



Estimados lectores,

En esta trigésimo novena edición del Reporte Tributario, N°39 Julio/2013, continuaremos con el análisis a las modificaciones introducidas a la Ley de la Renta con la entrada en vigencia de la Ley N.° 20.630, publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de septiembre de 2012. Entre estas modificaciones se encuentran algunas destinadas a homologar la tributación que afecta a los propietarios de las empresas, es por ello que en esta edición trataremos la nueva tributación que afecta a los derechos sociales en nuestro país.

Observaremos como la modificación legal señalada, asemejó la tributación de los propietarios de las empresas, sean accionista de sociedades anónimas o socios de sociedades de personas. Es así, como analizaremos que las acciones y derechos sociales compartirán la misma tributación del artículo 17 N.° 8 de la LIR., la exención del artículo 57, determinarán de igual forma los costos tributarios en su enajenación y otras materias que revisaremos a lo largo de este Reporte Tributario.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar [www.cetuchile.cl](http://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.

Profesor José Yáñez Henríquez  
Director Académico del Centro de Estudios Tributarios  
CET Universidad de Chile

## **RENDA LÍQUIDA IMPONIBLE, EXENCIÓN CONTRIBUYENTES DEL ARTÍCULO 14 QUÁTER Y REFORMA TRIBUTARIA.**

### **I. INTRODUCCIÓN**



Mediante la Ley N.º 20.455, publicada en el Diario Oficial con fecha 31 de julio de 2010, se introdujo a la Ley sobre Impuesto a la Renta, los artículos 14 quáter y 40 N.º 7, normas que en conjunto establecen un beneficio tributario para los contribuyentes, consistente en una exención del Impuesto de Primera

Categoría.

Esta exención está dirigida a las pequeñas y medianas empresas, las cuales se beneficiarían financieramente al no tener que anticipar flujos a cuenta de los impuestos personales que afectarán a sus propietarios cuando retiren las rentas que ellas generan.

La exención que dispone el artículo 40 N.º 7, guarda relación con la determinación de la renta líquida imponible, junto al monto de las cantidades retiradas, distribuidas, remesadas o que deban entenderse retiradas, como es el caso de los gastos rechazados a que se refiere el artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, con motivo de las modificaciones introducidas al artículo 21 de la LIR, por la Ley N.º 20.630 de 2012, la renta líquida imponible se vio afectada en su determinación, como asimismo la tributación que afecta a las partidas a que se refiere el artículo 21.

En base a lo señalado precedentemente, a través del presente reporte tributario se revisarán los efectos que sufrió la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría con motivo de las modificaciones introducidas al artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Además, se revisará la existencia de los efectos que dicha modificación podría haber provocado en la determinación de la exención que establece el artículo 40 N.º 7, que beneficia a los contribuyentes que cumplen los requisitos a que se refiere el artículo 14 quáter.

Además, se revisarán algunas particularidades de este régimen tributario, como la exclusión implícita de contribuyentes, la procedencia de la aplicación de las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos a través de la circular N.º 68 de 2010, referida a los gastos de utilización común y algunas situaciones especiales referidas al registro FUT.

Finalmente, el presente reporte constituye un esfuerzo que el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile realiza en beneficio de la comunidad universitaria y para todos nuestros lectores que deseen interiorizarse o mantenerse actualizados en materias impositivas, por lo tanto, esperamos que sea de utilidad para vuestro estudio o consulta.

Luis González Silva  
Magíster en Tributación  
Colaborador del Centro de Estudios Tributarios  
Universidad de Chile

## II. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE ANTES DE LA LEY N.º 20.630 DE 2012



Con motivo de la nueva tributación que afecta a los gastos rechazados, luego del reemplazo del anterior texto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, realizada por el N.º 8 del artículo 1º de la Ley N.º 20.630, de 2012, la renta líquida imponible<sup>1</sup> afecta al Impuesto de Primera Categoría tuvo una modificación importante en su determinación.

Con anterioridad a la modificación legal, la renta líquida imponible determinada de conformidad a las disposiciones de los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incluía entre sus agregados las partidas a que se refiere el artículo 33 N.º 1, y como consecuencia, eran gravadas con el mencionado tributo de categoría.

Posteriormente, el artículo 21 de la LIR gravaba estas partidas, en la medida que corresponda a retiros de especies o sean representativas de desembolsos, con el Impuesto de Global Complementario o Adicional, en cabeza de los propietarios de las empresas, en el caso de los empresarios individuales o sociedades de personas en general, según sea el domicilio o residencia de estos dueños. En cambio, cuando estábamos frente una sociedad anónima o un contribuyente del artículo 58 N.º 1<sup>2</sup>, dichas partidas se afectaban con el impuesto único del inciso tercero del anterior texto del artículo 21 de la LIR, con tasa 35%, cuyo sujeto pasivo era la misma sociedad.

