señalada, el crédito establecido en este artículo **será de un 8**% para aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra,

Hasta el 1 de octubre de 2015 la tasa del crédito del Art. 33 bis podía ser de 8%.

según corresponda, registren un promedio de ventas anuales que no superen las 25.000 UF, y de un porcentaje que resulte de multiplicar 8% por el resultado de dividir 100.000 menos los ingresos anuales, sobre 75.000, para aquellos contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que adquieran, terminen de construir, o tomen en arrendamiento con opción de compra, según corresponda, registren un promedio de ventas anuales superior a 25.000 UF y que no supere las 100.000 UF. En este último caso, si el porcentaje que resulte del cálculo anterior es inferior al 4%, será este último porcentaje el que se aplicará para la determinación del referido crédito.

## 10.2. Crédito por donaciones con fines educacionales.

La ley de donaciones con fines educacionales, contenida en el artículo 3º de la ley Nº 19.247, de 1993, otorga exclusivamente a los contribuyentes de la primera categoría de la ley de la renta que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, el derecho a rebajar como **crédito en contra de dicho tributo el 50% de las sumas donadas** a los establecimientos de educación administrados directamente por las municipalidades o por sus corporaciones y demás referidos en la letra A del artículo 1º de la ley antes dicha, hasta los





límites y con sujeción a las condiciones y requisitos en ella establecidos, según se explica brevemente a continuación.

Al tenor de lo dispuesto en la letra B del artículo 1º del cuerpo legal en referencia, el crédito que se analiza favorece **únicamente a los contribuyentes del impuesto de primera categoría** que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, incluidos aquellos acogidos al régimen opcional establecido en el artículo 14 bis de la ley de la renta.

Ahora bien, de conformidad con lo prevenido por la misma letra A del artículo 1º de la ley en comento, sólo pueden dar derecho a crédito las donaciones que los contribuyentes referidos efectúen a uno o más de los siguientes establecimientos: (Araya, 2014)

- a) Los establecimientos educacionales administrados directamente por las municipalidades o por sus corporaciones;
- b) Los establecimientos de educación media técnico-profesional administrados de conformidad con el D.L. Nº 3.166 de 1980;
- c) Los establecimientos de educación pre-básica gratuitos de propiedad de las municipalidades, de la Junta Nacional de Jardines Infantiles o de corporaciones o fundaciones privadas, sin fines de lucro, con fines educacionales;
- d) Los establecimientos de educación subvencionados de acuerdo con lo dispuesto en el decreto con fuerza de ley Nº 5, de 1992, del Ministerio de Educación, mantenidos por corporaciones o fundaciones sin fines de lucro, y
- e) Las instituciones colaboradoras del Servicio Nacional de Menores de acuerdo con el artículo 13 del D.L. Nº 2.465, de 1979, que no tengan fines de lucro.

Para que sea admisible la deducción como crédito de estas donaciones, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos, de acuerdo con lo preceptuado por los artículos 2º y 5º del texto legal aquí tratado: (Araya, 2014)

- 1) Deben consistir **necesariamente en dinero** y su deducción como crédito efectuarse en el ejercicio en que efectivamente se incurrió en el desembolso respectivo.
- 2) Deben haberse hecho en favor de alguno de los beneficiarios referidos precedentemente;
- 3) Las sumas donadas deben formar parte de la base imponible del impuesto de primera categoría correspondiente al ejercicio en que se efectuó materialmente la donación;
- 4) El beneficiario de la donación debe contar con un **proyecto educativo debidamente aprobado por la autoridad competente** y las sumas recibidas destinarse únicamente a financiar dicho proyecto, y



5) El beneficiario debe acreditar haber recibido la donación mediante la emisión de un comprobante registrado y timbrado por el Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto al monto del crédito que puede imputarse al impuesto en referencia, las donaciones en análisis darán derecho a un crédito contra el impuesto de primera categoría equivalente al 50% de las donaciones efectivamente pagadas.

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo prescrito por el inciso segundo del artículo 2º de esta ley, el **crédito en comento no podrá ser superior al 2% de la renta líquida imponible** del impuesto de primera categoría, correspondiente al año en que se efectuó materialmente la donación, determinada dicha renta con arreglo a las normas de los artículos 29 al 33 de la ley del ramo.

Con todo, el total a deducir por concepto de este crédito no podrá exceder, en cada período tributario, del equivalente a **14.000 UTM** según su valor vigente en el mes de diciembre del ejercicio respectivo.

Es importante tener presente que para determinar estos límites máximos deben considerarse todas las donaciones con fines educacionales que el donante hubiere efectuado durante el ejercicio, conforme así lo prescribe el artículo 11 de esta ley.

Empero, debe tenerse presente que el inciso primero del artículo 10 de la ley Nº 19.885, de 2003, dispone que el conjunto de las donaciones efectuadas de acuerdo con la presente ley y las demás referidas en dicho precepto, tendrán como **límite global absoluto el equivalente al 5% de la renta líquida imponible**, como asimismo las que se establezcan por otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios a donaciones, sea que consistan en un crédito rebajable del impuesto de primera categoría o bien en la posibilidad de deducir como gasto la donación.

Por último, los eventuales excedentes de este crédito que se produjeren al término del ejercicio no darán derecho a solicitar su devolución, ni podrán tampoco imputarse a otros impuestos establecidos en la ley de la renta o en otros textos legales, ya sea del mismo período o de ejercicios posteriores, puesto que la ley de donaciones con fines educacionales no contempla disposición alguna que así lo autorice o permita.

## 10.3. Crédito especial por inversión privada en investigación y desarrollo.

La ley N° 20.241, de 2008, modificada por la ley N° 20.570, del año 2012, establece un incentivo tributario a la inversión privada en investigación y desarrollo en favor de los contribuyentes del impuesto de primera categoría, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, consistente en un **crédito contra el citado impuesto**, **equivalente al 35% de los pagos en dinero efectuados** conforme a los contratos de





investigación y desarrollo debidamente certificados por CORFO, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrados.

El monto del crédito a que tienen derecho los contribuyentes antes referidos, en cada ejercicio, **no podrá exceder del equivalente a 15.000 UTM**, de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo.

Asimismo, tales contribuyentes tendrán derecho a un crédito similar, en cada ejercicio, que será equivalente al 35% de una base conformada por el total de los pagos por concepto de **gastos corrientes** y la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a que se refiere el artículo 17 de la ley N° 20.241, siempre que tanto los gastos corrientes como los bienes físicos adquiridos formen parte de un **proyecto de investigación y desarrollo** llevado a cabo por el propio contribuyente. El crédito en este caso estará sujeto al mismo límite señalado precedentemente.

Para tener derecho a los créditos señalados, tanto los contratos de investigación y desarrollo, suscritos con un centro de investigación registrado, como los proyectos de investigación y desarrollo –que deben ser relevantes para el desarrollo del país– deben cumplir con una serie de requisitos, establecidos en el articulado de la ley en referencia.

Cabe señalar que los créditos establecidos en la ley N° 20.241 se imputarán contra el impuesto de primera categoría que grava las rentas del ejercicio en que se invirtió en investigación y desarrollo.

Ahora bien, sea que se trate del crédito tributario asociado a los contratos de investigación y desarrollo o del que nace con ocasión de llevar adelante proyectos de investigación y desarrollo, si de la imputación de los referidos créditos resultare un remanente, no se tendrá derecho a su devolución, pero sí a su deducción del impuesto de primera categoría a declarar y pagar en los ejercicios posteriores, hasta su total extinción o agotamiento.

Finalmente, es importante advertir que el contribuyente beneficiario de esta ley tendrá derecho, además, a rebajar como **gasto necesario para producir la renta**, el monto de los pagos efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, **en aquella parte que no constituya crédito**, aun cuando los gastos por las actividades realizadas en virtud de dichos contratos no sean necesarios para producir la renta del ejercicio, pudiendo ser deducidos hasta en diez ejercicios comerciales consecutivos contados a partir del mismo ejercicio en que se haya otorgado la certificación correspondiente, reajustados conforme a lo dispuesto en el N° 7° del artículo 41 de la ley de la renta. (Araya, 2014)

## 11. Otros créditos imputables al impuesto en análisis.

Cabe agregar todavía a los créditos citados en el número anterior los siguientes créditos especiales, contemplados en diversos otros cuerpos legales:





- a) Crédito establecido en favor de las empresas constructoras por el artículo 21 del D.L. Nº 910, de 1975.
- b) Crédito originado por los desembolsos efectuados en el financiamiento de programas de capacitación ocupacional efectuados al amparo de la ley Nº 19.518, de 1997.
- c) Recuperación parcial de peajes de conformidad con lo establecido en el artículo 1° de la ley N° 19.764, de 2001, y
- d) Crédito especial que favorece a las empresas constructoras que instalen sistemas solares térmicos en las viviendas que construyan, de acuerdo con lo preceptuado por la ley N° 20.365, de 2009.

Estos créditos y beneficios –que no se analizarán, para no hacer más extenso el presente documento- se diferencian de los contenidos en la relación presentada en el número anterior en que operan como una rebaja contra el conjunto de los impuestos anuales a la renta declarados por el contribuyente, por lo que en el Formulario Nº 22 se les incluye en la Subsección "Deducciones a los Impuestos" de la Sección "Impuestos Anuales a la Renta", en el anverso de dicho formulario.

## 12. Pagos provisionales.

El párrafo 3º del Título V de la ley de la renta, conformado por los artículos 84 al 100, regla el sistema de pagos provisionales, cuyo propósito principal es que los contribuyentes constituyan, a medida que se va generando la renta, esto es, mes a mes, una provisión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas, percibidas o retiradas en el ejercicio respectivo.

Del contexto de las disposiciones legales citadas se infiere, asimismo, que la intención del legislador es que tales pagos provisionales guarden la relación más exacta posible con el monto del impuesto anual que, en definitiva, corresponda cancelar al contribuyente.

El referido artículo 84 de la ley de la renta define el universo de aplicación del sistema de pagos provisionales al decir que estarán obligados a efectuar tales pagos los contribuyentes que, según dicho cuerpo legal, deban presentar declaraciones anuales de primera y/o segunda categoría.

Por consiguiente, deben efectuar pagos provisionales de carácter obligatorio los siguientes contribuyentes: (Araya, 2014)



## A. Primera Categoría:

- 1) Las personas naturales o jurídicas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas, obligadas a declarar la renta efectiva de dichos bienes o que opten por esta modalidad:
- 2) Las sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas;
- 3) Las personas naturales o jurídicas cuyas rentas provengan del ejercicio del comercio, industria, minería y demás actividades clasificadas en el número 3 del artículo 20;
- 4) Las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas comprendidas en el número 4 del artículo 20: corredores, martilleros, agentes de aduana, clínicas, hospitales, empresas de diversión y esparcimiento, etc.;
- 5) Las personas naturales o jurídicas que desarrollen en forma habitual actividades cuyas rentas se clasifiquen en el número 5 del artículo 20 por no encontrarse establecida su imposición en otros preceptos de la ley de la renta;
- 6) Las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal u obrero que tributen con arreglo al artículo 26;
- 7) Las personas naturales o jurídicas que desarrollen actividades mineras, obligadas a declarar la renta efectiva proveniente de dicha actividad o que opten por esa modalidad;
- 8) Las personas naturales o jurídicas que a cualquier título posean o exploten vehículos motorizados destinados al transporte terrestre de pasajeros o de carga, sea que tributen sobre su renta efectiva o acogidas a las presunciones de renta líquida imponible establecidas en los números 2º y 3º del artículo 34 bis;
- 9) Los contribuyentes obligados al pago del impuesto establecido en el artículo 64 bis, por sus ingresos brutos provenientes de las ventas de productos mineros;
- 10) Las sociedades de profesionales a que se refiere el inciso primero del número 2º del artículo 42 cuando opten por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría.

A la enumeración anterior deben agregarse todavía los contribuyentes que tributen con arreglo a alguno de los regímenes especiales contemplados en la ley del ramo, todos de carácter optativo, establecidos en los artículos 14 bis, 14 ter y 14 quáter.

Cabe anotar, por último, que la obligación de efectuar pagos provisionales afecta, tanto a los contribuyentes que lleven contabilidad completa, como a los autorizados para determinar sus rentas en base a contabilidad simplificada.



## B. Segunda Categoría:

- 1) Los profesionales liberales y, en general, todas las personas que desempeñen cualquier profesión u ocupación lucrativa comprendida en el número 2º del artículo 42.
  - 2) Las sociedades de profesionales.
- 3) Los corredores que sean personas naturales, que no empleen capital ni utilicen los servicios de terceros.
  - 4) Los comisionistas que sean personas naturales y no tengan oficina establecida.
- 5) Los notarios, conservadores, receptores y demás auxiliares de la administración de justicia.

Ahora bien, los contribuyentes de la primera categoría de la ley de la renta, en general, deben calcular sus pagos provisionales obligatorios sujetos a las normas de la **letra a) del artículo 84** de ese cuerpo legal, que conforman un procedimiento de aplicación general, toda vez que deben regirse por él todos los contribuyentes de dicha categoría sometidos al sistema de pagos provisionales, sin más excepción que los señalados expresamente en las letras c), e), f), g), h) e i) del mismo artículo 84, los que deben calcular sus pagos sobre la base de las tasas fijas establecidas en dichas letras.

Sin entrar en mayores detalles, puede señalarse que el cálculo del porcentaje de variación de la tasa promedio puede efectuarse con arreglo a la siguiente fórmula:

Diferencia entre el monto total de los PPM obligatorios reajustados y X 100 el impuesto de 1ª categoría	00 =	% de aumento o disminución de la tasa promedio
Monto total de los PPM actualiza	_	

Finalmente, como consecuencia del alza gradual de la tasa de primera categoría establecida por la ley N° 20.780, de Reforma Tributaria, se hace necesario ajustar las tasas de los PPM de acuerdo al siguiente detalle:

Meses cuyas tasas variables	Tasa variable a	Factor de ajuste
deben ajustarse	considerar	
Enero a marzo de 2015	Diciembre de 2014	1,071
Enero a marzo de 2016	Diciembre de 2015	1,067
Enero a marzo de 2017	Diciembre de 2016	1,042
Enero a marzo de 2017 (*)	Diciembre de 2016	1,063
Enero a marzo de 2018 (*)	Diciembre de 2017	1,059

<sup>(\*)</sup> Para contribuyentes acogidos a la letra B) del artículo 14 de la ley de la renta.





## 13. Corrección Monetaria.

La corrección monetaria, como su nombre lo indica, importa un mecanismo corrector destinado a depurar los resultados contables de los efectos derivados del proceso inflacionario.

