

DEPARTAMENTO EMISOR Subdirección Normativa Impuestos Directos	CIRCULAR N° 53 11.2020 SN 07.2020 ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 10 de agosto de 2020
MATERIA: Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N° 11 y 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020.	REF. LEGAL: Artículos 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974. Artículo segundo, N° 11 y 13, de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 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”.

La presente circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre las modificaciones introducidas por el artículo segundo, N°s 11 y 13, de la Ley a los artículos 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), así como también entregar una interpretación sistemática de las instrucciones previas sobre la materia, a la luz de las señaladas modificaciones.

Todas las referencias efectuadas en la presente circular se deben entender referidas a la LIR y según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2020, a menos que expresamente se indique algo distinto.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

El inciso primero del artículo 31 permite deducir los gastos en que el contribuyente haya incurrido, considerando una serie de requisitos generales aplicables a todos los gastos.

Esos requisitos generales también son aplicables a los gastos específicamente regulados en el inciso cuarto del artículo 31, pero ajustados según la naturaleza específica de cada gasto, de suerte que, en algunos casos, no serán aplicables todos esos requisitos generales.

1. REQUISITOS GENERALES DE LOS GASTOS ESTABLECIDOS EN EL INCISO PRIMERO DEL ARTÍCULO 31.

1.1. Que se trate de gastos necesarios para producir la renta. Aptitud para producir la renta.

Considerando que un determinado desembolso no garantiza la obtención cierta de una renta, la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados y las nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, se incorporó en el inciso primero del artículo 31 una definición de gastos “necesarios” para producir la renta, estableciendo que deben entenderse por tales “aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio”.

De acuerdo con esa definición, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad para generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen. Ahora bien, cabe señalar que en el caso de contratos de tracto sucesivo, la deducción corresponde proporcionalmente en cada periodo, así, por ejemplo, sucede en el caso de pagos anticipados de un contrato de arrendamiento, en que las obligaciones de ambas partes van naciendo en cada etapa o período pactado.

Además de la aptitud o potencialidad de generar rentas, en los términos del párrafo anterior, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, si bien hay gastos que son transversalmente necesarios para el desarrollo de las actividades económicas o para los distintos contribuyentes¹, por regla general la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo o la mantención del giro o actividad de la primera

¹ Ver, por ejemplo, gastos asociados al brote mundial coronavirus-2 o COVID-19, comentados en la Circular N° 32 del presente año.

categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar.

Por tanto, sujeto a las circunstancias de hecho de cada caso, pueden mencionarse, a modo referencial, los siguientes gastos:

- a) Gastos relacionados con proyectos empresariales que interese desarrollar en que existe una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no torna en innecesario el gasto. Por ejemplo:
 - Gastos para mantener o fidelizar clientes.
 - Gastos para profundizar la participación en el mercado.
 - Gastos para explorar la posibilidad de realizar nuevos proyectos o actividades económicas.
- b) Gastos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio, como por ejemplo:
 - Gastos relacionados con llevar la contabilidad.
 - Gastos relacionados al cumplimiento legal y tributario.
 - Gastos por defensa judicial o administrativa relativa al funcionamiento o a las operaciones del negocio o empresa.
 - Contratación de asesorías para enfrentar procesos de reclutamiento, huelga o desvinculación de trabajadores. Cabe precisar que la contratación de asesorías no contempla el reemplazo de los trabajadores en huelga, ya que se trata de una cuestión prohibida conforme al inciso segundo del artículo 345 del Código del Trabajo. De efectuarse un gasto por dicho concepto, no será aceptado tributariamente, debido a que como se señala más adelante, se trata de un acto ilícito, que contraviene la ley.
 - Asesorías de imagen, de marketing de la empresa, y ciertos gastos de tipo general y usual en toda institución, como gastos en medidas de seguridad, diseño y mantención de estructuras y jardines, arreglo de fachadas, cuotas o entradas por participación en seminarios y eventos empresariales, y cuotas por participar en asociaciones gremiales.
- c) Gastos en relación al desarrollo de cualquier actividad económica que apareje riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio. También aquellos relacionados a eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas, como, por ejemplo:
 - Inclemencias del tiempo o variaciones climáticas;
 - Responsabilidad de la empresa por acciones de sus trabajadores o de trabajadores subcontratados, durante la jornada de trabajo;
 - Retraso no imputable al contribuyente en la obtención de permisos o requerimientos medioambientales, de salubridad, laborales, etc.;
 - Desembolsos vinculados a cláusulas de no competencia o prohibición de ejercer ciertas actividades.
 - En el caso de las empresas constructoras, es usual el pago de multas por atrasos en los plazos pactados de entrega como consecuencia de la complejidad, duración o ubicación geográfica de las obras, atrasos en la entrega de terrenos o tramitación de permisos que debe entregar la autoridad, etc.;
 - Tratándose de empresas del transporte, frecuentemente deben efectuar gastos para compensar retrasos o cambios de pasajes como consecuencia de cortes de caminos, colapso de carreteras o terminales, cierres temporales de aeropuertos y desvíos de destinos, regulaciones de las autoridades, etc. En el caso de los vuelos nacionales o internacionales de pasajeros, y para fines exclusivamente tributarios, debe entenderse como parte del riesgo del negocio la posibilidad de suspender o cancelar vuelos cuando, por ejemplo, no se cubre la capacidad mínima de pasajeros;

- En el caso de las empresas mineras, los desembolsos pueden provenir de riesgos tales como derrumbes y dificultades en el transporte de materiales y trabajadores por cortes de caminos, entre otros.
- d) En este mismo orden, se entienden como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a propiciar un buen clima laboral cuyo origen es voluntario, sin una obligación contractual, tales como:
- Celebraciones de fiestas patrias y navidad, aniversarios institucionales que son parte de la costumbre, naturalmente dentro de un rango de montos establecidos por medio de procedimientos razonables y siempre que estén dirigidos y abiertos a todo el personal de la empresa;

Por otra parte, debe considerarse la razonabilidad del gasto, para cuyo efecto debe distinguirse entre operaciones efectuadas con terceros independientes o no relacionados, y las operaciones efectuadas con partes relacionadas. Respecto de las primeras, el Servicio debiera en principio abstenerse de cuestionar la razonabilidad del desembolso efectuado, ya que partes con intereses contrapuestos constituyen la base sobre la cual se conforman las operaciones de mercado. Lo anterior, salvo que existan razones fundadas y antecedentes suficientes para proceder de otra forma, y que desnaturalicen la existencia de intereses contrapuestos propia de las operaciones realizadas entre partes independientes. Respecto de las segundas, esto es, operaciones en que existen desembolsos efectuados a contribuyentes con quienes exista relación, o en beneficio de estos últimos, corresponde analizar en forma especial que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso. Lo anterior en conformidad con la modificación al inciso primero del artículo 21, tal como se instruye en el apartado 5 de la presente circular. Para efectos de considerar la razonabilidad, en los casos que corresponda, se tendrán en cuenta por ejemplo, los valores o precios de mercado, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera), entre otros elementos de análisis.

Cabe señalar que no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta aquellos que tengan como causa la culpa leve o grave² del contribuyente (se excluyen los casos de culpa levísima). Al respecto, amparados en la presunción de buena fe que contempla el N° 19 del artículo 8 bis del Código Tributario, y para fines prácticos en materia de gastos, se presume que los contribuyentes se comportan en sus negocios conforme al estándar de cuidado exigido a una persona mediana – ni la especialmente cuidadosa ni la groseramente descuidada. Lo anterior, en cuanto constituye el estándar de comportamiento general que cabe suponer de los contribuyentes y, por la misma razón, este Servicio en principio debe abstenerse de cuestionar dicho comportamiento salvo que cuente con antecedentes suficientes y fundados para estimar que los hechos que sustentan el gasto configuran un actuación con culpa leve o grave.

Finalmente, no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta las dádivas de cohecho o soborno que puedan otorgarse a un funcionario público, y en general, a cualquier persona, pues cualquiera fueren las circunstancias en que se efectúan tales pagos, es inconcebible e improcedente estimarlos jurídicamente necesarios para producir la renta, pues ninguna actividad económica requiere para su desarrollo de exacciones ilegítimas o ilícitas. Asimismo, tampoco constituyen gastos necesarios para producir la renta los desembolsos relacionados con cualquier actividad ilícita.

1.2. Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30.

Este requisito supone que el desembolso efectuado no se encuentre formando parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta. Como se puede apreciar, no procede efectuar una doble rebaja de la renta líquida vía costo del artículo 30 y vía gasto del artículo 31.

² De acuerdo al artículo 44 del Código Civil, la ley distingue tres especies de culpa o descuido.

- a) Culpa grave, negligencia grave o culpa lata consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes y de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.
- b) Culpa leve, descuido leve o descuido ligero es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano. El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia es responsable de esta especie de culpa.
- c) Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

1.3. Que se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente.

Los gastos podrán ser rebajados en la determinación de la renta líquida del ejercicio en que se encuentren pagados o adeudados.

Este requisito es la contrapartida de la forma en que se reconocen los ingresos conforme al artículo 29, esto es, tal como los ingresos deben reconocerse percibidos o devengados, los gastos deben reconocerse pagados o adeudados.

Un gasto se encuentra pagado no sólo cuando se ha efectuado el pago efectivo, esto es, la prestación de lo que se debe al estricto tenor de lo pactado, sino también cuando se ha extinguido la obligación pactada de alguna forma equivalente al pago, como son los modos de extinguir las obligaciones establecidos en el artículo 1567 del Código Civil, salvo aquellos que no satisfacen al acreedor con la ejecución de la prestación debida u otra equivalente, como la prescripción o la condonación de una deuda. Lo anterior, independiente del efecto tributario que puedan provocar para el deudor estos distintos modos de extinguir su obligación.

Por otra parte, un gasto se encuentra adeudado cuando ha nacido el derecho correlativo a exigir su pago.

La exigencia de que el gasto se encuentre pagado o adeudado para que el desembolso pueda deducirse como gasto es una condición que establece la ley que implica que desde el punto de vista tributario no son aceptadas como un gasto las provisiones o estimaciones de gastos.

Respecto del momento de la deducibilidad del gasto, el inciso tercero del artículo 31, que no fue modificado por la Ley, aborda la situación de las cantidades, rentas y remuneraciones indicadas en el artículo 59, que se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas con la entidad local respectiva, en los términos del artículo 41 E³.

Al respecto, aparte de los requisitos generales del gasto que resulten aplicables según la naturaleza del desembolso específico (por ejemplo, para la deducibilidad de intereses), en el inciso en análisis, se establecen las siguientes reglas copulativas respecto del momento para rebajar como gasto tributario las cantidades a las que se refiere el artículo 59:

- i) Sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial en que las cantidades indicadas en el artículo 59 sean pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado.
- ii) El agente retenedor debe haber declarado y pagado en su totalidad, conforme al N° 4 del artículo 74, la retención de Impuesto Adicional (IA) que grava las cantidades indicadas en el artículo 59, remesadas, pagadas o abonadas en cuenta a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile.

Ahora bien, para que proceda su rebaja como gasto, se excepcionan del cumplimiento de lo señalado en el número (ii), las cantidades, rentas y remuneraciones contempladas en el artículo 59 que se encuentren exentas o no gravadas con el IA, ya sea por ley o por aplicación de un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile.

³ Conforme al artículo 41 E, se configura relación cuando:

- a) Una de las partes participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra;
- b) Una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí;
- c) Las operaciones sean realizadas entre una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz; con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz; con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquéllas;
- d) Existiendo o no una relación directa o indirecta entre las partes, las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio incorporado en la lista a que se refiere el N° 2, del artículo 41 D, salvo que dicho país o territorio haya suscrito o suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentren vigentes;
- e) Las personas naturales se entenderán relacionadas entre sí, cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive; y
- f) Entre los intervinientes, cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

1.4. Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

Este requisito recoge el principio del artículo 21 del Código Tributario, al disponer que corresponde al contribuyente probar, con los medios de prueba que la ley establece, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones y el monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto.

Se debe tener presente que la acreditación de un gasto implica la revisión de varios elementos, incluyendo el gasto y los elementos que lo rodean, los que el contribuyente puede acreditar, por regla general, con todos los medios de prueba que establece la ley. No obstante, el inciso segundo del artículo 31 dispone que los desembolsos por gastos correspondientes a servicios o bienes adquiridos en el extranjero deben acreditarse de la manera que la propia norma indica, esto es⁴:

- a) Con los correspondientes documentos emitidos en el exterior, de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo⁵;
- b) En los documentos deben constar, a lo menos, los siguientes antecedentes: (i) Individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos, según corresponda; (ii) naturaleza u objeto de la operación; (iii) monto de la operación, y (iv) fecha de la misma;
- c) Cuando el Servicio lo solicite, el contribuyente deberá presentar una traducción⁶ al castellano de tales documentos, cumpliendo con las formalidades legales que correspondan. El Servicio solicitará tal traducción, sólo en los casos en que los medios tecnológicos de uso público no permitan al funcionario revisor efectuar adecuadamente la referida traducción.
- d) La inexistencia del respectivo documento de respaldo no impide automáticamente que el gasto pueda ser considerado tributariamente como tal, puesto que, en dicha situación, la Dirección Regional respectiva podrá aceptarlo, si a su juicio, dichos desembolsos son razonables y necesarios para la operación o actividad del contribuyente.

2. GASTOS ESPECÍFICAMENTE REGULADOS EN LOS TRES PRIMEROS INCISOS DEL ARTICULO 31.

2.1. Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.

Si bien esta parte del inciso primero del artículo 31 no fue modificada, manteniéndose la regla que no permite deducir como gasto los desembolsos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, conforme a la nueva definición de gastos necesarios para producir la renta, el concepto de bienes no destinados al giro del negocio o empresa ha sido indirectamente modificado.

En efecto, la definición de gastos necesarios para producir la renta, de la que trata el apartado 1.1 anterior, contempla aquellos efectuados en el interés de la empresa o para el desarrollo o mantención del giro del negocio o empresa, por lo que, por ejemplo, se contemplarían los siguientes gastos:

- Gastos extraordinarios o excepcionales para la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o la empresa que digan relación con la mantención de la actividad o negocio, como ocurre con aquellos efectuados en cumplimiento de obligaciones y responsabilidades que se adquieren en el desarrollo de la actividad empresarial;
- Gastos para la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o la empresa relacionados con nuevos proyectos empresariales que interese desarrollar. Teniendo presente que, si bien en tales casos debe existir una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, la mera frustración de ese propósito o finalidad no torna en innecesario el gasto.

⁴ Mayores instrucciones en Circular N° 61 de 1997.

⁵ La Ley N° 20.711, que "Implementa la Convención de La Haya que Suprime la Exigencia de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros (Convención de la Apostilla), adoptada el 5 de octubre de 1961 en La Haya, Países Bajos", agregó el artículo 345 bis al Código de Procedimiento Civil que señala que los instrumentos públicos otorgados en un Estado Parte de la Convención de la Haya no deberán ser sometidos al proceso de legalización, si respecto de éstos se ha otorgado apostillas por la autoridad designada por el Estado de que dimana dicho instrumento. Excepto que consistan en documentos expedidos por agentes diplomáticos o consulares y los documentos administrativos que se refieren directamente a una operación mercantil o aduanera, ya que en estos casos no se procede otorgar apostillas

⁶ Basta con una traducción libre, no requiriéndose una traducción oficial.

De lo dicho se sigue que, por gastos no destinados al giro del negocio o empresa se deben entender aquellos que no se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio. Esto es, aquellos destinados a negocios ajenos o efectuados en interés de terceros sin que dichos gastos redunden en la mantención o mejora del negocio de la empresa o el desarrollo de nuevas actividades en interés del negocio de la empresa.

Con todo, aun cuando se trata de gastos relacionados con el giro de la empresa o negocio, la norma impide expresamente rebajar como gastos tributarios aquellos a los que se refieren los numerales 2.2. y 2.3. siguientes.

El rechazo de dichos gastos aplica respecto de aquellos en que las empresas incurran por bienes que sean tanto de su propiedad como arrendados a terceros, incluyendo los bienes adquiridos o recibidos mediante el contrato de leasing.

2.2. Gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes del activo de la empresa usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas cuando les aplique la presunción de derecho del artículo 21.

Dentro de la definición de gastos necesarios para producir la renta se entienden incorporados, en general, todos aquellos que dicen relación con la adquisición y mantención de bienes que forman parte del patrimonio de los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Ahora bien, el inciso primero del artículo 31 impide deducir los gastos relacionados con bienes del activo de la empresa que están siendo usados para fines personales por sus propietarios, socios o accionistas en la medida que les aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y lo señalado en la letra f), del número 1º, del artículo 33.