El Servicio de Impuestos Internos<sup>3</sup>, a través de las circulares N.º 42 y N.º 17, de fechas 28 de agosto de 1990 y 19 de marzo de 1993, respectivamente, señaló que en el caso de las sociedades anónimas, sociedades en comanditas por acciones y contribuyentes del artículo 58 N.º 1, debían desagregar los gastos rechazados en la determinación de la renta líquida imponible, con el objeto que tales partidas no sean gravadas con el Impuesto de Primera Categoría y así preservar la calidad de tributo único al impuesto de 35% del artículo 21 de la LIR.

El desagregado mencionado no se encontraba regulado en la Ley sobre Impuesto a la Renta, sólo existía a través de las instrucciones del SII, en el caso de los contribuyentes indicados en el párrafo anterior. Por el contrario, cuando nos encontrábamos frente al empresario individual o sociedades de personas, no procedía tal deducción porque los gastos rechazados, en este caso, se gravaban con los impuestos personales<sup>4</sup>, contra los cuales se imputaba el crédito por Impuesto de Primera Categoría por el tributo que gravó tales partidas al momento de ser agregadas en la determinación de la renta líquida imponible.

Por las razones expuestas, la renta líquida imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría se diferenciaba dependiendo del tipo jurídico del contribuyente, debido al desagregado de los gastos rechazados afectos al artículo 21 que sólo un grupo de ellos debía realizar. Es así, como dependiendo del tipo jurídico la base imponible podría ser mayor o menor, con la consecuente mayor o menor tributación con el Impuesto de Primera Categoría.

Por ejemplo, comparemos a una sociedad de personas y una sociedad anónima con iguales antecedentes.

---

<sup>1</sup> En adelante indistintamente RLI.

<sup>2</sup> Propietarios de Establecimientos Permanentes de empresas extranjeras en Chile.

<sup>3</sup> En adelante indistintamente SII.

<sup>4</sup> Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Detalle	Sociedad de personas	Sociedad anónima
Resultado según balance	20.000.000	20.000.000
<u>Agregados:</u>		
Gastos no documentados	30.000	30.000
Donaciones sin franquicias	800.000	800.000
Gasto automóvil	140.000	140.000
<u>Deducciones:</u>		
No tiene	0	0
<u>Desagregados:</u>		
Gastos no documentados		-30.000
Donaciones sin franquicias		-800.000
Gasto automóvil		-140.000
Renta Líquida Imponible	20.970.000	20.000.000

Como se puede observar las rentas líquidas imponibles varían dependiendo del tipo jurídico del contribuyente, siendo de una menor cuantía la obtenida por la sociedad anónima, debido al desagregado que efectuaban por concepto de gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR, de modo de no gravar con el Impuesto de Primera Categoría dichas cantidades y gravarlas sólo con el impuesto único de tasa 35%.

En el caso de la sociedad de personas, el Impuesto de Primera Categoría que debe pagar asciende a la suma de \$4.194.000 y en el caso de la sociedad de anónima a \$4.000.000. No obstante que la carga tributaria a nivel de empresas es diferente, a nivel consolidado con los propietarios sólo tiene un efecto financiero, es decir, en el caso de la sociedad de personas los gastos rechazados fueron gravados con el impuesto de Primera Categoría, pero dicho pago constituye un crédito, un abono o un anticipo del Impuesto Global Complementario o Adicional que afecta a los propietarios. En cambio, en el caso de las sociedades anónimas, al no gravarse los gastos rechazados con el Impuesto de Primera Categoría, naturalmente tales partidas no tendrán crédito alguno, pero se verán afectadas con el Impuesto único antes señalado por el monto de \$339.500.- (\$970.000 x 35%).

### III. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DESPUÉS DE LA LEY N.º 20.630 DE 2012



A través del Reporte N.º 35, de marzo de este año, se analizó la nueva tributación que afecta a los gastos rechazados, de conformidad al nuevo texto introducido por la Ley N.º 20.630 de 2012 al artículo 21 de la LIR. Por lo tanto, a continuación nos limitaremos sólo a los efectos que dichos gastos provocan en la determinación de la RLI.