La fórmula adoptada por el legislador, de aplicación obligatoria para todas las empresas que determinen su renta efectiva en base a contabilidad completa, presupone la comparación entre los patrimonios inicial y final del ejercicio, expresados ambos en moneda de igual valor, lo que permite establecer utilidades o pérdidas reales eliminándose las distorsiones producidas, a causa de la inflación, por la computación de pesos de distinta equivalencia.

Dicha fórmula funciona a través de la actualización o ajuste, **con incidencia en los resultados**, del capital propio inicial y de todas las partidas o valores no monetarios del activo y del pasivo exigible existentes al cierre del ejercicio.

Las disposiciones sobre revalorización del capital propio y de las partidas del activo y del pasivo exigible de las empresas se encuentran contenidas en el artículo 41 de la ley de la renta, que establecen un procedimiento de aplicación general, con las siguientes características destacadas:

- a) Es de **aplicación obligatoria**, para todos los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20 de la ley de la renta, demostradas mediante un balance general.
- b) Los ajustes previstos en su texto tienen **carácter permanente**, vale decir, deben aplicarse en cada ejercicio comercial sin solución de continuidad.
- c) Dichos ajustes se extienden al capital propio y a todas las partidas **no monetarias** del activo y pasivo del balance.

En relación con esta última característica cabe apuntar que la metodología adoptada por el legislador chileno descansa en la distinción entre rubros monetarios y no monetarios del balance.

Entre las partidas **monetarias** pueden mencionarse, a título de ejemplo, los saldos en caja y en cuenta corriente en los bancos, los créditos activos y pasivos en moneda nacional no reajustable, los dividendos por pagar, etc. Son partidas **no monetarias**, entre otras, los activos fijos tangibles o intangibles, las existencias, etc.

El primer paso en la aplicación del mecanismo de corrección monetaria lo constituye la determinación del **Capital Propio Inicial** del ejercicio, y será el único que se revisará con algo de más detalle.

El número 1º del referido artículo 41, modificado **a contar del 1 de enero de 2015** por la letra a) del número 24) del artículo 1° de la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, define el



concepto de capital propio inicial expresando que por tal debe entenderse "la diferencia entre el activo y pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas".

El mismo precepto complementa esta definición formulando las siguientes reglas adicionales:

"Formarán parte del capital propio los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa".

Precisamente en este punto ha sido modificado el párrafo 1° del número 1° del artículo en referencia, eliminándose la expresión "o socio de sociedades de personas", que seguía al vocablo "empresario", de modo que hasta el 31 de diciembre de 2014 formaban parte de capital propio los valores del socio de sociedades de personas que hubiesen estado incorporados al giro de la empresa.

"En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes o deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría (vale decir, la primera) o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa."

Al tenor de estos conceptos, puede decirse que el capital propio, en su significación tributaria, está constituido por el **patrimonio neto** adscrito al desarrollo de los negocios o actividades comprendidas dentro del giro de la empresa.

Ahora bien, con arreglo a las disposiciones del artículo 41, el capital propio inicial del ejercicio, determinado en la forma explicada, debe revalorizarse de acuerdo con la variación anual experimentada por el índice de precios al consumidor.

El monto total de esta revalorización se carga a los resultados del ejercicio debitándose, a fin de materializar dicho cargo, la cuenta "Corrección Monetaria", con abono a la cuenta de Pasivo no Exigible "Revalorización del Capital Propio".

Mediante la aceptación de este cargo a pérdidas se protege a las empresas de los efectos que la desvalorización monetaria pueda ocasionar en sus patrimonios.

Del mismo modo, la ley ha previsto el caso de que el capital propio inicial experimente aumentos durante el ejercicio, disponiendo al efecto que dichos aumentos se revaloricen con cargo a la cuenta "Corrección Monetaria" y abono a "Revalorización del Capital Propio".

## 14. FUT. Algunos elementos a tener en cuenta.

El FUT nace a partir del año 1984, como consecuencia de los cambios introducidos a la ley de la renta por la Reforma Tributaria establecida por la ley N° 18.293, de dicho año. En efecto,

14





dicha ley que estableció un procedimiento aplicable a todos los contribuyentes propietarios o dueños de empresas –cualquiera que sea su forma o naturaleza jurídica– que declaren en la primera categoría sus rentas efectivas determinadas mediante **contabilidad completa**, con arreglo al cual dichos contribuyentes, sea que se trate de empresarios individuales o de socios o accionistas de empresas sociales, incluidos los contribuyentes a que se refiere el artículo 58, Nº 1, de la ley de la renta, deben tributar con los impuestos global complementario o adicional, sobre los retiros, remesas o distribuciones de rentas que efectúen o reciban en el curso del respectivo ejercicio comercial.

Ello hizo que fuera imprescindible contar con un debido control de la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa, pendientes de reparto o distribución, como también de los retiros y distribuciones efectuados a partir de su fecha de vigencia, y de los créditos asociados.

Por consiguiente, la función del FUT, en cuanto **obligación tributaria**, ha sido controlar la determinación y registro de las utilidades acumuladas en la empresa, pendientes de reparto o distribución, como también los retiros y distribuciones efectuados y los créditos asociados. No obstante, su implantación tuvo que ver con la creación de un **mecanismo de incentivo a la reinversión** de utilidades dentro de la empresa, por las condiciones económicas particulares de esos años, en que era difícil acceder a financiamiento para las empresas nacionales.

Así, el FUT pasó a ser una fuente de financiamiento interno, barato, de acceso inmediato, muy utilizado por las grandes empresas (las que han acumulado más de 200.000 millones de dólares en tal registro, según las cifras que se manejaban cuando se discutía la Reforma Tributaria del año 2014), que cumplió su cometido en situaciones económicas críticas, pero que ya no se justificaba técnicamente, dadas las condiciones favorables de acceso al mercado crediticio, tanto nacional como internacional.

Por dicha razón, la ley N° 20.780, de 2014, sobre Reforma Tributaria, eliminará tal registro a contar del año calendario 2017, año en que comienzan a regir los dos regímenes generales de tributación contenidos en el nuevo artículo 14, vigente desde igual fecha.

Si bien la **eliminación total del FUT** ocurrirá desde la fecha señalada, hay que tener presente que en el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, a raíz de la sustitución transitoria del artículo 14 de la ley de la renta por la misma ley N° 20.780, **el FUT sólo será aplicable para la determinación de los créditos que correspondan**, de acuerdo con los artículos 56, N° 3), y 63, de la ley del ramo.

Lo anterior es consecuencia de que a contar del año 2015 la tributación con los impuestos personales de los dueños o propietarios de empresas o sociedades se hará **sobre toda cantidad que a cualquier título retiren o les distribuyan** desde sus empresas o sociedades, sin importar el monto de las utilidades que estén registradas en el FUT.

Debe mencionarse también que otras de las modificaciones sustantivas del nuevo régimen transitorio del artículo 14, respecto del que regía hasta el 31 de diciembre de 2014, son la



eliminación de los conceptos de **retiros en excesos** y **FUT devengado**, conceptos ambos que se reflejaban en el libro FUT.

Asimismo, en otra de las modificaciones incorporadas por este nuevo artículo 14, también se anotarán en el registro FUT, pero en forma separada, **las reinversiones** efectuadas en acciones de pago o aportes a sociedades de personas, identificando al inversionista y los créditos que correspondan sobre las utilidades así reinvertidas. A este registro se le denomina FUR (Fondo de Utilidades Reinvertidas).

Por consiguiente, haciendo un breve resumen de tales cambios y glosando lo que prescribe la letra a) del N° 3 del nuevo artículo 14, desde el **1 de enero de 2015** deben anotarse las siguientes cantidades en el registro FUT:

- La RLI o pérdida tributaria del ejercicio;
- Se agregan:
  - Las rentas exentas del impuesto de primera categoría percibidas o devengadas;
  - Las participaciones sociales percibidas;
  - Los dividendos percibidos;
  - Los demás ingresos, beneficios o utilidades, percibidos o devengados, que no forman parte de la RLI del contribuyente, pero se afectan con los impuesto personales cuando se retiren o distribuyan;
- Se deducen:
  - Las partidas a que se refiere el inciso segundo del artículo 21;
- **Se adicionan o deducen**, según el caso, los remanentes de utilidades tributables o el saldo negativo de ejercicios anteriores, reajustados;
- Se deducen:
  - Los retiros o distribuciones efectuados en el mismo período, reajustados;

Por último, debe tenerse presente que la resolución N° 2.154 Ex. de 1991, de la Dirección Nacional del SII, reglamenta en la actualidad este registro especial, y que no se han publicado nuevas instrucciones al respecto relativas a los cambios incorporados por la ley N° 20.780 al FUT.





## Conclusión

Culminando la segunda Unidad, se han revisado con algún detalle los créditos que pueden imputarse al impuesto de primera categoría, el último de los elementos que intervienen en el cálculo final del monto del impuesto a satisfacer por el contribuyente, siendo los otros dos la tasa del tributo y la base imponible o renta líquida imponible, sobre la cual se aplica la referida tasa.

Tres de los numerosos créditos rebajables del impuesto de primera categoría se han reseñado en forma particular, para que el alumno tenga las herramientas para su correcta aplicación. Quizás el más importante sea el crédito establecido en el artículo 33 bis de la ley del ramo, recientemente sustituido por la ley de Reforma Tributaria, que permite en la actualidad rebajar hasta un 8% del valor de adquisición de bienes del activo inmovilizado.

También se han analizado brevemente dos importantes mecanismos o sistemas de la ley de la renta, relacionados directamente con el impuesto de primera categoría, a saber: el sistema de pagos provisionales y el de corrección monetaria.

El primero busca que los contribuyentes constituyan, a medida que se va generando la renta, una provisión obligatoria destinada a cubrir los impuestos anuales que deban satisfacer por las utilidades devengadas, percibidas o retiradas en el ejercicio respectivo.

El segundo, en tanto, contenido en el artículo 41 de la ley de la renta, corresponde a un mecanismo corrector destinado a depurar los resultados contables de los efectos derivados del proceso inflacionario.

Concluye esta semana y la Unidad II con la revisión de algunos elementos del FUT, el registro de las utilidades tributables que será eliminado formalmente a partir del año 2017.



# Bibliografía

- 1) Araya, G. (2014). Impuesto de primera categoría. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 2) Araya, G. (2015). Alcances de la Reforma Tributaria. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 3) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. <a href="http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368">http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368</a>







# **IMPUESTO A LA RENTA**

UNIDAD Nº III

Segunda Categoría e impuestos finales







## Introducción

Comienza aquí la última Unidad del curso, dedicada a los impuestos único de segunda categoría, global complementario y adicional, tres tributos de suma importancia dentro de los que integran la tributación a la renta.

En esta semana se estudiará en forma íntegra el primero de los citados y parte del segundo, para concluir en la sexta entrega de estos documentos con la segunda parte del impuesto global complementario para finalizar brevemente con el impuesto adicional.

El impuesto único de segunda categoría se caracteriza por ser un tributo único, progresivo, personal y de retención. Se contiene en el número 1° del artículo 42 de la ley de la renta y grava en general al trabajo dependiente, aunque también afecta a las pensiones.

Cabe señalar que el N° 2° del mismo artículo 42 grava además a los trabajadores independientes y en general de los profesionales liberales o que desarrollen cualquier ocupación lucrativa, pero éstos no estarán afectos al impuesto único antes señalado sino que al impuesto global complementario.

Dicho tributo es un gravamen progresivo, de carácter anual, que afecta en general a las personas naturales, domiciliadas o residentes en Chile, aplicable sobre la totalidad de sus rentas.

En lo que sigue se analizarán someramente estos dos impuestos personales.

## **Ideas fuerza**

Tanto el impuesto único de segunda categoría como el impuesto global complementario afectan a las personas naturales. Ambos tributos se calculan en base a una escala de tasas similar, medida la primera en UTM y la segunda en UTA.

El impuesto único de segunda categoría se caracteriza por ser un tributo único, progresivo, personal y de retención. Se contiene en el número 1° del artículo 42 de la ley de la renta y grava en general el trabajo dependiente, aunque también afecta a las pensiones.

El impuesto global complementario es un gravamen progresivo, de carácter anual, que afecta en general a las personas naturales, domiciliadas o residentes en Chile, aplicable sobre la totalidad de sus rentas.



## 1. Impuesto único a las rentas al trabajo.

Hasta el año 1972, las rentas del sector trabajo, tanto activo como pasivo, (empleados, obreros y pensionados) tributaban –de acuerdo con la estructura general de la ley de la rentacon el **impuesto cedular de segunda categoría**, retenido mensualmente por los respectivos empleadores al tiempo de pagar las remuneraciones afectas, y con el **impuesto global complementario** de declaración anual.

Desde el punto de vista fiscal, este sistema presentaba diversas deficiencias e inconvenientes, siendo los más relevantes de ellos los siguientes: (Araya, 1975)

- a) Encarecía en alto grado el costo de administración de los impuestos anuales a la renta, toda vez que los empleados, obreros y pensionados representaban más del 90% de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto global complementario.
- b) Al asignar a este gravamen la tarea de recaudar la mayor parte de la tributación del sector, se desaprovechaban las ventajas que hubiere reportado la utilización integral del sistema de retención en la fuente –en cuanto al control y seguridad de la percepción del impuesto– ya que éste operaba sólo respecto del componente cedular de dicha tributación.
- c) Esta misma circunstancia obligaba al Fisco a recibir en forma diferida el producto de gran parte del impuesto total generado por estos contribuyentes.

Enfocado el problema desde el lado de los contribuyentes afectados, el sistema vigente hasta 1972 adolecía también de inconvenientes de importancia, ocasionados todos ellos por la aplicación sobre sus rentas del impuesto global complementario.

Para resolver estos problemas, la ley N° 17.828, de 1972, introdujo a la ley de la renta, contenida en ese entonces en el artículo 1º de la ley N° 15.564, diversas modificaciones a fin de materializar la incorporación del nuevo impuesto al articulado de dicho cuerpo legal, con carácter de único a la renta.

El gravamen en referencia fue ubicado en el Título II de la ley de la renta, manteniendo por tanto su carácter de **impuesto de segunda categoría**, como continuador del tributo que se contemplaba en el número 1º del artículo 37 de ese cuerpo legal.

Para los efectos de su cálculo, se estableció una escala de tasas progresivas acumulativas, aplicable a todas aquellas rentas mensuales de monto superior a **dos sueldos vitales mensuales**, con tasas que fluctuaban entre el 10% (para rentas de hasta 5 sueldos vitales) y el 65%, para rentas sobre 80 sueldos vitales.

Las rentas comprendidas entre uno y dos sueldos vitales mensuales quedaron afectas a una tasa de 3,5%, sin derecho a los créditos contra el impuesto que esa misma ley estableció,



en tanto que las iguales o inferiores a un sueldo vital mensual se eximieron de toda tributación, tal como lo estaban bajo la vigencia del sistema anterior.

