

Estimados lectores,

Esta trigésimo quinta edición del Reporte Tributario, N°35 Marzo/2013, analiza una temática que afecta a todos los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y que se ha visto modificada luego de la Ley N°20.630 sobre Reforma Tributaria, como es el tratamiento de los gastos rechazados.

Previo a la reforma tributaria, los gastos rechazados eran objeto de tratamientos tributarios distintos dependiendo del tipo jurídico del contribuyente que incurría en ellos y dependiendo de ello, su tributación debía ser soportada por la persona jurídica en cuestión o bien por sus dueños, así como también podían verse afectados a tasas impositivas diferentes. Estas y otras situaciones relacionadas, se vieron modificadas a través de la reforma tributaria, por lo que en esta oportunidad se exponen cada una de las modificaciones y sus efectos tanto para los contribuyentes del impuesto de primera categoría, como para sus propietarios, así como también los cambios en la confección del registro FUT y RLI, entre otros.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

TRIBUTACIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS

I. INTRODUCCIÓN



En materia tributaria, la Ley sobre Impuesto a la Renta¹ regula la deducción de los gastos que realizan las empresas a fin de calificarlos como necesarios para producir la renta. Esta regulación consiste básicamente en el cumplimiento de una serie de requisitos normados en el artículo 31 de la referida norma, lo cual permitirá la debida deducción de dichos conceptos de los ingresos tributarios que obtienen los contribuyentes.

Los gastos que no cumplan los requisitos exigidos y que además representen un desembolso de dinero se denominan comúnmente gastos rechazados, debiendo cumplir en consecuencia, la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR. Esta norma diferencia, para efectos de su imposición, entre aquellos gastos pagados por las sociedades anónimas y contribuyentes del artículo 58 N°1, respecto de aquellos incurridos por los empresarios individuales y sociedades de personas.

Con la promulgación de la Ley N° 20.630, de 2012, se incorporaron importantes modificaciones al artículo 21 de la LIR, norma que aborda distintas materias de carácter anti-elusivo. Entre las innovaciones se encuentran cambios en la estructura del artículo, cambios en la carga tributaria de quienes incurren en los gastos rechazados, recargos a los impuestos determinados, autorización de la deducción de estas partidas en la determinación en la renta líquida imponible, eliminación de ajustes en el registro FUT, entre otros.

Por lo expuesto, y siguiendo con nuestro esfuerzo de dar a conocer las implicancias impositivas que ha traído consigo la reforma tributaria promulgada el año recién pasado, en el presente reporte tributario se abordarán las principales innovaciones incorporadas al señalado artículo 21 de la LIR, relacionadas con los gastos rechazados, analizando desde los contribuyentes que son sujetos del impuesto hasta las retenciones de Impuesto Adicional que se vean involucradas, esperando que este material permita a nuestros lectores una mejor comprensión de esta tan importante y compleja materia que afecta a todas las empresas de nuestro país, como asimismo a sus propietarios.

II. GASTOS RECHAZADOS ANTES DE LA MODIFICACIÓN LEGAL



Los gastos rechazados tal cual los conocemos, fueron incorporados al artículo 21 de la LIR, a través de la reforma tributaria introducida a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N° 18.293, de 1984. Los contribuyentes afectados son aquellos de la primera categoría que declaran su renta efectiva mediante un balance general, según contabilidad completa, donde se abordan determinadas situaciones tributarias que dicen relación con un sistema impositivo basado en retiros o distribuciones dispuesto en el artículo 14 de la LIR.

Básicamente la norma incluía una ficción que consiste en:

¹ En adelante indistintamente LIR.

- Considerar como retiradas de las empresas al término del ejercicio, las partidas señaladas en el N°1 del artículo 33 de la LIR.

Estas partidas deben considerarse como retiradas desde las empresas para los fines de los impuestos Global Complementario o Adicional, salvo el caso de las sociedades anónimas y contribuyentes del artículo 58 N°1², los cuales eran afectados con un impuesto único con tasa 35%.

Como estas partidas solo corresponden a situaciones equivalentes a retiros, distintos a los retiros propiamente tales a que se refiere el artículo 14, la ley señala expresamente su afectación inmediata con los impuestos finales antes mencionados, con el objeto de evitar la acumulación indefinida de utilidades³ que nunca llegarían a ser retiradas, por cuanto los recursos ya no se encontraban en las empresas.