Sin perjuicio de lo anterior, recordemos que los nuevos incisos primero y tercero del actual artículo 21 de la LIR, se refieren a la tributación que afecta a los gastos rechazados<sup>5</sup>, diferenciando a aquellas partidas que hayan beneficiado a los propietarios de las empresas, afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, de aquellos en que no pueda determinarse tal beneficio, oportunidad donde se aplicará el impuesto único de tasa 35%. En ambos casos, las disposiciones legales mencionadas establecen que procederá la deducción de estas partidas en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de la empresa o sociedad respectiva.

Como se puede apreciar, luego de la modificación legal no importa el tipo jurídico al momento de determinar la tributación que afecta a los gastos rechazados, sino que interesa determinar si tales desembolsos han beneficiado o no a los propietarios. Es así, que cuando existan gastos rechazados no atribuibles a los dueños, sin importar si el contribuyente es sociedad de personas<sup>6</sup> o anónima<sup>7</sup> se gravarán con el impuesto único de tasa 35%.

Por lo expuesto, a contar del 01 de enero de 2013, los contribuyentes, sin importar el tipo jurídico, deberán deducir o desagregar en la determinación de su renta líquida imponible los gastos rechazados, sea que se graven con el Impuesto Global Complementario o Adicional, o bien, con el impuesto único antes señalado. Esto constituye una innovación en el caso de las sociedades de personas, por cuanto con anterioridad estos desembolsos representaban sólo agregados en la determinación de la RLI, en cambio, para las sociedades anónimas, la modificación en comento, sólo constituye la formalización legal del desagregado que con anterioridad la administración tributaria había instruido vía Circular.

Por consiguiente, las rentas líquidas imponibles de todos los contribuyentes se determinarán de la misma forma, porque de conformidad al artículo 21 los gastos rechazados, afectos a sus disposiciones, deberán deducirse en su determinación.

Esta deducción pareciera ser una contradicción, primero porque tales partidas se rechazan en la determinación de la RLI en virtud del artículo 33 N.º 1, pero posteriormente, el artículo 21 permite su deducción. Esto nos lleva a la conclusión que todos los gastos finalmente son aceptados como tales, para efectos de la determinación de la RLI, cumplan o no los requisitos legales, salvo aquellos no afectos a las disposiciones del artículo 21, frente a los cuales no se permite la rebaja recién comentada.

En base a lo anterior, se expone a continuación el mismo ejemplo preliminar, pero considerando la modificación legal introducida al artículo 21 de la LIR.

---

<sup>5</sup> Las partidas señaladas en el N.º 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

<sup>6</sup> Entiéndase incluidos los empresarios individuales.

<sup>7</sup> Entiéndase incluidos los Establecimientos permanentes.

Detalle	Sociedad de personas	Sociedad anónima
Resultado según balance	20.000.000	20.000.000
<u>Agregados:</u>		
Gastos no documentados	30.000	30.000
Donaciones sin franquicias	800.000	800.000
Gasto automóvil	140.000	140.000
<u>Deducciones:</u>		
No tiene	0	0
<u>Desagregados:</u>		
Gastos no documentados	-30.000	-30.000
Donaciones sin franquicias	-800.000	-800.000
Gasto automóvil	-140.000	-140.000
Renta Líquida Imponible	20.000.000	20.000.000

Tal como se mencionó, la renta líquida imponible de ambos tipos de contribuyentes, luego de la modificación del artículo 21, no tiene diferencia, como tampoco la tendrá la tributación que afecta a los gastos rechazados.

#### IV. CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN 14 QUÁTER



El artículo 14 quáter fue incorporado a la Ley sobre Impuesto a la Renta, por el N.º 1 del artículo segundo de la Ley N.º 20.455 de 2010. Este nuevo artículo establece una serie de requisitos que al ser cumplidos por los contribuyentes los liberará del pago del Impuesto de Primera Categoría que afecta a sus rentas líquidas imponibles.

La liberación señalada se materializa mediante la exención del tributo de conformidad al artículo 40 N.º 7 de la LIR, norma que establece una exención límite de 1.440 UTM. Como consecuencia, la parte de la RLI que supere tal cantidad quedará gravada con el Impuesto de Primera Categoría.

El beneficio tributario favorece a los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos, mediante la circular N.º 63 de fecha 30 de septiembre de 2010, señaló que no debían incluirse en tal calificación a las sociedades de profesionales de la segunda categoría, aun cuando se acojan a las normas de la primera categoría. Por lo tanto, estos últimos contribuyentes quedan marginados del beneficio tributario consistente en la exención del Impuesto de Primera Categoría.

Como se observa, los contribuyentes que pueden acceder a la exención son todos los afectos al régimen general de tributación, es decir, afectos al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, y obligados, además, a llevar el registro FUT, con la única condición de cumplir una serie de requisitos particulares que establece dicha norma.