En todo caso, el impuesto a pagar por los contribuyentes no podía ser inferior al 3,5% de la renta líquida imponible o al 6% tratándose de remuneraciones pagadas en moneda extranjera.

## 1.1. Características generales del impuesto.

De lo expresado precedentemente se desprende que el gravamen establecido por la ley N° 17.828 reúne en sí las características de ser un **impuesto único, progresivo, personal** y **de retención.** 

Estas características aparecen remarcadas en la Circular Nº 149, de 1972, mediante la cual la Dirección Nacional del SII impartió las instrucciones pertinentes para la aplicación del nuevo régimen impositivo aplicable a las rentas del trabajo a partir del 1 de enero de 1973.

La Circular citada expresa, en efecto, que el nuevo gravamen participa de las siguientes calidades:

- a) Calidad de impuesto único. Las rentas sobre las cuales se aplique el impuesto único de segunda categoría no quedarán gravadas con ningún otro tributo establecido en la ley de la renta. Esta característica es la que le da independencia a este régimen de tributación respecto de los demás contemplados dentro de la ley del ramo y que afectan a ingresos distintos a los sueldos, salarios y pensiones.
- **b)** Calidad de impuesto progresivo. El gravamen está basado en una escala progresiva de tasas, de mecánica similar a la del impuesto global complementario.
- c) Calidad de impuesto personal. En su aplicación este impuesto considera la situación personal del contribuyente, es decir, se otorgan rebajas o créditos contra el impuesto por las personas que el contribuyente tenga a su cargo, siempre que por ellas perciba asignación familiar.
- d) Calidad de impuesto de retención. Se radica en las personas que paguen rentas gravadas con el impuesto único (empleadores, patrones, habilitados y pagadores en general) la obligación de retener y deducir el monto del tributo al momento de hacer el pago de tales rentas, como también de enterarlo en arcas fiscales, en la forma, condiciones y plazos contemplados en la ley de la renta.

Es del caso señalar que el D.L. Nº 824, de 1974, mantuvo el impuesto único de segunda categoría para las rentas del trabajo dependiente, introduciéndole empero algunas modificaciones destinadas a perfeccionar sus disposiciones, especialmente en relación a las siguientes materias: escala de tasas, que pasó a estar definida en UTM; créditos contra el impuesto; remuneraciones pagadas con retraso, y trabajadores que obtienen rentas de más de un empleador.





Cabe señalar, finalmente, que las disposiciones relacionadas con el impuesto único de segunda categoría se contienen principalmente en los artículos 42 al 47, ambos inclusive, de la ley de la renta, los que establecen el gravamen, señalan las rentas afectas y los demás elementos básicos del tributo, tasas, créditos, exenciones, etc., que conforman en lo sustantivo su estructura legal.

En los números siguientes se hará una breve referencia a algunos de dichos elementos.

## 1.2. Objetividad gravada.

El número 1º del artículo 42 de la ley de la renta define la materialidad gravada por el impuesto en comento diciendo que "se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad con las tasas señaladas en el artículo 43, sobre las siguientes rentas:

"Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales;

"Montepíos y pensiones, y

"Las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación".

Como se desprende del texto legal transcrito, el impuesto único de segunda categoría grava las rentas inmediatas o directas del trabajo, consistentes en sueldos, salarios y demás remuneraciones accesorias o complementarias, y las mediatas o indirectas, como son las pensiones y montepíos, que en cierto modo constituyen una prolongación del pago de servicios personales prestados en el pasado.

Es importante destacar que debe tratarse, en todo caso, de remuneraciones que provengan de servicios personales prestados en virtud de un contrato de trabajo o de otro vínculo jurídico similar, como un empleo o función pública, de carácter permanente, que coloque a los beneficiarios de dichas remuneraciones en situación de dependencia y subordinación con respecto a quien las cancela, vínculo jurídico que normalmente supone para el titular de la renta el no prestar servicios a otra persona.

Estas características constituyen el elemento que diferencia estas rentas de aquellas que la ley del ramo clasifica en el número 2º del artículo 42, toda vez que los honorarios provenientes del ejercicio de profesiones liberales y los ingresos obtenidos por las personas que, sin asumir la calidad de empleado u obrero, desempeñen un oficio u ocupación lucrativa, también constituyen remuneraciones pagadas por la prestación de servicios personales.



## 1.3. Determinación de la renta imponible.

En virtud de lo dispuesto en el número 1º del artículo 42 de la ley de la renta, que señala las rentas afectas al impuesto único de segunda categoría, puede concluirse que la renta líquida imponible de este tributo o, lo que es lo mismo, la cantidad sobre la cual deben aplicarse las tasas establecidas en el número 1º del artículo 43, está constituida por el total de las remuneraciones percibidas en el período respectivo por el trabajador, jubilado o montepiado en su calidad de tal, sin más deducción que las imposiciones previsionales obligatorias correspondientes al mismo período, que sean de su cargo y el ahorro previsional voluntario, de conformidad con lo señalado en el artículo 42 bis de la ley del ramo.

Dentro del total de las remuneraciones deben entenderse comprendidos no sólo los sueldos, salarios o pensiones, sino también cualquiera otra cantidad accesoria o complementaria que aumente la remuneración percibida por el trabajador o pensionado, como sobresueldos, premios, bonificaciones, regalías, asignaciones de título, gratificaciones, participaciones y cualquier otro beneficio pecuniario, incluidas las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación.

Se excluyen sólo aquellas remuneraciones o beneficios que, según el artículo 17 de la ley del ramo u otro texto legal expreso, no constituyan renta o que se eximen del tributo en comento en virtud de alguna disposición especial.

Cabe agregar que la renta imponible debe determinarse en relación con cada período habitual de pago de las remuneraciones, entendiendo por tal aquel que se haya pactado para la cancelación de las remuneraciones **ordinarias**.

De acuerdo con ello, la base imponible del impuesto único será, según los casos, mensual, quincenal, semanal o diaria.

La composición y determinación de la renta líquida imponible puede esquematizarse en la siguiente forma:

Remuneración bruta del período ......

·	-	
Se excluyen:		
Asignaciones y beneficios exentos o que no constituyan renta	\$	
Subtotal	\$	
Se deducen:		
Imposiciones previsionales obligatorias de cargo del trabajador o pensionado	\$	
Ahorro previsional voluntario descontado de la remuneración	\$	
Renta líquida imponible	\$	

6



## 1.4. Cálculo del impuesto.

El impuesto único de segunda categoría debe ser aplicado y retenido por el empleador o pagador de las remuneraciones afectas, en cada oportunidad de pago habitual de las mismas.

Así, por ejemplo, en los casos de los empleados, que normalmente reciben sus emolumentos en forma mensual, el tributo deberá aplicarse y retenerse en la oportunidad del pago del sueldo de cada mes; si se trata de salarios que se pagan por períodos semanales, el impuesto se aplicará y retendrá al tiempo de cancelarse el salario de cada semana; si se trata de remuneraciones que se pagan por día, como sucede con los trabajadores discontinuos, el impuesto deberá ser aplicado y retenido en la oportunidad del pago de la remuneración del día, etc.

La determinación del impuesto debe efectuarse aplicando sobre la renta líquida imponible del respectivo período, establecida de acuerdo a la pauta enunciada en el número precedente, la siguiente escala de tasas progresivas acumulativas expresada en UTM que se contiene en el inciso primero del número 1º del artículo 43 de la ley de la renta:

Tramos de la re	Tasa aplicable al		
Desde	Hasta	tramo	
0	13,5	Exento	
13,5	30	4%	
30	50	8%	
50	70	13,5%	
70	90	23%	
90	120	30,4%	
120	150	35,5%	
Sobre	150	40%	

Téngase presente que a contar del 1 de enero de 2017 esta escala será modificada por la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria, rebajando las tasas máximas marginales al 35%, para lo cual sustituirá los dos últimos tramos de dicha escala por uno que establecerá que sobre la parte que exceda de 120 UTM la tasa del impuesto será del 35%.

Como aplicar dicha escala es algo engorroso, pues habría que ir tramo por tramo calculando el impuesto, se utiliza una tabla abreviada de cálculo, que mes a mes publica el SII en su página web.

La que se inserta a continuación corresponde a noviembre de 2015. Evidentemente, para transformarla en pesos, debe usarse la UTM del mes pertinente, en este caso la UTM de noviembre que alcanza a \$ 44.776:



Monto de la renta líquida imponible		Factor	Deducción	
Desde	Hasta	Factor	Deduccion	
	604.476,00	0,000		
604.476,01	1.343.280,00	0,040	24.179,04	
1.343.280,01	2.238.800,00	0,080	77.910,24	
2.238.800,01	3.134.320,00	0,135	201.044,24	
3.134.320,01	4.029.840,00	0,230	498.804,64	
4.029.840,01	5.373.120,00	0,304	797.012,80	
5.373.120,01	6.716.400,00	0,355	1.071.041,92	
6.716.400,01	y más	0,400	1.373.279,92	

## 1.5. Mecánica de cálculo del impuesto. Algunos ejemplos sencillos.

La Dirección Nacional del SII ha impartido, para la aplicación de la tabla de cálculo simplificado del impuesto único de segunda categoría, las instrucciones que se reseñan a continuación:

- a) Previamente, se establecerá la renta imponible o cantidad afecta a las tasas del impuesto único, restando del total de las remuneraciones el monto de las imposiciones previsionales de cargo del trabajador y, si corresponde, el monto del APV comprometido;
- b) Después se utilizará la tabla de cálculo que corresponda al período de las remuneraciones, ya sea mensual, quincenal, semanal o diario;
- c) En la tabla de cálculo correspondiente se ubicará la renta imponible en el tramo de renta que proceda;
- d) Una vez ubicado el tramo de renta en la tabla, el monto de la renta imponible se multiplicará por el "factor" que aparezca frente a dicho tramo y al resultado se le restará la cantidad que figure en la última columna frente al mismo tramo de renta;
- e) El producto de las operaciones descritas anteriormente será el monto del impuesto único de segunda categoría a retener y enterar por el pagador de la renta;

Las normas anteriores pueden ilustrarse mediante los siguientes ejemplos, correspondientes al mes de octubre de 2015:

## Ejemplo Nº 1.

#### **Antecedentes:**

Empleado particular con contrato indefinido, afiliado a AFP Modelo y a ISAPRE Consalud. Plan de salud equivalente a 3,75 UF. Su sueldo bruto, que incluye gratificaciones, es de \$





1.450.000. Otros datos: UF al 30.10.15 = \$ 25.490,04. Cotización AFP: 10,77%. Asignaciones de colación y movilización: \$ 100.000.

#### Desarrollo:

## A. Determinación de la renta imponible.

- Remuneración bruta del período...... \$ 1.450.000

### Menos:

- Imposiciones previsionales obligatorias de cargo del trabajador:
  - Seguro de cesantía (0,6%)
     AFP Modelo (10,77%)
     Salud (7%)
     (101.500)

Renta líquida imponible ...... \$ 1.183.635

### B. Ubicación de la renta en la tabla.

Por su monto, esta renta queda ubicada en el segundo tramo de la tabla mensual correspondiente a octubre de 2015. Le corresponde, por lo tanto, el factor 0,04 y una cantidad a deducir de \$ 24.059 (se ha redondeado el valor de esta cantidad).

### C. Desarrollo del cálculo.

$$1.183.635 \times 0.04 - 24.059 = 23.286$$

Por lo tanto, el impuesto a retener es de: \$ 23.286.

Un par de comentarios respecto de este ejemplo: El trabajador respectivo tiene un plan de salud de 3,75 UF, cantidad que es inferior al monto legal que impone por ese concepto, razón por la cual no hay una cotización adicional al respecto, la que no se descontaría para efectos de calcular la renta imponible.

Lo otro que debe tenerse presente es que no se han considerado obviamente las asignaciones dentro del sueldo o remuneración bruta, para efectos de determinar la renta líquida de este impuesto, dado que dichas asignaciones no son renta de acuerdo con el artículo 17 de la ley del ramo.



## Ejemplo Nº 2.

#### **Antecedentes:**

Empleado particular con contrato indefinido, afiliado a AFP Capital y a ISAPRE Colmena. Plan de salud equivalente a 14,75 UF. Su sueldo bruto, que incluye gratificaciones, es de \$ 3.500.000. Otros datos: UF al 30.10.15 = \$ 25.490,04. Cotización AFP: 11,44%. APV por 20 UF.

#### Desarrollo:

## A. Determinación de la renta imponible.

-	Remuneración bruta del	período	\$	3.500.000
---	------------------------	---------	----	-----------

#### Menos:

- Imposiciones previsionales obligatorias de cargo del trabajador:

  - Salud (7% sobre 73,2 UF máximo imponible)......
     [El adicional de salud por \$ 245.367 no se descuenta]
- APV (20 UF)...... \$ 509.801
- Renta líquida imponible ...... \$ 2.629.340

#### B. Ubicación de la renta en la tabla.

Por su monto, esta renta queda ubicada en el cuarto tramo de la tabla mensual correspondiente a octubre de 2015. Le corresponde, por lo tanto, el factor 0,135 y una cantidad a deducir de \$ 200.043 (se ha redondeado el valor de esta cantidad).

### C. Desarrollo del cálculo.

Por lo tanto, el impuesto a retener es de: \$ 154.918.

Para finalizar también es preciso hacer un par de comentarios: En este ejemplo, se puede ver que el empleado debe pagar una cotización adicional de salud por su plan de 14,75 UF, pero que dicha cotización adicional no se rebaja de la base imponible del impuesto único, ya que únicamente se rebajan las cotizaciones previsionales obligatorias de cargo del trabajador.



Y en esta oportunidad, el empleado efectúa APV por medio de descuento de su remuneración por parte de su empleador, quien debe enterar esa cifra a la institución que corresponda, de modo que tal cifra puede descontarse de la base imponible del impuesto único de segunda categoría.

## 2. Impuesto global complementario.

Las disposiciones por las cuales se rige el impuesto global complementario se contienen en el Título III del artículo 1° del D.L. N° 824, 1974, ley de la renta, agrupadas en dos párrafos que tratan, el primero, de la materia y tasa del impuesto y, el segundo, de su base imponible.

La denominación asignada por el legislador a este tributo corresponde y refleja claramente su naturaleza y función. En efecto, dicho impuesto es **global**, porque su base imponible está constituida por la suma total de las rentas obtenidas por el contribuyente, cualquiera que sea su clasificación, y **complementario**, porque mediante su aplicación se completa la prestación impositiva exigida por la ley del ramo.

