

DEPARTAMENTO EMISOR: Departamento de Impuestos Directos 07.2020 CIRC.SN 02.2020 ID	CIRCULAR N° 19
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 25 de marzo de 2020
MATERIA Imparte instrucciones sobre la modificación de los artículos 42 N° 1, 43 y 47 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, por la Ley N° 21.210, de 24 de febrero de 2020.	REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria (en adelante, la “Ley”).

Conforme los números 29 a 31 del artículo segundo de la Ley, se modificaron los artículos 42 N° 1, 43 y 47 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”)¹, relativos a la determinación del Impuesto de Segunda Categoría (en adelante, “IUSC”), según se indica en el Anexo de la presente Circular.

Adicionalmente, el artículo cuadragésimo quinto transitorio de la Ley, regula la determinación del IUSC para los contribuyentes que, durante el año comercial 2020, obtengan rentas de aquellas indicadas en el N° 1 del artículo 42 de la LIR, con anterioridad a la publicación de la Ley en el Diario Oficial.

Mediante la presente se imparten instrucciones de carácter general, informando sobre las modificaciones y normas que la Ley introduce en los artículos precedentemente indicados, así como la situación prevista en el artículo cuadragésimo quinto transitorio de la Ley.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. Modificaciones al inciso primero del artículo 42 N° 1 de la LIR

El N° 29 del artículo segundo de la Ley modificó el artículo 42 N° 1 de la LIR, excluyendo de la base imponible del IUSC las sumas correspondientes a cotizaciones de salud, seguro de desempleo y gastos de representación, cumpliéndose las condiciones que para cada caso se señala.

Respecto de sumas pagadas por concepto de cotizaciones de salud y seguro de desempleo es importante aclarar que estrictamente no constituyen “nuevas” rebajas a la base imponible, sino que rebajas ya reconocidas en otras leyes e interpretaciones del Servicio y que sólo por razones sistemáticas se incorporan expresamente al texto del N° 1 del artículo 42 de la LIR.

De este modo, en esta parte, la modificación legal no altera las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia, reiterándose que las cantidades correspondientes a pagos previsionales y aportes al seguro de cesantía de cargo del trabajador se deducen de la base imponible del IUSC.

Asimismo, se ratifican las interpretaciones de este Servicio, en el sentido de que el tope imponible opera tanto para pensionados y trabajadores activos, pero de diferente manera.

A continuación, se analizan los distintos conceptos que incluye la modificación legal.

1.1. Cotizaciones de salud

La norma previa a la modificación legal de la que se trata, permitía rebajar del IUSC las imposiciones obligatorias para fondos de pensión y retiro, pero nada disponía respecto de las cotizaciones de salud. Estas últimas no eran tributables con IUSC, pero por aplicación de otras normas legales. A

¹ Contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

saber, el artículo 187 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1°, de Salud, de 2006, en relación con los artículos 14, 15, 16, 18 y 85 del Decreto Ley N° 3.500, de 1980.

Estas normas, para determinar el monto no tributable, hacen referencia a los conceptos “límite máximo de remuneraciones” y “renta imponible”, cuestión que ha generado consultas atendido que el límite imponible para trabajadores dependientes e independientes es de UF 60, reajustables (actualmente UF 80,2²) y el límite imponible para pensionados es de UF 60 (sin reajuste).

Con el propósito de dar certeza sobre la materia, el nuevo inciso primero del artículo 42 N° 1 de la LIR excluye expresamente de la base imponible del IUSC *“las cotizaciones que se destinen a financiar las prestaciones de salud, calculadas sobre el límite máximo imponible del artículo 16 del Decreto Ley N° 3.500, de 1980. En el caso de pensionados, se considerará el límite máximo imponible indicado en el artículo 85 del Decreto Ley N° 3.500, de 1980”*.

Conforme lo anterior, para determinar el límite máximo imponible aplicable deberá atenderse a la calidad de pensionado del contribuyente, cuestión que ya consideraba este Servicio y la Superintendencia de Salud³:

- a) Para los contribuyentes que tengan la calidad de pensionados, la cotización de salud corresponde a un 7% de su pensión, en la parte en que ésta no exceda de 60 Unidades de Fomento, calculadas al día de su pago⁴.
- b) Respecto de los contribuyentes no pensionados, la cotización de salud se calculará sobre una suma cuyo límite máximo ascenderá a 60 Unidades de Fomento⁵. En este caso, a diferencia de lo que ocurre con los pensionados, las 60 Unidades de Fomento deberán ser *“reajustadas considerando la variación del índice de remuneraciones reales determinadas por el Instituto Nacional de Estadísticas entre noviembre del año anteprecedente y noviembre del precedente, respecto del año en que comenzará a aplicarse, sin perjuicio de lo establecido en el inciso segundo del artículo 90”*⁶.