Si quisiéramos establecer algunas características de los gastos rechazados para su afectación con los impuestos terminales podríamos señalar las siguientes:

- Constituyen gastos que la Ley de la Renta no los acepta como tales⁴.
- Son cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deben imputarse al valor o costo de los bienes del activo.
- Se gravan con independencia de las utilidades del ejercicio o las acumuladas en las empresas.
- No importa su forma de contabilización, sea como gasto o activo.
- Deben estar mencionados en el N°1 del artículo 33 de la LIR.
- Se entienden retiradas al término del ejercicio.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado, que entre las partidas indicadas en el N°1 del artículo 33, deben excluirse de la tributación que establece el artículo 21, los retiros en dinero o en especies efectuados por el contribuyente, los cuales se registrarán por el sistema general de tributación establecido en el artículo 14. Asimismo, deben excluirse las sumas pagadas que aumenten el valor del activo inmovilizado, los cuales deberán formar parte de los dichos bienes. Finalmente, mediante la Circular N° 68, de 2010, se señaló que tampoco deben gravarse los gastos asociados a ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al impuesto de primera categoría en carácter de único.

La tributación con los impuestos Global Complementario o Adicional, o bien, con el impuesto único de tasa 35% que afecta a los gastos rechazados, según corresponda, debe realizarse sobre partidas debidamente reajustadas, ya sea de acuerdo al artículo 33 N°3 de la LIR, cuando se encuentren contabilizados como gastos, o bien, conforme al artículo 41 N°1 cuando sean contabilizadas en cuentas de activo.

En cuanto al registro FUT a que se refiere el artículo 14 de la LIR, que contiene las utilidades tributables acumuladas en las empresas, donde principalmente se encuentra la renta líquida imponible, cabe señalar que los gastos rechazados debían ser imputados a este registro con el fin de determinar el saldo de utilidades disponibles o susceptibles de ser retiradas por los propietarios

² Establecimientos permanentes de empresas extranjeras que funcionan en Chile.

³ Parte de la RLI constituida por el agregado del gasto rechazado.

⁴ Incumplimiento de los requisitos y regulaciones del artículo 31 de la LIR.

de las empresas. Dicha imputación deberá efectuarse también en el caso que existan pérdidas tributarias, debido a que la norma entiende retiradas estas cantidades cualquiera sea la circunstancia, incluso cuando este registro sea negativo.

III. NUEVA TRIBUTACIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS



Con anterioridad a la modificación legal introducida al artículo 21 de la LIR, lo primero que debíamos tener presente al momento de determinar la obligación tributaria que afectaba a los gastos rechazados era el tipo jurídico del contribuyente. El tipo jurídico determinaba qué tributo afectaba a la partida y al sujeto que debía soportar la carga impositiva. Cuando estábamos frente a sociedades anónimas o contribuyentes del artículo 58 N°1, se aplicaba un impuesto único con tasa 35% que debían cumplir los referidos contribuyentes a través de su declaración anual de impuestos. En cambio, en el caso de los demás contribuyentes, empresarios individuales y sociedades de personas en general, los gastos rechazados se gravaban con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, en cabeza de los propietarios o socios de dichas empresas.

En el caso particular de las sociedades de personas, se debía establecer cuál de los socios se había beneficiado o debía atribuirse el gastos rechazado, pues tal persona estaba obligada a incorporar el gasto rechazado en la base imponible de sus impuestos personales. En el evento que no sea posible establecer tal definición, el gasto debía ser asumido por todos los socios en la proporción de su participación en las utilidades de la sociedad.

En la situación descrita también pueden encontrarse socios de sociedades de personas que a su vez sean otras sociedades de personas o bien sociedades anónimas. En el evento que el socio a quien deba atribuirse el gasto rechazado o la proporción que corresponda, sea una sociedad de personas, ésta debía traspasar tales cantidades a sus respectivos socios de acuerdo a la participación en las utilidades que estos últimos tengan en la sociedad. Al contrario, cuando el socio en cuestión era una sociedad anónima, esta última debía gravar el gasto rechazado con un impuesto único de tasa 35%.