Tales gastos pueden provenir de sumas pagadas, adeudadas o determinadas, según corresponda, por la adquisición, mantención, habilitación, reparación o depreciación de estos bienes, en la medida que resulten aplicables las referidas presunciones de derecho, entre los cuales se pueden mencionar, a modo ejemplar, los siguientes conceptos:

- 2.2.1.** Las sumas pagadas o adeudadas, incluyendo las cantidades determinadas por depreciación, cuando corresponda, por bienes del activo o de propiedad de la empresa, que sean utilizados por el empresario individual, socio o accionista o por los cónyuges, convivientes civiles o hijos no emancipados legalmente de éstos⁷; y,
- 2.2.2.** Las sumas pagadas, adeudadas o determinadas por concepto de depreciación, cuando corresponda, por bienes u operaciones que reporten un beneficio para las referidas personas.

2.3. Gastos correspondientes a la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

En relación con estos gastos cabe reiterar lo expresado en el apartado 2.2., en cuanto que, si bien dentro de la definición de gastos necesarios para producir la renta se entienden incorporados, en general, todos aquellos que dicen relación con la adquisición y mantención de bienes que forman parte del patrimonio de los contribuyentes que declaran sus rentas sobre la base de renta efectiva, no se permite la rebaja de gastos correspondientes a la adquisición de automóviles, station wagons y similares (incluidos los adquiridos mediante el contrato de leasing) y en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento.

De igual forma se impide la deducción de gastos por concepto del arrendamiento de automóviles, station wagons y similares (incluidos los recibidos mediante el contrato de leasing) así como los gastos correspondientes a combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para la mantención y funcionamiento de tales vehículos.

Ahora bien, serán aceptados cuando los gastos indicados en los párrafos precedentes sean de:

- a) contribuyentes que desarrollen como giro o actividad la adquisición y/o arrendamiento de automóviles; o
- b) contribuyentes respecto de los cuales el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte del inciso primero del artículo 31 .

⁷ Se debe tener presente que, al respecto, aplica la norma de relación establecida en el inciso final del artículo 21.

2.4. Gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente.

Las compras efectuadas en supermercados y comercios similares están sujetas al cumplimiento de los requisitos generales del inciso primero del artículo 31 para su aceptación como gasto, esto es, se debe analizar caso a caso si se trata o no de un gasto necesario para producir la renta de acuerdo al inciso primero del artículo 31. En conformidad a lo anterior, la Ley eliminó la referencia a la norma que reiteraba la regla general en materia de gasto, sin que se modifique el tratamiento tributario aplicable a tales compras.⁸

Luego, las instrucciones⁹ impartidas al respecto por este Servicio, en especial, en relación a la presentación de la información del monto de las compras y proveedores, dejan de tener aplicación a partir de la entrada en vigencia de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley; esto es, respecto de las operaciones realizadas a partir del 1° de enero de 2020.

3. GASTOS ESPECÍFICAMENTE REGULADOS EN LOS NÚMEROS 1 AL 14 DEL INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 31.

La Ley¹⁰ incorporó una serie de modificaciones al inciso cuarto del artículo 31.

Entre dichas modificaciones, se reemplazó el encabezado del inciso cuarto con el propósito de aclarar que la ley contempla gastos especiales los cuales, por su naturaleza, son deducibles, incluyendo casos donde se cumplen los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 y otros en que dichos requisitos no se cumplen pero igualmente son deducibles.

A continuación, se analizarán los requisitos para cada uno de los gastos específicamente enumerados en el inciso cuarto del artículo 31, incluyendo aquellos requisitos generales comentados en el apartado 1 de la presente circular, que cada gasto regulado especialmente debe o no cumplir conforme con su naturaleza.

3.1. Intereses (modificado)

Entre las modificaciones introducidas por la Ley¹¹ al N° 1 del inciso cuarto del artículo 31, se eliminó la referencia a que no se permitía deducir los intereses y reajustes, pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la primera categoría.

Esta eliminación es consistente con la definición de gasto necesario para producir la renta ya comentada, y tiene el propósito de permitir la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados, respecto de créditos o préstamos utilizados en el financiamiento de bienes o actividades que tengan aptitud de generar rentas en el mismo o en futuros ejercicios o que se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.

A modo de ejemplo, pueden indicarse los intereses y reajustes correspondientes a créditos adquiridos o tomados para el financiamiento de gastos de estudios, evaluación y prospección de negocios que finalmente no se lleven a cabo.

Por su parte, conforme al párrafo segundo de este N° 1 del inciso cuarto del artículo 31 (que no fue modificado por la Ley) los intereses y demás gastos financieros que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y, en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.

⁸ La Ley N° 20.780 había incorporado una norma especial para gastos en supermercados y comercios similares, prescribiendo que podían deducirse como gastos cuando no excedieran de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo. Y cuando estos gastos excedieran de esa suma, igualmente podían rebajarse como gasto siempre que se cumplieran los requisitos generales para la deducción de un gasto conforme con el inciso primero del artículo 31, junto con informar al Servicio el monto de este gasto y el nombre y RUT de el o los proveedores.

⁹ Resolución Ex. N°123 de 2015.

¹⁰ Letra b) del número 13 del artículo segundo.

¹¹ Numeral (ii) de la letra b) del N° 13 del artículo segundo de la Ley.

Este párrafo fue agregado por la Ley N° 20.780, que entró en vigencia el 1° de octubre de 2014. Por lo anterior, a partir de la referida fecha¹², pueden ser deducidos como gastos los intereses y demás gastos financieros asociados a créditos destinados por el contribuyente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos, y en general, cualquier tipo de capital mobiliario, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas con el IDPC¹³.

Al respecto cabe señalar lo expresado por este Servicio¹⁴ en relación con los intereses y demás gastos financieros destinados a la adquisición de acciones que pudieren acogerse al régimen de excepción establecido en el artículo 107, los cuales pueden ser deducidos en el ejercicio en que sean pagados o adeudados aceptándose como gasto del régimen general de tributación, aun cuando estos bienes no produzcan rentas gravadas en la primera categoría.

De este modo, cuando se pagan intereses por créditos destinados a la adquisición de los mencionados bienes, la ley califica anticipadamente que se trata de un gasto necesario para producir la renta y, por lo tanto, no se requiere que la necesidad del gasto sea acreditada o demostrada por el contribuyente.

Por último, en cuanto a la aplicación de los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero, se hace presente que todos ellos aplican a los intereses, con la particularidad señalada en el párrafo anterior.

3.2. Impuestos establecidos en las leyes chilenas (sin modificaciones).

De acuerdo al N° 2 del inciso cuarto del artículo 31, se permite deducir como gasto los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de la LIR, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procede esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

Este número, que no fue modificado por la Ley, permite rebajar como gasto los impuestos establecidos por leyes chilenas, en la medida en que se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de la LIR, exceptuando de estos últimos el impuesto específico a la actividad minera establecido en el artículo 64 bis de dicho texto legal.

Por ejemplo, constituirán un gasto deducible los siguientes impuestos:

- El impuesto territorial, a menos que proceda su utilización como crédito.
- El impuesto anual por las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, establecido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780.
- La contribución para el desarrollo regional establecida en el artículo trigésimo segundo de la Ley.

El crédito fiscal por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) no constituye un gasto deducible como gasto necesario para producir la renta. En cambio, el IVA que le ha sido recargado en una operación podrá ser rebajado como gasto¹⁵ si el contribuyente no tiene derecho a crédito fiscal conforme lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Por último, en cuanto a la aplicación de los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero del artículo 31, se hace presente que todos ellos aplican a los impuestos, considerando que se da por cumplido que el gasto es necesario cuando el impuesto está vinculado al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio.

¹² Mayores instrucciones en Circular N° 62 de 2014.

¹³ Aplicará eventualmente lo dispuesto en la Circular 68 de 2010.

¹⁴ Oficio N° 1021 de 2018

¹⁵ Tener presente que, en ciertos casos, el crédito fiscal IVA puede ser considerado costo. Ver Circular 64 de 1978.

3.3. Pérdidas del negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad (modificado).

La Ley incorporó los párrafos segundo, tercero y cuarto en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, siendo relevante distinguir someramente las hipótesis que contienen. En efecto, y sin perjuicio que serán analizados con detalle más adelante, en lo fundamental se regula la situación de la deducción como gasto de:

- a) El costo tributario de ciertos bienes¹⁶ de uso o consumo cuya comercialización se ha vuelto inviable pero que conservan sus condiciones para el consumo o uso, entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos (párrafo segundo).
- b) La entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos entregados a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes (párrafo tercero).
- c) En conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 20.920, que establece el marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores (párrafo cuarto).

Conforme lo anterior, es importante precisar que la regla que sanciona la “destrucción voluntaria” de bienes con la tributación de impuesto único dispuesta en el artículo 21 sólo se aplica al caso establecido en el párrafo cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31. Esto es, sólo en caso de “materias primas, insumos o bienes procesados o terminados”, que:

- (i) Estén sujetos a las disposiciones de la Ley N° 20.920;
- (ii) Estén en condiciones de ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos segundo y tercero del mismo N° 3 (“puedan” ser entregados); y, no obstante, lo anterior,
- (iii) El contribuyente destruye en forma voluntaria, en lugar de entregarlos gratuitamente.

En consecuencia, cumpliendo las instrucciones administrativas para su deducción como gasto¹⁷, la destrucción de bienes de uso o consumo cuya comercialización se ha vuelto inviable (párrafo segundo) y especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos (párrafo tercero), no se sanciona con el impuesto único del artículo 21 en la medida que dichos bienes o productos no califiquen como materias primas, insumos o bienes procesados o terminados conforme a la Ley N° 20.920 a que alude el párrafo cuarto del N° 3 del artículo 31.

El apartado 3.3.1.4. ofrece una explicación sistemática sobre las diferencias y respectivos ámbitos de aplicación de los párrafos cuarto y segundo del N° 3 del artículo 31.

3.3.1. Deducción del costo de ciertos alimentos, productos o materiales, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio

La Ley agregó los párrafos segundo, tercero y cuarto, nuevos, en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, reconociendo como gasto necesario para producir la renta el valor de costo para fines tributarios de ciertos productos cuando su comercialización se ha vuelto inviable, cumpliendo los requisitos y condiciones que señala la ley¹⁸.

¹⁶ Alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros,

¹⁷ Circular N° 3 de 1992

¹⁸ Cabe señalar que, con anterioridad a sus modificaciones, este Servicio, a través de sus instrucciones, resolvió que los alimentos aptos para el consumo humano que hubieren perdido su valor comercial por defectos en su fabricación, rotulación, envoltura u otros, o debido a la proximidad de la fecha de vencimiento, que fueren entregados gratuitamente a una institución sin fines de lucro para su utilización y/o consumo por personas de bajo recursos o en situación de vulnerabilidad, podían ser deducidos como un gasto necesario para producir la renta afectada a IDPC a través del castigo con cargo a resultado del valor de costo para fines tributarios de dichos alimentos, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 N° 3. Este criterio administrativo se extendió también a otros bienes distintos de los alimentos.

Conforme al párrafo segundo del N° 3, las empresas elaboradoras, importadoras, comercializadoras y distribuidoras de alimentos y de los bienes y productos que se señalan a continuación en el punto 3.3.1.1., que constituye una lista no taxativa, que hubieran perdido su valor comercial dificultando o haciendo imposible su comercialización, podrán deducir como gasto necesario para producir la renta, las pérdidas por el castigo con cargo a resultado del valor de costo de dichos bienes y productos de acuerdo al artículo 31 N° 3, cuando en cumplimiento de los requisitos indicados en esta circular, se entreguen de manera gratuita a una institución sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su utilización y/o consumo.

Atendido que los bienes deben ser aptos para su utilización y consumo, el contribuyente podría destruirlos – conforme las reglas generales – en lugar de entregarlos gratuitamente en caso que su entrega genere algún riesgo en su utilización o consumo. Tal podría ser el caso de productos lácteos o cárneos, con vencimiento inminente, que no pueden, sin culpa o negligencia, entregarse de modo gratuito para su uso o consumo (esto es, productos que carecen de inocuidad alimentaria, por ejemplo).

Conforme a las modificaciones incorporadas por la Ley, a continuación, se actualizan las instrucciones impartidas a través de la Circular N° 60 de 2018, en el siguiente sentido.

3.3.1.1. Productos que pueden ser castigados por pérdida de su valor comercial.

- Alimentos aptos para el consumo humano
- Productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza
- Pañales en todas sus formas o presentaciones
- Jabones líquidos destinados exclusivamente al aseo personal
- Jabones sólidos destinados exclusivamente al aseo personal
- Champúes
- Bálsamos acondicionadores
- Dentífricos
- Colutorios o enjuagatorios bucales
- Desodorantes
- Antiperspirantes
- Productos para rasurar la barba y para después de rasurarla
- Talcos
- Toallas higiénicas femeninas
- Papel higiénico
- Productos de papel tissue de aseo personal
- Colonias
- Lociones
- Cicatrizantes, hidratantes, humectantes y protectores solares para el cuidado de la piel
- Alimentos para mascotas
- Libros
- Artículos escolares
- Ropa
- Juguetes
- Materiales de construcción

Cabe señalar que dicho listado no es taxativo, toda vez que la norma permite incluir otros bienes de uso o consumo cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio.

Al respecto, se precisa que, entretanto no se dicten las señaladas resoluciones, los contribuyentes que actualmente entregan sus productos en forma gratuita en virtud de instrucciones previas de este Servicio, podrán continuar efectuando dichas entregas y aprovechar el tratamiento tributario dispuesto en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31.

3.3.1.2. Requisitos para el castigo con cargo a resultados

Para que las empresas elaboradoras, importadoras, distribuidoras y comercializadoras de los productos indicados puedan acogerse a las nuevas disposiciones del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Pérdida de valor comercial de los productos:

Los productos, no obstante estar aptos para el uso o consumo humano, deben haber experimentado una pérdida de su valor comercial que dificulta o hace inviable su comercialización, generada por la proximidad de su vencimiento, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conserven sus condiciones para el consumo o uso según corresponda. Por ejemplo:

- (i) El etiquetado, rotulación, empaque, envoltorio o envase, presenta algún desperfecto o falla menor en su presentación (descolorido, gastado, manchado, impresión corrida u otro leve desperfecto) que no incide en una abertura o desgarro del envase ni en una alteración de la calidad del producto.
- (ii) El producto se encuentra próximo a su fecha de vencimiento, pero en condiciones aptas para el consumo humano.
- (iii) La entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos de uso humano no debe cumplir las condiciones exigidas en los dos numerales anteriores, toda vez que para los fines de sujetarse al tratamiento tributario en comento dichas especialidades y productos deben encontrarse autorizadas por el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine.

b) Los productos deben ser entregados gratuitamente por la empresa que los elabora, importa, distribuye o comercializa a una institución sin fines de lucro para su utilización y/o consumo final por personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad, debidamente habilitada para recibir dichos productos.

Este requisito también se cumple cuando los productos son entregados a una entidad sin fines de lucro, que a su vez los distribuye a otra(s) institución(es) sin fines de lucro que los ponga a disposición de personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad para su uso y/o consumo final.

Tanto las instituciones sin fines de lucro que reciban los productos para su entrega directa a personas de escasos recursos o en situación de vulnerabilidad como aquellas que los distribuyan a otras instituciones para el mismo fin, deben estar inscritas en el registro de instituciones sin fines de lucro distribuidoras y/o receptoras de productos cuya comercialización se ha vuelto inviable y extender a la empresa elaboradora, importadora, distribuidora y comercializadora el “certificado acreditación recepción de productos cuya comercialización se ha vuelto inviable”, registro y certificado instruido por este Servicio mediante resolución.

En la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos de uso humano, los establecimientos asistenciales públicos o privados que los reciban deberán estar inscritos y emitir los certificados en la forma indicada en el párrafo precedente.

- c) Las instituciones sin fines de lucro receptoras o distribuidoras de los productos cuya comercialización se ha vuelto inviable no deben desarrollar actividades relacionadas con la importación, elaboración o comercialización de los productos que reciben o distribuyen.**
- d) Las pérdidas deben encontrarse debidamente contabilizadas, dejándose constancia de todas las operaciones llevadas a cabo en el registro de inventarios de la empresa de conformidad con las instrucciones impartidas en la Circular N° 3 de 1992.**

Especial importancia cobra el requisito que el costo de los productos entregados a título gratuito, no haya sido rebajado como parte del costo de las empresas productoras o comercializadoras, ni de las empresas farmacéuticas, que entregan dichos productos a título gratuito en los términos precedentemente analizados, toda vez que si así fuera el reconocimiento del gasto se hace por la vía de rebajar el costo en los términos que establece el artículo 30, por consiguiente en tal caso no procedería la rebaja como gasto necesario para producir la renta en comento.