## V. REQUISITOS PARA ACCEDER AL BENEFICIO TRIBUTARIO



En términos generales el artículo 14 quáter no pareciera ser un régimen tributario, sino no más bien una norma que establece una serie de requisitos que al ser cumplidos, otorga una cuota exenta del Impuesto de Primera Categoría para los contribuyentes, en los términos del artículo 40 N.º 7 de la LIR. Sin embargo, el propio artículo 14 quáter se refiere a sí mismo como régimen de tributación.

Los requisitos son los siguientes.

1. Que los ingresos totales del giro no superen 28.000 UTM.
2. No poseer ni explotar derechos sociales o acciones de sociedades, ni formar parte de contratos de asociación o cuenta en participación, y
3. Que en todo momento su capital propio no supere el equivalente a 14.000 UTM.

Para efectos de comprobar el primer requisito, se establece que el contribuyente debe computar tanto los ingresos propios como asimismo los obtenidos por aquellas sociedades con las que se encuentre relacionado, en los términos establecidos por los artículos 20 N.º 1, letra b) de la LIR y el artículo 100 letras a), b) y d) de la Ley N.º 18.045, que en el ejercicio respectivo se encuentren acogidos a este régimen.

Aquellos contribuyentes que dejen de cumplir con alguno de los requisitos recién mencionados, a contar del mismo año en que esto ocurra, no podrán aplicar la exención del Impuesto de Primera Categoría establecida en el artículo 40 N.º 7 de la LIR, debiendo comunicar tal hecho al Servicio de Impuesto Internos durante el mes de enero del año calendario siguiente. Asimismo, tales contribuyentes no podrán volver a gozar de la exención sino a partir del tercer año calendario siguiente.

Por ejemplo, si un contribuyente deja de cumplir con los requisitos durante el año calendario 2012, no podrá invocar el beneficio en su declaración de renta del año tributario 2013, como tampoco podrá hacerlo durante los años calendarios 2013 y 2014<sup>8</sup>. Por lo tanto, aun cuando cumpla con los requisitos correspondientes, sólo gozará de la exención a contar del año tributario 2016, por el ejercicio comercial 2015.

## VI. OPORTUNIDAD PARA INFORMAR SU INCORPORACIÓN A LAS DISPOSICIONES DEL ARTÍCULO 14 QUÁTER.



Básicamente se establecen dos oportunidades donde los contribuyentes podrán informar, al Servicio de Impuestos Internos, su voluntad de acogerse a las disposiciones del artículo 14 quáter, siendo éstas las siguientes:

1. Al momento de iniciar actividades, o
2. Al momento de efectuar la declaración anual de impuestos a la renta.

---

<sup>8</sup> Años tributarios 2014 y 2015 respectivamente.



Si el contribuyente manifiesta su voluntad al momento de iniciar actividades, a partir del mismo ejercicio comercial podrá gozar de la exención, siempre y cuando, al término del mismo, cumpla con los requisitos para dichos efectos.

Por el contrario, si el contribuyente manifiesta su voluntad a través de su declaración anual de impuestos, el beneficio tributario lo favorecerá a contar del año calendario en que presentó tal declaración. Por ejemplo, si el contribuyente informa a través de su declaración del año tributario 2013, podrá invocar la exención a contar del 01 de enero de 2013, es decir, a contar del año tributario 2014, siempre y cuando, al término del ejercicio comercial 2013, cumpla con los requisitos para dichos efectos.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N.º 20.455 de 2010, a través de su artículo undécimo transitorio, estableció que los contribuyentes podrán acogerse a la exención por el año calendario 2010, siempre y cuando, manifiesten su voluntad dentro del plazo de 60 días corridos, contados desde la publicación de esta ley, vencimiento que ocurrió con fecha 29 de septiembre 2010.

De conformidad a la circular N.º 18, de fecha 01 de abril de 2011, el Servicio de Impuestos Internos señaló que sólo podían ejercer esa opción aquellos contribuyentes que efectuaron su inicio de actividades durante el año 2009, dado que el citado artículo transitorio, se refería al ejercicio donde la opción produce sus efectos.

#### **VII. RETIRO DEL RÉGIMEN CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 14 QUÁTER**



A diferencia de otros regímenes tributarios, el artículo 14 quáter no establece normas de retiro por parte de los contribuyentes. Sin embargo, cuesta pensar que un contribuyente desee renunciar a una exención tributaria, pero en caso de ocurrir, la solución podría ser la presentación de una petición administrativa al Servicio de Impuesto Internos, en los términos del artículo 6º, letra B) N.º 5 del Código Tributario, quien deberá pronunciarse sobre la materia, ante la cual no se vislumbra perjuicio fiscal, como tampoco impedimento legal.