Ahora bien, con la modificación legal en análisis ya no es necesario considerar el tipo jurídico de la sociedad para determinar la tributación de estas partidas, sino que debemos tener presente si alguno de los propietarios de la empresa o sociedad se ha beneficiado con el gasto rechazado, o dicho de otro modo, si el gasto en cuestión es atribuible a alguno de ellos. Por lo tanto, la determinación de la atribución del gasto jugará un papel preponderante frente a una auditoría tributaria interna del contribuyente, o bien, frente a una fiscalización del ente regulador.

IV. GASTOS RECHAZADOS NO ATRIBUIBLES A LOS PROPIETARIOS DE LAS EMPRESAS



Cuando no sea posible determinar si los gastos rechazados son atribuibles a alguno de los propietarios de la empresa que los desembolsó, se aplicará la tributación establecida en el literal i. del nuevo inciso primero del artículo 21 de LIR, norma que establece que dichas cantidades se gravarán con un impuesto único de tasa 35%, el que se declarará y pagará conforme al artículo 65 N°1 y 69 de la ley antes señalada. En estas circunstancias se encuentran por ejemplo, los gastos no documentados, indemnizaciones laborales voluntarias,

donaciones sin franquicias, entre otros. La obligación tributaria se deberá cumplir en el mes de abril de cada año a través del formulario 22 de la sociedad, pues ella será el sujeto pasivo de esta obligación.

V. GASTOS RECHAZADOS ATRIBUIBLES A LOS PROPIETARIOS DE LAS EMPRESAS



En estos casos, cuando los gastos rechazados son atribuibles a los propietarios de las empresas, tales como el empresario individual, el socio de la sociedad de personas o el accionista de la sociedad anónima, se emplearán las disposiciones del literal i. del nuevo inciso tercero del actual artículo 21 de la LIR, norma que establece que en el caso de los contribuyentes del impuesto Global Complementario o Adicional, se aplicarán dichos tributos, cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las respectivas cantidades. En este caso encontramos por ejemplo, el sueldo del cónyuge del socio, o de los hijos no emancipados legalmente de estos, gastos del automóvil del socio, excesos de sueldo empresarial, etc.

El nuevo artículo 21 de la LIR, también se pone en la circunstancia que un gasto rechazado beneficie a más de un socio o accionista y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos. En tal caso, la tributación con el impuesto Global Complementario o Adicional, con el correspondiente recargo del 10%, se aplicará en proporción al número de acciones que posean o a su participación en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

VI. NORMA ANTIELUSIVA



Las nuevas disposiciones que regulan la tributación de los gastos rechazados incorporan una innovación en materia de normas anti-elusivas, las cuales extienden su alcance para la aplicación de los impuestos que dicha norma establece. La figura consistente en considerar que los gastos rechazados también benefician a los propietarios cuando el beneficio lo recibe cualquier otra persona relacionada con ellos, en los términos del artículo 100, de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

A continuación se transcribe lo establecido por la señalada norma:

“Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;*
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;*
- c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y*
- d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.*

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- 1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;*
- 2.- Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;*
- 3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o*
- 4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.*

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.”

Como se puede observar, la norma transcrita es muy amplia, sin embargo tiene una limitación en su inicio, que consiste en que todas las relaciones señaladas se vinculan con una sociedad y no con personas naturales, quienes son los contribuyentes del impuesto Global Complementario, los cuales deben tributar por los gastos rechazados que los beneficien o se les atribuyan. Por lo tanto, esperaremos atentos la circular correspondiente que deberá emitir la autoridad administrativa, donde nos dará a conocer su interpretación y las instrucciones pertinentes, porque al parecer estas normas de relación sólo afectarían a los contribuyentes del Impuesto Adicional, debido a que sólo ellos podrían ser una sociedad a la que aplicarían las normas de relación antes señaladas.