En caso que el costo de los productos entregados a título gratuito, claramente identificado, determinado y valorizado conforme a las normas establecidas en el artículo 30, se mantenga como un activo de la empresa, sólo en dicha situación procederá su castigo y aceptación como gasto necesario para producir la renta, en los términos previamente analizados.

3.3.1.3. Especialidades farmacéuticas

Las nuevas disposiciones incorporadas por la Ley establecen que al mismo tratamiento tributario se sujetará la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos que autorice el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine, a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes.

3.3.1.4. Destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos precedentemente indicados.

El párrafo cuarto, incorporado al N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, dispone que, conforme lo dispuesto en la Ley N° 20.920, que establece marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, “no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores.”

Con el objeto de que en igualdad de condiciones, entre la destrucción y la entrega gratuita, se promueva la entrega gratuita de las materias primas, insumos o bienes procesados o terminados a que se refiere la Ley N° 20.920, cuando ello sea realizable, sin imponer una carga mayor que afecte el negocio, sino que solo incurrir en costos que no sean sustancialmente diferentes entre la referida entrega gratuita y la destrucción, la ley sanciona la destrucción voluntaria, disponiendo que el valor de costo tributario de tales bienes no se aceptará como gasto necesario para producir la renta, debiendo en tal caso dicho costo tributario afectarse con el impuesto único de 40% que al efecto establece el inciso primero del artículo 21.

Ahora bien, para comprender sistemáticamente este párrafo cuarto en el contexto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, es necesario efectuar las siguientes precisiones:

- (i) De acuerdo a su artículo 1°, la Ley N° 20.920, declara tener como finalidad “disminuir la generación de residuos y fomentar su reutilización, reciclaje y otro tipo de valorización, a través de la instauración de la responsabilidad extendida del productor y otros instrumentos de gestión de residuos, con el fin de proteger la salud de las personas y el medio ambiente.”

A su turno, el artículo 3°, numeral 25), define “residuo” como la “sustancia u objeto que su generador desecha o tiene la intención u obligación de desechar de acuerdo a la normativa vigente”.

A partir de lo anterior y de las diversas disposiciones de la Ley N° 20.920 (que trata la reutilización, eliminación y manejo de residuos, así como de los denominados productos prioritarios), es de esperar que, por regla general, se proceda a la reutilización, destrucción o eliminación de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados, salvo cuando puedan entregarse gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores.

- (ii) Por otra parte, a diferencia del párrafo segundo, nuevo, ya comentado (ver apartado 3.3.1.1.), este párrafo cuarto no trata de productos cuya comercialización se ha vuelto inviable por diversas razones sino de productos sometidos a las normas sobre gestión de residuos, atendida la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje.

Por la misma razón, los productos a que se refiere el párrafo cuarto no siempre serán de aquellos que conservan “sus condiciones para el consumo o uso”, debiendo darse a este párrafo cuarto una interpretación consistente con la naturaleza de las materias primas, insumos o bienes procesados o terminados de que trata la Ley N° 20.920.

- (iii) De este modo, el contribuyente no se encuentra obligado a entregar gratuitamente materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que pueden ocasionarle algún tipo de responsabilidad (por ejemplo, aquellos que sencillamente no son aptos para el uso o consumo), deban reincorporarse a los procesos productivos para su reciclaje o reutilización, o productos cuya entrega gratuita suponga incurrir en gastos o costos excesivos en comparación con el valor de los productos.

En el primer caso podrían encontrarse, por ejemplo, productos químicos, neumáticos inutilizables, aceites industriales.

En el segundo caso, podrían calificar las botellas de vidrio retornables, envases y embalajes, en general, susceptibles de ser recolectados y tratados.

En el tercer caso se encuentra, por ejemplo, un contribuyente que no está obligado a trasladar las materias primas, insumos o bienes procesados o terminados a un costo mayor que el de su destrucción a puntos de acopio o si implica su traslado a otras localidades. Si el contribuyente que efectúa la entrega gratuita pone los bienes a disposición de la institución sin fines de lucro para que sean retirados por esta, y, finalmente, no son retirados en un plazo razonable de acuerdo al tipo de producto, se entenderá que la empresa efectuó las gestiones necesarias.

En todos esos casos no se verifica una destrucción “voluntaria” de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados porque el contribuyente se ve impedido de entregarlos gratuitamente.

Si el contribuyente destruye las materias primas, insumos o bienes procesados o terminados en las circunstancias antes señaladas, no es sancionado con el impuesto único del inciso primero del artículo 21, pudiendo rebajar como gasto la pérdida generada por la referida destrucción (no voluntaria) cumpliendo con los requisitos establecidos en la Circular N° 3 de 1992.

Como se aprecia, la situación debe ser examinada caso a caso, dependiendo de las circunstancias de cada contribuyente o grupo de contribuyentes, y en definitiva, si la destrucción voluntaria de los productos implica similares costos que entregarlos gratuitamente (y ello es realizable), debe privilegiarse lo segundo en el contexto del párrafo cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31.

Este Servicio, mediante resolución, regulará los criterios para aplicar los párrafos segundo a cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, considerando variables tales como tamaño del contribuyente, tipo de productos, responsabilidad asociada, ubicación geográfica del contribuyente y de las instituciones sin fines de lucro beneficiarias, costes asociados, etc.

En cuanto a la hipótesis de “destrucción voluntaria”, es necesario precisar que el párrafo cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 sólo hace aplicable, a la destrucción voluntaria de los bienes a que se refiere, el “impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21” del mismo cuerpo legal, pero no se remite al estatuto completo del citado artículo 21.

En otras palabras, es irrelevante – en el caso de la destrucción voluntaria de los bienes a que se refiere el párrafo cuarto del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 – que los bienes voluntariamente destruidos generen o no un beneficio directo o indirecto para los relacionados a la empresa o sus propietarios.

Finalmente, se hace presente que, en el caso analizado, la destrucción voluntaria de los bienes se sanciona disponiendo que el valor de costo tributario de tales bienes no se aceptará como gasto necesario para producir la renta, debiendo afectarse dicho costo tributario con el impuesto único de 40% establecido en el inciso primero del artículo 21.

3.3.1.5. Reglas comunes al párrafo segundo y cuarto del N° 3¹⁹.

De acuerdo a la ley, en ambos casos los productos deben ser entregados “gratuitamente”. Si bien esta exigencia significa que los bienes no deben implicar un costo para quien los recibe, tampoco debe suponer una erogación extraordinaria para quien los entrega.

Lo anterior quiere decir que el contribuyente puede dar por cumplida la entrega gratuita de los productos simplemente poniéndolos a disposición del público, en forma adecuada, en sus propias instalaciones o dependencias. Lo mismo se sigue respecto de los productos que los proveedores o las instituciones sin fines de lucro no puedan retirar desde las instalaciones del contribuyente.

Con todo, nada impide que el contribuyente rebaje como gastos los desembolsos asociados a la entrega (selección, traslado y bodegaje, por ejemplo) o manejo responsable de estos productos para su entrega.

3.3.1.6. Tratamiento tributario frente al IVA

En materia de IVA, el castigo, o el reconocimiento como gasto necesario para producir la renta del costo tributario de los productos que se señalan, cumpliendo con los requisitos que establece la ley y se instruyen en esta circular, no tiene incidencia en el derecho al crédito fiscal por el IVA soportado, pudiendo ser utilizado por la empresa elaboradora, importadora, comercializadora y distribuidora en la medida que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 23 y siguientes de la LIVA para generar el derecho a la utilización como crédito fiscal del impuesto soportado. Asimismo, los alimentos y productos de aseo e higiene personal indicados y la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas a las que se refiere el inciso tercero del N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, que sean entregados sin fines promocionales o de propaganda, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley e instruidos en esta circular, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d), del artículo 8°, de la LIVA, como tampoco será necesario dar el aviso instruido en la Circular N° 3 de 1992, por la entrega de productos conforme a la presente circular.

3.3.2. Imputación de las pérdidas

Se modifica la regla de imputación de pérdidas. De acuerdo a la Ley, en primer lugar, podrán, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurren los requisitos del inciso primero del artículo 31, las cuales deberán imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

Por su parte, las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas no se imputarán a las pérdidas de la empresa receptora y el monto del IDPC asociados a ellos, se controlará en el registro SAC de la empresa receptora, establecido en el artículo 14, letra A, N° 2, letra d).

Se elimina, entonces, la posibilidad de considerar como pago provisional y solicitar la imputación o devolución del IDPC pagado sobre las utilidades absorbidas por la pérdida tributaria.

Sin embargo, cabe señalar que el artículo vigésimo séptimo transitorio de la Ley, estableció una vigencia especial respecto de esta modificación, prescribiendo que entrará en vigor el 1° de enero de 2024 respecto de retiros y dividendos percibidos a partir de esa fecha.

Además, la disposición transitoria agrega que, no obstante que dichas normas sobre devolución del IDPC correspondiente a las utilidades absorbidas por pérdidas tributarias se mantengan vigentes durante los años comerciales 2020 a 2023, que corresponden a los años tributarios 2021 a 2024, respectivamente, las pérdidas de una empresa se imputarán a las rentas o cantidades que perciban a título de retiros o dividendos afectos a impuestos finales de otras empresas o sociedades, según los porcentajes por anualidad indicados en la misma norma²⁰.

¹⁹ Si bien, la gratuidad también es exigida, en los mismos términos, respecto del párrafo tercero del N° 3, no se incorpora como parte de este apartado ya que debe atenderse al reglamento que al respecto debe dictar el Ministerio de Salud.

²⁰ Año comercial 2020: un 90% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 90% de la pérdida, la cantidad que sea menor.

Año comercial 2021: un 80% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 80% de la pérdida, la cantidad que sea menor.

Por último, sobre el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31, en cuanto a la aplicación de los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero, se hace presente que todos ellos aplican a las pérdidas. En particular, el requisito que el gasto sea necesario para producir la renta debe coordinarse con lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley, que establece la vigencia de las modificaciones a la LIR a partir del 1° de enero de 2020, respecto de “los hechos ocurridos a contar de esa fecha”. Esto significa que la pérdida de arrastre deberá examinarse y acreditarse considerando los requisitos legales e instrucciones vigentes durante el ejercicio comercial correspondiente a la deducción como gasto de dicha pérdida de arrastre, ya que la deducción de la pérdida de arrastre como gasto en el respectivo ejercicio comercial corresponde al hecho cuya ocurrencia hace referencia la ley.

En el caso de la entrega gratuita de bienes cuya comercialización se haya vuelto inviable, se da por cumplido el requisito de la necesidad del gasto si se cumplen las condiciones comentadas en la presente Circular.

3.3.3. Otras modificaciones incorporadas al N° 3 del inciso cuarto del artículo 31.

En el inciso final del N° 3 se reemplazó la frase “en los términos que establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045”, por la frase “en los términos que establece el número 17 del artículo 8° del Código Tributario.”, considerando que la letra e) del N° 3, del artículo primero de la Ley incorporó en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario una definición de “relacionados”.

3.4. Créditos incobrables

3.4.1. Instrucciones sobre las nuevas normas de castigo de deudas incobrables

Las modificaciones incorporadas por la Ley al N° 4 del inciso cuarto del artículo 31 sobre castigo de deudas incobrables, incorporan nuevas hipótesis objetivas que aplican en los casos que se señalan más abajo, pero que no alteran la norma previa en el sentido que, para castigar los créditos incobrables, conforme a dicha norma, estos deben haber sido contabilizados oportunamente y haberse agotado prudencialmente los medios de cobro.

En ese sentido, para el castigo conforme a la norma previa a la incorporación de las causales objetivas que estableció la Ley, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por este Servicio a través de las Circulares N° 24 y N° 34, ambas de 2008. Sin perjuicio de ello, el Servicio instruirá por medio de una resolución una nueva forma de registrar los créditos incobrables.

Como se señaló, la Ley introduce dos alternativas objetivas para el castigo de los créditos vencidos e impagos, las cuales, como también se indicó, no impiden castigar y deducir como gasto necesario para producir la renta aquellos créditos vencidos contabilizados oportunamente y respecto de los cuales se haya agotado prudencialmente los medios de cobro antes del plazo para que opere la causal descrita en la siguiente letra (a).

Así, conforme al nuevo párrafo segundo del N° 4, los contribuyentes podrán optar por rebajar como gasto necesario para producir la renta los siguientes créditos que se encuentren vencidos e impagos, como una vía alternativa y sin considerar la regla del párrafo primero del N° 4, esto es, sin necesidad de acreditar haber agotado prudencialmente los medios de cobro, siempre que se no se trate de operaciones con relacionados:

- (a) Créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento; o,
- (b) El valor que resulte de aplicar un porcentaje de incobrabilidad conforme a mercado sobre el monto de los créditos vencidos.

En la alternativa (a), para determinar el vencimiento, deberá estarse a la fecha consignada en el mismo documento donde consta el crédito, considerando días calendario corridos. En el caso que el documento establezca fechas de vencimiento parciales, el cómputo de los 365 días se hará independientemente respecto de cada parcialidad. Si el documento impago no registra o no consigna una fecha de vencimiento para su pago, el cómputo de los 365 se hará desde la fecha de emisión del documento.

Año comercial 2022: un 70% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 70% de la pérdida, la cantidad que sea menor
 Año comercial 2023: un 50% de las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos de otras empresas o un 50% de la pérdida, la cantidad que sea menor

En la alternativa (b) el porcentaje a que se refiere la norma será el que determine el Servicio mediante sucesivas resoluciones, tomando de referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente.

Para los fines de establecer los plazos vencidos sobre los cuales se aplicará el referido porcentaje, se estará a las mismas consideraciones indicadas para la letra a) precedente.

Conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, si un contribuyente posee créditos impagos respecto de los cuales ha transcurrido un período inferior a 365 días desde su vencimiento, para proceder al castigo desde el punto de vista tributario, debe cumplir los requisitos de contabilización oportuna y agotamiento prudencial de los medios de cobro, a menos que el contribuyente se ciña a lo que instruya el Servicio mediante resolución respecto a los porcentajes de incobrabilidad aplicables al sector o mercado relevante en que opera el contribuyente.

En cambio, si un contribuyente posee créditos impagos, respecto de los cuales ha transcurrido un plazo superior a 365 días desde su vencimiento, podrá proceder al castigo desde el punto de vista tributario aun cuando no se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Los métodos alternativos antes descritos en las letras (a) y (b), se excluyen en las operaciones o créditos otorgados a contribuyentes relacionados en los términos del N° 17. - del artículo 8° del Código Tributario. Con todo, el inciso final de este N° 4, agregado por la Ley, permite castigar los créditos con relacionados cuando la empresa deudora relacionada sea una empresa o sociedad de apoyo al giro, entendiéndose como tal a aquellas sociedades o empresas cuyo objeto único sea prestar servicios destinados a facilitar el cumplimiento o desarrollo del negocio de empresas relacionadas, o que por su intermedio se pueda realizar operaciones del giro de las mismas. En estos casos, aun tratándose de una empresa relacionada, procederá el uso de los métodos alternativos para castigo de deuda ya que, en definitiva, se contempla una operación subyacente que se realiza con un tercero, en que el efecto tributario entendiéndose como un todo a la empresa o sociedad de apoyo al giro y la empresa o sociedad que apoya, debería ser neutro.

En suma, para rebajar como gasto los créditos incobrables, siempre que no se trate de operaciones con relacionados, el contribuyente tiene tres alternativas:

- i. Utilizar la regla del párrafo primero del N° 4 del inciso cuarto del artículo 31 y agotar prudencialmente los medios de cobro, cumpliendo con los métodos de cobranza instruidos en las Circulares N° 24 y N° 34, ambas de 2008.
- ii. Utilizar la primera regla del párrafo segundo del N°4 del inciso cuarto del artículo 31, que permite deducir como incobrables los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento.
- iii. Utilizar la segunda regla del párrafo segundo del N°4 del inciso cuarto del artículo 31, que permite deducir como créditos incobrables el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos, el que será determinado por el Servicio mediante sucesivas resoluciones, tomando como referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente.

Una vez que hayan ejercido una de las alternativas antes señaladas para su declaración anual de impuestos, ésta resulta irrevocable, no pudiendo modificar su opción en dicha declaración aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe un error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley.

El contribuyente debe llevar el control de los créditos castigados, a efectos de acreditar el cálculo y el monto del gasto necesario para producir la renta determinado conforme a las normas del párrafo segundo del N°4 del inciso cuarto del artículo 31.

En caso de una operación en que el crédito se haya generado o se mantenga con un relacionado, sólo se podrá utilizar la primera de las reglas mencionadas, esto es, se deberán agotar prudencialmente los medios de cobro, cumpliendo lo instruido en Circulares N° 24 y N° 34, ambas de 2008, según corresponda.

Por otra parte, el nuevo párrafo segundo del N° 4 del inciso cuarto del artículo 31 dispone que las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán como ingresos brutos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29.