#### **VIII. DETERMINACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 40 N.º 7**



El N.º 7 del artículo 40 de la LIR fija una exención del Impuesto de Primera Categoría para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14 quáter. Esta exención corresponde al monto de la RLI, deducidas las cantidades retiradas, distribuidas, remesadas o que deban considerarse retiradas conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta, con un tope de 1.440 UTM.

Del modo como está establecida esta exención, la norma pareciera beneficiar a la parte de las utilidades generadas en el ejercicio que no han sido retiradas por los contribuyentes, por lo tanto, la ley estaría incentivando la permanencia de las utilidades en las empresas. Es decir, si el contribuyente no efectúa retiros, toda la renta líquida imponible quedará exenta del impuesto de primera categoría, con el tope señalado precedentemente.

Este régimen tributario está dirigido a los pequeños y medianos contribuyentes, sin embargo, las características de los primeros no se condicen con la exención en comento. Esta afirmación se debe a que especialmente los pequeños contribuyentes dependen totalmente de sus empresas, por lo

tanto, todos sus gastos de vida los financian con los retiros que realizan de ellas. Es así como un contribuyente que obtiene en el ejercicio una renta líquida imponible de \$20.000.000, probablemente el propietario en el ejercicio retire una cantidad similar, resultando ser inaplicable este régimen especial, por cuanto la exención será muy menor o nula.

Distinto podría ser el caso de un contribuyente mediano que obtenga ingresos cercanos a 28.000 UTM, es decir, unos \$1.125.768.000<sup>9</sup> quien podría retirar parte de las utilidades y aprovechar al mismo tiempo la exención del Impuesto de Primera Categoría por la otra parte no retirada.

Recordemos, en todo caso, que la exención del Impuesto Primera Categoría, y no del impuesto Global Complementario o Adicional, resulta ser un beneficio netamente financiero, donde los contribuyentes dejan de financiar el impuesto empresarial a favor del fisco, pudiendo aprovechar tales recursos como capital de trabajo. Lo anterior, es sin perjuicio de pagar los impuestos personales<sup>10</sup> en años posteriores, cuando se materialicen los retiros, oportunidad donde no se tendrá derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, por cuanto la renta retirada no fue gravada con tal tributo.

#### IX. EJEMPLO DE LA DETERMINACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA ANTES DE LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 20.630 DE 2012.



Para efectos de visualizar la forma en que los contribuyentes, que cumplen con los requisitos del artículo 14 quáter, deben invocar la exención del artículo 40 N.º 7 de la LIR, se presenta a continuación un cuadro comparativo, de modo de observar distintas situaciones que podrían darse frente a las cuales puedan desprenderse algunas conclusiones.

#### SITUACIONES PARA DETERMINAR LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 40 N.º 7 DE LA LIR

ANTECEDENTES	A	B	C
Renta líquida imponible determinada.	103.000.000	120.000.000	100.000.000
Menos: Retiros actualizados	-20.000.000	-55.000.000	-70.000.000
Menos: Gastos rechazados actualizados			
- Afectos al artículo 21	-8.000.000		-50.000.000
- No afectos al artículo 21		-15.000.000	
Exención determinada según artículo 40 N.º 7	75.000.000	50.000.000	-20.000.000
Topo exención 1.440 40.206	57.896.640	57.896.640	57.896.640
Exención a utilizar (tope menor)	57.896.640	50.000.000	0
Renta líquida afecta a impuesto	45.103.360	70.000.000	100.000.000
Total RLI	103.000.000	120.000.000	100.000.000

Como se señaló anteriormente, la exención corresponde a la cantidad menor, entre la renta líquida imponible determinada en conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR, deducidos los retiros,

<sup>9</sup> 28.000 UTM x \$40.206 (valor UTM del mes de diciembre de 2012)

<sup>10</sup> Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

distribuciones y remesas o aquellas cantidades que deben considerarse retiradas, como es el caso de los gastos rechazados y retiros presuntos, en comparación con la suma de 1.440 UTM.

Es importante destacar, que para los efectos anteriores, no importa la forma de contabilización de los gastos rechazados, sea que se encuentren en gasto, en el activo o provisionados en años anteriores. Tampoco importa si tales gastos rechazados se encuentran o no afectos al artículo 21, incluso se comprende al propio Impuesto de Primera Categoría, según interpretación del Servicio de Impuestos Internos, expuesta a través del oficio N.º 2067 de fecha 09 de agosto de 2012.