VII. GASTOS RECHAZADOS LIBERADOS DE LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.



El anterior texto del artículo 21 establecía la liberación de la tributación de los impuestos finales a determinados gastos que en forma taxativa indicaba dicha norma. Sin embargo, los gastos liberados también dependían del tipo jurídico del contribuyente que incurría en los desembolsos. En todo caso, existían gastos comunes que eran liberados para la generalidad de los contribuyentes entre los cuales encontramos:

- Los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores.
- Los intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidad y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.
- Los pagos a que se refiere el número 12 del artículo 31 en el parte que no puedan ser deducidos como gastos.
- El pago de las patentes mineras en la parte que no puedan ser deducidos como gastos.
- El impuesto del número 3 del artículo 104.

Los referidos gastos rechazados, al no estar afectos a los impuestos finales que establece el artículo 21, no deben certificarse a los propietarios de las empresas, y en consecuencia, no se incluyen en las declaraciones juradas F1893 o F1813, según sea el caso.

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

En el caso de las sociedades anónimas y los contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, se debían adicionar a las liberaciones antes señaladas los siguientes gastos rechazados, los cuales hacían la diferencia con los demás contribuyente de otro tipo jurídico:

- El impuesto de primera categoría.
- El impuesto único del artículo 21.
- El impuesto territorial.

La innovación en esta materia consiste en igualar los gastos rechazados liberados de las disposiciones del artículo 21⁵ para todos los contribuyentes, sin hacer distinción alguna, incluyendo dentro de las liberaciones, para todos ellos, las tres excepciones recién mencionadas.

VIII. NORMAS DE RETENCIÓN DE IMPUESTO ADICIONAL



Como sabemos, los gastos rechazados pueden verse gravados con el Impuesto Adicional cuando son atribuibles a un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile⁶. Estas partidas, frente a este tributo, son clasificadas como rentas del artículo 60 inciso primero, y en consecuencia se gravaban con una tasa de impuesto de 35%.

Con anterioridad a la promulgación legal estas partidas sólo afectaban a los empresarios individuales y socios de sociedades de personas, por lo tanto, en virtud del artículo 65 N°4 de la LIR, se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos, oportunidad donde declaran estas cantidades en la base imponible del Impuesto Adicional.

Las normas de retención se encuentran establecidas en el N°4 del artículo 74 de la LIR, disposición que, antes de la vigencia de la Ley N° 20.630 de 2012, establecía una retención provisoria con tasa del 20%, que se aplicaba en forma directa sobre el desembolso. De este modo, cuando el contribuyente declaraba los gastos rechazados, imputaba en contra del Impuesto Adicional, de tasa 35%, el crédito por impuesto de primera categoría que pudiera corresponder al gasto, como asimismo la retención del 20% antes mencionada.

⁵ Según las disposiciones del nuevo inciso segundo del artículo 21 de la LIR.

⁶ En adelante solo los llamaremos no residentes.

A partir de la vigencia de la modificación legal se incorporan a la obligación referida los accionistas, residentes o no residentes en Chile, y los contribuyentes del artículo 58 N° 1 como contribuyentes que deben tributar por los gastos rechazados que les sean atribuibles. Por lo tanto, de acuerdo a las normas involucradas, los accionistas contribuyentes del Impuesto Adicional estarán obligados a presentar una declaración anual de impuestos para efectos de gravar los gastos rechazados, incluyendo por supuesto, el 10% de recargo a que se refiere el nuevo artículo 21 de la LIR.

Otra innovación la encontramos en las normas de retención, donde anteriormente era equivalente a una tasa provisoria del 20%, la que, luego de la modificación legal, debe efectuarse con una tasa del 35% en virtud del inciso 12° del N° 4 del artículo 74 de la LIR. Sin embargo, esta retención no alcanza a cubrir o cumplir con la obligación tributaria que afecta a los gastos rechazados, debido a que la tasa de Impuesto Adicional que en definitiva los gravará será de un 45% (35% + 10%⁷). En consecuencia, los contribuyentes del impuesto adicional, siempre terminarán pagando una diferencia de impuesto.

IX. DECLARACIONES JURADAS Y CERTIFICADOS



Conforme a las modificaciones revisadas en el presente reporte podemos arribar en algunas conclusiones vinculadas con las declaraciones juradas⁸ y certificados exigidos por el Servicio de Impuestos Internos, en los cuales se deben declarar e informar, principalmente, la identificación de los propietarios a quienes se les atribuyen los gastos rechazados y su monto, para la correspondiente tributación.