Por consiguiente, las sumas que se recuperen con motivo del cumplimiento por parte de los deudores de las obligaciones emanadas de los créditos que conforme a las reglas precedentes hayan sido deducidos previamente como gasto necesario para producir la renta constituirán ingresos brutos del período en que se produzca dicha recuperación.

Finalmente, todos los créditos incobrables no castigados que se mantengan al 31.12.2019, que cumplan con los nuevos requisitos (365 días de vencimiento), podrán ser castigados tributariamente al 31.12.2020.

3.4.2. Instrucciones sobre nuevas normas de castigo de deudas incobrables aplicables a los créditos incluidos en la cartera vencida de Bancos e Instituciones Financieras.

La Ley incorpora dentro de las instituciones financieras a las empresas operadoras y/o emisoras de tarjetas de crédito no bancarias, según se dispone en el actual inciso tercero del N° 4 del inciso cuarto del artículo 31.

Al igual que en el caso anterior, las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29. Vale decir se considerarán ingresos brutos del período en que se concreten tales recuperaciones²¹.

Cabe precisar que las modificaciones introducidas al N° 4 del inciso cuarto del artículo 31 sobre castigo de créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras estrictamente no alteran las normas básicas del texto anterior. Luego, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas en conjunto por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (actual Comisión para el Mercado Financiero) y el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia, a través de las Circulares N° 47 de 2009 y N° 69 de 2009.

3.4.3. Requisitos generales de los gastos.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero aplican al castigo de deudores incobrables, con la salvedad de que se encuentren pagados o adeudados, dada la especial naturaleza de este gasto. En cuanto a la necesidad del gasto, para que se cumpla este requisito es menester que la cuenta por cobrar que se castiga provenga de una operación vinculada al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio.

3.5. Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa (sin modificaciones).

El N° 5 del inciso cuarto del artículo 31, que no fue modificado por la Ley, permite deducir como gasto una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41.

El sistema base de depreciación de los bienes del activo inmovilizado establecido en esta disposición fue anteriormente modificado con la incorporación del sistema de depreciación acelerada en el año 1977 y con la incorporación, en el año 2001 del actual inciso tercero en el que se estableció que la depreciación acelerada sólo podrá deducirse como gasto para los efectos del IDPC, no así para los efectos del artículo 14²².

Sin perjuicio de lo anterior, a continuación se indican los puntos más relevantes sobre la depreciación de los bienes del activo inmovilizado.

3.5.1. Bienes que pueden ser objeto de depreciación

Deben tratarse de bienes físicos del activo inmovilizado, entendidos como aquellos bienes materiales, tales como maquinarias, muebles, instalaciones, edificios, vehículos, estanques, galpones, enseres, herramientas, entre otros, y, por lo tanto, quedan excluidos de las normas de depreciación los bienes intangibles, como derechos de llave, marcas, patentes industriales o de invención, acciones o derechos sociales, derechos de agua, derechos de opción, etc.

²¹ Tratamiento tributario que han debido aplicar tales contribuyentes, tal como se instruyó por medio de la Circular N° 47 de 2009.

²² Las instrucciones sobre el sistema y sobre las modificaciones señaladas, fueron impartidas por el Servicio a través de las Circulares N° 153 de 1976, N° 114 de 1977, y N° 65 2001, las que se mantienen vigentes.

A su turno, son bienes del activo inmovilizado todos aquellos bienes que han sido adquiridos o contruados con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación. En consecuencia, no corresponde depreciar bienes que califican como bienes del activo realizable tales como mercaderías, materias primas, productos elaborados o en proceso de elaboración, materiales.

El suelo o terreno, tampoco será objeto de depreciación, por no estar sujeto a desgaste, agotamiento o destrucción durante su uso.

Por disposición expresa de la norma, no procederá la depreciación por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en una propiedad minera²³.

3.5.2. Tipos de depreciación:

El N° 5 del inciso cuarto del artículo 31 establece tres tipos de depreciación:

- a) Normal (o denominada también lineal): corresponde a una cuota constante que se determina en relación a la vida útil del bien. Es posible que la empresa inicie una depreciación normal de los bienes, para pasar después, en otro ejercicio, a una depreciación acelerada.
- b) Acelerada: considera una mayor cuota de depreciación, acortando la vida útil a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. La ley sólo permite aplicar esta depreciación respecto de bienes adquiridos nuevos o internados. A su vez, no permite acoger a depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total sea inferior a tres años. Iniciado el régimen de depreciación acelerada, los contribuyentes podrán, en cualquier oportunidad abandonarlo y volver definitivamente al régimen normal de depreciación.
- c) Depreciación de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término de su vida útil: en este caso, la ley permite aumentar al doble el monto de la cuota de depreciación anual correspondiente. En la situación descrita en esta letra, se encuentran, por ejemplo, los bienes del activo inmovilizado obsoletos por los avances tecnológicos.

Los contribuyentes no están obligados a depreciar todos los bienes de la misma manera, de modo que es perfectamente factible que la depreciación de uno o más bienes se efectúe de modo normal y la de otros bienes se efectúe de manera acelerada. El contribuyente debe llevar el control de los bienes del activo inmovilizado que permita acreditar el cálculo o el monto del gasto necesario para producir la renta por concepto de la depreciación de tales bienes.

Una vez que el contribuyente haya ejercido su opción por uno u otro tipo de depreciación en un año tributario determinado y se haya dado cumplimiento a la respectiva declaración de impuestos a la renta, dicha opción resulta irrevocable en dicho periodo, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe un error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley. Lo anterior, sin perjuicio que, si cumple los requisitos respectivos, en los siguientes años tributarios ejerza su opción por otro tipo de depreciación.

3.5.3. Vida útil

El período de depreciación dice relación con los años de vida útil que fije la Dirección del Servicio. En la Resolución Ex. N° 43 de 2002, este Servicio fijó una tabla de vida útil para los bienes del activo inmovilizado, a utilizar para efectos de su depreciación.

Conforme a lo dispuesto en el resolutivo N° 3 de este instructivo, tratándose de aquellos bienes físicos del activo inmovilizado que no se comprendan en forma genérica o expresamente en la tabla establecida en el resolutivo N° 1, será el propio contribuyente quien en principio deberá fijarle la vida útil a dichos bienes, asimilándolos a aquellos que tengan las mismas características o sean similares a los contenidos en la mencionada tabla. En caso que los citados bienes, por sus características especiales, no puedan asimilarse a algunos de los detallados en la referida tabla, el contribuyente deberá solicitar a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos fijar la vida útil o duración probable a los citados bienes, proporcionando los antecedentes que ésta le solicite.

La vida útil establecida en la Resolución indicada corresponde a bienes adquiridos nuevos, contruados o internados al país.

²³ El párrafo final del artículo 30, prescribe que el costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento.

Cuando se trate de la adquisición de bienes usados, o que se encuentren totalmente depreciados y que todavía se encuentren en condiciones de seguir siendo explotados, su nuevo propietario puede fijarles, mediante una estimación de forma prudencial, una nueva vida útil para determinar la depreciación a considerando el estado de conservación en que se encuentren los bienes a la fecha de su adquisición y la vida útil fijada por el Servicio para los bienes nuevos en la Resolución Ex. N° 43 de 2002, acreditando esta estimación prudencial con antecedentes técnicos que deberán estar a disposición de las instancias de fiscalización pertinentes.

3.5.4. Período y forma de determinar el monto de la depreciación anual

La rebaja como gasto necesario para producir la renta de la depreciación de los bienes del activo inmovilizado sólo procederá a partir del ejercicio en que se inicie la utilización del activo inmovilizado respectivo.

La primera cuota anual de depreciación será un gasto del ejercicio en que inicie la utilización del activo inmovilizado respectivo. A partir de dicho inicio, se aplicarán los años de vida útil establecidos en la Resolución Ex. N° 43 de 2002.

Dicha resolución constituye una determinación previa de desgaste por el uso y el transcurso del tiempo de los bienes del activo fijo, pues el solo transcurso del tiempo también obliga a reconocer un menor valor de los bienes. De este modo, si en un ejercicio particular se suspende el uso del bien en la empresa, igualmente corresponderá rebajar como gasto la cuota anual de depreciación.

La depreciación se determinará anualmente al término del ejercicio correspondiente. El monto de la cuota anual de depreciación se calculará dividiendo el valor neto de los bienes, debidamente actualizados a la fecha del balance respectivo, por el número de años de vida útil que le queden en cada oportunidad, y así sucesivamente hasta extinguir totalmente el valor depreciable del bien.

En el año de su adquisición o construcción, según corresponda, la cuota de depreciación anual se calculará en proporción al número de meses de uso, computándose cualquier fracción de mes como mes completo.

Por valor neto del bien, se considerará, el valor de adquisición o inversión, sin considerar el IVA en los casos en que da derecho a crédito fiscal, más el valor de las mejoras o ampliaciones, más la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41 y descontada la depreciación acumulada.

3.5.5. Cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31.

Por último, en cuanto a la aplicación de los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero, se hace presente que todos ellos aplican a la depreciación, con la salvedad de que se encuentre pagado o adeudado, dada la especial naturaleza de este gasto. En cuanto a la necesidad del gasto, es menester que el bien sobre el cual se aplica la depreciación haya sido destinado al interés, desarrollo o mantención de la empresa o negocio.

3.6. Depreciación especial para contribuyentes que tengan un promedio anual de ingresos igual o inferior a 100.000 UF (modificado).

3.6.1. Reglas generales

La Ley reemplazó los dos primeros párrafos de este número 5° bis, por uno nuevo, estableciendo un solo régimen de depreciación para los contribuyentes cuyos ingresos promedio no superen el límite de 100.000 UF, a diferencia de los incisos reemplazados que aplicaban distintos regímenes de depreciación dependiendo del monto de los ingresos promedios de cada contribuyente y de si los bienes sobre los cuales se trataba eran bienes nuevos. Lo anterior en consistencia con la ampliación del régimen Pro Pyme, ya que pueden ingresar en él empresas con un promedio anual de ingresos brutos, en los últimos tres ejercicios, de hasta 75.000 UF.

El Servicio impartió las instrucciones sobre los dos primeros párrafos, ahora reemplazados por la Ley, a través de la Circular N° 62 de 2014, cuya letra B) del número 4) del Capítulo II debe actualizarse según se instruye en el Capítulo III de la presente circular.

3.6.2. Cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31.

En cuanto a la aplicación de los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero, se hace presente que todos ellos aplican a la depreciación, con la salvedad de que se encuentre pagado o adeudado, dada la especial naturaleza de este gasto y que el bien depreciado, para ser necesario el gasto, es el que debe ser un bien destinado al interés, desarrollo o mantención del negocio.

3.7. Sueldos, salarios y remuneraciones (modificado)

La Ley incorporó una serie de modificaciones al N° 6 del inciso cuarto del artículo 31, que se refiere en general a los gastos por concepto de sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas o adeudadas por las empresas por la prestación de servicios personales.

Los cambios tienden a ordenar la norma e introducir algunas modificaciones de fondo sobre las sumas que la LIR permite rebajar por este concepto como gasto necesario para producir la renta.

Conforme lo anterior se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por el Servicio respecto de las normas que no se modifican, y se comentan a continuación los cambios incorporados.

3.7.1. Sueldos, salarios y otras remuneraciones a que se refiere el inciso primero del N° 6.

De acuerdo al inciso primero del artículo 41 del Código del Trabajo, se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo.

Por su parte, y conforme con lo establecido en la letra a) del artículo 42 del mismo Código, sueldo o sueldo base es el estipendio obligatorio y fijo, en dinero, pagado por períodos iguales, determinados en el contrato, que recibe el trabajador por la prestación de sus servicios en una jornada ordinaria de trabajo, sin perjuicio de lo señalado en el inciso segundo del artículo 10 del referido Código.

Por lo tanto, conforme al párrafo primero del N° 6 corresponde rebajar como gasto necesario para producir la renta todo pago al trabajador que constituya una contraprestación que recibe por causa de un contrato de trabajo, ya sean sueldos o salarios, entendiendo por los primeros aquellos que corresponden a estipendios fijos y por los segundos estipendios variables. Dichas remuneraciones pueden haber sido pactadas en contratos individuales, o convenios o contratos colectivos.

Conforme a la norma, el único requisito especialmente establecido para su aceptación como gasto necesario es que se encuentren pagados o adeudados, sin perjuicio de lo señalado en el apartado 3.7.3 y 3.7.4.

3.7.2. Otras remuneraciones a que se refiere el párrafo segundo del N° 6.

El párrafo segundo del N° 6 regula la situación de los gastos correspondientes a las sumas que tienen su origen en disposiciones legales o contractuales, lo que las transforma en obligatorias para las empresas empleadoras que las debe pagar o que adeuda a sus trabajadores.

Este párrafo se refiere a los siguientes conceptos:

- Asignaciones de movilización, alimentación y viático;
- Las cantidades por concepto de gastos de representación.
- Participaciones, gratificaciones legales y contractuales.
- Indemnizaciones;
- Otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza.

Por su parte, esta disposición contempla un segundo requisito para su aceptación como gasto necesario, esto es, que guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa.

Así, por ejemplo, las asignaciones de movilización y alimentación son de común aplicación y se relacionan con el traslado de los trabajadores desde sus hogares a la empresa y el cumplimiento de un horario que implica consumir alimentos dentro de la jornada laboral. A su turno, el viático guarda relación directa con la naturaleza de la actividad del trabajador, cuando en el desempeño de sus funciones deba trasladarse a lugares distintos del domicilio de la empresa empleadora, debiendo por ello financiar gastos de movilización, alimentación o alojamiento.

En el caso de los gastos de representación, entendiéndose por ellos los gastos en que incurren los trabajadores en interés de la empresa, se entenderá cumplido dicho requisito cuando, por ejemplo, se deba atender a personas o ejecutivos de otras empresas, como proveedores o posibles clientes, con motivo de sus negocios, siempre que el trabajador deba rendir cuenta a la empresa del referido gasto. La acreditación de este gasto podrá realizarse con todos los medios de prueba que establece la ley y, en especial, debe tenerse presente lo dispuesto en la Resolución Ex. N° 20 de 2002, que para facilitar la prueba de los gastos de alojamiento, alimentación y traslado en beneficio de personas, residentes en Chile o en el extranjero, que asistan en calidad de invitados, como clientes o proveedores actuales o potenciales, a eventos con fines promocionales o de publicidad, establece la posibilidad de voluntariamente llevar un "Registro de Invitados de Negocios" y una "Planilla de Gastos por Invitados de Negocios".

En el caso de las participaciones, gratificaciones legales y contractuales, se entenderá cumplido el requisito en cuestión cuando dichos emolumentos tengan su origen en disposiciones legales o contractuales. De igual forma en el caso de las indemnizaciones.

Los conceptos precedentemente detallados en los apartados 3.7.1 y 3.7.2, también se pueden rebajar como gastos cuando se trate de sumas que voluntariamente la empresa acuerde entregar a sus trabajadores, sin previa obligación contractual, en la medida que se paguen o abonen en cuenta y siempre que se retengan los impuestos que respecto de tales sumas sean aplicables. Para tales efectos, se deben considerar las reglas de tributación que impone la ley respecto de los impuestos que sean aplicables, como es el caso de remuneraciones voluntarias que no resulten gravadas con impuesto, por ejemplo, las indemnizaciones voluntarias, las que podrían quedar liberadas total o parcialmente de impuestos conforme a lo dispuesto en el N° 13 del artículo 17, y cumplirían este requisito.

3.7.3. Remuneraciones cuyos beneficiarios hayan podido influir en su fijación (párrafos tercero y cuarto del N° 6).

Esta norma no fue modificada por la Ley, siendo aplicables las instrucciones impartidas por el Servicio sobre dicha materia a través de la Circular N° 151 de 1976.

Cabe tener presente que no será causal suficiente para limitar tales emolumentos el hecho que las remuneraciones no sean proporcionales a las rentas declaradas por la empresa o un aumento de las remuneraciones no acompañado de un aumento de las rentas de la empresa. En ambos casos, el monto de la remuneración puede ser razonablemente proporcionado a los servicios prestados por el trabajador o a la importancia y responsabilidad de su cargo.

A fin de resolver si tales remuneraciones cumplen el requisito para su aceptación como gasto, es razonable considerar si la remuneración corresponde a la importancia del cargo, teniendo presente la importancia de la empresa (tamaño, presencia en el mercado, entre otros) o de sus negocios y las remuneraciones que generalmente se pagan en otras empresas semejantes o análogas por cargos o funciones idénticos o similares.

3.7.4. Remuneración asignada a los socios y accionistas de empresas y a los empresarios individuales (párrafo cuarto del N° 6) y a sus cónyuges, convivientes civiles o hijos.