Como se puede observar, la distinción introducida por la Ley hace referencia únicamente al carácter de pensionado del contribuyente, independiente de que éste siga percibiendo ingresos del artículo 42 de la LIR.

1.2. Cotizaciones para el seguro de desempleo

El nuevo inciso primero del artículo 42 N° 1 de la LIR incluye, dentro de las sumas que no formarán parte de la base imponible del IUSC, las cotizaciones para el seguro de desempleo establecido en la letra a), del artículo 5° de la Ley N° 19.728, de 2001, que establece un seguro de desempleo, calculada sobre la base establecida en el artículo 6° de dicha ley.

La Ley N° 19.728 estableció un seguro obligatorio en beneficio de los trabajadores dependientes regidos por el Código del Trabajo⁷ que inicien o reinicien sus actividades laborales a partir del 2 de octubre de 2002. Quienes mantenían un contrato vigente a la fecha indicada, podían optar por ingresar al seguro de cesantía, en cuyo caso, regiría la cotización obligatoria del artículo 5° de la Ley N° 19.728⁸.

Conforme al citado artículo 5°, el seguro de cesantía se financia mediante aportes del Estado⁹, de los empleadores¹⁰ y de los trabajadores con contrato de duración indefinida¹¹, el cual corresponde a un 0,6% de sus remuneraciones imponibles¹².

² Circular N° 13 de 2020.

³ Circular IF/N° 111 de 2010 y Circular IF/N° 141 de 2012, ambas de la Superintendencia de Salud.

⁴ Artículo 85 del Decreto Ley N° 3.500.

⁵ Artículo 16 inciso primero del Decreto Ley N° 3.500.

⁶ Artículo 16 inciso segundo del Decreto Ley N° 3.500.

⁷ Con excepción, conforme al inciso tercero del artículo 2° de la Ley N° 19.728, de los trabajadores de casa particular (artículos 146 y siguientes del Código del Trabajo), los sujetos a contratos de aprendizaje (artículos 78 y siguientes del Código del Trabajo), los menores de 18 años, hasta que cumplan dicha edad, y los pensionados (a menos que se trate de un pensionado por invalidez parcial).

⁸ Artículo primero transitorio de la Ley N° 19.728 y Compendio de Normas del Seguro de Cesantía de la Superintendencia de Pensiones, Título I letra C.

⁹ Artículo 5° letra c) de la Ley N° 19.728.

¹⁰ Artículo 5° letra b) de la Ley N° 19.728.

¹¹ De acuerdo al artículo 5° inciso segundo de la Ley N° 19.728, en caso de un contrato de plazo dijo que pasa a ser uno de duración indefinida, esta obligación de pago iniciará desde la fecha en que el contrato se transformó en uno de duración indefinida.

La remuneración imponible, base del mencionado 0,6%, corresponde a toda contraprestación “en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo”, excluyendo “las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, las indemnizaciones establecidas en el artículo 163 y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra por causa del trabajo”¹³.

El límite máximo de las remuneraciones imponibles es de 90 Unidades de Fomento, según su valor al último día del mes anterior al pago del aporte. Dicho límite debe reajustarse de manera anual en los mismos términos que el tope de las cotizaciones de salud para los contribuyentes no pensionados, en tanto dicha variación sea positiva. La suma reajustada comienza a regir el primer día de cada año¹⁴.

Cabe precisar que, los aportes efectuados por el trabajador y su empleador tienen el carácter de previsional¹⁵, razón por la cual el 0,6% aportado por el primero ya se encontraba excluido de la base imponible del IUSC, como se indica en la Circular N° 59 de 2001. Al respecto, la Ley viene a ratificar que los aportes pagados por el trabajador en virtud del seguro de cesantía no tributarán conforme al IUSC.