Dentro de los cambios encontramos que se incorporarán como informantes a las sociedades anónimas, quienes con anterioridad a la modificación no estaban obligadas. Sin embargo, con motivo a las nuevas disposiciones legales, deberán informar los gastos rechazados que son atribuibles a sus accionistas para que estos últimos incorporen en la base imponible de sus impuestos personales dichas cantidades.

Por otra parte, los certificados y declaraciones juradas deberán cambiar su formato, eliminando las columnas correspondientes al impuesto de primera categoría y contribuciones de bienes raíces, debido a que de conformidad al nuevo artículo 21 de la LIR, tales desembolsos se encuentran liberados de la tributación que exige la norma y en consecuencia no deben ser informados a los propietarios.

Del mismo modo, se deberán eliminar las columnas relacionadas con los créditos e incremento por impuesto de primera categoría, ya que como se indicó anteriormente, los gastos rechazados no tendrán asociados tales conceptos.

Finalmente, recordemos que las retenciones de Impuesto Adicional que afectan a los gastos rechazados, las cuales después de reforma ascienden a una tasa del 35%, deberán ser informadas al ente fiscalizador, a través de la declaración jurada 1850, tal como se realizaba con anterioridad.

⁷ Corresponde al recargo que establece el artículo 21 de la LIR.

⁸ F-1893, F-1813, certificado modelo N° 5.

X. EFECTOS DE LOS GASTOS RECHAZADOS FRENTE A LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE Y EL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES.



Una de las características de los gastos rechazados, es que siempre producían ajustes tanto a la renta líquida imponible como al fondo de utilidades tributables, dependiendo tales ajustes del tipo jurídico del contribuyente que incurría en los desembolsos.

Los gastos rechazados, reconocidos contablemente como gastos, significaban un agregado en la determinación de la renta líquida imponible, en virtud del N° 1 del artículo 33, y posteriormente, un desagregado a dicha base cuando estábamos frente a una sociedad anónima o un contribuyente del N°1 del artículo 58 de la LIR. Este último ajuste se explicaba porque estas cantidades debían gravarse con el impuesto único que establecía el artículo 21, y en consecuencia, se debía evitar afectarlas con el impuesto de primera categoría.

En el caso del empresario individual y sociedades de personas en general, no se efectuaba el mencionado desagregado, gravándose los gastos con el impuesto de primera categoría, y a través de la renta líquida imponible se incorporaban al registro FUT. En el caso descrito, el contribuyente debía descontar o imputar del mencionado registro los gastos rechazados de modo de reflejar las verdaderas utilidades acumuladas en las empresas, y al mismo tiempo gravarlos con los impuestos personales⁹ con derecho al crédito por impuesto de primera categoría que afectó a las rentas que soportaron su imputación.

En esta materia, el nuevo artículo 21 incorpora innovaciones importantes, muchas de las cuales ya han sido comentadas en los puntos anteriores. Sin embargo, se considera pertinente recordar por ejemplo que ya no importa el tipo jurídico del contribuyente que incurrió en el gasto rechazado, sino que la atribución o no de estas partidas respecto de sus propietarios, lo que devengará el tributo definitivo, ya sea impuesto único con tasa 35%, o bien, el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, más el 10% de recargo que se revisó oportunamente.

Sin importar el impuesto que afectará a los gastos rechazados, las nuevas disposiciones del artículo 21 permiten su deducción en la determinación de la renta líquida imponible, por consiguiente, el contribuyente deberá realizar este ajuste, lo que le significará una menor tributación con el impuesto de primera categoría, beneficiando principalmente a los empresarios individuales y sociedades de personas en general, debido a que las sociedades anónimas y los contribuyentes del artículo 58 N° 1, ya hacían un desagregado por este concepto.

Es importante tener presente, en base a lo señalado en el párrafo anterior, que la deducción a la renta líquida imponible significará que nunca los gastos rechazados formarán parte de ella, salvo el caso de los gastos no afectos a las disposiciones del artículo 21¹⁰, y en consecuencia, no se incorporarán al registro FUT a través de dicha renta, siendo improcedente efectuar una imputación por tales concepto a este registro.