La modificación legal reconoce que muchos propietarios de empresas, especialmente de empresas de menor tamaño, trabajan efectivamente en ellas, dirigiendo, organizando, tomando decisiones y también realizando actividades operativas, por lo que si bien no califican bajo el concepto de "trabajadores", al faltarles la dependencia y subordinación propia de un contrato de trabajo, en los hechos prestan servicios personales en la empresa, por lo que tributariamente corresponde aceptar como gasto una remuneración de mercado.

Quedan sujetas a esta disposición las remuneraciones que se asigne el empresario individual, el titular de empresas individuales de responsabilidad limitada, al socio de sociedades de personas, al socio gestor de sociedades en comandita por acciones y a los accionistas de sociedades anónimas y sociedades por acciones, aceptándose como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior y siempre que los beneficiarios de tales remuneraciones efectivamente trabajen en la empresa.

Por lo tanto, junto con incorporarse dentro de los beneficiarios de tales remuneraciones a los accionistas de sociedades anónimas y sociedades por acciones, se eliminó el límite de remuneraciones que establecía la anterior norma a los propietarios de empresas individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, y sociedades de personas, vale decir, se eliminó el límite que en dichos casos sólo se podía deducir hasta el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias.

De igual forma, la norma en análisis establece que dichas remuneraciones se consideran rentas del artículo 42 N° 1.

Además, la norma acepta como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge o conviviente civil del propietario y sus hijos, en la medida que se trate de una remuneración razonablemente proporcionada a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, y siempre que efectivamente trabajen en el negocio o empresa.

Lo anterior, en la misma lógica de la remuneración del propietario de la empresa, esto es, si el cónyuge, conviviente civil o hijo de un propietario de la empresa, efectivamente presta servicios a la misma y dichos servicios son necesarios para producir la renta, la remuneración pagada es aceptada como gasto tal como la remuneración de cualquier otro trabajador.

3.7.5. Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero conforme con el párrafo final.

La nueva norma exige que se acrediten fehacientemente y se encuentren, por su naturaleza, vinculadas directa o indirectamente al desarrollo del giro de la empresa pagadora.

3.7.6. Indemnizaciones por años de servicios al término de la relación laboral en el caso de reorganizaciones empresariales que contemplen el traslado total o parcial de trabajadores dentro del mismo grupo empresarial²⁴, sin solución de continuidad.

El párrafo final incorporado a este número por la Ley, regula la situación tributaria de las indemnizaciones por años de servicios en el caso de reorganizaciones de grupos empresariales, sea que consistan en reorganizaciones societarias o de funciones, incluyendo los procesos de toma de control o traspasos dentro de grupos económicos, que contemplen el traslado total o parcial de trabajadores dentro de un mismo grupo empresarial, sin solución de continuidad laboral, en que se reconozcan por el nuevo empleador los años de servicios prestados a otras empresas del grupo.

Sobre el particular la norma expresa que, en tales casos, procederá la deducción como gasto del pago de las indemnizaciones que correspondan por años de servicios al término de la relación laboral, proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se hayan prestado efectivamente los servicios.

Esta norma es aplicada por la última empresa empleadora del grupo económico que paga el monto total de la indemnización por años de servicio devengada por el trabajador tanto en el período trabajado en la empresa pagadora, como en el período trabajado en las demás empresas empleadoras del grupo, la que luego recuperará de cada empresa aquella parte que corresponda.

Así, el monto total se califica como gasto en el momento de su pago al término de la relación laboral del trabajador en alguna de las empresas del grupo, precisándose que, en definitiva, el gasto por indemnización deberá ser soportado en forma proporcional por las empresas donde el trabajador haya prestado efectivamente sus servicios y en conformidad al tiempo en que haya trabajado en cada una de ellas. En consecuencia, para tales efectos y conforme con lo que señala la norma, el monto a rebajar por cada una de las empresas empleadoras se determinará proporcionalmente según el tiempo trabajado en cada una de ellas.

Sin perjuicio de lo anterior, se precisa que si la o las empresas anteriores del grupo han dejado de existir por cualquier causa, la empresa pagadora de la indemnización (esto es, la última en que prestó servicios el trabajador), tendrá derecho a rebajar como gasto el total de la indemnización.

²⁴ Conforme al artículo 8 N° 14 del Código Tributario, por Grupo Empresarial, debe entenderse "el definido en el inciso segundo del artículo 96 de la ley N° 18.045 de Mercado de Valores".

3.7.7. Honorarios por prestación de servicios personales

Los honorarios por servicios personales, sean pactados con terceros o con el socio, accionista o empresario individual, el cónyuge o conviviente civil del propietario o sus hijos, corresponden a un gasto que se rige por las reglas generales del inciso primero del artículo 31 y que no se contemplan en el N° 6 del inciso cuarto del artículo 31.

Así, cabe señalar que los honorarios pagados o adeudados por prestación de servicios personales que se pacten con el socio, accionista o empresario individual, el cónyuge o conviviente civil del propietario o sus hijos, pueden ser rebajados como gasto, siempre que, cumplan con los requisitos generales tratados en el apartado 1.

3.7.8. Cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero se aplican a los sueldos, salarios y remuneraciones. Ahora bien, el requisito de necesidad del gasto se da por cumplido, atendida la naturaleza de este gasto, salvo en el caso de los propietarios de la empresa o relacionados conforme al inciso final del artículo 21, según corresponda, para quienes la necesidad del gasto deberá evaluarse considerando si trabaja efectivamente en la empresa y en base al límite de un sueldo a un valor de mercado.

La acreditación del gasto en forma fehaciente ante este Servicio se efectuará con el libro de remuneraciones, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 62 del Código del Trabajo, con las respectivas liquidaciones de sueldos y planillas de imposiciones previsionales, con la liquidación de impuestos sobre la renta cuando corresponda y con los demás medios de prueba que establece la ley que sean consistentes con las obligaciones legales de registro y certificación.

3.8. Becas de estudio (sin modificaciones)

De acuerdo al N° 6 bis del inciso cuarto del artículo 31, pueden deducirse como gasto las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa.

En todo caso, el monto de la beca por cada hijo, no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente a una y media unidad tributaria anual, salvo que el beneficio corresponda a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior y se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo, caso en el cual este límite será de hasta un monto equivalente a cinco y media unidades tributarias anuales.

Considerando que la Ley no introdujo modificaciones en esta parte se mantienen íntegramente las instrucciones contenidas en Circular N° 40 de 2001.

Se hace presente que las becas de estudio que la empresa otorgue a los propios trabajadores, no se rigen por este numeral 6 bis, sino que corresponde aplicar los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero del artículo 31.

Por último, en cuanto a la aplicación de los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero, se hace presente que todos ellos aplican a las becas de estudio, salvo el de la necesidad del gasto que se da por cumplida, dada la especial naturaleza de este gasto.

3.9. Donaciones cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales (modificado).

La modificación incorporada a esta disposición sólo tiene por propósito precisar, respecto de estas donaciones, que el gasto procederá, ya sea que los programas de instrucción sean realizados directamente por la institución donataria o a través de otras entidades o establecimientos docentes, académicos o educacionales, como cuando utiliza los recursos para realizar tales programas contratando otras entidades o establecimientos docentes, académicos o educacionales.

En consecuencia, las instrucciones impartidas sobre la materia contenidas en Circulares N° 42 de 1990 y N° 24 de 1993 se complementan con lo indicado en el párrafo anterior. Asimismo, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N° 19.885, sobre aplicación del Límite Global Absoluto a las donaciones (también modificada por la Ley y cuyas instrucciones se impartieron a través de Circular N° 20 de 2020).

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero se aplican a las donaciones establecidas en el N° 7 que se analiza, con la salvedad de la necesidad del gasto, dada su especial naturaleza.

En cuanto a la acreditación, se puede realizar mediante los medios de prueba que contempla la ley, en especial, como se indica en los instructivos precedentemente señalados, a través de un recibo o mediante un documento en el que se establezca el monto y destino de la donación efectuada, debidamente firmada por el donatario o por una persona habilitada legalmente para ello.

3.10. Reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable (sin modificaciones).

El N° 8 del inciso cuarto del artículo 31 permite rebajar como gasto los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluyendo los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.

Al igual que el N° 1 del inciso cuarto, que permite rebajar los intereses sobre las cantidades adeudadas dentro del año a que se refiere el impuesto, el N° 8 permite rebajar los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable, sin establecer ningún otro requisito especial para su rebaja como gasto necesario para producir la renta.

Cabe señalar que, en el caso de los reajustes y diferencias de cambios provenientes de créditos o préstamos destinados a la adquisición de bienes del activo inmovilizado, éstos pueden optativamente ser rebajados como gasto o adicionados al costo de dichos bienes. En este último caso su deducción se generará a través del sistema de depreciación u otras situaciones en que corresponda deducir el costo del activo, como su destrucción o enajenación.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero aplican a los reajustes y diferencias de cambio siempre que se encuentren adeudados. Luego, para aceptar como gasto necesario los reajustes y diferencias de cambio de los créditos o préstamos en comento deben corresponder a créditos destinados a actividades relacionadas al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio o empresa o a la adquisición de bienes del activo relacionados a esos fines.

3.11. Gastos de organización y puesta en marcha (sin modificaciones).

De acuerdo al N° 9 del inciso cuarto del artículo 31, pueden deducirse como gasto los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos (percibidos o devengados) de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

Considerando que la Ley no modificó el N° 9, mantienen plena aplicación las instrucciones actualmente vigentes sobre la materia²⁵, cuyos aspectos más relevantes son los siguientes:

3.11.1. Definición

Los gastos de organización y puesta en marcha son aquellos que por su naturaleza y monto inciden en la generación de ingresos o renta de más de un ejercicio, los que, sin embargo, conforme con lo establecido en la misma disposición, pueden ser reconocidos para fines tributarios como gasto en el ejercicio de su generación o bien, optativamente, en los años en que se estime que dichos gastos inciden en la generación de ingresos.

²⁵ Oficios N° 305 de 2012 y N° 452 de 2012.

Se entienden incorporados dentro del concepto de gastos de organización y puesta en marcha aquellos gastos en que es necesario incurrir con motivo de la creación de una nueva empresa o del inicio de un nuevo negocio por una empresa que ya se encuentra en funcionamiento, considerando aquellos en que se incurre en momentos previos a la generación de ingresos y que, por su naturaleza, pueden ser considerados como necesarios para producir la renta de más de un ejercicio.

3.11.2. Tratamiento tributario²⁶

Pueden amortizarse o reflejarse como gasto en resultados en uno, dos o más años, con un máximo de seis ejercicios comerciales consecutivos, a elección del contribuyente.

En el evento que los contribuyentes opten por amortizar dichos gastos en más de un período, con el tope de seis ejercicios comerciales consecutivos, el plazo de imputación se contará, a opción del contribuyente, a partir de la fecha en que se generaron dichos gastos o bien desde el año en que la empresa comience a generar ingresos percibidos o devengados de su actividad principal, cuando esta última circunstancia sea posterior a la fecha en que se originaron los referidos desembolsos.

En el caso de empresas cuyo único giro, según la escritura de constitución, sea el desarrollo de una actividad por un tiempo inferior a seis años no renovables ni prorrogables, podrán amortizar también optativamente sus gastos de organización y puesta en marcha por su monto total en el mismo ejercicio en que ellos se originaron, o bien, en el número de años que abarque la existencia legal de la empresa.

En el caso a que se refiere el párrafo anterior, el saldo no amortizado en un ejercicio, deberá actualizarse para los fines de la amortización de los ejercicios siguientes, según la variación del índice de precios al consumidor (IPC) entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance, sucesivamente hasta su total amortización.

3.11.3. Menor valor de la inversión o goodwill

Sobre el tratamiento del menor valor de la inversión, tratado en el párrafo tercero del N° 9 del artículo 31, rigen íntegramente las instrucciones contenidas en Circulares N° 13 de 2014 y N° 1 de 2015.

3.11.4. Cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero se aplican a los gastos de organización y puesta en marcha, excepto en el caso que se trate del menor valor de la inversión o "goodwill". En este caso, cuando se trate de fusión de sociedades, los requisitos del inciso primero del artículo 31 resultan inaplicables de acuerdo a la naturaleza del gasto, sin perjuicio de que deba acreditarse el costo de la inversión y el capital propio tributario para efectos de la determinación del "goodwill".

3.12. Gastos de promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente (sin modificaciones).

Conforme al N° 10 del inciso cuarto del artículo 31 se pueden deducir los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.

Entendiendo que dichos gastos pueden incidir en la generación de ingresos o renta de más de un ejercicio, conforme con lo establecido en la misma disposición pueden ser reconocidos como gasto en el ejercicio de su generación o, bien, optativamente en los años en que se estime que dichos gastos inciden en la generación de ingresos (percibidos o devengados) con un límite de tres ejercicios.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero se aplican a los gastos de promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente.

3.13. Gastos incurridos en investigación científica y tecnológica en interés de la empresa (sin modificaciones).

De acuerdo al N° 11 del inciso cuarto del artículo 31 pueden deducirse los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aun cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

²⁶ Circular N° 54 de 1984.

Considerando que la Ley no modificó el N° 11, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por el Servicio a través de las Circulares N° 11 de 1989, N° 61 de 2008 y N° 19 de 2013, teniendo en consideración que bajo el concepto de gasto necesario que contempla la ley, la investigación científica y tecnológica constituyen gastos que por su naturaleza se realizan en el interés o para el desarrollo y mantención del giro o negocio de la empresa.

En relación con este numeral cabe analizar lo establecido en la Ley N° 20.241, modificada por la Ley N° 20.570, que estableció el régimen tributario de los pagos efectuados por los contribuyentes de la Primera Categoría que celebren contratos de investigación y desarrollo con centros de investigación registrados por la Corporación de Fomento de la Producción (Corfo) o ejecuten proyectos de Investigación y desarrollo certificados por dicha entidad. En estos casos se permite deducir como gasto necesario para producir la renta los pagos que efectúen los contribuyentes en virtud de los contratos de investigación y desarrollo, en aquella parte que no pueda ser deducida como crédito.

Al respecto, la Ley N° 20.241 establece que los pagos incurridos en investigación y desarrollo acogidos a los beneficios tributarios que ella contempla no podrán sujetarse, al mismo tiempo, al tratamiento de crédito que contempla dicha ley y de gasto conforme a lo dispuesto en el N° 11 del artículo 31 en análisis. Luego, si el contribuyente cumple los requisitos para acceder a los beneficios de ambas normas legales deberá optar por utilizar una de ellas.

De acuerdo con lo señalado, los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa (no sujetos a las disposiciones de la Ley N° 20.241) pueden ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o bien hasta en seis ejercicios consecutivos contados desde su pago o adeudamiento.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero del artículo 31 se aplican a los gastos incurridos por investigación científica o tecnológica en interés de la empresa, salvo el requisito de la necesidad del gasto, el que no resulta aplicable por la especial naturaleza de este gasto.

3.14. Pagos efectuados al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio (sin modificaciones).

De acuerdo al N° 12 del inciso cuarto del artículo 31, pueden deducirse como gasto los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley²⁷, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.

La disposición impone un límite a los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio en los casos en que entre el contribuyente y el beneficiario del pago exista o haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro²⁸.

Las instrucciones sobre tales gastos y sobre la aplicación de dicho límite el Servicio las impartió por medio de las Circulares N° 61 de 1997 y N° 65 de 2001, las cuales se mantienen plenamente vigentes.

No obstante el límite máximo de 4% establecido en el N°12 del inciso cuarto del artículo 31, para los casos en que sea aplicable, se sujetarán a la norma especial establecida en el artículo 41E, esto es, a la norma que regula que los precios de transferencia que se pacten con partes relacionadas en el extranjero se efectúen a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.²⁹

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero del artículo 31 se aplican a los tratados en este N° 12.

²⁷ Esto es, por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, uso, goce o explotación de patentes de invención, de modelos de utilidad, de dibujos y diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados y de nuevas variedades vegetales, uso o goce o explotación de programas computacionales,

²⁸ De ser aplicable un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional, este aplica en forma preferente ya que establece normas especiales que regulan los pagos se realicen entre partes que tengan especiales vínculos de relación, tal como este Servicio señaló en Oficios N° 2192 de 2019 y N° 336 de 2002.

²⁹ Instrucciones sobre el artículo 41 E en Circulares 29 de 2013 y 62 de 2014.

3.15. Pagos efectuados con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad y otros casos de gastos aceptados efectuados a la comunidad (número 13, nuevo)

3.15.1. Casos

El párrafo primero del nuevo N° 13 del inciso cuarto del artículo 31 permite deducir los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente. Esto es, se refiere a los casos de gastos o desembolsos obligatorios en conformidad a la legislación en materia medioambiental.

El párrafo segundo del N° 13, consagra las siguientes dos hipótesis adicionales de gastos o desembolsos tributariamente aceptados, que recogen situaciones de desembolsos voluntarios, en el sentido que van más allá de las exigencias medidas o condiciones impuestas por la legislación en materia ambiental:

- a) Los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad.
- b) Los efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.