1.3. Gastos de representación

La Ley excluye en la última parte del párrafo primero del N°1 del artículo 42 de la LIR, a los gastos de representación de la base imponible del IUSC. Dicha exclusión fue efectuada por el legislador en el entendido de que dichos gastos corresponden a reembolsos de gastos, esto es, desembolsos efectuados por el trabajador en interés de la empresa, efectuados en representaciones o actividades relacionadas con el giro de ésta, y con la obligación de rendir cuenta detallada de dichos desembolsos. Por lo tanto, si se tratare de gastos de representación, en los términos recién indicados, ellos no deben ser considerados en la base imponible del IUSC.

Por lo anterior, se deja sin efecto el concepto de gastos de representación que efectuó el Servicio previamente¹⁶.

2. Modificaciones al artículo 43 de la LIR

El N° 30 del artículo segundo de la Ley modificó el artículo 43 de la LIR con dos objetivos. Por un lado, en su N° 1, establece un nuevo tramo para la base imponible del IUSC, afectándolo a una tasa del 40%¹⁷. Por el otro, corregir un error de referencia del N° 2 del artículo en cuestión¹⁸, sustituyendo la palabra “anterior” por el guarismo “42”¹⁹.

Respecto al primer punto, el párrafo final del inciso primero del N° 1 del artículo 43 establecía que el tramo de la base imponible del IUSC que excediese de 120 unidades tributarias mensuales se gravaría con una tasa del 35%.

En virtud de la letra a) del N° 30 del artículo segundo de la Ley, a fin de establecer un nuevo tramo, se modifica el mencionado párrafo, determinando que las rentas, en el tramo que excedan de 120 y no sobrepasen 310 unidades tributarias mensuales, se gravarán con una tasa del 35%, mientras que aquella parte que exceda de 310 unidades tributarias mensuales, se gravará con una tasa del 40%²⁰.

En consecuencia, la escala de tasas establecida en el inciso primero del N° 1 del artículo 43 de la LIR, a partir de la fecha de vigencia de la modificación en análisis es la que se indica en la siguiente tabla, quedando sin efecto el numeral IV.- de la Circular N° 71 de 2015, en aquella parte que dice relación con la escala en referencia:

¹² Artículo 5° letra a) de la Ley N° 19.728.

¹³ El artículo 6° de la Ley N° 19.728 hace referencia al artículo 41 del Código del Trabajo. Para ver las sumas que se comprenden en este concepto, ver el artículo 42 del Código del Trabajo.

¹⁴ Artículo 6° inciso segundo de la Ley N° 19.728.

¹⁵ Artículo 5° inciso tercero de la Ley N° 19.728.

¹⁶ En Oficio 1842 de 1999, se había señalado por este Servicio que gastos de representación son “aquellas sumas o asignaciones fijas y globales que se otorgan a los trabajadores de las empresas para que estos las utilicen en representaciones o actividades relacionadas con el giro de la empresa, sin la necesidad de rendir cuenta por parte del trabajador”.

¹⁷ Artículo segundo N° 30 letra a).

¹⁸ Este error de referencia se había mantenido desde la Ley N° 19.768, que en el año 2001 introdujo los artículos 42 bis y 42 ter a la LIR.

¹⁹ Artículo segundo N° 30 letra b).

²⁰ Asimismo, la Ley modificó los tramos y tasas establecidos en el artículo 52, en virtud de su artículo segundo N° 32).

- Las rentas que no excedan de 13,5 unidades tributarias mensuales (UTM), estarán exentas de este impuesto;
- Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 UTM: 4%;
- Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 UTM: 8%;
- Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 UTM: 13,5%;
- Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 UTM: 23%;
- Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 UTM: 30,4%;
- Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 310 UTM: 35%; y,
- Sobre la parte que exceda de 310 UTM: 40%.

La escala anterior se aplicará considerando los siguientes tramos, rentas, tasas y rebajas:

Tramo	Renta imponible mensual en UTM		Tasa	Rebaja en UTM
	Desde	Hasta		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	-	13,5	Exento	-
2	13,5	30	4%	0,54
3	30	50	8%	1,74
4	50	70	13,5%	4,49
5	70	90	23%	11,14
6	90	120	30,4%	17,80
7	120	310	35%	23,32
8	310	y más	40%	38,82

Para convertir la tabla precedente a pesos (\$), deben multiplicarse los valores anotados en las columnas (2), (3) y (5) por el valor de la UTM del mes respectivo.

En relación a la segunda modificación, sobre el error de referencia del artículo 43 N° 2, cabe señalar que, en su momento, la remisión al artículo “anterior” aludía al artículo 42 de la LIR, cuyo N° 2 hace mención a las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales y de otras ocupaciones lucrativas no afectas a impuesto de primera categoría ni contenidas en el artículo 42 N° 1 de la misma ley, las cuales, como lo ordena la norma, sólo quedarán afecta a impuestos finales cuando sean percibidas.

Con posterioridad, se introdujeron los artículos 42 bis, 42 ter y 42 quáter, pero se mantuvo el texto del N° 2 del artículo 43, generándose el error de referencia.

Fuera de la nueva tasa y tramo para efectos de determinar el IUSC y la corrección meramente formal indicadas, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por este Servicio al respecto, contenidas en la Circular N° 21 de 1991.

3. Modificación al inciso primero del artículo 47 de la LIR

En el artículo 47, inciso primero, de la LIR, se agrega la frase “En los casos que de la reliquidación no resulte un mayor impuesto a pagar, el contribuyente no estará obligado a realizarla.”.

El propósito de la modificación es simplificar la situación de aquellos contribuyentes que, estando obligados a realizar una reliquidación de su base imponible, el resultado de dicha reliquidación no produce una mayor carga impositiva, por lo que el incumplimiento de dicho deber no genera un perjuicio fiscal.

Conforme a lo indicado, no será obligatoria la presentación de una declaración anual de renta mediante Formulario N° 22 para efectuar el procedimiento de reliquidación, en caso de que no resulte un mayor impuesto a pagar, razón por la cual no procede el cobro de multas a quienes se encuentren acogidos a esta excepción.

En consideración a que la modificación no altera la sustancia del artículo 47 de la LIR, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 6 de 2013, complementada por la Circular N° 62 de 2014, considerando la excepción previamente transcrita, introducida por la Ley.

4. Artículo cuadragésimo quinto transitorio de la Ley

El artículo cuadragésimo quinto transitorio de la Ley regula la situación de los contribuyentes del IUSC que obtuvieron rentas del artículo 42 N° 1 de la LIR durante el año comercial 2020, con anterioridad al 24 de febrero de 2020, fecha en que se publicó la presente ley.

Los contribuyentes que, encontrándose en el caso descrito, hubieran debido estar afectos a una mayor retención del IUSC, producto de las modificaciones efectuadas por la Ley, deberán realizar una reliquidación, en los términos del artículo 47 de la LIR, aplicando al total de sus rentas anuales, las tasas que actualmente se encuentran vigentes para cada tramo, considerando el valor de la unidad tributaria mensual en diciembre de 2020.

La referida reliquidación del IUSC deberá ser declarada por el trabajador dependiente en abril de 2021, conforme al artículo 65 N° 5 de la LIR, conjuntamente con su declaración anual de rentas.

En el caso descrito, corresponderá facultativamente al contribuyente que se encuentren en esta situación efectuar pagos provisionales a fin de solventar la diferencia que se determine conforme a la reliquidación previamente indicada, sumas que se reajustarán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIR.

Las retenciones que se efectúen para estos efectos, así como las rentas que obtengan los contribuyentes sujetos a la norma en comento, se reajustarán conforme a las reglas generales, es decir, según variación del Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la retención o a la obtención de la renta, según sea el caso, y el último día del mes de noviembre o el último día del mes anterior al cierre del ejercicio, respectivamente.

III VIGENCIA

Las modificaciones introducidas a los artículos 42 N° 1, 43 y 47, rigen a contar del 1° de enero de 2020, conforme al artículo octavo transitorio de la Ley.

La presente Circular entrará en vigencia a contar de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Anexo: NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

CFS/JIMS/msg

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial en extracto

ANEXO.

NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Tras las modificaciones introducidas por los numerales 29 a 31 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, el texto actualizado de los artículos 42 N° 1, 43 y 47 de la LIR, quedaron en el siguiente tenor (lo tachado y lo ennegrecido para identificar la modificación):

“ARTICULO 42°.- Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas:

1°.- Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, **y las cotizaciones que se destinen a financiar las prestaciones de salud, calculadas sobre el límite máximo imponible del artículo 16 del Decreto Ley N° 3.500, de 1980. En el caso de pensionados, se considerará el límite máximo imponible indicado en el artículo 85 del Decreto Ley número 3.500, de 1980. Asimismo, se exceptúa la cotización para el seguro de desempleo establecido en la letra a), del artículo 5° de la Ley número 19.728, que establece un seguro de desempleo, calculada sobre la base establecida en el artículo 6° de dicha ley, como también las cantidades por concepto de gastos de representación y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación.”**

“ARTICULO 43°.- Las rentas de esta categoría quedarán gravadas de la siguiente manera:

1.- Rentas mensuales a que se refiere el N° 1 del artículo 42, a las cuales se aplicará la siguiente escala de tasas:

Sobre la parte que exceda de 13,5 y no sobrepase las 30 unidades tributarias mensuales, 4%;

Sobre la parte que exceda de 30 y no sobrepase las 50 unidades tributarias mensuales, 8%;

Sobre la parte que exceda de 50 y no sobrepase las 70 unidades tributarias mensuales, 13,5%;

Sobre la parte que exceda de 70 y no sobrepase las 90 unidades tributarias mensuales, 23%;

Sobre la parte que exceda de 90 y no sobrepase las 120 unidades tributarias mensuales, 30,4%;

~~Sobre la parte que exceda de 120 unidades tributarias mensuales, 35%;~~

Sobre la parte que exceda de 120 y no sobrepase las 310 unidades tributarias mensuales, 35%; y

Sobre la parte que exceda de 310 unidades tributarias mensuales, 40%.

El impuesto de este número tendrá el carácter de único respecto de las cantidades a las cuales se aplique. Las regalías por concepto de alimentación que perciban en dinero los trabajadores eventuales y discontinuos, que no tienen patrón fijo y permanente, no serán consideradas como remuneraciones para los efectos del pago del impuesto de este número.

Los trabajadores eventuales y discontinuos que no tienen patrón fijo y permanente, pagarán el impuesto de este número por cada turno o día-turno de trabajo, para lo cual la escala de tasas mensuales se aplicará dividiendo cada tramo de ella por el promedio mensual de turnos o días turnos trabajados.

Para los créditos, se aplicará el mismo procedimiento anterior.

Los obreros agrícolas cuyas rentas sobrepasan las 10 unidades tributarias mensuales pagarán como impuesto de este número un 3,5% sobre la parte que exceda de dicha cantidad, sin derecho a los créditos que se establecen en el artículo 44°.

2.- Las rentas mencionadas en el N° 2 del artículo anterior ~~42~~ sólo quedarán afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso, cuando sean percibidas.”

“Artículo 47.- Los contribuyentes del número 1º, del artículo 42, que durante un año calendario o en una parte de él hayan obtenido rentas de más de un empleador, patrón o pagador simultáneamente, deberán reliquidar el impuesto del número 1, del artículo 43, aplicando al total de sus rentas imponibles, la escala de tasas que resulte en valores anuales, según la unidad tributaria del mes de diciembre y los créditos y demás elementos de cálculo del impuesto. **En los casos que de la reliquidación no resulte un mayor impuesto a pagar, el contribuyente no estará obligado a realizarla.**

Estos contribuyentes podrán efectuar pagos provisionales a cuenta de las diferencias que se determinen en la reliquidación, las cuales deben declararse anualmente en conformidad al número 5, del artículo 65.

Los demás contribuyentes del impuesto del número 1º, del artículo 43, que no se encuentren obligados a reliquidar dicho tributo conforme al inciso primero, ni a declarar anualmente el Impuesto Global Complementario por no haber obtenido otras rentas gravadas con el referido tributo, podrán efectuar una reliquidación anual de los impuestos retenidos durante el año, aplicando el mismo procedimiento descrito anteriormente.

Para la aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores, las rentas imponibles se reajustarán en conformidad al inciso penúltimo del número 3 del artículo 54 y los impuestos retenidos según el artículo 75.

La cantidad a devolver que resulte de la reliquidación a que se refieren los incisos precedentes, se reajustará en la forma establecida en el artículo 97 y se devolverá por el Servicio de Tesorerías, en el plazo que señala dicha disposición.

Se faculta al Presidente de la República para eximir a los citados contribuyentes de dicha declaración anual, reemplazándola por un sistema que permita la retención del impuesto sobre el monto correspondiente al conjunto de las rentas percibidas.”