Los gastos rechazados, al no formar parte de la renta líquida imponible y no ser deducidos del fondo de utilidades, no tendrán derecho a crédito por impuesto de primera categoría ni aun sin

⁹ Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

¹⁰ Materia analizada precedentemente.

derecho a devolución. Por lo tanto, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a la reforma, siempre estos gastos tributarán con los impuestos terminales sin derecho al crédito en comento.

XI. REBAJA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA DE LA BASE IMPONIBLE DE LOS IMPUESTOS PERSONALES.



De conformidad a la letra a) del N° 20 y letra c) del N° 28 del artículo 1° de la Ley N° 20.630, de 2012, se modificaron los artículos 55 y 62 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dicha modificación consistió en eliminar la rebaja del gasto rechazado por concepto de impuesto de primera categoría de las bases imponibles de los impuestos Global Complementario o Adicional. Esta modificación guarda armonía con el nuevo artículo 21, norma que considera al impuesto de primera categoría como no afecto a sus disposiciones, por lo tanto, no formarán parte de la base imponible de los impuestos señalados y, consecuentemente, resulta improcedente su posterior deducción.

Estos cambios conllevarán incluso una modificación al formulario 22 del año tributario 2014, donde se deberá eliminar la deducción de este concepto que se materializa a través de la línea 11, en el código [165].

XII. CUADRO RESUMEN SOBRE TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LOS GASTOS RECHAZADOS



A continuación se presentan dos cuadros resumen con los efectos tributarios que producen y afectan a los gastos rechazados según las disposiciones del artículo 21 de la LIR. El primer cuadro muestra la situación antes de la promulgación de la Ley N° 20.630, de 2012, y el segundo cuadro muestra la misma situación a contar de su vigencia:

Situación antes de vigencia de la ley:

Tipo jurídico de la sociedad que incurre en el gasto rechazado	Sujeto del impuesto frente a gastos atribuibles a sus propietarios	Sujeto del impuesto frente a gastos NO atribuibles a sus propietarios	Base imponible	Impuesto aplicable	Efectos en la renta líquida imponible de primera categoría	Efectos en el registro FUT
Sociedad anónima Contribuyentes del artículo 58 N°1	Sociedad anónima Contribuyentes del artículo 58 N°1	Sociedad anónima Contribuyentes del artículo 58 N°1	Monto del desembolso.	Impuesto único con tasa 35%, menos crédito de primera categoría cuando corresponda.	Se agrega y desagrega	No tiene, salvo provisiones de años anteriores
Sociedad de personas	Socios respectivo	Socios en proporción a su participación en las utilidades	Monto del desembolso más el incremento por impuesto de 1era categoría, cuando corresponda	Global o Adicional, menos crédito de primera categoría cuando corresponda	Se agrega	Se deducen
Empesario individual	El propietario	El Propietario	Monto del desembolso más el incremento por impuesto de 1era categoría, cuando corresponda	Global o Adicional, menos crédito de primera categoría cuando corresponda	Se agrega	Se deducen

Situación después de vigencia de la ley:

Tipo jurídico de la sociedad que incurre en el gasto rechazado	Relación del gasto	Impuesto aplicable	Sujeto del impuesto	Base Imponible	Efectos en la renta líquida imponible de primera categoría	Efectos en el registro FUT
<ul style="list-style-type: none"> • Sociedad anónima • Sociedad de personas • Empresario individual • Contrib. Art. 58 N° 1 	No atribuibles	Impuesto único con tasa 35%, sin crédito de primera categoría.	La respectiva empresa	Monto del desembolso	Se agrega y deduce	No tiene efectos
	Atribuibles	Global o adicional, sin crédito de primera categoría, más recargo del 10%	El o los propietarios			

Como se puede apreciar, la modificación legal simplifica la tributación que afecta a los gastos rechazados, como asimismo los efectos en el fondo de utilidades tributables, pues prácticamente no habrá ajustes en este registro.

En el caso de los gastos rechazados liberados de las disposiciones del nuevo artículo 21, continuarán siendo agregados en la determinación de la renta líquida imponible, gravándose con el impuesto de primera categoría, y posteriormente realizando su rebaja en la determinación del fondo de utilidades tributables. Este procedimiento trae como consecuencia la pérdida del crédito por impuesto de primera categoría asociados a las utilidades acumuladas en el FUT que soporten las imputaciones, tal cual ocurría con anterioridad a la reforma tributaria, sólo que, como se indicó anteriormente, en el caso de las sociedades de personas se igualaron determinados los gastos liberados que sólo beneficiaban a las sociedades anónimas y contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR.