En ambos casos³⁰, la ley exige que los gastos o desembolsos deban constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.

En el caso de la letra a), los gastos o desembolsos (además de constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado) deben cumplir las siguientes exigencias:

- (i) El contribuyente debe ser titular de un proyecto o actividad aprobada mediante resolución dictada por la autoridad competente; y,
- (ii) El gasto o desembolso debe efectuarse con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental del proyecto o actividad que cumpla el requisito (i), anterior.

Como se aprecia, en el caso de la letra a) los gastos o desembolsos forman parte de compromisos ambientales incluidos en la evaluación que realiza la autoridad competente para el respectivo proyecto o actividad, y no solo un acuerdo suscrito con el órgano de la administración del Estado que el contribuyente determine.

Por otra parte, en el caso de la letra b), los gastos o desembolsos (además de constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado) deben cumplir las siguientes exigencias:

- (i) Efectuarse “en favor de la comunidad”; y,
- (ii) Suponer un beneficio de carácter “permanente”, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza.

En este caso, la norma es suficientemente exigente en cuanto al destino de los gastos o desembolsos (la comunidad) y la forma de materializarlos (beneficios que perduren en el tiempo mediante obras, infraestructuras o programas específicos). Esto es, los gastos o desembolsos deben efectuarse a través de aportes que otorguen valor a la comunidad, que dicho valor sea conmensurable (objetivo) y concreto, y que, por las mismas razones, puedan ser constatados por los órganos competentes o la propia comunidad.

³⁰ El párrafo segundo del N° 13 parte disponiendo que también se pueden deducir los gastos o desembolsos signados con las letras a) y b), disponiendo en otra parte que “[e]n ambos casos”, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado.

En dicho contexto, la exigencia que los gastos o desembolsos deban constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado tiene como propósito, por una parte, evitar que se realicen aportes en forma inorgánica o inconsistente con los intereses de las comunidades locales; y, por otra, la intervención de un órgano de la administración del Estado, sujeto al principio de probidad, que ofrezca los debidos resguardos y garantías sobre el buen uso y destino de los recursos.

Lo señalado precedentemente, por lo demás, resultaría consistente con lo dispuesto en la Ley N° 19.300, sobre Bases Generales del Medio Ambiente, que confiere a los municipios y gobiernos locales, entre otras atribuciones, la posibilidad de señalar si los proyectos o actividades se relacionan con las políticas, planes y programas de desarrollo regional y con los planes de desarrollo comunal, respectivamente.

De este modo, si bien los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado, nada impide que, en definitiva, los gastos o desembolsos sean destinados a las organizaciones comunitarias que el propio órgano de la administración del Estado determine en función de sus planes, políticas y programas.

En cuanto a su vigencia, si bien el citado N° 13 se aplica a los gastos pagados o adeudados a contar del 1 de enero de 2020³¹, con anterioridad este Servicio resolvió³² que los desembolsos destinados a las medidas de mitigación, reparación o compensación ambiental que obedezcan a condiciones o exigencias para la ejecución de proyectos o actividades o a medidas de mitigación, compensación y reparación incluidas en una resolución de calificación ambiental son obligatorios e inevitables para la generación de la renta afecta a IDPC por el proyecto o actividad aprobado deducibles como gasto necesario en la determinación de la renta líquida imponible (RLI) afecta a IDPC.

Lo mismo resolvió³³ respecto de medidas y compromisos adoptados como consecuencia de un proceso de consulta de buena fe realizado conforme al Decreto Supremo N° 66, del 2013, del Ministerio de Desarrollo Social, debidamente plasmadas en el expediente de la consulta; o bien hayan sido adoptadas en las reuniones con los grupos humanos pertenecientes a pueblos indígenas celebradas conforme al artículo 86 del Reglamento del Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), plasmadas en las actas de las reuniones; y adicionalmente reúnan las demás condiciones que se desprenden del propio artículo 31, especialmente la razonabilidad en cuanto a su monto.

3.15.2. Limitaciones

De acuerdo con lo que expresamente dispone la norma en comento, no procederá la deducción como gasto necesario para producir la renta de las sumas indicadas en el párrafo segundo del N° 13 cuando estas sean efectuadas en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del N° 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del N° 17 de la misma norma.

Conforme al N° 14 del artículo 8° del Código Tributario, se entiende: Por “Grupo Empresarial” el definido en el inciso segundo del artículo 96 de la ley N° 18.045 de Mercado de Valores³⁴.

³¹ De acuerdo con el artículo octavo transitorio de la Ley.

³² Oficio N° 888 de 2017.

³³ Oficio N° 888 de 2017.

³⁴ El inciso segundo del artículo 96 de la Ley N° 18.045, dispone que “Forman parte de un mismo grupo empresarial:

- a) Una sociedad y su controlador;
- b) Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y
- c) Toda entidad que determine la Superintendencia considerando la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias:
 1. Que un porcentaje significativo del activo de la sociedad está comprometido en el grupo empresarial, ya sea en la forma de inversión en valores, derechos en sociedades, acreencias o garantías;
 2. Que la sociedad tiene un significativo nivel de endeudamiento y que el grupo empresarial tiene importante participación como acreedor o garante de dicha deuda;
 3. Que la sociedad sea miembro de un controlador de algunas de las entidades mencionadas en las letras a) o b), cuando este controlador corresponda a un grupo de personas y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial, y
 4. Que la sociedad sea controlada por uno o más miembros del controlador de alguna de las entidades del grupo empresarial, si dicho controlador está compuesto por más de una persona, y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial.”

A su vez, por entidades o personas relacionadas, el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, entiende como tales:

- a. El controlador y las controladas. Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas. Para estos efectos, se entenderá que existe un acuerdo explícito de actuación conjunta cuando se verifique una convención entre dos o más personas o entidades que participan simultáneamente en la propiedad de la sociedad, directamente o a través de otras personas

3.15.3. Monto límite aceptado como gasto necesario para producir la renta respecto de los conceptos del párrafo segundo del N° 13 del inciso cuarto del artículo 31

Las sumas pagadas o adeudadas por los conceptos a los que se refiere el párrafo segundo de la norma en análisis, sólo serán aceptadas como gasto necesario para producir la renta, hasta el monto mayor de las siguientes sumas:

- La suma equivalente al 2% de la RLI del ejercicio respectivo;
- El 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, determinado al término del ejercicio en la forma dispuesta por el artículo 41;
- El 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto empresarial sujeto a exigencias, medidas o condiciones medioambientales.

El monto pagado o adeudado por sobre el límite señalado, no será aceptado como un gasto necesario para producir la renta con las consecuencias tributarias que ello implica, esto es, eventualmente corresponderá aplicar lo dispuesto por el artículo 21, en los términos instruidos en el apartado V de la presente circular.

3.15.4. Cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31.

Por último, se hace presente que todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero se aplican a los tratados en este N° 13, salvo el requisito de la necesidad del gasto, requisito que se da por cumplido, de acuerdo a su especial naturaleza.

3.16. Desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras; reposición o restitución de producto o bonificación o devolución de cantidades pagadas a clientes o usuarios; y desembolsos entre partes no relacionadas cumpliendo una transacción o cláusula penal (número 14, nuevo).

El nuevo número 14 del artículo 31 establece tres hipótesis, que se revisan a continuación:

3.16.1. Desembolsos o descuentos ordenados por entidades fiscalizadoras en cumplimiento de una obligación legal para compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.

Conforme a la norma, la deducción como gasto necesario para producir la renta podrá ser efectuada sólo sobre la base de su desembolso, vale decir, cuando se encuentren efectivamente pagados. En el caso de los descuentos, se entenderán pagados cuando estos se encuentren efectivamente realizados.

También es necesario que tales desembolsos o descuentos deban estar ordenados por una entidad fiscalizadora en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a los clientes o usuarios de las empresas, cuando la obligación del pago o del descuento no exija probar la negligencia de la empresa pagadora o empresa que otorga el descuento.

Como ejemplo, puede citarse lo dispuesto en el artículo 16 B de la Ley N° 18.410, que crea la Superintendencia de Electricidad y Combustibles. La norma prescribe que la interrupción o suspensión del suministro de energía eléctrica no autorizada en conformidad a la ley y los reglamentos, que afecte a una o más áreas de concesión de la distribución, dará lugar a una compensación a los usuarios, de cargo del concesionario, esto es, la empresa distribuidora de energía eléctrica. Estas compensaciones se efectúan mediante descuentos en la facturación más próxima, independientemente del derecho que asista al concesionario para repetir en contra de terceros responsables.

naturales o jurídicas controladas, mediante la cual se comprometen a participar con idéntico interés en la gestión de la sociedad u obtener el control de la misma.

- b. Todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común.
- c. Las entidades y sus dueños, usufructuarios o contribuyentes que a cualquier otro título posean, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.
- d. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tiene derecho a más del 10% de las utilidades. Asimismo, los partícipes de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario respecto de la asociación o negocio en que tengan derecho a más del 10% de las utilidades.”.
- e. Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los literales c) y d) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de las letras a) y b), se considerarán relacionadas entre sí. Los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores con la respectiva entidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos.
- f. Las matrices o coligantes y sus filiales o coligadas, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046.

A partir del ejemplo anterior, y para ilustrar el sentido y alcance del párrafo primero del N° 14, es importante señalar que el contribuyente, por mandato legal, debe compensar a los usuarios – bajo ciertas circunstancias – aun sin mediar culpa o negligencia de su parte y por el solo hecho de interrumpirse el suministro.

Por esa misma razón, el párrafo segundo del N° 14 agrega que, si tras compensar a sus clientes, el contribuyente logra repetir contra los terceros responsables, lo repetido deberá agregarse a la renta líquida sobre la base de su percepción. Consecuente, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, tales sumas, para efectos tributarios, no constituyen un activo para el contribuyente que las reconoció como gasto.

Por tanto, no podrá aplicar respecto de tales sumas el tratamiento tributario establecido en el N° 4 del artículo 31.

En cambio, cuando los pagos tengan como causa un actuar negligente por parte de las empresas, dichos pagos no podrán sujetarse al N° 14 del artículo 31.

Si el contribuyente ya hubiese deducido el gasto amparado en el N° 14 del artículo 31 y se determina, en definitiva, judicialmente o por acto de autoridad administrativa no reclamado judicialmente, que dicho contribuyente fue negligente, deberá reversar el gasto efectuado para efectos tributarios. El reverso se efectuará en el ejercicio en que produzca tal determinación de autoridad. Esto es, la ley permite utilizar el gasto a quien se encuentra obligado por ley a asumirlo, pero en el ejercicio en que se determine quién en definitiva tuvo el actuar negligente, se definirá la situación tributaria final del gasto.

Tampoco procederá aceptar como gasto necesario para producir la renta las sumas pagadas por el tercero responsable, reembolsando los desembolsos o descuentos indicados en los párrafos precedentes.

En los casos que los pagos tengan como causa el actuar negligente, según lo señalado, los pagos deberán agregarse a la renta líquida del contribuyente, pero sin gravarse con el impuesto único establecido en el artículo 21, por disposición expresa del N° 14 del artículo 31.

Por otra parte, las mismas reglas anteriores se aplicarán si el desembolso o descuento es ordenado directamente por la ley y sin que lo ordene una entidad fiscalizadora, como sucede, por ejemplo, en el caso del artículo 5° de la Ley N° 21.234, que establece la responsabilidad directa y la obligación de reembolsar al cliente afectado en breve plazo, del emisor de tarjetas de pago, frente a fraudes con dichas tarjetas o con transferencias electrónicas, sin perjuicio de que posteriormente se realicen las investigaciones necesarias para determinar al responsable definitivo de dichos fraudes.

3.16.2. Reposición o restitución voluntaria de un producto, o de la bonificación o devolución voluntaria de cantidades pagadas a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley N° 19.496.

En estos casos, cuando no exista culpa del contribuyente, se debe considerar como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades que se percibieron o devengaron por las ventas y servicios respectivos, y se debe realizar un agregado³⁵, hasta el valor de reposición de los productos³⁶, en la RLI del ejercicio en que se efectuó la reposición, restitución, bonificación o devolución.

En caso de que un Tribunal determine, mediante sentencia de término, la existencia de culpa infraccional del contribuyente, en dicho ejercicio deberá agregarse a la RLI el monto que se haya deducido como menor ingreso conforme al inciso anterior.

³⁵ Siempre que haya sido deducido dicho valor del balance, disminuyendo la RLI.

³⁶ Valor de los productos que se entregan en reposición de acuerdo al artículo 41 N°3

3.16.3. Desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción³⁷, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.

Como manifestación de los principios acogidos en el inciso primero del artículo 31, tras sus modificaciones, el legislador ha estimado necesario incorporar en el nuevo N° 14 del inciso cuarto de dicho artículo, como gasto deducible tributariamente aquel derivado de la celebración de transacciones con partes no relacionadas, en el entendido que permiten el desarrollo y la mantención del giro o actividad del contribuyente, descartando contingencias o precaviendo eventuales contiendas judiciales que, en definitiva, puedan irrogar mayores gastos.

Asimismo, se incorpora como un gasto deducible aquel derivado del cumplimiento de una cláusula penal, acordada también con una parte no relacionada³⁸, ya que es dable suponer que ella fue aceptada por el contribuyente como parte del riesgo que significa cualquier contrato, en particular en aquellos contratos donde este tipo de cláusulas son usuales o en que su ausencia podría impedir o entorpecer su celebración aumentando los costes de transacción, como es el caso de contratos de construcción de obras complejas o de larga ejecución.

3.16.4. Requisitos generales del gasto

Todos los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero del artículo 31 son aplicables a los gastos tratados en este N° 14, salvo el requisito de la necesidad del gasto, que se da por cumplido de acuerdo a su especial naturaleza.

4. GASTOS VINCULADOS A RENTAS EXENTAS O NO GRAVADAS.

Se mantienen al respecto las instrucciones contenidas en la Circular N° 68 de 2010, en lo que procede, considerando que los criterios contenidos en dicha Circular deben aplicarse al nuevo régimen general de tributación vigente.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe tener presente que la Ley estableció nuevas reglas en la letra e) del N° 1 del artículo 33 para determinar la proporcionalidad de los gastos en aquellos casos en que los gastos y desembolsos sean imputables tanto a rentas gravadas como ingresos no renta y/o rentas exentas de los impuestos finales.

Para determinar la referida proporcionalidad, el contribuyente deberá optar por una de las dos siguientes alternativas y la elegida se deberá mantener por al menos 3 años comerciales consecutivos:

- 1) Aplicar al total de gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, el porcentaje que resulte de dividir el total de ingresos no constitutivos de rentas y rentas exentas de los impuestos finales, sobre el total de ingresos brutos del ejercicio, incluyendo dentro de estos últimos los ingresos no renta y rentas exentas.
- 2) Aplicar al total de gastos de utilización común, pagados o adeudados en el ejercicio, el factor que resulte de multiplicar el resultado individual de las operaciones señaladas en las letras a) y b) siguientes:
 - a) La proporción entre el monto de los activos que generan rentas no gravadas y exentas de los impuestos finales sobre el monto total de activos asociados a la generación de tales rentas. Los valores aludidos se determinarán al cierre del ejercicio considerando lo dispuesto en el artículo 41, según proceda. Si dichos activos no existieren al término del ejercicio, se atenderá a su valor al inicio del ejercicio o en su defecto, al valor de adquisición.
 - b) La proporción entre los ingresos no constitutivos de rentas y rentas exentas de los impuestos finales, sobre el total de ingresos brutos, incluidos en estos últimos los ingresos no renta y rentas exentas, al término del ejercicio respectivo, relacionadas con los activos y gastos de este inciso.

Para las operaciones descritas en las letras a) y b) anteriores deberá considerarse la permanencia en días de dichos activos e ingresos brutos durante el ejercicio respectivo, tomando como base 365 días o la cantidad que corresponda al año comercial respectivo.

³⁷ Considerar que el avenimiento o la conciliación cumplen mismas características que una transacción, como equivalentes jurisdiccionales.

³⁸ En los términos del N°17 del artículo 8 del Código Tributario.

Con todo, cuando las metodologías señaladas anteriormente no reflejen adecuadamente la situación del modelo de negocios del contribuyente, éste podrá proponer al Servicio un método alternativo que podrá considerar factores de proporcionalidad, fijos o móviles, en base al valor presente de los flujos futuros de los respectivos bienes o funciones, u otra metodología basada en técnicas de general aceptación. Para este efecto, se aplicará el procedimiento previsto en el artículo 26 bis del Código Tributario, en la forma y con los requisitos que el Servicio regulará mediante resolución.

El método propuesto por el contribuyente deberá considerar una fórmula que permita verificar objetivamente la debida correlación entre los ingresos afectos a IDPC y los gastos asociados a dichas rentas y podrá ser rechazado por el Servicio si no se acredita que su aplicación permite obtener el resultado buscado por la ley.

5. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 21.

La Ley introdujo diversos cambios al artículo 21, los que se explicarán en el orden establecido por la misma:

5.1. Modificación al numeral i. del inciso primero.

La Ley introdujo un agregado a este numeral i., precisando las situaciones en que se deberá pagar el impuesto único (IU) de 40%, que contempla el inciso primero del artículo 21.

Este numeral i. dispone que se gravarán con el IU, las partidas del número 1 del artículo 33, que se debe entender referido a la letra g) del N° 1 de dicho artículo, esto es, las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31, o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional³⁹, cuando consistan en cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y se cumplan con alguno de los siguientes requisitos alternativos:

- 1) cuando dichas partidas beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa que efectúa el desembolso, o a los relacionados a los propietarios de dicha empresa.

Para efectos de este requisito, deberá entenderse por “beneficio indirecto” aquel beneficio económicamente valorable que si bien es obtenido por una persona o entidad distinta del propietario, comunero, socio o accionista directo de la empresa, en definitiva, son estos últimos o sus relacionados quienes obtienen dicho beneficio.

Por su parte, por “relacionados” deberá entenderse cualesquiera de las personas o entidades indicadas en el inciso último del artículo 21.

- 2) cuando el contribuyente no acredite la naturaleza y efectividad del desembolso.

El contribuyente debe acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso, esto es, acreditar en qué consistió el gasto y que el desembolso fue efectivamente realizado. El contribuyente podrá acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso con todos los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica del mismo, sin que le sea exigible solemnidades o formalidades distintas a las establecidas en la ley⁴⁰.

Los gastos que no cumplan con los requisitos que exige el artículo 31, y que no beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios o, en los demás casos, cuando el contribuyente logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso, no se afectarán con el IU del inciso primero del artículo 21, sin perjuicio de que deberán tributar con el IDPC, en tanto constituyen un agregado a la RLI, en conformidad con la letra g) del N° 1 del artículo 33, N° 1.

Por otro lado, en aquellos casos en que resulte aplicable el IU, las partidas respectivas se incluirán en la base imponible del IU, reajustadas según la variación del IPC entre el último día del mes anterior al retiro de las especies o del desembolso de dinero o pago efectivo de la cantidad y el último día del mes anterior al término del ejercicio comercial respectivo.

³⁹ Es decir, solo aquellas partidas indicadas en la letra g) del N° 1 del artículo 33, a saber, “las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.”.

⁴⁰ Artículo 8 bis N° 4 letra e) del Código Tributario.

5.2. Modificación al numeral ii. del inciso primero.

La Ley incluyó la expresión “inciso tercero” luego de la referencia al artículo 35 , para ajustarse a las modificaciones que la Ley efectuó también para este último artículo.

Con ello, la tributación dispuesta en este numeral ii. continúa aplicándose a aquellos casos en que, conforme el artículo 35 inciso tercero, no pueda determinarse clara y fehacientemente la RLI de un contribuyente por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, y concurriendo los demás requisitos señalados en dicha disposición.

5.3. Eliminación del numeral iii. del inciso primero.

Este numeral se refería a la tributación con el IU a las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A de la ley N° 18.046, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C de la misma ley.

De acuerdo con la eliminación de este supuesto, y transcurrido el plazo establecido en el artículo 27 C de la Ley N° 18.046, al valor correlativo a la disminución de capital de pleno derecho que contempla dicha norma, no le aplicará el IU del artículo 21.

5.4. Nuevo supuesto de no tributación con IU en el inciso segundo.

La Ley incluyó un nuevo supuesto de no afectación con el IU bajo un nuevo literal (v), consistente en “los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero”.

Conforme el nuevo literal (v), cualquiera sea el gasto que en que incurran las referidas entidades que incumplan los requisitos del artículo 31, este no se afectará con el IU, sino que constituirán un agregado a la RLI, en conformidad con el artículo 33, N° 1, por lo que deberán tributar con el IDPC.

Lo anterior, según dispone expresamente la norma, salvo que resulte aplicable la tributación indicada en el numeral iii) del inciso tercero del artículo 21, esto es la tributación aplicable por el uso o goce de los bienes del activo de la entidad. Para ello, deberá entenderse que el propietario de tales entidades, es el fundador o asociado, respectivamente, contribuyente de impuestos finales.

5.5. Modificaciones al inciso tercero.

Estas modificaciones pueden ordenarse de la siguiente manera:

- 1) La Ley reemplazó en el numeral i) del inciso tercero las palabras “podrá determinar fundadamente” por la expresión “podrá, fundadamente, determinar”, con el objeto de aclarar que la fundamentación aludida, como principio general aplicable en materia administrativa, procede siempre que el Servicio opte por determinar el beneficio experimentado por los propietarios de las empresas que refiere la norma, y no que la fundamentación constituye un requisito optativo para este Servicio.

- 2) Inclusión de un nuevo párrafo segundo en el numeral i):

Mediante la inclusión de este párrafo segundo, el Servicio queda facultado para determinar con mayor precisión la existencia y el monto de retiros encubiertos que encuadren en el supuesto de este numeral, a partir de las utilidades o activos que se encuentren en la empresa o sociedad respectiva.

Para ello, el Servicio deberá fundar sus determinaciones, considerando los elementos y requisitos dispuestos en la norma, como son las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha de la revisión, los activos de la misma y la relación entre dichos antecedentes y el monto que se pretende como retiro, remesa o distribución encubierta, el origen de los activos, junto a otras circunstancias relevantes.

- 3) Modificación de requisitos para el uso de bienes de la empresa destinados al esparcimiento.

La Ley modificó el tercer párrafo del numeral iii), reemplazando la exigencia de habitualidad por el uso que la empresa permita a todos sus trabajadores, bajo criterios de universalidad y sin exclusiones de bienes de la empresa destinados al esparcimiento de su personal o el uso de otros bienes por este.

Conforme la modificación indicada, resultarán gravados con impuestos finales, recargados en un 10% de las cantidades que correspondan, el uso o goce de bienes de la empresa, solo en caso que dicho uso no se permitiere bajo criterios de universalidad, sino que fuere exclusivo para ciertos trabajadores de la empresa o para sus directores.

5.6. Cambios en el inciso final.

La Ley modificó este párrafo final, modificando los sujetos que también hacen aplicable la tributación en los casos que contempla el artículo 21 de la Ley del Impuesto de Renta (LIR), siendo estos los respectivos cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos, y, además, se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.

En todo lo demás, resultarán aplicables las instrucciones dictadas por este Servicio al artículo 21, especialmente las impartidas en las Circulares N° 45 de 2013, N° 71 de 2015 y N° 39 de 2016.

III REEMPLAZA LA CIRCULAR N° 62 DE 2014 EN LA PARTE QUE INDICA

Conforme lo señalado en el apartado 3.6.1, se reemplazan las instrucciones impartidas sobre la materia en la letra B) del número 4) del Capítulo II de la referida Circular, por las siguientes:

“Vida útil de un décimo que pueden considerar ciertas empresas para deducir la cuota anual de depreciación acelerada, en los casos que indica el artículo 31 N° 5 bis:

- a) Se aplica a contribuyentes que, en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, registren un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 100.000 UF.

Si la empresa ejerciere sus actividades por un periodo inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios desde realizado su inicio de actividades.

Si se trata de contribuyentes que no registren operaciones en ninguno de los años anteriores, sólo podrán aplicar este régimen a partir del primer ejercicio comercial⁴¹ en que registren operaciones y siempre que los ingresos de dicho ejercicio no superen el límite de 100.000 UF.

- b) Estos contribuyentes podrán aplicar la depreciación a que se refiere el N° 5 bis, del artículo 31, considerando como vida útil del bien respectivo el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional del Servicio, considerando como mínimo 1 año. Esto es, si el décimo de la vida útil es una fracción inferior a 1, se considerará 1 año. En caso que el décimo de la vida útil resultante de dicha operación no sea un número entero no se considerarán los decimales correspondientes.

Ejemplo: Años de vida útil fijados por el Servicio: 18.

$$18/10 = 1,8$$

Años de vida útil a considerar para el cálculo de la depreciación = 1 año.

- c) Este régimen será aplicable respecto de cualquier bien del activo inmovilizado, sea que se trate de bienes nuevos o usados.

Igual procedimiento al indicado en la letra anterior deberá utilizarse para los fines de la depreciación de bienes usados o que ya han cumplido con una parte de su depreciación bajo cualquier sistema, utilizando para ello el saldo de vida útil que le reste al cierre del ejercicio anterior de aquel en que se incorporan a este sistema de depreciación.

Para los fines de la depreciación del cumplimiento del límite de 100.000 UF en el caso de la aplicación del régimen sobre bienes usados o que ya iniciaron su depreciación en cualquiera de los otros regímenes, los ejercicios a considerar serán aquellos anteriores al cierre del ejercicio previo a la incorporación al régimen en comento.

- d) Los contribuyentes referidos podrán deducir como gasto del ejercicio, una cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto del referido bien a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41 N° 2.

⁴¹ Que se declara en abril del año siguiente.

e) Forma de calcular el promedio de ingresos:

- Las empresas respectivas deberán determinar el promedio de ingresos anuales de su giro en los tres últimos ejercicios comerciales consecutivos anteriores al año en que se utilizará este régimen de depreciación. Dicho promedio se determina, por tanto, considerando la suma total de los ingresos anuales del giro obtenidos en los referidos tres últimos ejercicios comerciales consecutivos, dividiéndolo por 3.

En el caso del inicio de actividades se considerará los ingresos del ejercicio de inicio para medir el límite de 100.000 UF, pudiendo aplicar respecto de dicho ejercicio el régimen en comento, siempre que tales ingresos no superan el límite señalado.

- Para determinar la suma total de los ingresos del giro de los últimos 3 años, los ingresos de cada mes se expresarán en UF según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.
- Si la empresa ejerciere sus actividades por un periodo inferior a 3 ejercicios, el promedio de ingresos anuales del giro, se calculará considerando los ejercicios en que mantenga iniciadas las actividades, esto es, se promediará el total de los ingresos anuales del giro obtenidos en los ejercicios en que ejerza sus actividades dividiendo dicho total por uno o dos, según sea la cantidad de años que corresponda. El período que va desde la fecha de inicio de actividades del contribuyente hasta el término de ese año, se considerará como un ejercicio completo para los efectos señalados, computándose el total de los ingresos de ese período conforme a lo expresado en este numeral.
- Se deben considerar los ingresos del giro, esto es, los que provienen de la actividad habitual del contribuyente, excluyendo el IVA recargado en las operaciones afectas a dicho tributo, como también los demás impuestos especiales, adicionales o específicos que se recarguen en el precio del producto o servicio que corresponda y excluyéndose también aquellos ingresos que sean extraordinarios o esporádicos, como ocurre en los originados en ventas de activo inmovilizado o ganancias de capital, siempre que, en este último caso, no se encuentre dentro de las actividades que constituyen el giro efectivo de la empresa.

f) Otras reglas:

- Los contribuyentes que cumplan con el límite señalado, pueden optar por hacer uso del beneficio establecido en el N° 5 bis o por aplicar la norma general de depreciación contenida en el N° 5 del artículo 31, pero una vez que hayan ejercido dicha opción mediante la respectiva declaración de impuestos, ésta resulta irrevocable, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe un error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley, sin perjuicio de que en el ejercicio siguiente pueda optar por otra alternativa.
- En lo no regulado específicamente en el N° 5 bis del artículo 31, se aplicarán las reglas sobre depreciación contenidas en el N° 5, del mismo artículo. Así, por ejemplo, los contribuyentes podrán en cualquier oportunidad abandonar el régimen de depreciación escogido, volviendo así definitivamente al régimen de depreciación normal.
- Se hace presente que, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 3°, del N° 5, del artículo 31, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, entendiéndose por éste al establecido en el N° 5, del referido artículo 31, o al régimen en comento del N° 5 bis del mismo artículo, se considerará solo para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien.

De esta manera, la diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada que se aplique y la depreciación normal, podrá deducirse como gasto solo respecto de la determinación del IDPC y no para los efectos establecidos en el artículo 14.

IV VIGENCIA

Conforme al inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley, las modificaciones a la LIR contenidas en el artículo 2° de la Ley, entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2020. En consecuencia, se aplicarán sus disposiciones a los gastos pagados o adeudados a contar de dicha fecha, salvo aquellas modificaciones que tengan una norma especial de entrada en vigencia según lo señalado en el cuerpo de esta circular.

La presente circular, si bien no deroga instrucciones contenidas en Circulares previas, deja sin efecto cualquier instrucción anterior que sea contraria a sus disposiciones.

Saluda a Uds.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

SRG/CFS/CCP/msg

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial, en extracto

ANEXO:**ARTÍCULO 21 ACTUALIZADO**

ARTÍCULO 21.- Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

i. Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo y que beneficien directa o indirectamente a los relacionados a la empresa o sus propietarios, según dispone el inciso final de este artículo, o bien, en aquellos casos en que el contribuyente no logre acreditar la naturaleza y efectividad del desembolso. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo;

ii. Las cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso cuarto; 35 inciso tercero, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64, y en el artículo 65 del Código Tributario, según corresponda, y

No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo, el impuesto establecido en el número 2, del artículo 38 bis y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley; (iv) las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto, y (v) los gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero.

Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero:

i) Las partidas del número 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista. En estos casos, el Servicio podrá, fundadamente, determinar el beneficio que tales sujetos han experimentado. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas, comuneros o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectarán con la tributación establecida en este inciso, en proporción a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.

El Servicio de Impuestos Internos podrá revisar la efectividad de los montos declarados como utilidades afectas a impuestos finales no retiradas, remesadas o distribuidas de la empresa, y los activos que la representan, para efectos de determinar la procedencia de lo señalado en este número (i) siempre que el Servicio determine en forma fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta, que haya debido resultar imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14. Para estos efectos el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha de la revisión, los activos de la misma y la relación entre dichos antecedentes y el monto que se pretende como retiro, remesa o distribución encubierta. Asimismo, deberá considerar el origen de los activos, junto a otras circunstancias relevantes, lo que deberá ser expresado por el Servicio, fundadamente, al determinar que se trata de un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso.

ii) Los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, la comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, en la medida que el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución, encubierta, que resulte imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado en el artículo 14. La tributación de este inciso se aplicará sobre el total de la cantidad prestada, reajustada según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al del otorgamiento del préstamo y el mes que antecede al término del ejercicio, deduciéndose debidamente reajustadas todas aquellas cantidades que el propietario, socio o accionista beneficiario haya restituido a la empresa o sociedad a título de pago del capital del préstamo y sus reajustes durante el ejercicio respectivo. Para estos efectos el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto prestado; el destino y destinatario final de tales recursos; el plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente, al determinar que el préstamo es un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso.

Las sumas que establece este numeral se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad acreedora, de las cantidades a que se refieren el número 4.-, de la letra A), del artículo 14 y el número 2.- de la letra B), de dicho artículo, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones.

iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.

Del valor mínimo del beneficio calculado conforme a las reglas anteriores podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, aplicándose a la diferencia la tributación establecida en este inciso tercero.

En el caso de contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, no se aplicará la tributación establecida en el inciso tercero al beneficio que represente el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en tales sitios. Tampoco se aplicará dicha tributación al beneficio que represente el uso o goce de los bienes de la empresa destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si estuviera disponible y pudiera ser utilizada por todos los trabajadores de la empresa, bajo criterios de universalidad y sin exclusiones. En caso que dicho uso fuere exclusivo para ciertos trabajadores o para directores de la empresa, se aplicará el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, que será de cargo de la empresa, comunidad o sociedad propietaria y el beneficio por dicho uso se calculará conforme a las reglas precedentes.

Cuando el uso o goce de un mismo bien se haya concedido simultáneamente a más de un socio, comunero o accionista y no sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, éste se determinará distribuyéndose conforme a las reglas que establece el artículo 14, letra A), para la atribución de rentas. En caso que el uso o goce se haya conferido por un período inferior al año comercial respectivo, circunstancia que deberá ser acreditada por el beneficiario, ello deberá ser considerado para efectos del cálculo de los impuestos.

Las sumas que establece este numeral no se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del artículo 14, y el número 2.- de la letra B) del mismo artículo.

iv) En el caso que cualquier bien de la empresa, comunidad o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, comunero, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este párrafo al propietario, comunero, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.

Las sumas que establece este numeral, hasta el valor tributario del activo que resulta ejecutado, se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del artículo 14, y el número 2.- de la letra B), de dicho artículo, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones.

Para la aplicación de la tributación establecida en el inciso tercero, se entenderá que las partidas señaladas en el literal i) benefician, que el préstamo se ha efectuado, que el beneficio señalado en el literal iii) se ha conferido o que se han garantizado obligaciones al propietario, comunero, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como beneficiario de las partidas señaladas en el literal i), deudor del préstamo, beneficiario por el uso o goce señalado en el literal iii), o sujeto cuyas deudas se han garantizado, a sus respectivos cónyuges, convivientes civiles, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos conforme a las normas de relación del número 17 del artículo 8° del Código Tributario o, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por ellos, y, además, se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.

ARTICULO 31 ACTUALIZADO

“ARTICULO 31. La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director, mediante resolución fundada, lo establezca por cumplirse los requisitos establecidos en la primera parte de este inciso.

Sin perjuicio de lo indicado en el inciso precedente, los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

Respecto de las cantidades a que se refiere el artículo 59, cuando se originen en actos o contratos celebrados con partes directa o indirectamente relacionadas de la entidad local respectiva en los términos del artículo 41 E, sólo procederá su deducción como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición. Para que proceda su deducción, se requiere que se haya declarado y pagado el respectivo impuesto adicional, salvo que tales cantidades se encuentren exentas o no gravadas con el citado tributo, ya sea por ley o por aplicación de un convenio para evitar la doble tributación internacional. Adicionalmente, para que sea procedente su deducción deberán cumplir con los requisitos que establece este artículo, en cuanto sean aplicables. Lo dispuesto en este inciso, no obsta a la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 41 E.

Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos que para cada caso se señalen, cumplan los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos les sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo:

1°. - Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto.

Con todo, los intereses y demás gastos financieros que conforme a las disposiciones de este artículo cumplan con los requisitos para ser deducidos como gastos, que provengan de créditos destinados a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y, en general, cualquier tipo de capital mobiliario, podrán ser deducidos como tales.

2°. - Los impuestos establecidos por leyes chilenas, en cuanto se relacionen con el giro de la empresa y siempre que no sean los de esta ley, con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis en el ejercicio en que se devengue, ni de bienes raíces, a menos que en este último caso no proceda su utilización como crédito y que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. No procederá esta rebaja en los casos en que el impuesto haya sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

3°. - Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año comercial a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provengan de delitos contra la propiedad.

Se incluye, también, la deducción del costo para fines tributarios de aquellos alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio. Para estos efectos, se exigirá que se trate de bienes respecto de los cuales su comercialización se ha vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conservando sus condiciones para el consumo o uso según corresponda, son entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas ante el Servicio, para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tales instituciones, u otras instituciones sin fines de lucro que las puedan utilizar en el cumplimiento de sus fines, todas circunstancias que deberán ser acreditadas de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución.

Del mismo modo, se procederá en la entrega gratuita de especialidades farmacéuticas y otros productos farmacéuticos que autorice el reglamento que emite el Ministerio de Salud para el control de los productos farmacéuticos de uso humano, bajo los requisitos y condiciones que dicho reglamento determine, a los establecimientos asistenciales públicos o privados, para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes.

En conformidad con lo dispuesto en la ley número 20.920, que establece marco para la gestión de residuos, la responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje, no se aceptará como gasto y se afectará con el impuesto único establecido en el inciso primero del artículo 21, la destrucción voluntaria de materias primas, insumos o bienes procesados o terminados que puedan ser entregados gratuitamente en los términos de los párrafos anteriores.

Podrán, asimismo, deducirse las pérdidas de ejercicios anteriores, siempre que concurran los requisitos del inciso primero, las cuales deberán imputarse al ejercicio inmediatamente siguiente y así sucesivamente.

Las rentas o cantidades que se perciban a título de retiros o dividendos provenientes de otras empresas no se imputarán a las pérdidas de la empresa receptora. Por su parte, el monto del IDPC asociado a los retiros o dividendos que se perciban de otras empresas, se controlará en el registro SAC de la empresa receptora, establecido en el artículo 14 letra A N° 2 letra d).

Las pérdidas se determinarán aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible contenidas en este párrafo y su monto se reajustará, cuando deba imputarse a los años siguientes, de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se generaron las pérdidas y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su deducción.

Con todo, las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, no podrán deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a

uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales, acciones o participaciones. Lo dispuesto en este inciso no se aplicará cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el número 17 del artículo 8° del Código Tributario.

4°. - Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán deducir de su renta líquida, salvo que se trate de operaciones con relacionados, en los términos del número 17. - del artículo 8° del Código Tributario, los créditos que se encuentren impagos por más de 365 días contados desde su vencimiento o el valor que resulte de aplicar un porcentaje sobre el monto de los créditos vencidos. El Servicio, mediante sucesivas resoluciones, establecerá los rangos de porcentajes tomando de referencia indicadores de incobrabilidad del sector o mercado relevante en que opera el contribuyente. Las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29.

Las provisiones y castigos de los créditos incluidos en la cartera vencida de los bancos e instituciones financieras, entendiéndose dentro de estas últimas a las empresas operadoras y/o emisoras de tarjetas de crédito no bancarias, de acuerdo a las instrucciones que impartan en conjunto la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras y el Servicio de Impuestos Internos. Las recuperaciones totales o parciales de créditos se considerarán. Se entenderá que constituyen empresas o sociedades de apoyo al giro aquellas sociedades o empresas cuyo objeto único sea prestar servicios destinados a facilitar el cumplimiento o desarrollo del negocio de empresas relacionadas, o que por su intermedio se pueda realizar operaciones del giro de las mismas.

Las instrucciones de carácter general que se impartan en virtud del inciso anterior, serán también aplicables a las remisiones de créditos riesgosos que efectúen los bancos y sociedades financieras a sus deudores, en la parte en que se encuentren afectos a provisiones constituídas conforme a la normativa sobre clasificación de la cartera de créditos establecida por la Superintendencia de Bancos e Instituciones financieras.

Las normas generales que se dicten deberán contener, a lo menos, las siguientes condiciones:

- a) Que se trate de créditos clasificados en las dos últimas categorías de riesgo establecidas para la clasificación de cartera, y
- b) Que el crédito de que se trata haya permanecido en alguna de las categorías indicadas a lo menos por el período de un año, desde que se haya pronunciado sobre ella la Superintendencia.

Lo dispuesto en este número se aplicará también a los créditos que una institución financiera haya adquirido de otra, siempre que se cumpla con las condiciones antedichas.

Lo dispuesto en el párrafo segundo no se aplicará en el caso de créditos entre empresas consideradas relacionadas conforme al número 17 del artículo 8° del Código Tributario, salvo que se trate de empresas o sociedades de apoyo al giro de acuerdo a lo establecido en el artículo 29.

5°. - Una cuota anual de depreciación por los bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el artículo 41°.

El porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes nuevos o internados cuyo plazo de vida útil total fijada por la Dirección o Dirección Regional sea inferior a tres años. Los contribuyentes podrán en cualquiera oportunidad abandonar el régimen de depreciación acelerada, volviendo así definitivamente al régimen normal de depreciaciones a que se refiere este número. Al término del plazo de depreciación del bien,

éste deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, valor que no quedará sometido a las normas del artículo 41°, y que deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa. Tratándose de bienes que se han hecho inservibles para la empresa antes del término del plazo de depreciación que se les haya asignado, podrá aumentarse al doble la depreciación correspondiente.

En todo caso, cuando se aplique el régimen de depreciación acelerada, sólo se considerará para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, la depreciación normal que corresponde al total de los años de vida útil del bien. La diferencia que resulte en el ejercicio respectivo entre la depreciación acelerada y la depreciación normal, sólo podrá deducirse como gasto para los efectos de primera categoría.

La Dirección Regional, en cada caso particular, a petición del contribuyente o del Comité de Inversiones Extranjeras, podrá modificar el régimen de depreciación de los bienes cuando los antecedentes así lo hagan aconsejable.

Para los efectos de esta ley no se admitirán depreciaciones por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 30.

5° bis. - Para los efectos de lo dispuesto en el número 5° precedente, los contribuyentes que en los 3 ejercicios anteriores a aquel en que comience la utilización del bien, sea que se trate de bienes nuevos o usados, tengan un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 100.000 unidades de fomento, podrán depreciar los bienes del activo inmovilizado considerando como vida útil del respectivo bien el equivalente a un décimo de la vida útil fijada por la Dirección o Dirección Regional, expresada en años, despreciando los valores decimales que resulten. En todo caso, la vida útil resultante no podrá ser inferior a un año. Si la empresa tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva.

Para efectos de determinar el promedio de ingresos anuales del giro conforme a lo dispuesto en los párrafos precedentes, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta en el último día del mes respectivo.

En lo demás, se aplicarán las reglas que establece el número 5° anterior.

6°. - Sueldos, salarios y otras remuneraciones, pagados o adeudados por la prestación de servicios personales.

Se aceptarán como gasto las asignaciones de movilización, alimentación, viático, las cantidades por concepto de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza, siempre que los mismos guarden relación directa con la naturaleza de la actividad de los trabajadores en la empresa. Tratándose de pagos voluntarios por estos conceptos, se aceptarán como gasto cuando se paguen o abonen en cuenta y se retengan o paguen los impuestos que sean aplicables.

Tratándose de personas que por cualquiera circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir, a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gasto en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

No obstante disposición legal en contrario, para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior, que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1. Asimismo, se aceptará como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge o conviviente civil del propietario o a sus hijos, en la medida que se trate de una remuneración razonablemente proporcionada en los términos del párrafo anterior y que efectivamente trabajen en el negocio o empresa.

Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptarán también como gastos, siempre que se acrediten fehacientemente y se encuentren, por su naturaleza, vinculadas directa o indirectamente al desarrollo del giro.

En el caso de reorganizaciones de grupos empresariales, sea que consistan en reorganizaciones societarias o de funciones, incluyendo los procesos de toma de control o traspasos dentro de grupos económicos, que contemplen el traslado total o parcial de trabajadores dentro de un mismo grupo empresarial, sin solución de continuidad laboral, en que se reconozcan por el nuevo empleador los

años de servicio prestados a otras empresas del grupo, procederá la deducción como gasto el pago de las indemnizaciones que correspondan por años de servicio al término de la relación laboral, proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se hayan prestado efectivamente los servicios.

6° bis. - Las becas de estudio que se paguen a los hijos de los trabajadores de la empresa, siempre que ellas sean otorgadas con relación a las cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los trabajadores de la empresa. En todo caso, el monto de la beca por cada hijo, no podrá ser superior en el ejercicio hasta la cantidad equivalente a una y media unidad tributaria anual, salvo que el beneficio corresponda a una beca para estudiar en un establecimiento de educación superior y se pacte en un contrato o convenio colectivo de trabajo, caso en el cual este límite será de hasta un monto equivalente a cinco y media unidades tributarias anuales.

7°. - Las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, ya sea que los programas de instrucción sean realizados directamente por la institución donataria o a través de otras entidades o establecimientos docentes, académicos o educacionales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6°/° del capital propio de la empresa al término del correspondiente ejercicio. Esta disposición no será aplicada a las empresas afectas a la ley N° 16.624.

Lo dispuesto en el inciso anterior se aplicará también a las donaciones que se hagan a los Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, Servicio Nacional de Menores y a los Comités Habitacionales Comunales.

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

8°. - Los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al giro del negocio o empresa, incluso los originados en la adquisición de bienes del activo inmovilizado y realizable.

9°. - Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

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

Cuando con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada, resulte mayor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida, determinado de acuerdo al artículo 41 de esta ley, la diferencia que se produzca deberá, en primer término, distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior al corriente en plaza. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. De subsistir la diferencia o una parte de ella, ésta se considerará como un activo intangible, sólo para los efectos de que sea castigado o amortizado a la disolución de la empresa o sociedad, o bien, al término de giro de la misma. Con todo, este activo intangible formará parte del capital propio de la empresa, y se reajustará anualmente conforme a lo dispuesto en el número 6 del artículo 41.

El valor de adquisición de los derechos o acciones a que se refiere el inciso anterior, para determinar la citada diferencia, deberá reajustarse según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la adquisición de los mismos y el mes anterior al del balance correspondiente al ejercicio anterior a aquel en que se produce la fusión.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar fundadamente los valores de los activos determinados por el contribuyente en caso que resulten ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de

similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia determinada en virtud de la referida tasación, se considerará como parte del activo intangible, según lo señalado en este número.

10°. - Los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, pudiendo el contribuyente prorratarlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos, contados desde que se generaron dichos gastos.

11°. - Los gastos incurridos en la investigación científica y tecnológica en interés de la empresa aún cuando no sean necesarios para producir la renta bruta del ejercicio, pudiendo ser deducidos en el mismo ejercicio en que se pagaron o adeudaron o hasta en seis ejercicios comerciales consecutivos.

12°. - Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo de 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.

El límite establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando, en el ejercicio respectivo, entre el contribuyente y el beneficiario del pago no exista o no haya existido relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro. Para que sea aplicable lo dispuesto en este inciso, dentro de los dos meses siguientes al del término del ejercicio respectivo, el contribuyente o su representante legal, deberá formular una declaración jurada en la que señale que en dicho ejercicio no ha existido la relación indicada. Esta declaración deberá conservarse con los antecedentes de la respectiva declaración anual de impuesto a la renta, para ser presentada al Servicio cuando éste lo requiera. El que maliciosamente suscriba una declaración jurada falsa será sancionado en conformidad con el artículo 97, número 4, del Código Tributario.

Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación.

Para determinar si los montos pagados por los conceptos indicados en el inciso primero de este número se encuentran o no dentro del límite allí indicado, deberán sumarse en primer lugar todos los pagos que resulten de lo dispuesto en los incisos segundo y tercero. Los restantes pagos se sumarán a continuación de aquéllos.

13°. - Los gastos o desembolsos incurridos con motivo de exigencias, medidas o condiciones medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto o actividad, contenidas en la resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad de acuerdo a la legislación vigente sobre medio ambiente.

También podrán deducirse: a) los gastos o desembolsos en los que el titular incurra con ocasión de compromisos ambientales incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental, respecto de un proyecto o actividad que cuente o deba contar, de acuerdo con la legislación vigente sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente que apruebe dicho proyecto o actividad y b) los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales específicos y otros aportes de similar naturaleza. En ambos casos, los gastos o desembolsos deben constar en un contrato o convenio suscrito con un órgano de la administración del Estado. Dichos pagos o desembolsos no deben efectuarse directa o indirectamente en beneficio de empresas del mismo grupo empresarial en los términos del número 14 del artículo 8° del Código Tributario o de personas o entidades relacionadas en los términos del número 17 de la misma norma. Si los pagos o desembolsos exceden de la cantidad mayor entre la suma equivalente al 2% de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, del 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa, según el valor de éste al término del ejercicio respectivo, o del 5% de la inversión total anual que se efectúe en la ejecución del proyecto, dicho exceso no será aceptado como gasto.

14°. Los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que efectivamente pague el contribuyente en cumplimiento de una obligación legal de compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente.

Las cantidades que obtenga el contribuyente tras repetir en contra de los terceros responsables se agregará a la renta líquida del ejercicio en que se perciban. En estos casos, las sumas que pague el tercero responsable para reembolsar los desembolsos o descuentos a que se refiere este número, no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible del tercero responsable, pero no

se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley. Asimismo, pendientes las acciones de repetición en contra de los terceros responsables, los desembolsos o descuentos efectuados en cumplimiento de la obligación legal de compensar no constituirán un activo para efectos tributarios ni tendrán el tratamiento contemplado en el número 4 de este artículo. Si se determina la negligencia del contribuyente por autoridad competente, los desembolsos o descuentos pagados no serán aceptados como gasto deducible de la renta líquida imponible, pero no se gravarán con el impuesto establecido en el artículo 21 de esta ley.

Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso que el contribuyente, sin mediar culpa infraccional de su parte, reponga o restituya un producto, o bonifique o devuelva cantidades pagadas, a sus clientes o usuarios en los términos de los artículos 19, 20 y 21 de la ley número 19.496. En estos casos, se considerarán como un menor ingreso del ejercicio en que se obtuvieron las cantidades pagadas y se agregarán a la renta líquida imponible del ejercicio en que efectúen la referida reposición, restitución, bonificación o devolución, y hasta el valor de reposición, tratándose de productos.

También constituyen gasto los desembolsos acordados entre partes no relacionadas que tengan como causa el cumplimiento de una transacción, judicial o extrajudicial, o el cumplimiento de una cláusula penal.”

“Artículo octavo transitorio.- Las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta contenidas en el artículo 2° de la presente ley, entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2020. En consecuencia, se aplicarán sus disposiciones a los hechos ocurridos a contar de dicha fecha.

La modificación de la tasa del impuesto de primera categoría establecida en el inciso primero del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según la modificación incorporada en la presente ley, será aplicable para las rentas que se perciban o devenguen únicamente a partir del año comercial 2020.”