En el primer caso expuesto<sup>11</sup>, la renta líquida ajustada, o dicho de otra forma, la renta líquida no retirada asciende a la suma de \$75.000.000, por lo tanto, se beneficia de la exención, pero con el límite de \$57.896.640<sup>12</sup>, ahorrándose el contribuyente el pago de un impuesto de \$11.579.328 (\$57.896.640 x 20%). Por el contrario, la suma restante de \$45.103.360 (\$103.000.000 – 57.896.640<sup>13</sup>) se afectará con el Impuesto de Primera Categoría.

En el segundo caso<sup>14</sup>, la renta líquida no retirada asciende a \$50.000.000, suma menor al tope de 1.440 UTM, por lo tanto, el contribuyente queda exento por el monto total de la renta líquida ajustada. Sin embargo, como la renta líquida total asciende a \$120.000.000, la diferencia de \$70.000.000, que corresponde al retiro y al gasto rechazado, se verá gravada con el Impuesto de Primera Categoría.

Finalmente, en el tercer caso<sup>15</sup>, la renta líquida no retirada asciende a \$-20.000.000, es decir, se retiró toda la renta líquida imponible, incluso el contribuyente se encuentra en exceso de retiros, por lo tanto, en tal situación no habrá exención, y en consecuencia, el total de la renta líquida imponible se encontrará gravada con el Impuesto de Primera Categoría.

**X. EJEMPLO DE LA DETERMINACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA DESPUÉS DE LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 20.630 DE 2012.**

SITUACIONES PARA DETERMINAR LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 40 N.º 7 DE LA LIR

ANTECEDENTES	A	B	C
Renta líquida imponible determinada.	95.000.000	120.000.000	50.000.000
Menos: Retiros actualizados	-20.000.000	-55.000.000	-70.000.000
Menos: Gastos rechazados actualizados			
- Afectos al artículo 21	0		0
- No afectos al artículo 21		-15.000.000	
Exención determinada según artículo 40 N.º 7	75.000.000	50.000.000	-20.000.000
Topes exención	1.440	40.206	
	57.896.640	57.896.640	57.896.640
Exención a utilizar (tope menor)	57.896.640	50.000.000	0
Renta líquida afecta a impuesto	37.103.360	70.000.000	50.000.000
Total RLI	95.000.000	120.000.000	50.000.000

<sup>11</sup> Situación A

<sup>12</sup> Corresponde al tope de 1.440 UTM.

<sup>13</sup> Corresponde a la renta líquida total menos la parte exenta.

<sup>14</sup> Situación B

<sup>15</sup> Situación C

Como se analizó al inicio de este reporte, la renta líquida imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría, luego de las modificaciones introducidas al artículo 21 de la LIR, incluye como deducción los gastos rechazados afectos a sus disposiciones, sin importar el tipo jurídico del contribuyente. Es por ello que la renta líquida de cada caso del ejemplo incluye tales deducciones.

Por lo expuesto, al momento de determinar la exención que establece el artículo 40 N.º 7 de la LIR, sólo procederá deducir de la renta líquida determinada, los gastos rechazados no afectos al artículo 21, debido a que tal renta líquida imponible sólo respecto de tales partidas no se encuentra ajustada.

De acuerdo a lo anterior, la exención del Impuesto de Primera Categoría no se ve alterada por la nueva tributación que afecta a las partidas que deben entenderse retiradas, según las disposiciones del artículo 21, como tampoco de la deducción de tales desembolsos en la determinación de la renta líquida imponible.

## **XI. PROCEDENCIA DEL PRORRATEO DE GASTO DE UTILIZACIÓN COMÚN**



El Servicio de Impuestos Internos, a través de la circular N.º 68, de fecha 03 de noviembre de 2010, instruyó sobre el tratamiento tributario que los contribuyentes deben dar a los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único.

En dicha circular, se señala que en el evento que existan costos, gastos o desembolsos que resultan imputables a distintos tipos de ingresos o regímenes, como también para la generación de ingresos afectos al régimen general, es decir, que sean de utilización o aplicación común, el contribuyente deberá separar o prorratear tales costos, gastos y desembolsos, en virtud del inciso segundo del artículo 27 del Código Tributario.

Por lo tanto, respecto de aquellos contribuyentes de la Primera Categoría que incurran en gastos de utilización común, destinados a producir tanto rentas gravadas en la Primera Categoría de acuerdo al régimen general, como INR, REX o RAIPCU<sup>16</sup>, se procederá a la asignación o prorrateo de acuerdo a la renta o ingreso al cual resulta finalmente imputado.

Como se puede observar, las instrucciones señaladas en la circular en cuestión, sólo son referidas a las rentas beneficiadas a nivel de impuestos finales, es decir, respecto de rentas que forman parte del registro FUNT. Por lo tanto, en nuestra opinión no son aplicables a las rentas exentas sólo del Impuesto de Primera Categoría, como es el caso de las rentas favorecidas por el artículo 40 N.º 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por cuanto dicha renta sigue siendo del régimen general de tributación a nivel de Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda.

En consecuencia, en el caso de los contribuyentes acogidos a las disposiciones de los artículos 14 quáter y 40 N.º 7 de la LIR, no deben separar resultados o establecer gastos de utilización común en los términos de la circular N.º 68 de 2010, considerando que dichas rentas a nivel de impuestos personales tienen la misma característica tributaria.

---

<sup>16</sup> Ingreso no renta, rentas exentas y rentas afectas al impuesto de Primera Categoría en carácter de único, respectivamente.

## XII. EXCLUSIÓN IMPLÍCITA DEL RÉGIMEN CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 14 QUÁTER



Como se afirmó anteriormente, el régimen en comento exime del Impuesto de Primera Categoría a la renta líquida imponible que no ha sido retirada por parte de los propietarios de las empresas, con tope de 1.440 UTM. Esto implica que se incentiva la permanencia de las rentas al interior de las empresas, lo que conlleva a que el capital propio tributario de tales contribuyentes se irá incrementando constantemente, culminando por excluir de la exención a los contribuyentes, por cuanto el artículo 14 quáter establece como uno de sus requisitos que en todo momento su capital propio no supere el equivalente a 14.000 UTM.

Por lo tanto, en base a lo anterior, serán los contribuyentes medianos los más expuestos a la pronta exclusión del régimen en cuestión, debiendo volver a la tributación total de sus rentas líquidas imponibles afectas al Impuesto de Primera Categoría.

## FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES Y CONTRIBUYENTES DEL ARTÍCULO 14 QUÁTER



Los contribuyentes que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 14 quáter se encuentran obligados a determinar el fondo de utilidades tributables, debido a que son los mismos contribuyentes a que se refiere el artículo 14 de la LIR.

La particularidad de estos contribuyentes se enmarca solamente en la exención del Impuesto de Primera Categoría que beneficia a su renta líquida imponible, la cual puede ser total o bien parcial, dependiendo si el contribuyente efectuó retiros durante el ejercicio o si la renta líquida imponible supera o no el tope de la exención de 1.440 UTM.

La parte de la renta líquida imponible que no fue retirada o que no excede la cuota exenta, y que en consecuencia, no fue gravada con el Impuesto de Primera Categoría, deberá ser ingresada al registro FUT como una utilidad sin crédito. Por el contrario, la parte afectada por el referido tributo se incorporará con el correspondiente crédito.

La Ley N.º 20.455 de 2010, que incorporó el artículo 14 quáter y 40 N.º 7, no innovó en lo que se refiere al registro FUT que deben llevar estos contribuyentes, por lo tanto, deben aplicarse las normas generales que dispone el artículo 14 de la LIR, particularmente en lo que se refiere al orden de imputación de las rentas, como asimismo, por las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos mediante las circulares y oficios relacionados con la materia.

No obstante lo anterior, el SII a través de la circular N.º 63 de 2010, donde se impartieron las instrucciones particulares sobre el nuevo régimen tributario del artículo 14 quáter, estableció un criterio particular para efectos de imputar los retiros y gastos rechazados efectuados por los contribuyentes, señalando lo siguiente:

*“De acuerdo a la Jurisprudencia del SII, (Oficio 2985/1998) cuando exista en el FUT rentas obtenidas simultáneamente con o sin derecho al crédito por concepto de impuesto de Primera Categoría, como ocurre en el ejemplo, el contribuyente decide a cuál de estas rentas imputa los retiros del ejercicio. No obstante en el caso en estudio, teniendo presente que los retiros, distribuciones y*

*gastos rechazados siempre estarán incorporados en la renta afecta al Impuesto de Primera Categoría, éstas deben imputarse siempre a las rentas con derecho a crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría.”*

Como se puede apreciar del texto transcrito, el Servicio de Impuestos Internos fijo un nuevo criterio para efectos de la imputación de los retiros y gastos rechazados para los contribuyentes en análisis, los cuales deberán imputarse sólo a utilidades con crédito, debido a que fueron gravados con dicho tributo al no ser considerados en la exención, por deducirse de la renta líquida imponible por exigencia del artículo 40 N.º 7.

Si bien este criterio parece ser razonable desde el punto de vista de la exención y rentas gravadas, en nuestra opinión, tal criterio sólo debe ser aplicado en los casos en que resulte consistente con las disposiciones del artículo 14 de la LIR, como podría ser el caso del primer ejercicio del contribuyente o cuando no exista saldo de FUT de ejercicios anteriores.

Si es el primer ejercicio del contribuyente o bien éste no tiene remanente anterior de FUT, funciona el criterio. En tal caso el contribuyente tendrá sólo su propia renta líquida imponible, por ejemplo, una parte exentas y otra parte gravada con el Impuesto de Primera Categoría, renta que ingresará al registro FUT en parte sin crédito y otra parte con crédito. En tal caso, el contribuyente debe imputar los retiros y gastos rechazados a las utilidades con crédito, por cuanto dichos retiros y gastos en tales cantidades se entienden comprendidos. Sin embargo, si el contribuyente posee utilidades acumuladas de ejercicios anteriores, en virtud del artículo 14 letra A, N.º 3, letra d), los retiros se imputarán, en primer término, a las rentas afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda. Por lo tanto, el contribuyente no podrá utilizar el criterio mencionado, por cuanto la Ley sobre Impuesto a la Renta, ordena imputar a las utilidades más antiguas, como lo serían aquellas contenidas en el remanente de FUT, sin importar si tales rentas se gravaron con la misma tasa de impuesto con que se gravaron los retiros, incluso cuando los remanentes se encuentren sin crédito.

A continuación, sólo para fines ilustrativos, se presenta la forma de ingresar la renta líquida imponible de estos contribuyentes al fondo de utilidades tributables, considerando la situación A del ejemplo propuesto anteriormente al momento de determinar la exención del Impuesto de Primera Categoría, luego de la reforma tributaria.

Determinación FUT al 31.12.2013							
Nº	Detalle	Control	Utilidades 2013			Incremento	Crédito
			Propias				
			Impuesto	Sin crédito	Netas		
					20%		
			0%	0,25			
2.	RLI del ejercicio afecta	37.103.360	7.420.672		29.682.688	7.420.672	7.420.672
	RLI del ejercicio exenta	57.896.640		57.896.640			
	Menos: GR no afectos al artículo 21						
	No tiene	0			0	0	0
	Renta líquida depurada	95.000.000	7.420.672	57.896.640	29.682.688	7.420.672	7.420.672
10.	Menos: Retiros efectivos						
	Retiro actualizado	-20.000.000			-20.000.000	-5.000.000	-5.000.000
	Remanente FUT para el ejercicio siguiente	75.000.000	7.420.672	57.896.640	9.682.688	2.420.672	2.420.672

### XIII. CONCLUSIÓN



Como se pudo comprobar, la renta líquida imponible, luego de la modificación al artículo 21 de la LIR, disminuyó, particularmente para los empresarios individuales y sociedades de personas en general, debido a que dicha norma permite la deducción de esta base imponible de las partidas gravadas por sus disposiciones, circunstancia que con anterioridad sólo ocurría en el caso de las sociedad anónimas y establecimientos permanentes, pero no en virtud de una disposición legal, sino, por la vía de instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos mediante circular.

Por su parte, la modificación en la determinación de la renta líquida imponible y la tributación que afecta a los gastos rechazados no altera la determinación de la exención del Impuesto de Primera Categoría que establece el artículo 40 N.º 7 para los contribuyentes señalados en el artículo 14 quáter.

Asimismo, se concluyó que no procede la aplicación, para los contribuyentes acogidos al régimen 14 quáter, de las instrucciones contenidas en la circular N.º 68 de 2010, que se refiere a la separación de resultados y prorratio de gastos que establece el artículo 27 inciso segundo del Código Tributario, debido a que dichas instrucciones se refieren sólo a las rentas que se encuentran beneficiadas en favor de los propietarios de las empresas, es decir, rentas que se encuentran contenidas en el registro FUNT por constituir ingresos no rentas, rentas exentas y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único.

Finalmente, se concluyó que los artículos 14 quáter y 40 N.º 7, no establecen disposiciones especiales referida al fondo de utilidades tributables, por lo tanto, son aplicables las disposiciones generales que señala el artículo 14 de la LIR. En consecuencia, el criterio fijado por el Servicio a través de la circular 63 de 2010, consistente en que los retiros y gastos rechazados siempre deben deducirse de las utilidades con crédito, debe ser aplicado en la medida que no se contraponga a las disposiciones generales señaladas precedentemente.



# CET

[www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)



[www.dcs.uchile.cl](http://www.dcs.uchile.cl)

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