XIII. CASO PRÁCTICO

A continuación se presenta un caso práctico que pretende ilustrar los efectos de la modificación legal:

PLANTEAMIENTO SIN REFORMA		
ANTECEDENTES		
1	Conforme a escritura de constitución, los socios de la sociedad poseen la siguiente participación en las utilidades de la empresa: <ul style="list-style-type: none"> • Socio A..... • Socio B..... 	60% 40%
2	De los antecedentes proporcionados por el representante legal de la sociedad de responsabilidad limitada, la renta líquida imponible al 31.12.2012 se determinó conforme al siguiente detalle: Resultado según balance..... <u>Agregados:</u> Indemnizaciones laborales voluntarias, reajustadas..... Exceso sueldo empresarial (socio A), reajustados..... Multas fiscales, reajustadas..... <u>Deducciones:</u> No tiene..... Renta Líquida Imponible determinada.....	35.740.000 12.500.000 2.000.000 100.000 0 50.340.000

DESARROLLO EJEMPLO SIN REFORMA						
Determinación FUT al 31.12.2012						
	Detalle	Control	Impuesto 20%	Netas	Incremento	Crédito
				0,25		
2.	RLI ejercicio 2012	50.340.000	10.068.000	40.272.000	10.068.000	10.068.000
	<u>Menos: GR del ejercicio</u>					
	Indemnizaciones laboral voluntarias	-12.500.000		-12.500.000	-3.125.000	-3.125.000
	Exceso sueldo empresarial (socio A)	-2.000.000		-2.000.000	-500.000	-500.000
	Multas fiscales	-100.000		-100.000	-25.000	-25.000
	Remanente FUT para el ejercicio siguiente	35.740.000	10.068.000	25.672.000	6.418.000	6.418.000

<u>Situación tributaria de las rentas afectas al impuesto Global Complementario</u>				
Tipo de renta	Socio A	Socio B		
	60%	40%		
+ Indemnizaciones laboral voluntarias.....	7.500.000	5.000.000		
+ Exceso sueldo empresarial (socio A).....	2.000.000			
+ Incremento por impuesto 1° Categoría.....	2.375.000	1.250.000		
= Bases imponibles.....	11.875.000	6.250.000		
Impuesto global complementario AT. 2013.....	11.875.000	5%	268.081	
	6.250.000	0%		0
Crédito 1era Categoría.....			-2.375.000	-1.250.000
<u>Resultado declaración impuestos.....</u>			<u>-2.106.919</u>	<u>-1.250.000</u>

Nota: No se realizaran mayores comentarios al desarrollo del presente ejemplo, por cuanto los cálculos y efectos tributarios son los vigentes antes de la reforma tributaria.

PLANTEAMIENTO CON REFORMA		
ANTECEDENTES		
1	Conforme a escritura de constitución, los socios de la sociedad poseen la siguiente participación en las utilidades de la empresa: • Socio A..... • Socio B.....	60% 40%
2	De los antecedentes proporcionados por el representante legal de la sociedad de responsabilidad limitada, la renta líquida imponible al 31.12.2013 se determinó conforme al siguiente detalle: Resultado según balance..... <u>Agregados:</u> Indemnizaciones laborales voluntarias, reajustadas..... Exceso sueldo empresarial (socio A), reajustados..... Multas fiscales, reajustadas..... <u>Deducciones:</u> Indemnizaciones laborales voluntarias, reajustadas..... Exceso sueldo empresarial (socio A), reajustados..... Renta Líquida Imponible determinada	35.740.000 12.500.000 2.000.000 100.000 -12.500.000 -2.000.000 35.840.000

Comentarios:

1. Como se puede apreciar, los gastos rechazados afectos a los impuestos terminales son deducidos en la determinación de la renta líquida imponible, por orden expresa de las nuevas disposiciones del artículo 21 de la LIR. Dicha deducción tiene por efecto la disminución de la renta líquida imponible y por ende originará un menor pago por concepto de impuesto de primera categoría. (10.068.000 – 7.168.000 = 2.900.000)