De los rasgos distintivos del gravamen de que se trata debe destacarse que, salvo el caso de los patrimonios a que se refiere el artículo 7º del mencionado cuerpo legal, **sólo afecta a las personas naturales.** 

Esta particularidad lo diferencia nítidamente del impuesto de primera categoría porque éste grava las rentas clasificadas en dicha categoría sin atender a la condición o naturaleza jurídica del beneficiario de las mismas.

Frente al impuesto global complementario deja de tener incidencia, por tanto, el origen de los ingresos, desapareciendo la discriminación entre rentas del capital y rentas del trabajo, que constituye el fundamento y razón de ser de los impuestos cedulares de primera y segunda categorías. Como lo dice un destacado autor, "todas las rentas se igualan desde el punto de vista de su cuantía considerando que, como instrumento de satisfacción de las necesidades de consumo, valen lo mismo mil pesos ganados en el comercio que mil pesos ganados como honorarios profesionales o mil pesos obtenidos como intereses de valores mobiliarios" (Alvaro Rencoret, citado por G. Araya, 2015).

Este tributo se distingue también del impuesto cedular de primera categoría por la estructura de su tasa, **que es progresiva y no proporcional** como la de aquél.

Cabe señalar, finalmente, que desde el punto de vista de su determinación y declaración, el impuesto global complementario tiene carácter anual, ya que se aplica al conjunto de las rentas retiradas, percibidas o devengadas por el contribuyente en el año calendario anterior.

El impuesto global complementario afecta sólo a las personas naturales





## 2.1. Sujetos del impuesto global complementario.

El artículo 52 de la ley de la renta se refiere específicamente a esta materia, estableciendo textualmente que "se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementario sobre la renta imponible determinada en conformidad al párrafo 2º de este Título, de toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5º, 7º y 8º...".

De acuerdo con esta disposición, son o pueden ser contribuyentes de este impuesto las siguientes personas o patrimonios:

a) Las personas naturales domiciliadas en Chile, sin importar su nacionalidad. De acuerdo con lo visto en semanas anteriores, debe entenderse que una persona tiene su domicilio en Chile cuando habita con ánimo de permanencia, ya sea real o presuntivo, dentro del territorio nacional.

Nótese, sin embargo, que el domicilio no está condicionado a la presencia física o a la permanencia de una persona en un lugar determinado, por un tiempo también determinado, requisito éste que la ley plantea como esencial sólo para definir el concepto de **residente**.

b) Las personas naturales residentes o que tengan residencia en Chile. Como se dijo, el concepto de residencia se encuentra expresamente definido por la legislación tributaria, contrariamente a lo que sucede con el de domicilio que debe construirse partiendo de las disposiciones de derecho común.

Con arreglo a la definición antes transcrita, por **residente** debe entenderse toda persona natural que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida, más de seis meses en cada año calendario o más de seis meses en total en dos años tributarios consecutivos.

Cumpliéndose este presupuesto, las personas a que se hace referencia deben computar dentro de su renta bruta global todas las rentas que hubieren devengado, percibido o retirado, sea que la fuente de entradas esté ubicada en el país o en el extranjero.

Se exceptúan de esta norma general las **personas naturales extranjeras** las que, por disposición del inciso segundo del artículo 3º de la ley de la renta, sólo deben tributar, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, por las rentas obtenidas de **fuentes chilenas**.

c) Los funcionarios fiscales, de instituciones semifiscales y demás señalados en el artículo 8º de la ley de la renta que presten servicios fuera de Chile, respecto de los cuales dicha norma prescribe que, para los efectos de la señalada ley, se entenderá que tienen domicilio en Chile. Esta disposición configura, como puede apreciarse, un régimen de excepción a las normas generales sobre domicilio, toda vez





que los funcionarios en ella señalados deben ser considerados como domiciliados en Chile no obstante su permanencia en el extranjero.

d) Los patrimonios hereditarios indivisos mientras no se hubiere determinado las cuotas de los respectivos comuneros, siempre que no hubieren transcurrido más de tres años desde la apertura de la sucesión (Art. 5° de la ley de la renta). El señalado artículo prescribe, como regla general, que dichas rentas corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común, lo que significa que tales comuneros deberán incluir en sus rentas netas globales, agregándolas a sus rentas propias, la parte proporcional que les corresponda en las rentas de la sucesión de la que forman parte.

No obstante, mientras las cuotas de los comuneros no se determinen, las rentas de la sucesión deben ser declaradas **separada e independientemente**, formando un solo todo, por cuanto según lo expresa el inciso segundo del mencionado artículo 5º, el patrimonio hereditario indiviso debe ser considerado "como la continuación de la persona del causante" por lo que "gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo con la presente ley".

Esta modalidad de tributación dejará de aplicarse desde que se determinen las cuotas de los respectivos comuneros en el patrimonio común y, en todo caso, desde que se cumplan tres años desde la apertura de la sucesión.

e) Los depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer o de las personas cuyos derechos son eventuales y los otros patrimonios a que se refiere el artículo 7° de la ley de la renta. Sobre las rentas efectivas o presuntas derivadas de estos patrimonios deben pagarse los impuestos de categoría que procedan y el impuesto global complementario, tributo este último cuya aplicación se encuentra expresamente prevista, como ha quedado dicho, en el artículo 52 de la ley de la renta.

Esta obligación debe cumplirse por los respectivos depositarios, tenedores o encargados fiduciarios en virtud de lo dispuesto por el inciso final del artículo 65 de dicho cuerpo legal.

El impuesto causado por tales rentas debe ser satisfecho, como es obvio, con cargo a ellas, independientemente de las obligaciones que afecten a las personas antedichas en su patrimonio personal.

### 2.2. Cantidades que deben agregarse a la renta bruta global.

El artículo 54 de la ley de la renta, modificado recientemente por la ley N° 20.780 (D.O. 29.9.14), sobre Reforma Tributaria, en concordancia con lo establecido por el artículo 14 del mismo cuerpo legal, sustituido asimismo por dicha ley, establecen las rentas y cantidades que deben entenderse incluidas dentro de la renta bruta.





El señalado artículo se compone de cuatro números, en los cuales se tratan, respectivamente, las siguientes rentas: a) rentas afectas; b) rentas exentas de los impuestos de categoría o sujetas a impuestos sustitutivos; c) rentas exentas del impuesto global complementario, y d) Ciertos intereses, que se gravan con ocasión de su devengamiento.

En este caso se listarán sólo las rentas afectas, para lo cual se utilizará en Formulario N° 22 de declaración anual de los impuestos a la renta.

REPÚBLICA DE CHILE **ANO TRIBUTARIO 2015** SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS IMPUESTOS ANUALES A LA RENTA CRÉDITO POR IMPUESTO 1º CATEGO EMPRESARIO INDIVIDUAL | CRÉDITO POR IMPUESTO 1º CATEGORÍA TIPOS DE RENTAS Y REBAJAS **RENTAS Y REBAJAS** 600 104 + Retiros (Arts. 14, 14 bis y 14 quáter). 2 Dividendos distribuidos por S.A., C.P.A. y S.p.A. (Arts.14, 14 bis y 14 quáter). 601 105 + 3 Gastos rechazados pagados y otras partidas a que se refiere el Inc.3º Art. 21. 106 + 4 + Rentas presuntas de: Bienes Raíces, Minería, Explotación de Vehículos y otras (Arts. 20 №1, 34 №1 y 34 bis №s. 2 y 3) 603 954 955 Rentas propias determinadas según contabilidad simplificada (Art. 14 ter), planillas, contratos y otras rentas 956 Rentas por participación en sociedades que determinen rentas según contabilidad simplificada (Art. 14 ter), planillas, contratos y otras rentas 957 Total Rentas determinadas según contabilidad simplificada con código [604] = códigos [954] + [956] y código [109] = códigos [955] + [957] 109 + 6 110 + Rentas percibidas del Arts. 42 Nº 2 (Honorarios) y 48 (Rem. Directores S.A.), según Recuadro Nº1. Rentas de capitales mobiliarios (Art. 20 N°2), Retiros de ELD (Arts. 42 ter y quáter) y Ganancias de Capital (Art. 17 N°8), etc + 605 155 606 152 + Rentas exentas del Impuesto Global Complementario (Art. 54 N°3). 9 Rentas del Art. 42 Nº 1 (sueldos, pensiones, etc.). 161 + Incremento por Impuesto de Primera Categoría 159 Incremento por impuestos pagados o retenidos en el exterior. 749

Fig. N° 1. Formulario N° 22. Rectas afectas a impuesto global complementario

Fuente: Formulario N° 22 disponible en www.sii.cl

Antes de ello, es preciso tener presente que todas las rentas reflejadas en dicha figura, excepto la indicada en la línea 8, quedan afectas en su totalidad al impuesto global complementario. En cambio, las rentas exentas indicadas en la referida línea 8 se incluyen sólo para los efectos de preservar la progresividad del tributo en estudio, ya que contra el impuesto que resulte de aplicar la escala de tasas del artículo 52 al conjunto de las rentas del contribuyente, debe darse de crédito el impuesto que afectaría a las rentas exentas si se les aplicara aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de las rentas.

a) Retiros: De acuerdo con el artículo 14 de la ley de la renta, en su texto fijado por el N° 1 del artículo Segundo transitorio de la ley N° 20.780, que rige por los años calendarios 2015 y 2016, los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58, N° 1, socios de sociedades de personas, comuneros y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones, quedarán gravados con el impuesto global complementario sobre las cantidades que a cualquier título retiren desde la empresa o sociedad respectiva, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en el artículo 54, N° 1°.

Dicha norma señala expresamente que formará parte de la renta bruta "la totalidad de las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente a cualquier título desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva, en conformidad a lo dispuesto en la letra A) del artículo 14 y en el número 7 del artículo 17 de esta ley", agregando que "en el caso de rentas efectivas de

14





primera categoría determinadas en base a contabilidad simplificada, se comprenderá en la base imponible de este impuesto también la renta devengada que le corresponde al contribuyente".

**b)** Dividendos: El párrafo cuarto del número 1° del artículo 54 dispone que dentro de la renta bruta del impuesto global complementario "se comprenderá también la totalidad de las cantidades distribuidas a cualquier título por las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, respecto de sus accionistas", salvo las que el mismo párrafo indica.

Esta disposición guarda consonancia con la contenida en el número 1º de la letra A) del artículo 14, en su texto vigente por los años calendarios 2015 y 2016, que prescribe que "los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, **sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva**, en conformidad con lo dispuesto en el presente artículo y en los artículos 54, número 1°, y 58, número 2, de la presente ley".

- c) Gastos rechazados pagados y otras partidas referidas en el artículo 21 de la ley de la renta: El párrafo 3° del número 1° del artículo 54 prescribe que integrarán la renta bruta "las cantidades a que se refieren los literales i) al iv) del inciso tercero del artículo 21, en la forma y oportunidad que dicha norma establece, gravándose con el impuesto de este título el que se aplicará incrementado en un monto equivalente al 10% sobre la citadas partidas."
- d) Rentas presuntas: En términos muy sencillos, el sistema de presunción de renta, al cual pueden optar algunas actividades bien definidas, consiste básicamente en que un contribuyente acogido a tal sistema no paga sus impuestos sobre sus resultados reales, si no que sobre un determinado porcentaje del valor de un activo o del negocio en que participe, valor que es por lo demás conocido.

Las actividades que pueden acogerse al sistema de renta presunta, siempre que cumplan con los requisitos que en cada caso exige la ley de la renta, son la explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, la mediana minería y el transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros, reguladas en los artículos 20, N° 1, 34 y 34 bis, respectivamente.

Empero, debe tenerse presente que a contar del 1 de enero de 2016, todos los regímenes de renta presunta se agrupan en el nuevo artículo 34 de la ley de la renta, debido a las modificaciones que en tal sentido se introdujeron por la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria.

De conformidad con lo dispuesto por el párrafo quinto del número 1° del artículo 54 de la ley de la renta, deben incluirse también en la renta bruta global del impuesto global complementario las rentas presuntas determinadas según las normas del cuerpo legal en estudio.

- e) Rentas provenientes de contabilidad simplificada: En esta situación se encuentran, entre otros, de los siguientes contribuyentes:
  - i) Los que declaren la renta efectiva proveniente de la explotación de bienes raíces no agrícolas, cuando su determinación se efectúe mediante contabilidad simplificada





con arreglo a las normas generales establecidas al efecto por la Dirección Nacional del SII.

- ii) Los que obtengan rentas provenientes de instrumentos derivados, de aquellos a que se refiere la ley N° 20.544, de 2011, y que declaren su renta efectiva en la primera categoría mediante contabilidad simplificada, y
- iii) Los contribuyentes que hubieren sido autorizados por la respectiva Dirección Regional del SII para determinar su renta sobre la base de un solo Libro de Entradas y Gastos –o de una planilla de entradas y gastos– de acuerdo con las normas contenidas en el inciso segundo del artículo 68 de la ley de la renta.

La situación de estos contribuyentes aparece prevista en la parte final del inciso primero del Nº 1 del artículo 54 del cuerpo legal en estudio, donde se establece que, "en el caso de rentas efectivas de primera categoría determinadas en base a contabilidad simplificada, se comprenderá en la base imponible de este impuesto (esto es, el impuesto global complementario) también la renta devengada que le corresponde al contribuyente".

También deben declarar en esta línea los contribuyentes acogidos al régimen de contabilidad simplificada establecido en el artículo 14 ter de la ley de la renta, régimen que ha sido ampliado y potenciado por la ley N° 20.780, sobre Reforma Tributaria.

f) Honorarios: De conformidad con lo dispuesto en el número 2 del artículo 43 de la ley de la renta, los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la segunda categoría según el número 2 del artículo 42 del mismo cuerpo legal deben incluir dentro de la renta bruta global del impuesto global complementario la totalidad de las rentas brutas percibidas durante el respectivo año comercial.

Lo dicho afecta a los siguientes contribuyentes:

- Profesionales liberales (abogados, arquitectos, auditores, contadores, dentistas, ingenieros, médicos, periodistas, etc.);
- Socios de sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales;
- Auxiliares de la administración de justicia (notarios, conservadores de bienes raíces, archiveros judiciales, procuradores, peritos judiciales, etc.);
- Corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal; y
- Personas que ejerzan cualquier otra profesión u ocupación lucrativa independiente no comprendida en la primera categoría (agentes de seguros, comisionistas, fotógrafos ambulantes, preparadores de caballo, artistas en general, escritores, poetas, guionistas, locutores radiales, modelos, deportistas, etc.).





De acuerdo con lo dispuesto por el párrafo quinto del número 3° del artículo 54, las rentas a que se hace referencia en el presente número deben incluirse dentro de la base imponible del impuesto global complementario **debidamente reajustadas** en el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda a aquél en que hubieren sido percibidas por su titular y el último día del mes de noviembre del año respectivo. (Araya, 2015)

No está demás señalar que los contribuyentes que declaran estas rentas deben llenar el **Recuadro N° 1** del reverso del Formulario N° 22, en donde se detallan los honorarios percibidos y las deducciones que les afectan, tales como el ahorro previsional voluntario y los gastos (efectivos o presuntos). En el código [618] de dicho Recuadro se registra el total de las rentas, realizadas ya las deducciones a que se tenga derecho, misma cifra que se traslada a la línea 6 del anverso del mimo formulario.

g) Rentas de capitales mobiliarios y ganancias de capital: El párrafo sexto del número 1° del artículo 54 dispone que "las rentas del artículo 20, N° 2, y las rentas referidas en el número 8° del artículo 17, percibidas por personas que no estén obligadas a declarar según contabilidad, podrán compensarse rebajando las pérdidas de los beneficios que se hayan derivado de este mismo tipo de inversiones en el año calendario".

La línea 7 del Formulario N° 22, donde se declaran estas rentas, debe ser utilizada por los contribuyentes no obligados a declarar en la primera categoría mediante contabilidad, donde además de las citadas se declaración otras rentas esporádicas tales como la de los artículo 42 ter y 42 quáter, referentes a los excedentes de libre disposición.

Las rentas que se declaran en esta línea son innumerables y puede resultar inoficioso señalarlas todas aquí (véanse las instrucciones respecto de dicha línea en el Suplemento Tributario de cada año). No obstante ello y por corresponder a un nuevo tipo de rentas afectas al impuesto que se analiza, debe declararse en esta línea **los intereses, dividendos y demás rendimientos efectivamente retirados** por el contribuyente de los instrumentos acogidos al nuevo artículo 54 bis de la ley de la renta, que establece el beneficio de que dichos rendimientos no se consideran percibidos –y por lo tanto no se gravarán con el impuesto global complementario— mientras no sean retirados por el contribuyente y se mantengan invertidos en los instrumentos pertinentes.

h) Rentas exentas del impuesto global complementario: Dentro de la renta bruta global del impuesto en estudio deben comprenderse, asimismo, conforme lo prescribe el número 3º del artículo 54, "las rentas totalmente exentas de impuesto global complementario y las rentas parcialmente exentas de este tributo, en la parte en que lo estén...".

La inclusión de este tipo de rentas no significa que ellas pierdan la exención que las beneficia, sino que tiene por objeto únicamente preservar la progresividad del impuesto global complementario. Así lo deja establecido el inciso segundo de esta disposición cuando señala "que las rentas comprendidas en este número se incluirán en la renta bruta sólo para los efectos de aplicar la escala progresiva del impuesto, pero se dará de crédito contra el impuesto que resulte de aplicar la escala mencionada al conjunto de las rentas a que se refiere este artículo, el impuesto que afectaría a las rentas exentas señaladas en este número si se les aplicara



aisladamente la tasa media que, según dicha escala, resulte para el conjunto total de rentas del contribuyente".

Obviamente, la obligación de considerar las rentas en referencia operará cuando el contribuyente hubiere obtenido en el año calendario respectivo otros ingresos que deban computarse como rentas afectas al impuesto global complementario de acuerdo con los números 1º y/o 2º del artículo 54.

i) Sueldos y pensiones: La obligación de declarar y, por lo tanto, de incluir estas rentas dentro de la renta bruta del impuesto global complementario, opera cuando el contribuyente respectivo (empleado o pensionado) desempeña alguna otra actividad remunerada, como podría ser una profesión u ocupación ejercida en forma independiente o la explotación de algún negocio comercial o industrial, como, asimismo, cuando obtenga rentas efectivas o presuntas de cualquier otro origen o naturaleza diferentes de su sueldo, salario o pensión.

Es importante tener presente que, para estos efectos, no deben computarse las rentas provenientes del arrendamiento de las viviendas acogidas al D.F.L. Nº 2, de 1959, de que sea propietario el contribuyente, cualquiera que sea el monto de dichas rentas, toda vez que ellas no se declaran en el global complementario ni aun en calidad de rentas exentas.

Es del caso recordar que tampoco están afectas a presunción de renta, según las disposiciones de la letra d) del número 1º del artículo 20 del cuerpo legal en estudio, los inmuebles destinados al uso de su propietario o de su familia que se encuentren acogidos a la ley N° 9.135 (ley Pereira) y, en general, todos los bienes raíces no agrícolas destinados a esos mismos fines.

Los sueldos, salarios, pensiones y demás rentas afectas al **impuesto único de segunda categoría** deben incluirse en la renta bruta del impuesto global complementario —cuando ello corresponda de acuerdo con las explicaciones precedentes— por el mismo monto que haya servido de base para el cálculo del primero de dichos tributos.

**j)** Incrementos: En la línea 10 del Formulario N° 22 se incluyen dos conceptos relacionados con el incremento de rentas registradas en otras líneas del mismo formulario, montos que forman parte de la renta bruta global del impuesto en análisis.

Así, los contribuyentes que deben efectuar el incremento por impuesto de primera categoría (Código [159] de esta línea 10), que dispone el párrafo final del artículo 54, Nº 1°, de la ley de la renta, son los que declaren rentas o cantidades en las líneas 1, 2, 7 y 8 del Formulario Nº 22, provenientes de empresas o sociedades acogidas al sistema de tributación en base a retiros y distribuciones, establecido en los artículos 14 o 14 quáter de la ley de la renta, los cuales deben anotar en este código [159], la suma equivalente al crédito por impuesto de primera categoría a que dan derecho las citadas rentas o cantidades, conforme al artículo 56, Nº 3), de la misma ley, todo ello con el fin de reponer dicho tributo de categoría a las rentas o partidas que se declaran al no estar formando parte éste de las rentas o cantidades retiradas o distribuidas por las empresas o sociedades. (Suplemento Tributario de Renta)



Por su parte, el incremento por impuestos pagados o retenidos en el exterior, que debe registrarse en el código [748], lo deben anotar los contribuyentes que tengan derecho a invocar un crédito por rentas de fuente extranjera, según las normas de los artículos 41 A y 41 C de la ley de la renta. Dichos contribuyentes deben anotar en este código la misma cantidad que registren en la línea 34 del mismo Formulario como crédito por el concepto anteriormente indicado, con excepción de los contribuyentes del artículo 42, N° 2, dado que el incremento por impuestos pagados o retenidos en el exterior, en este caso, se registra en el código [856] del Recuadro N° 1 del reverso del Formulario N° 22.

k) Otras rentas o cantidades que deben computarse en la renta bruta global: En la relación anterior se han citado una serie de rentas o cantidades, agrupadas en las líneas 1 al 10 del Formulario N° 22, que forman parte de la renta bruta del impuesto global complementario.

Empero, existen otras expresamente señaladas en el artículo 54 de la ley de la renta que también integran la renta bruta global y, por consiguiente, se deben declarar también en alguna de las líneas del formulario antes citado.

Tal es el caso de las rentas afectas a los impuestos únicos establecidos en el párrafo 2º del Título II de la ley de la renta. En efecto, dentro de la renta bruta del impuesto global complementario deben computarse las rentas obtenidas por los contribuyentes afectos a los impuestos únicos establecidos en el párrafo 2º del Título II de la ley de la renta, en atención al carácter de tributos sustitutivos **especiales** que asumen dichos impuestos, lo que los deja comprendidos dentro de la norma contenida en el número 3º del artículo 54 que se analiza.

Los contribuyentes afectados por esta obligación son los siguientes: (Araya, 2015)

- a) Los pequeños mineros artesanales;
- b) Los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública;
- c) Los suplementeros, tanto ambulantes como estacionados, y
- d) Los propietarios de un taller artesanal u obrero.

La obligación en comento operará, sin embargo, sólo cuando dichos contribuyentes hubieren obtenido en el mismo año tributario ingresos provenientes de otras actividades distintas a las gravadas con los referidos impuestos únicos, que no sean sueldos, salarios o pensiones ni rentas exentas del impuesto global complementario como las señaladas en los incisos primero y segundo del artículo 57 de la ley del ramo.

Cumpliéndose este presupuesto, tales contribuyentes deben declarar para los fines del N° 3º del artículo 54, esto es, como renta exenta y para los solos efectos de la aplicación de la escala progresiva del impuesto global complementario, una renta presunta igual a dos unidades tributarias anuales, salvo los pequeños mineros artesanales los que, para los mismos efectos, deben declarar una renta presunta equivalente al 10% de las ventas anuales de minerales.







20



## Conclusión

En esta quinta semana, primera de la Unidad III, se han estudiado dos tributos, el impuesto único a las rentas del trabajo y el impuesto global complementario aunque en el caso de este último su análisis continuará en la semana siguiente.

Respecto del impuesto único de segunda categoría, se estudiaron todas sus características (entre ellas, que se trata de un impuesto único, personal, progresivo y de retención), las rentas gravadas, su base imponible y la mecánica de cálculo del impuesto, incluyendo algunos ejemplos sencillos pero esclarecedores.

En cuanto al impuesto global complementario, en esta primera parte de su estudio, se han resaltado sus principales características (impuesto progresivo, de declaración anual) y se han destacado su naturaleza y función propia, cual es la de completar la imposición establecida por la ley de la renta.

Asimismo, se detallaron los contribuyentes del impuesto en cuestión, poniendo énfasis en los conceptos de domicilio y residencia, claves para ser sujetos del tributo en análisis. De igual manera, se indica la norma de excepción que favorece a los extranjeros que establecen domicilio o residencia en el país, que les permite por los tres años siguientes a su arribo tributar sólo por sus rentas de fuente chilena.



# Bibliografía

- 1) Araya Sch., G. (1975). Tributación a la Renta. Santiago, Chile, Lexis Nexis Chile.
- 2) Araya, G. (2014). Impuesto de primera categoría. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 3) Araya, G. (2015). Alcances de la Reforma Tributaria. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 4) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368







# **IMPUESTO A LA RENTA**

UNIDAD Nº III

Segunda Categoría e impuestos finales







## Introducción

En esta la última semana del curso se concluye la Unidad III con el estudio del impuesto global complementario y se aborda como tema final el impuesto adicional.

Se comienza con el estudio de lo que el artículo 55 de la ley de la renta denomina renta neta global, esto es, se efectúan las deducciones legales establecidas en dicho artículo a la renta bruta global. Tales deducciones corresponden al impuesto territorial pagado en el año calendario o comercial respectivo y las cotizaciones previsionales a que se refiere el inciso primero del artículo 20 del D.L. N° 3.500, de 1980, efectivamente pagadas por el año comercial al que corresponda la renta bruta global.

No obstante ello, se analizan asimismo otras deducciones autorizadas por la propia ley de la renta, como es el caso de la establecida en el artículo 55 bis, que permite rebajar de la renta bruta los intereses efectivamente pagados durante el año calendario al que corresponde la renta, devengados en créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas, o la comprendida en el artículo 42 bis, que otorga a los contribuyentes de los impuestos único de segunda categoría y global complementario la oportunidad de rebajar de las bases imponibles de tales impuestos los depósitos de ahorro previsional voluntario que efectúen de conformidad con lo previsto en los párrafos 2 y 3 del Título III del decreto ley Nº 3.500, de 1980.

También se revisa la tabla del impuesto global complementario, que permite calcular el impuesto en referencia y los créditos que pueden deducirse de tal gravamen.

Se finaliza con el análisis del impuesto adicional. Un tributo que completa el sistema de tributación a la renta, toda vez que dicho sistema se funda sobre el principio básico, establecido en el inciso primero del artículo 3º de la ley del ramo, de que todo ingreso cuya fuente esté ubicada en Chile debe quedar afecto a impuesto aunque sea percibido o devengado por personas no residentes en el país.

Este gravamen resulta ser, por consiguiente, el medio a través del cual cumplen su tributación dichas personas, cerrándose así el circuito del impuesto a la renta.

Aunque su función básica es sustituir al impuesto global complementario, el impuesto adicional tiene **carácter real** y no personal como éste. Sus tasas no son, por lo tanto, progresivas sino **proporcionales**.



### Ideas fuerza

Para que se puedan rebajar de la renta bruta las deducciones establecidas en el artículo 55 (impuesto territorial y cotizaciones previsionales), dichas cantidades deben estar efectivamente pagadas y, al momento de su deducción, reajustadas.

La ley de la renta autoriza otras dos deducciones de la renta bruta global, a saber: los intereses pagados por créditos con garantía hipotecaria a que se refiere el artículo 55 bis y los depósitos de ahorro previsional voluntario (APV), según las normas del artículo 42 bis.

El crédito por el impuesto único de segunda categoría, al igual que el crédito por el impuesto de primera categoría, tiene derecho a devolución en caso de producirse excedentes.

Si bien la función básica del impuesto adicional es sustituir al impuesto global complementario, dicho tributo tiene carácter real y no personal como éste y sus tasas no son, por lo tanto, progresivas sino proporcionales.

### 2.3. Deducciones autorizadas por el artículo 55 de la ley de la renta.

El artículo citado en el epígrafe establece que para "determinar la **renta neta global** se deducirán de la renta bruta global" las cantidades que expresamente señalan las letras a) y b) de dicha norma, que se analizan a continuación.

Es importante señalar que tales deducciones deben reajustarse "de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al del pago del impuesto o de la cotización previsional, según corresponda, y el mes de noviembre del año correspondiente", según así lo establece el inciso final del artículo 55 en comento.

a) Impuesto territorial pagado: Esta deducción se encuentra prevista en la letra a) del inciso primero del artículo 55 del cuerpo legal en estudio. De acuerdo con dicha letra, para determinar la renta neta global debe deducirse "el impuesto territorial efectivamente pagado en el año calendario o comercial a que corresponda la renta bruta global, incluso el correspondiente a la parte de los bienes raíces destinados al giro de las actividades indicadas en los artículos 20, N°s. 3, 4 y 5 y 42 N° 2".

Como lo ha expresado la Dirección Nacional del SII, en su Circular N° 14, de 1977, el único requisito que debe concurrir para que proceda esta deducción es que el **impuesto territorial se hubiere pagado o ingresado en arcas fiscales** en el año anterior a aquel en que debe



formularse la respectiva declaración de la renta, es decir, en el mismo año en que se devengaron o percibieron las rentas afectas al impuesto global complementario. (Araya, 2015)

Cumplido este requisito, no cabe entrar a determinar el período o períodos a que corresponda la contribución territorial, debiendo aceptarse su deducción aun cuando se trate de impuestos que se pagaron con retraso.

Repárese que también da derecho a esta deducción el impuesto territorial pagado sobre los bienes raíces, o sobre la parte de ellos, destinados al giro de actividades comerciales, industriales, mineras, etc., clasificadas en la primera categoría de acuerdo con los números 3, 4 y 5 del artículo 20 o al de profesiones u ocupaciones comprendidas en el número 2º del artículo 42.

Es importante señalar que en el caso de impuestos pagados con retraso no deben considerarse, para los efectos de dicha rebaja, los intereses, multas o recargos cancelados por la mora en el pago, debiendo deducirse sólo el monto neto del tributo ingresado en arcas fiscales.

b) Cotizaciones previsionales correspondientes al empresario o socio: Esta rebaja se encuentra contemplada en la letra b) del artículo 55. Al tenor de dicha disposición, para determinar la renta neta global del impuesto en estudio, se deducirán "las cotizaciones a que se refiere el inciso primero del artículo 20 del decreto ley Nº 3.500, de 1980, efectivamente pagadas por el año comercial al que corresponda la renta bruta global, que sean de cargo del contribuyente empresario individual, socio de sociedades de personas o socio gestor de sociedades en comandita por acciones, siempre que dichas cotizaciones se originen en las rentas que retiren las citadas personas en empresas o sociedades que sean contribuyentes del impuesto de Primera Categoría y que determinen su renta imponible sobre la base de un balance general según contabilidad. Esta deducción no procederá por las cotizaciones correspondientes a las remuneraciones a que se refiere el inciso tercero del número 6 del artículo 31". (Araya, 2015)

Debe tenerse presente que la referencia hecha en el texto al inciso primero del artículo 20 del D.L. N° 3.500 debe entenderse hecha al presente al inciso primero del artículo 18 del mismo texto legal, como consecuencia de las múltiples modificaciones que ha tenido en el tiempo dicho decreto ley, entre ellas las introducidas por la ley N° 19.768, de 2001, cuyo artículo 2° sustituyó los artículos 18 y 20 del mencionado D.L. N° 3.500.

De conformidad con el precepto en análisis, la rebaja en comento favorece a los siguientes contribuyentes: (Araya, 2015)

i) A los empresarios individuales que desarrollen actividades clasificadas en la primera categoría y que declaren sus rentas efectivas determinadas mediante un balance general, y



ii) A los socios de sociedades de personas, incluidos los socios gestores de sociedades en comandita por acciones, cuyas empresas desarrollen actividades clasificadas en la primera categoría y declaren sus rentas efectivas determinadas mediante un balance general.

### 2.4. Otras rebajas o deducciones legales.

Como se comentó precedentemente, además de las deducciones expresamente señaladas en el artículo 55 de la ley de la renta, en ese mismo cuerpo legal y en otros textos normativos (tal como la ley N° 19.622, de 1999, que se revisa más adelante) se establecen deducciones de la renta bruta global, como pasa a explicarse a continuación.

### 2.4.1. Rebaja de los intereses hipotecarios.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 bis de la ley de la renta, los contribuyentes personas naturales gravados con el impuesto global complementario, pueden rebajar de la renta bruta imponible anual "los intereses efectivamente pagados durante el año calendario al que corresponde la renta, devengados en créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas, o en créditos de igual naturaleza destinados a pagar los créditos señalados."

La rebaja de que se trata consiste –según así lo ha instruido la Dirección Nacional del SII mediante su Circular N° 87 de 2001– en la deducción de la base imponible anual del impuesto antes mencionado de "los intereses efectivamente pagados durante el año calendario correspondiente a las rentas que se declaran, provenientes o devengados de uno o más créditos con garantía hipotecaria que se hubieren destinado a adquirir o construir una o más viviendas destinadas a la habitación o provenientes o devengados de créditos de igual naturaleza (con garantía hipotecaria) destinados a pagar los créditos antes señalados, cualquiera que sea la fecha en que se otorgaron dichos créditos –incluidos los denominados créditos complementarios o de enlace, en la medida que comprendan una garantía hipotecaria– excluyéndose, por lo tanto, de tal beneficio todo crédito que no reúna las características antes mencionadas, esto es, que no se trate de créditos con garantía hipotecaria."

Ese mismo instructivo aclara que "no es requisito según la norma que contiene el beneficio que se comenta, que el crédito respectivo sea garantizado con una hipoteca que recaiga sobre el mismo inmueble destinado a la habitación que se adquiere o construye con el citado crédito, pudiendo, por lo tanto, garantizarse el mencionado crédito con una o varias hipotecas que recaigan sobre otros inmuebles".

Es importante señalar que la rebaja en comento podrá hacerse valer sólo por un contribuyente persona natural por cada vivienda adquirida con un crédito con garantía hipotecaria.



Debe tenerse presente, igualmente, que este beneficio es incompatible con el establecido en la ley N° 19.622 –que se verá más adelante— de modo que en su oportunidad los contribuyentes debieron optar por uno u otro.

En virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del mismo artículo 55 bis, debe entenderse como interés deducible máximo por contribuyente la **cantidad menor entre 8 UTA y el interés efectivamente pagado** en el año calendario al que corresponda la renta.

La **rebaja será por el total** del interés deducible en el caso que la renta bruta obtenida por el contribuyente en dicho año sea inferior al equivalente de 90 UTA y no procederá en el caso que ella sea superior a 150 UTA.

Cuando dicha renta –agrega el mencionado inciso– sea igual o superior a 90 UTA e inferior o igual a 150 UTA, el monto de los intereses a rebajar "se determinará multiplicando el interés deducible por el resultado, que se considerará como porcentaje, de la resta entre 250 y la cantidad que resulte de multiplicar el factor 1,667 por la renta bruta anual del contribuyente, expresada en unidades tributarias anuales".

#### 2.4.2. Rebaja de dividendos hipotecarios por la adquisición de viviendas nuevas.

La ley N° 19.622, de 1999, dispone –en su artículo 1º– que los contribuyentes de los tributos establecidos en los artículos 43, Nº 1, y 52 de la ley de la renta podrán deducir, de sus rentas afectas a dichos gravámenes, las cuotas que paguen por las obligaciones con garantía hipotecaria que hayan contraído en la adquisición de una vivienda económica nueva que se constituya en garantía hipotecaria de dichas obligaciones.

Como se desprende del texto de la mencionada disposición legal, pueden acogerse al beneficio a que se alude las personas naturales **afectas al impuesto único de segunda categoría** a las rentas del trabajo dependiente o al **impuesto global complementario**, siempre que se cumplan, en forma copulativa, los siguientes supuestos y requisitos: (Araya, 2015)

- a) Que tales contribuyentes contraigan una obligación con garantía hipotecaria con bancos o instituciones financieras que operen en el país.
- b) Que con el crédito contraído se adquiera una vivienda económica acogida a las normas del D.F.L. N° 2, de 1959, sobre Plan Habitacional, cuyo texto definitivo fue fijado por el D.S. N° 1.101 (D.O. 18.7.60), del Ministerio de Obras Públicas.
- c) Que se trate de una vivienda nueva, entendiéndose por tal, según lo establece en el inciso segundo de su artículo 1º la propia ley N° 19.622, "aquella que se adquiera por primera vez para ser usada", siendo indiferente para estos efectos el destino que le dé el adquirente (habitación o explotación mediante su arriendo) como lo señala la Circular N° 46, de 1999, de la Dirección Nacional del SII.





d) Que la vivienda que se adquiera se constituya en garantía hipotecaria de la obligación referida en la letra a).

Es importante tener presente que sólo en la medida que la obligación hipotecaria se mantenga con las características originales que dieron lugar a la franquicia, podrán los beneficiarios seguir deduciendo de las bases imponibles de los mencionados impuestos las cuotas que paguen en cumplimiento de dicha obligación.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso primero del artículo 1º de la ley Nº 19.622, el monto a rebajar de las bases imponibles de sus respectivos impuestos por los contribuyentes beneficiados por esta franquicia, equivaldrá a la suma de las cuotas efectivamente pagadas en el año comercial correspondiente por las obligaciones con garantía hipotecaria que hayan contraído, con las entidades financieras referidas en la letra a) precedente, por la adquisición de una o más viviendas económicas nuevas, debidamente actualizadas dichas cuotas de acuerdo con la variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del pago de cada una de ellas y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.

El artículo 2º del cuerpo legal citado limita sin embargo esta rebaja expresando al efecto que la deducción referida en su artículo 1º no podrá ser superior a los siguientes topes anuales, según sea la fecha en que se hubiera contraído la respectiva obligación hipotecaria: (Araya, 2015)

- **10 UTM**, si dicha obligación se contrajo entre el 22 de junio de 1999 y el 31 de diciembre del mismo año, ambas fechas inclusive;
- **6 UTM**, si la obligación se contrajo entre el 1 de enero y el 30 de septiembre del año 2000, ambas fechas inclusive, y
- **3 UTM**, si la obligación se contrajo entre el 1 de octubre del año 2000 y el 30 de junio del año 2001, ambas fechas inclusive.

De conformidad con lo dispuesto por el mencionado artículo 2º, el monto máximo a deducir se determinará multiplicando la cantidad de unidades tributarias mensuales que corresponda de acuerdo con lo expresado, por el número de cuotas, que no podrá ser superior a doce en el año, salvo que se trate de cuotas pagadas con retraso de hasta doce meses, con las que se pagó la deuda en el ejercicio correspondiente.

Cabe destacar, asimismo, que el tope máximo determinado de acuerdo con el precepto antes dicho rige respecto del conjunto de viviendas adquiridas por el respectivo contribuyente al amparo de esta franquicia.



### 2.4.3. Ahorro previsional voluntario, de acuerdo con el artículo 42 bis.

Al tenor de lo dispuesto por el artículo 42 bis de la ley de la renta, en concordancia con lo establecido en el inciso tercero del artículo 50 de la misma ley, los contribuyentes del artículo 42, Nº 2, de dicho cuerpo legal, pueden rebajar de sus rentas de segunda categoría afectas al impuesto global complementario, los depósitos de ahorro previsional voluntario y/o las cotizaciones voluntarias que efectúen de conformidad con las disposiciones contenidas en el párrafo 2 del Título III del decreto ley N° 3.500, de 1980.

Se hace presente que para estos contribuyentes, considerando su **calidad de trabajadores independientes**, el ahorro previsional voluntario comprende sólo los dos tipos antes señalados, vale decir, los depósitos de ahorro previsional voluntario y cotizaciones voluntarias y no -como es obvio- al ahorro previsional voluntario colectivo, ya que este último concepto es solo aplicable a los trabajadores dependientes que lo hayan pactado con sus respectivos empleadores.

Naturalmente, también se afectan con el impuesto global complementario aquellos contribuyentes clasificados en el artículo 42, N° 1, de la ley de la renta –trabajadores dependientes– que efectúan depósitos de ahorro previsional voluntario directamente y deseen hacer uso del beneficio que les franquea el artículo 42 bis.

No obstante aquello, aquí sólo se hará referencia al caso señalado en primer término, esto es, a los contribuyentes cuyos ingresos provienen del ejercicio de profesiones y otras actividades lucrativas, ejercidas en forma independiente, sin un vínculo de dependencia con un empleador, los que deben satisfacer únicamente el impuesto global complementario o el adicional, según corresponda, cuando dichas rentas sean percibidas por aquéllos.

El mencionado artículo 42 bis de la ley de la renta, en concordancia con lo prescrito en el artículo 20 L del D.L. N° 3.500, de 1980, establece dos regímenes tributarios respecto de los cuales los contribuyentes favorecidos pueden optar por acoger sus APV y gozar de los beneficios tributarios que dichas normas legales establecen. Tales regímenes son los siguientes: (Araya, 2015)

a) Rebajar los aportes por ahorro previsional que sean de cargo del trabajador de la base imponible del impuesto global complementario que afecta al contribuyente, y cuando tales recursos sean retirados, sin destinarse a anticipar o a mejorar las pensiones, sean gravados con el impuesto único establecido en el N° 3 del inciso primero del artículo 42 bis de la ley de la renta.

Respecto de este régimen se hace presente que de acuerdo a lo dispuesto por el inciso penúltimo del artículo 20 L del D.L. N° 3500, de 1980, los depósitos de ahorro previsional voluntario y las cotizaciones voluntarias podrán acogerse a este régimen por la parte que no excedan del **límite máximo de 600 UF anuales vigente al 31 de diciembre**, por cada trabajador. En todo caso, y conforme a lo dispuesto por el inciso tercero de la misma disposición legal precitada, el monto total de los aportes por concepto de ahorro previsional que se acojan a



uno u otro régimen no pueden exceder del límite máximo de 600 UF anuales vigente al 31 de diciembre por cada año calendario.

b) No acogerse al régimen antes indicado, y en su reemplazo, la rentabilidad que generen los aportes retirados por concepto de ahorro provisional de cargo del trabajador, se afectará en cada año con la misma tributación con que se grava la rentabilidad que reditúan las cuentas de ahorro voluntario establecidas en el artículo 22 del D.L. N° 3.500, de 1980.

### 2.5. Determinación del impuesto global complementario.

Para la determinación del monto del impuesto en estudio, deben realizarse las siguientes dos operaciones, partiendo de la base de que ya se encuentra calculada la renta neta global:

- a) Aplicación de la escala progresiva de tasas establecida en el artículo 52 sobre la renta neta global del contribuyente, y
- b) Deducción de los créditos que el artículo 56 de la ley de la renta y diversas otras disposiciones –contenidas tanto en la misma ley del ramo como en otros textos legales– otorgan contra el impuesto resultante de la aplicación de la escala antes mencionada.

En relación con la escala de tasas contenida en el artículo 52 de la ley de la renta, es preciso indicar que ella es idéntica a la escala de tasas del impuesto único de segunda categoría, contenida en el N° 1 del artículo 43 de la misma ley, con la salvedad que la escala de tasas del impuesto global complementario se expresa en UTA y no en UTM como esta última.

La escala en cuestión es la siguiente:

TRAMO DE	RENTA	TASA APLICABLE AL
DESDE	HASTA	TRAMO
0,0 UTA	13,5 UTA	Exento
13,5 UTA	30,0 UTA	4,0%
30,0 UTA	50,0 UTA	8,0%
50,0 UTA	70,0 UTA	13,5%
70,0 UTA	90,0 UTA	23,0%
90,0 UTA	120,0 UTA	30,4%
120,0 UTA	150,0 UTA	35,5%
Sobre 150,	O UTA	40,0%

Como es obvio, las alícuotas incluidas en la última columna deben aplicarse únicamente a aquella parte de la renta que se encuentre comprendida dentro de los límites señalados para cada tramo.



Como lo anterior es engorroso, se utiliza un procedimiento abreviado de cálculo que facilita la determinación del impuesto, evitando el cálculo tramo por tramo. Para ello se utiliza la siguiente tabla con arreglo a la cual, para establecer el impuesto que corresponde a una renta dada, basta multiplicar su monto por el factor correspondiente al tramo donde ella quede ubicada, deduciendo en seguida la cantidad señalada para el mismo tramo:

Monto de	LA RENTA	FACTOR	DEDUCCIÓN	
DESDE	HASTA	TACTOR	DEDUCCION	
0,0 UTA	13,5 UTA	Exento		
13,5 UTA	30,0 UTA	0,040	0,54 UTA	
30,0 UTA	50,0 UTA	0,080	1,74 UTA	
50,0 UTA	70,0 UTA	0,135	4,49 UTA	
70,0 UTA	90,0 UTA	0,230	11,14 UTA	
90,0 UTA	120,0 UTA	0,304	17,80 UTA	
120,0 UTA	150,0 UTA	0,355	23,92 UTA	
150,0 UTA	Y más	0,400	30,67 UTA	

La operatoria de esta tabla es semejante a la de la tabla del impuesto único de segunda categoría vista en la semana anterior. El impuesto determinado de conformidad con dicha tabla corresponderá al monto que arroja la aplicación de la escala de tasas establecida en el artículo 52. A este impuesto el SII se refiere habitualmente como **IGC según tabla**.

Para determinar finalmente el impuesto global complementario, a la cantidad antes referida hay que descontarle los créditos que le favorezcan, como se explica con mayor detenimiento en el número siguiente.

Empero, se verá un sencillo ejemplo que arroje luces sobre esta operación, tomando como base un IGC según tabla de \$ 7.416.409, que corresponde a la aplicación de la tabla del impuesto global complementario del año tributario 2015 a una renta neta anual de \$ 54.748.360.

Supóngase ahora que el contribuyente en cuestión puede hacer valer los siguientes créditos:

_	Crédito D.L. N° 701 fomento forestal (Línea 20)	\$ 240.500
_	Crédito proporcional por rentas exentas (L21)	\$ 600.000
_	Crédito donaciones culturales (L24)	\$ 250.000
_	Crédito impuesto primera categoría (L32)	\$ 2.475.500

La suma total de los créditos que puede imputar contra el impuesto global complementario alcanza a \$ 3.566.000.



Por consiguiente, el impuesto que debe satisfacer en su declaración anual de renta será de \$ 3.850.409, cantidad que resulta de restar a \$ 7.416.409 la suma de los créditos (\$ 3.566.000).

2.6. Créditos contra el impuesto global complementario señalados en el artículo 56 de la ley de la renta.

El inciso primero del artículo citado en el epígrafe otorga a los contribuyentes afectos a dicho gravamen los siguientes créditos contra el impuesto resultante de aplicar la escala de tasas vigente para el respectivo año tributario: (Araya, 2015)

- a) Un crédito especial por las rentas exentas del impuesto global complementario y las afectas a impuestos sustitutivos especiales, que se hubieren computado dentro de la renta bruta global en cumplimiento de lo ordenado por el número 3º del artículo 54;
- b) Un crédito por el impuesto único de segunda categoría retenido, y
- c) Un crédito especial para descontar el impuesto de primera categoría que hubiere afectado a las rentas de dicha categoría comprendidas dentro de la renta bruta global.

Al tenor de lo dispuesto por el precepto en comento, dichos créditos deben imputarse en el orden indicado. Asimismo, debe tenerse presente que si el monto de tales créditos excediere el impuesto global complementario resultante de la aplicación de la escala de tasas del artículo 52, el exceso no puede ser imputado a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución, salvo que provengan de los créditos indicados en las letras b) y c).

2.7. Créditos otorgados por otras normas de la ley de la renta u otros textos legales.

Como se señaló, para determinar el monto del impuesto global complementario a satisfacer, al impuesto determinado luego de aplicar la escala de tasas del artículo 52 deben imputarse los créditos a que tenga derecho el contribuyente.

Debe tenerse presente que a los créditos que taxativamente establece el artículo 56 de la ley de la renta como imputables al impuesto en cuestión, existen otros créditos fiscales que contempla dicho cuerpo legal, así como los que conceden otros textos legales, en favor de los contribuyentes del impuesto global complementario.

Una forma de verlos en su conjunto es consultar el Formulario N° 22, de declaración de impuestos anuales a la renta, donde se detallan todos los créditos contra el impuesto global complementario, como puede observarse en la siguiente figura:



Fig. N° 1. Detalle del Formulario N° 22. Créditos imputables al IGC

<b>V</b> ///	18	Impuesto Global Complementario o IUSC según tabla (Art. 47 o Art. 52).	157	+
	19	Débito Fiscal por Ahorro Neto Negativo según Recuadro N°4 (N°5 letra A y ex letra B Art. 57 bis).	201	+
V///	20	10% Tasa Adicional de Impuesto Global Complementario, sobre cantidades declaradas en línea 3 (Inc. 3°, Art. 21).	910	+
2	21	Crédito al IGC Fomento Forestal según D.L. N°701/74.	135	_
	22	Crédito proporcional al IGC por rentas exentas declaradas en línea 8 (Art. 56 N°2).	136	_
	23	Crédito al IGC por rentas de Fondos Mutuos sin derecho a devolución.	171	
	24	Crédito al IGC por Impuesto Tasa Adicional según ex. Art. 21.	176	_
STO	25	Crédito al IGC o IUSC por donaciones para fines culturales (Art. 8 Ley N°18.985/90).	607	-
	26	Crédito al IGC por donaciones para fines deportivos (Arts. 62 y Sgtes. Ley N°19.712/2001).	752	_
S AL IMPUE	27	Crédito al IGC por Impuesto de Primera Categoría sin derecho a devolución (Arts. 41 A letra D N°7 y 56 N°3).	608	_
SAL	28	Crédito al IGC o IUSC por Gasto en Educación (Art. 55 ter).	895	-
CRÉDITOS	29	Crédito al IGC o IUSC por donaciones para fines sociales (Art. 1° bis Ley N° 19.885/2003).	867	_
	30	Crédito al IGC por donaciones a Universidades e Institutos Profesionales (Art.69 Ley N°18.681/87).	609	_
	31	Crédito al IGC o IUSC por Impuesto Único de Segunda Categoría (Art. 56 N° 2).	162	- I
2000	32	Crédito al IGC o IUSC por Ahorro Neto Positivo según Recuadro Nº 4 (Nº 4 letra A y ex letra B Art. 57 bis).	174	-
Ź	33	Crédito al IGC o IUSC por Impuesto de Primera Categoría con derecho a devolución (Art. 56 N° 3).	610	-
	34	Crédito al IGC o IUSC por impuestos pagados o retenidos en el exterior (Arts. 41 A letra A y 41 C).	746	-
	35	Crédito al IGC por donaciones al Fondo Nacional de Reconstrucción (Art. 5 y 9 Ley N° 20.444/2010).	866	-
<b>V</b> ///	36	IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O IUSC, DÉBITO FISCAL Y/O TASA ADICIONAL DETERMINADO	304	= Fuen

Formulario N° 22. (www.sii.cl)

Nótese que en dicho recuadro están incluidos los créditos establecidos por el artículo 56, es decir, el crédito por rentas exentas (código [136]), el crédito por impuesto único de segunda categoría (código [162]) y el crédito por impuesto de primera categoría (código [610]).

### 2.8. Exenciones del impuesto global complementario.

La ley de la renta, en el Título III del artículo 1° del D.L. N° 824, consulta sólo cuatro exenciones específicas del impuesto global complementario, siendo ellas la establecida para las rentas iguales o inferiores a 13,5 UTA, incorporada a la escala de tasas del tributo, y las contempladas en los incisos primero y segundo del artículo 57 en favor de las rentas mobiliarias y de las ganancias provenientes de la enajenación de acciones y del rescate de cuotas de fondos mutuos, obtenidas por los contribuyentes sujetos al impuesto único de segunda categoría a las rentas del trabajo y/o por los pequeños contribuyentes a que se refiere el artículo 22.

No obstante ello, este mismo cuerpo legal contempla otras disposiciones que exceptúan del impuesto global complementario diversas otras rentas, como es el caso de las provenientes de los bienes raíces a que se refiere la letra f) del número 1º del artículo 20 y de aquéllas sometidas a impuestos sustitutivos o de carácter único.

Por último, también debe considerarse que otros textos legales establecen exenciones y franquicias relacionadas con el impuesto en análisis. En efecto, tanto es así que la propia ley de la renta contempla tal posibilidad al señalar en el inciso tercero del artículo 57 que "también





estarán exentas del impuesto global complementario las rentas que se eximen de aquel tributo en virtud de leyes especiales...".

Ejemplo de aquello es la exención que favorece a las rentas producidas por viviendas acogidas al D.F.L. N° 2 de 1959. El artículo 15 del mencionado D.F.L. N° 2, cuyo texto definitivo fue fijado por el decreto supremo N° 1.101 (D.O. 18.7.60), del Ministerio de Obras Públicas, dispone que "las rentas que produzcan las viviendas económicas no se considerarán para los efectos del impuesto global complementario ni adicional, y estarán, además, exentas de cualquier impuesto de categoría de la ley de impuesto a la renta".

Como puede apreciarse, el efecto de esta disposición es el de exonerar a los titulares de las rentas provenientes de la explotación de dichas viviendas de todos los impuestos a la renta: primera categoría, global complementario y adicional.

En relación con esta materia, cabe recordar que la ley de la renta, por su parte, excluye de toda presunción de renta a los inmuebles acogidos a las disposiciones del D.F.L. N° 2, destinados a la habitación, según así lo establece el inciso segundo de la letra d) del número 1º del artículo 20 de dicho cuerpo legal.

Es importante tener presente que las rentas provenientes del arrendamiento o explotación a cualquier otro título de las viviendas económicas a que se hace referencia **no deben declararse ni siquiera como rentas exentas** para los fines previstos en el número 3º del artículo 54 de la ley de la renta, ya que se encuentran favorecidas por la excepción contenida en el párrafo cuarto de dicho número 3º.

### 3. Impuesto adicional

Como ya se ha visto, el sistema de imposición a la renta de la ley chilena se compone básicamente de dos tributos: el **impuesto cedular o por categorías**, que grava los ingresos en función de su origen con tasas de naturaleza proporcional, y el **impuesto global complementario**, de carácter personal y progresivo.

Dichos tributos conforman lo que se llama el **régimen normal u ordinario de tributación**, al cual están afectas, salvo las excepciones expresamente previstas en la ley, todas las personas que desarrollan actividades generadoras de renta en el país.

Junto a ellos, sin embargo, la ley del ramo contempla un tercer tributo, de aplicación mucho más restringida que los anteriores porque, por regla general, sólo grava a las personas naturales extranjeras sin domicilio ni residencia en Chile y a las sociedades y personas jurídicas constituidas en el extranjero, por las rentas de fuente chilena que obtengan.

Este es el **impuesto adicional**, un tributo que dicho cuerpo legal establece en su Título IV, formado por los artículos 58 al 64, ambos inclusive.



### 3.1. Razón de ser del impuesto adicional.

Este tributo no constituye, como suele pensarse, una sobre tributación discriminatoria establecida para las personas o empresas extranjeras que desarrollan actividades u obtienen rentas en Chile.

Por el contrario, su objetivo es básicamente **compensar** la ventaja que reportaría para las personas naturales extranjeras no residentes ni domiciliadas en Chile o para los socios o accionistas de las empresas constituidas fuera de Chile el quedar al margen, en relación con el ingreso de fuente chilena, del impuesto global complementario que gravaría a dicho ingreso, como parte de la renta total, si fuera percibido o devengado por personas residentes o domiciliadas en Chile. (Araya, 2011)

El impuesto adicional tiende, por lo tanto, a nivelar, en el plano nacional, la situación tributaria de dichas personas y empresas con la que afecta a los contribuyentes sujetos al régimen normal de la ley de la renta.

Que la finalidad del tributo no es discriminatoria, sino compensatoria, lo comprueba, además, el hecho de que dicho impuesto debe ser pagado también –sobre el conjunto de sus rentas de categoría obtenidas en Chile– por las personas naturales de nacionalidad chilena que residen en el extranjero sin tener domicilio en Chile.

A ello debe añadirse, todavía, que en el caso de los beneficios repartidos por sociedades anónimas, por acciones o en comandita por acciones constituidas en Chile, éstas quedan obligadas a aplicar y retener el impuesto en comento sobre las utilidades y demás cantidades que distribuyan a sus accionistas domiciliados o residentes en el extranjero, sin distinción acerca de su nacionalidad. (Araya, 2011)

La ausencia de toda finalidad discriminatoria se hace patente aun en el caso del gravamen aplicable a las sociedades extranjeras puesto que, tanto el número 1 del artículo 58, como el inciso primero del artículo 60, que establecen dicha imposición, hablan de "personas jurídicas constituidas fuera del país" y nada obsta a que tales personas jurídicas puedan estar constituidas por chilenos o por chilenos y extranjeros a la vez.

Con el impuesto adicional se completa el sistema de tributación a la renta, toda vez que dicho sistema se funda sobre el principio básico, establecido en el inciso primero del artículo 3º de la ley del ramo, de que todo ingreso cuya fuente esté ubicada en Chile debe quedar afecto a impuesto aunque sea percibido o devengado por personas no residentes en el país.

El gravamen en comento resulta ser, por consiguiente, el medio a través del cual cumplen su tributación dichas personas, cerrándose así el circuito del impuesto a la renta.

14



### 3.2. Características generales del tributo.

Aunque su función básica es sustituir al impuesto global complementario, el tributo que se analiza tiene **carácter real** y no personal como éste. Sus tasas no son, por lo tanto, progresivas sino **proporcionales**.

Estas características, por lo demás, aparecen impuestas por la situación misma de los contribuyentes gravados. En efecto, el establecimiento y aplicación de un impuesto personal y progresivo a la renta exige necesariamente la posibilidad real de determinar la situación propia de cada contribuyente, en cuanto al disfrute de otras rentas, créditos y beneficios personales, etc., posibilidad que en este caso ciertamente no se da. (Araya, 2011)

Ello sin contar que el hecho de que los ingresos deriven de fuentes ubicadas en Chile no constituye, por así decirlo, título suficiente para pretender gravarlos con un impuesto del tipo recién indicado, cuyo establecimiento le corresponde más propiamente al país donde tales contribuyentes tengan su domicilio o el asiento de sus actividades principales.

En los números que siguen se destacarán los principales aspectos del tributo aludido, enunciando las diversas rentas gravadas y las disposiciones por las que se gobierna su aplicación en cuanto a tasas, base imponible, exenciones, etc.

Antes de ello conviene, quizás, poner de relieve que en algunas situaciones el tributo en comento asume –contrariando su denominación– el carácter de **impuesto único** por expresa disposición de la ley.

Este es el caso del gravamen que afecta a las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de regalías, intereses y demás indicados en el artículo 59 y del que grava a las remuneraciones percibidas por las personas naturales, sin domicilio ni residencia en Chile, que desarrollen en el país alguna de las actividades a que se refiere el inciso segundo del artículo 60, rentas y remuneraciones sobre las cuales no procede, por lo tanto, la aplicación de ningún otro impuesto de la ley de la renta.

Fuera de los casos señalados, el tributo opera conforme a su denominación, esto es, se aplica además del impuesto cedular que debe satisfacerse sobre la renta respectiva de acuerdo con la naturaleza de ésta.

### 3.3. Rentas afectas al impuesto adicional.

Al tenor de lo dispuesto por los artículos 58 al 60, ambos inclusive, se encuentran afectas a este impuesto las siguientes rentas: (Araya, 2011)

a) Las obtenidas de fuentes chilenas por personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y por sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan



en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes (artículo 58, número 1);

- b) Las utilidades y demás cantidades percibidas por personas que carezcan de domicilio o residencia en el país en calidad de accionistas de sociedades anónimas o en comandita por acciones constituidas en Chile (artículo 58, número 2);
- c) Las utilidades percibidas por contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país por la enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 de la ley de la renta (artículo 58, número 3);
- d) Las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por el uso de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares (artículo 59, inciso 1°);
- e) Las remuneraciones y regalías por el uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales (artículo 59, inciso 1º);
- f) Las remuneraciones y regalías por el uso, goce o explotación de programas computacionales (artículo 59, inciso 1º);
- g) Las cantidades que se paguen al exterior a productores y/o distribuidores extranjeros por materiales destinados a ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión (artículo 59, inciso 2º);
- h) Las cantidades que se paguen al exterior por el uso de derechos de edición o de autor (artículo 59, inciso 3º);
- i) Los intereses pagados o abonados en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile (artículo 59, número 1);
- j) Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país (artículo 59, número 2);
- k) Las remesas de fondos que se efectúen para remunerar servicios prestados en Chile o en el exterior por concepto de trabajos de ingeniería o asesorías técnicas en general (artículo 59, número 2, párrafo 4º);
- I) Las primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile, que aseguren cualquier interés sobre bienes situados permanentemente en el país o la pérdida material en tierra sobre mercaderías sujetas al régimen de admisión temporal o en tránsito en el territorio nacional, como también las primas de seguros de vida, u otros del segundo grupo, sobre personas domiciliadas o residentes en Chile, contratados con dichas compañías (artículo 59, número 3):





- m) Los fletes marítimos, comisiones o participaciones en fletes marítimos desde o hacia puertos chilenos y demás ingresos por servicios a las naves y a los cargamentos en puertos nacionales o extranjeros que sean necesarios para prestar dicho transporte (artículo 59, número 4);
- n) Las sumas pagadas por el arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves extranjeras que se destinen o utilicen en servicios de cabotaje o cuando los contratos respectivos permitan o no prohíban utilizar la nave para el cabotaje (artículo 59, número 5);
- ñ) Las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile en cumplimiento de un contrato de arrendamiento, con opción de compra, de un bien de capital importado susceptible de acogerse al sistema de pago diferido de gravámenes aduaneros (artículo 59, número 6);
- o) Las rentas obtenidas de fuentes chilenas por personas naturales extranjeras y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que no se encuentren afectas a impuesto en virtud de los artículos 58 y 59 de la ley (artículo 60, inciso 1°), y
- p) Las remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad personal, percibidas por personas naturales extranjeras que no tengan domicilio ni residencia en Chile, en razón de actividades científicas, culturales o deportivas desarrolladas en el país (artículo 60, inciso 2º).

### 3.4. Tasas del impuesto adicional.

Dontac

La tasa general del tributo en comento es del 35%. Se exceptúan de su aplicación, no obstante, las siguientes rentas afectas a dicho impuesto respecto de las cuales la ley ha establecido las tasas diferenciadas que en cada caso se indican:

	Rentas	1 asas
1)	Cantidades pagadas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías (salvo las referidas en el número 4) de esta relación) u otras prestaciones similares	30%
2)	Primas de seguros contratados en compañías no establecidas en Chile	22%
3)	Sumas pagadas a distribuidores o productores extranjeros por material cinematográfico o de televisión	20%
4)	Sumas pagadas por el arrendamiento, fletamento, etc., de naves extranjeras utilizadas en servicios de cabotaje	20%





5)	Remuneraciones pagadas a personas naturales, sin domicilio ni residencia en Chile, que desarrollen en el país actividades científicas, culturales o deportivas	
6)	Remuneraciones y regalías por uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados, y de nuevas variedades vegetales	
7)	Remuneraciones y regalías por uso, goce o explotación de programas computacionales, entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley sobre Propiedad Intelectual.	
8)	Remesas al exterior por el uso de derechos de edición o de autor	
9)	Remuneraciones por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior.	
10	) Fletes marítimos y otros servicios cancelados a empresas navieras extranjeras	
11	Intereses provenientes de los créditos y demás operaciones financieras a que se refiere el Nº 1 del artículo 59	
12	Reaseguros contratados en compañías no establecidas en Chile	

Cabe hacer notar, finalmente, que el Presidente de la República puede elevar la tasa de este impuesto, hasta el 80%, respecto de las regalías y asesorías que califique de improductivas o prescindibles para el desarrollo económico del país, de acuerdo con la facultad que en tal sentido le otorga, en su parte final, el inciso primero del artículo 59 del cuerpo legal en estudio.

### 3.5. Base imponible.

El artículo 62 de la ley de la renta dispone –en su inciso primero– que para determinar la renta imponible, en el caso de los impuestos establecidos en el número 1 del artículo 58 y en el artículo 60, deben sumarse las rentas imponibles de las distintas categorías, incluyéndose aquéllas exentas de los impuestos cedulares, salvo las rentas sujetas al impuesto único de segunda categoría.





Como puede apreciarse, esta norma cubre sólo una parte de los casos comprendidos dentro del campo de aplicación del impuesto adicional, pero ello se explica porque respecto de los restantes casos la propia disposición que establece el tributo se ha encargado de precisar, expresamente o de manera implícita, la base de cálculo del gravamen, a saber:

- En el caso de los accionistas a que se refiere el N° 2 del artículo 58, el impuesto debe aplicarse sobre el monto total de las cantidades que les sean distribuidas por las respectivas sociedades, salvo las que correspondan a los conceptos que el mismo número exceptúa de tributación.
- En el caso de las rentas a que se refiere el N° 3 del artículo 58, el impuesto debe aplicarse sobre la renta determinada en conformidad a uno de los procedimientos que establecen las letras a) y b) del inciso primero del referido N° 3, a elección del enajenante.
- En el caso de las regalías, intereses y remuneraciones gravadas por el artículo 59, el tributo debe aplicarse sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a las personas que en dicho precepto se indica, sin deducción alguna.
- En el caso de los seguros y reaseguros a que se refiere el N° 3 del artículo 59, según la norma expresa contenida en el párrafo segundo de dicho número el impuesto debe aplicarse sobre el monto de la prima de seguro o de cada una de las cuotas en que se haya dividido la prima sin deducción alguna o sobre el total de la prima cedida, también sin deducción alguna, tratándose de reaseguros.
- En el caso de los fletes marítimos y demás prestaciones a que se refiere el N° 4 del artículo 59, el impuesto debe calcularse, según lo previene expresamente el párrafo segundo de dicho número, sobre el monto total de los ingresos provenientes de tales prestaciones, sin deducción alguna;
- En el caso del arrendamiento con opción de compra de bienes de capital importados, susceptibles de acogerse al sistema de pago diferido de gravámenes aduaneros, a que se refiere el N° 6 del artículo 59, el impuesto debe aplicarse sobre la parte de las cantidades pagadas en cumplimiento de dichos contratos "que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación", conforme lo prescribe el párrafo segundo de dicho número, y
- Por último, en el caso de las remuneraciones pagadas a las personas naturales que desarrollen en Chile las actividades que se indican en el inciso segundo del artículo 60, el impuesto debe aplicarse sobre el monto total de la respectiva remuneración.

Volviendo a la situación de las rentas regidas por la norma enunciada al comienzo de este número –vale decir, las comprendidas en los artículos 58, Nº 1, y 60– es necesario tener presente que sólo corresponde computar para los efectos de la aplicación de este impuesto las rentas que hubiesen sido retiradas de la empresa o remesadas al exterior en el transcurso del





respectivo año calendario o comercial, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso segundo del mencionado artículo 62, agregado por la letra a) del número 34 del artículo 1º de la ley N° 18.293 (D.O. 31.1.84) y modificado por la ley N° 20.780, de 2014, son tales hechos lo que determinan el devengo del tributo que nos ocupa.

Tratándose de contribuyentes sujetos a dicho impuesto en virtud del artículo 60, inciso primero, puede deducirse de la renta imponible el impuesto de primera categoría y la contribución territorial, pagados, comprendidos en las cantidades declaradas, según así lo autoriza el inciso cuarto del artículo 62 precitado.

Cabe agregar que por disposición del inciso final del mismo artículo 62, cuando corresponda aplicar el crédito a que se refiere el artículo 63 se agregará, en el caso de cantidades retiradas o distribuidas, un monto equivalente a aquel para determinar la base imponible del mismo ejercicio del impuesto adicional y se le considerará como suma afectada por el impuesto de primera categoría para el cálculo de dicho crédito.

### 3.6. Formas de aplicación y recaudación del impuesto adicional.

Desde este punto de vista debe distinguirse entre el impuesto adicional de **declaración** y el de **retención**:

a) Impuesto adicional de declaración: según lo previene el número 1º del artículo 65 de la ley de la renta, están obligados a presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas devengadas o percibidas en el año calendario comercial anterior, los contribuyentes afectos al impuesto adicional en virtud del artículo 58, Nº 1, esto es, las personas naturales y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera de Chile que tengan en el país sucursales, oficinas u otras formas de establecimientos permanentes.

Por disposición del número 4º del mismo artículo 65, están también obligados a presentar una declaración jurada de sus rentas de fuente chilena los contribuyentes de dicho impuesto a que se refiere el artículo 60, inciso primero, vale decir, aquellos que hubiesen obtenido rentas por conceptos no gravados en los artículos 58 y 59.

Al igual que los restantes impuestos a la renta de declaración anual, el impuesto adicional debe ser pagado, en la parte no cubierta por los pagos provisionales y retenciones, en una sola cuota dentro del plazo legal para presentar la respectiva declaración, esto es, abril de cada año, según lo dispone el artículo 72 del cuerpo legal en estudio.

**b) Impuesto adicional de retención:** de conformidad con lo prescrito por el inciso primero del número 4º del artículo 74, el impuesto adicional establecido en los artículos 58, 59 y 60 debe ser retenido por el contribuyente que distribuya, abone en cuenta, ponga a disposición o pague las respectivas rentas afectas, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de impuesto adicional que corresponda, con derecho al crédito establecido en el artículo 63 de la ley de la renta.





De acuerdo con lo prevenido por el artículo 79, el impuesto retenido por los contribuyentes obligados a efectuar las retenciones ordenadas por el número 4° del artículo 74 debe ser declarado y enterado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente de aquél en que hubiese sido pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.

Es del caso señalar que la declaración y pago del impuesto adicional establecido en los artículos 58, 59 y 60 de la ley de la renta debe efectuarse, por quien lo retuvo, utilizando para ello el **Formulario Nº 50**, de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, el que destina las líneas 1 a 42 para el registro de las operaciones afectas al impuesto aludido.

Por expresa disposición del mismo artículo 79, sin embargo, las retenciones efectuadas por las cantidades a que se refieren los literales i) al iv) del inciso tercero del artículo 21 (gastos rechazados en la determinación de la renta imponible de primera categoría) y por las rentas a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 y 58, N° 3), se declarará y pagará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos 65, N° 1, 69 y 72. Esto significa que tales retenciones son de declaración y pago anual, debiendo por tanto el retenedor cumplir dichas obligaciones en el mes de abril de cada año.

Hace excepción también a la norma general contenida en el mencionado artículo 79 el caso de los fletes marítimos y demás ingresos gravados en el N° 4 del artículo 59 ya que, al tenor de lo dispuesto por el inciso cuarto de dicho número, los armadores, agentes, consignatarios y embarcadores de naves deben ingresar en arcas fiscales el tributo por ellos retenido o recaudado dentro del mes subsiguiente a aquél en que la nave extranjera haya recalado en el último puerto chileno en cada viaje.

### 3.7. Crédito por el impuesto de primera categoría pagado sobre las mismas rentas.

El inciso primero del artículo 63 de la ley de la renta otorga a los contribuyentes del impuesto adicional un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60, inciso primero, la misma tasa del impuesto de primera categoría que las hubiera afectado.

Dicho crédito debe ser deducido del monto del impuesto adicional por las personas obligadas a efectuar la retención del mismo conforme a lo dispuesto en el número 4º del artículo 74, cuando la tasa de retención sea el 35%.

Importa hacer notar que en ningún caso dará derecho al crédito a que se hace referencia el impuesto de primera categoría determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado, según así lo dispone el inciso tercero del artículo 63.

21



## Conclusión

En esta última semana se completó el estudio del impuesto global complementario y analizó someramente el otro de los impuestos finales, que completa la tributación a la renta de acuerdo con el sistema chileno, el impuesto adicional.

Del primero de los citados se analizó la determinación de la renta neta, es decir, las deducciones que la propia ley de la renta autoriza de la renta bruta establecidas éstas en el artículo 55.

También se analiza la mecánica de cálculo del impuesto global complementario, de conformidad con la escala de tasas contenida en el artículo 52 del señalado cuerpo legal y las rebajas que la misma ley autoriza, es decir, los créditos contemplados en el artículo 56.

Luego de terminar con el referido tributo, describiendo algunas exenciones de que gozan los contribuyentes afectos al impuesto global complementario, se comienza el estudio del impuesto adicional, un gravamen que completa la tributación de la renta chilena, pues el sistema tributario local se funda sobre el principio básico de que todo ingreso cuya fuente esté ubicada en Chile debe quedar afecto a impuesto aunque sea percibido o devengado por personas no residentes en el país.

Se analizaron las rentas afectas, las múltiples tasas que contiene este tributo, su base imponible y otros elementos que configuran el señalado tributo.



# Bibliografía

- 1) Araya, G. (2011). Impuesto adicional. Santiago, Chile, Legal Publishing.
- 2) Araya, G. (2014). Impuesto de primera categoría. Santiago, Chile, Thomson Reuters
- 3) Araya, G. (2015). Alcances de la Reforma Tributaria. Santiago, Chile, Thomson Reuters.
- 4) D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, Julio de 2015. Biblioteca del Congreso Nacional. http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6368