DESARROLLO EJEMPLO CON REFORMA						
Determinación FUT al 31.12.2013						
	Detalle	Control	Impuesto 20%	Netas	Incremento	Crédito
				0,25		
2.	RLI ejercicio 2013	35.840.000	7.168.000	28.672.000	7.168.000	7.168.000
	Menos: GR del ejercicio					
	Multas fiscales	-100.000		-100.000	-25.000	-25.000
	Remanente FUT para el ejercicio siguiente	35.740.000	7.168.000	28.572.000	7.143.000	7.143.000

Situación tributaria de las rentas afectas al impuesto Global Complementario			
Tipo de renta	Socio A	Socio B	Sociedad
	0%	0%	35%
+ Indemnizaciones laboral voluntarias.....	0	0	12.500.000
+ Exceso sueldo empresarial (socio A).....	2.000.000	0	0
= Bases imponibles.....	2.000.000	0	12.500.000
Impuesto global complementario según tabla AT. 2014.....	0	0	0
Impuesto global complementario recargo..... 10%	200.000	0	0
Impuesto único artículo 21 inciso 1°.....	0		4.375.000
Resultado declaración impuestos.....	200.000	0	4.375.000

Comentarios:

1. Los gastos rechazados, al ser deducidos en la determinación de la renta líquida imponible, no se encuentran formando parte de ella al ingresar al registro FUT, por lo tanto, es improcedente la deducción de tales partidas desde este registro, salvo el caso de los gastos no afectos a las normas del artículo 21 de la LIR.
2. Las indemnizaciones voluntarias, al no poder atribuirse a un socio en particular, se gravarán conforme a las nuevas disposiciones del inciso primero del artículo 21, vale decir, con tasa de 35%, independientemente del tipo jurídico de la empresa.
3. El exceso de sueldo empresarial del socio A, al poder atribuirse a un socio en específico, se gravará con impuesto Global Complementario¹¹, en virtud del nuevo inciso tercero del artículo 21, con el respectivo recargo del 10% que establece dicha norma, el cual se aplicará aun cuando el contribuyente se encuentre exento del tributo por no exceder el tramo exento que estable el artículo 52 de la LIR.
4. Los gastos rechazados no tienen derecho a crédito ni incremento por impuesto de primera categoría, al no ser afectados con el gravamen en la determinación de la renta líquida imponible, debido a la deducción antes explicada.

XIV. CONCLUSIÓN



Como se pudo observar a lo largo del presente reporte, los cambios introducidos por la Ley N° 20.630, de 2012, al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en materia de gastos rechazados son significativos, porque constituyen un cambio de fondo que altera las bases imponibles de

¹¹ Bajo el supuesto que el socio tiene domicilio o residencia en nuestro país.

los impuestos terminales, la base imponible del impuesto de primera categoría que pagan las empresas e incluso afecta al registro FUT.

En resumen, estos cambios representan una simplificación en materia tributaria, al igualar la tributación para todas las empresas sin distinguir su tipo jurídico, incluyendo la igualdad en el tratamiento de los gastos liberados del artículo 21. Se equiparan además, la tributación de los gastos rechazados que afecta a sus propietarios (socios vs accionistas), los efectos en la determinación de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría y los efectos frente al registro FUT.

Los gastos rechazados que se encuentren afectos a los impuestos personales no serán imputados al registro FUT y nunca tendrán derecho al crédito por impuesto de primera categoría, ni siquiera sin derecho a devolución.

Los efectos tributarios que conlleva la nueva tributación provocará una serie a ajustes a las declaraciones juradas, certificados y formulario 22, a contar del año tributario 2014¹², fecha a contar de la cual rigen las nuevas disposiciones del artículo 21 de la LIR. Por lo tanto, estaremos atentos a las instrucciones que imparta el Servicio de Impuestos Internos a través de las circulares y resoluciones correspondientes.

¹² La vigencia de las disposiciones contenidas en el nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, rigen a contar del 1° de enero de 2013, en virtud del N° 8 del artículo 1° de la Ley N° 20.630 publicada en el Diario Oficial de fecha 27.09.2012.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE