

**CIRCULAR N° 21, DEL 23 DE ABRIL DE 1991**

**MATERIA: REFUNDE Y ACTUALIZA INSTRUCCIONES SOBRE EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN APLICABLES A LOS PROFESIONALES..**

**INTRODUCCION:**

Esta Dirección Nacional ha estimado conveniente resumir y refundir en esta Circular todas las instrucciones y normas legales vigentes que dicen relación con el tratamiento y obligaciones tributarias de los contribuyentes de la Segunda Categoría, a que se refiere el artículo 42 N° 2, de la Ley de la Renta.

**I.- TEXTO DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES DEL ARTICULO 42 N° 2.-**

**SEGUNDA CATEGORIA  
De las rentas del trabajo  
PARRAFO 1º  
De la materia y tasa del impuesto**

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

(Número 1º.-).....

2º.- Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

Para los efectos del inciso anterior se entenderá por "ocupación lucrativa" la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores, las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, podrán optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, sujetándose a sus disposiciones para todos los efectos de esta ley. El ejercicio de la opción deberá practicarse dentro de los tres primeros meses del año

comercial respectivo, presentando una declaración al Servicio de Impuestos Internos en dicho plazo, acogiéndose al citado régimen tributario, el cual regirá a contar de ese mismo año. Para los efectos de la determinación en el primer ejercicio de los pagos provisionales mensuales a que se refiere la letra a) del artículo 84º, se aplicará por el ejercicio completo, el porcentaje que resulte de la relación entre los ingresos brutos percibidos o devengados en el año comercial anterior y el impuesto de primera categoría que hubiere correspondido declarar, sin considerar el reajuste del artículo 72º, pudiéndose dar de abono a estos pagos provisionales las retenciones o pagos provisionales efectuados en dicho ejercicio por los mismos ingresos en virtud de lo dispuesto en el artículo 74º, número 2º y 84º, letra b), aplicándose al efecto la misma modalidad de imputación que señala el inciso primero del artículo 88º. Los contribuyentes que optaren por declarar de acuerdo con las normas de la primera categoría, no podrán volver al sistema de tributación de la segunda categoría.

En ningún caso quedarán comprendidas en este número las rentas de sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos, ni de las que desarrollen algunas de las actividades clasificadas en el artículo 20.

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

(Número 1º).....

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

**ARTICULO 50.-** Los contribuyentes señalados en el número 2 del artículo 42º deberán declarar la renta efectiva proveniente del ejercicio de sus profesiones u ocupaciones lucrativas. Para la deducción de los gastos les serán aplicables las normas que rigen esta materia respecto de la Primera Categoría, en cuanto fueren pertinentes.

Especialmente, procederá la deducción como gasto de las imposiciones previsionales de cargo del contribuyente que en forma independiente se haya acogido a un régimen de previsión. En el caso de sociedades de profesionales, procederá la deducción de las imposiciones que los socios efectúen en forma independiente a una institución de previsión social.

Con todo, los contribuyentes del N° 2 del artículo 42º que ejerzan su profesión u ocupación en forma individual, podrán declarar sus rentas sólo a base de los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos. En tales casos, los contribuyentes tendrán derecho a rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta, un 30% de los ingresos brutos anuales. En ningún caso dicha rebaja podrá exceder de la cantidad de 15 unidades tributarias anuales vigentes al cierre del ejercicio respectivo.

**ARTICULO 51.-** Los ingresos y gastos mensuales de los contribuyentes referidos en el N° 2 del artículo 42º se reajustarán en base a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso o del desembolso efectivo del gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del respectivo ejercicio.

**ARTICULO 74.-** Estarán igualmente sometidos a las obligaciones del artículo anterior:

(Número 1º).....

2º.- Las instituciones fiscales, semifiscales, los organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma, las Municipalidades, las personas jurídicas en general, y las personas que obtengan rentas de la Primera Categoría, que estén obligados, según la ley, a llevar contabilidad, que paguen rentas del N° 2 del artículo 42. La retención se efectuará con una tasa provisional del 10%.

**ARTICULO 84.-** Los contribuyentes obligados por esta ley a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, cuyo monto se determinará en la forma que se indica a continuación:

(Letra a).....

b) 10% sobre el monto de los ingresos mensuales percibidos por los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, por los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público y por los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario. La misma tasa anterior se aplicará para los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa y para las sociedades de profesionales.

**II.- CONTRIBUYENTES CLASIFICADOS EN LA SEGUNDA CATEGORIA DEL ARTICULO 42 N° 2 DE LA LEY DE LA RENTA.-**

Los contribuyentes de la Segunda Categoría a que se refiere el artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en general son aquellos que obtienen rentas del trabajo en forma independiente, es decir sin un vínculo de dependencia con un empleador o patrón, y pueden agruparse bajo la siguiente clasificación:

**A.- PROFESIONALES INDEPENDIENTES.-**

1.- Se encuentran clasificados en la Segunda Categoría que se comenta en la presente Circular, las rentas (honorarios) percibidas por los profesionales, en el desempeño libre e independiente de sus respectivas especialidades. Por "profesional" debe entenderse la persona que tenga un título o esté habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada actividad profesional.

2.- No sólo se encuentran clasificadas en la Segunda Categoría las rentas obtenidas en el ejercicio de profesiones liberales, es decir de aquellas cuyo título lo otorga alguna Universidad del Estado o reconocida por éste, sino que también aquellas obtenidas por personas que se encuentran en posesión de algún título otorgado por alguna otra entidad que los habilita para desarrollar alguna profesión, técnica u oficio.

A modo de ejemplo pueden señalarse los siguientes profesionales cuyas rentas quedan clasificadas en la Segunda Categoría:

Abogados, agrónomos, arquitectos, arsenaleras, auditores, constructores, contadores, dentistas, enfermeras, ingenieros, kinesiólogos, matronas, médicos, dibujantes técnicos, oculistas, practicantes, psicólogos, mecánicos dentales, prácticos agrícolas, periodistas, profesores, profesionales del ramo de peluquerías, podólogos, técnicos laborantes, técnicos profesionales no universitarios, asistentes sociales, etc.

3.- Es requisito esencial para quedar clasificado como contribuyente de la Segunda Categoría, artículo 42, N° 2, que el profesional ejerza su actividad en forma personal e independiente, es decir sin estar sujeto a dependencia o subordinación, ya que en tal

caso pasaría a tener la calidad de empleado y como tal tributaría con el impuesto único de Segunda Categoría contemplado en el artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta.

4.- En su calidad de rentas del trabajo, el factor preponderante en la obtención de los ingresos de los profesionales debe ser el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de capital. Al efecto, se aclara que para determinar dicha preponderancia no deben ser considerados los muebles y útiles, instalaciones, maquinarias y equipos inherentes al ejercicio de la respectiva actividad profesional.

5.- Tampoco obsta para que las rentas de un profesional se clasifiquen en la Segunda Categoría el que contrate a personal auxiliar o incluso a otros profesionales de su misma especialidad o de otra afín o complementaria, siempre y cuando en definitiva sus ingresos los obtenga aplicando los conocimientos que caracterizan su respectiva profesión. Por el contrario, si los ingresos que obtiene no provienen del ejercicio de su propia profesión sino que del trabajo desarrollado por las personas o profesionales que contrate, dichas rentas quedarían clasificadas en la Primera Categoría ya que en tal caso estaría actuando como un mero intermediario o empresario.

Asimismo, si el profesional obtiene sus ingresos no por la prestación de sus servicios profesionales sino mediante la realización de actos de comercio, como podría ser el caso de comprar o fabricar bienes con el ánimo de venderlos, dichos ingresos quedarían clasificados como rentas de la Primera Categoría.

6.- También se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por un médico que explota un laboratorio clínico que le pertenezca exclusivamente a él, ya que en tal caso, el profesional está ejerciendo en forma individual su profesión de médico y no el comercio.

La exigencia de que el laboratorio deba ser atendido personalmente por el médico es, naturalmente, sin perjuicio de que pueda contar con personal auxiliar, tales como secretarías, personal de servicios menores, o incluso otros profesionales, al igual que los demás profesionales que ejercen independientemente su profesión.

Sin perjuicio de lo recién expresado, para los efectos de la clasificación de esta actividad en la primera o segunda categoría debe tenerse presente lo que se indica en el N° 5, de la letra B, siguiente.

#### **B.- SOCIEDADES DE PROFESIONALES.-**

1.- También quedan clasificadas como rentas de la Segunda Categoría del artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta, los ingresos obtenidos por sociedades de profesionales que se dediquen exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuvan a la prestación del servicio profesional.

2.- Tal como ya se indicó, estas sociedades, al igual que los profesionales independientes, pueden contratar los servicios de otros profesionales, de la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afín o complementaria de la de éstos, sin que por ello dejen de estar clasificados como contribuyentes de la Segunda Categoría.

3.- El ejercicio de una profesión es atributo sólo de las personas. Por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de "personas" en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. Según el artículo 549 del Código Civil las personas pueden ser naturales o jurídicas. Por

lo tanto, una sociedad de profesionales puede también estar compuesta por una o más sociedades de personas, siempre y cuando ésta o estas últimas también sean sociedad de profesionales.

En otras palabras, todos los miembros de la primera sociedad deben tener la aptitud o el título que los habilita para ejercer el servicio o actividad al que están dedicados y que se expresa en el objeto social; la sociedad de profesionales que fuere a su vez socia de la primera, deberá cumplir con idénticos requisitos, es decir, prestar los mismos servicios profesionales expresados en el objeto social de la sociedad que integran.

4.- No quedan clasificadas en la segunda categoría las rentas obtenidas por una sociedad de profesionales, en los siguientes casos:

a) Si el todo o parte del capital está orientado a fines o actividades distintas a la prestación de servicios o asesorías profesionales;

b) Si uno o más de sus socios, sea persona natural o jurídica, sólo aporta capital;

c) Las sociedades anónimas y las sociedades de profesionales en que uno o más de sus socios sea una sociedad anónima. Ello en atención a que tal como se explicó en el punto (3) para que exista una sociedad de profesionales es menester que se trate de una sociedad de "personas"; en cambio, las sociedades anónimas son sociedades de capitales;

d) Las sociedades de profesionales que exploten establecimientos tales como clínicas, maternidades, laboratorios u otros análogos por así disponerlo expresamente el inciso final del artículo 42.

e) Las sociedades de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades clasificadas en el artículo 20, aún cuando se trate de aquellas meramente rentísticas a que se refieren los N<sup>os</sup> 1 y 2 del artículo 20<sup>a</sup>.

5.- Especial análisis requiere la situación tributaria de los profesionales, sociedades y comunidades de profesionales que exploten laboratorios clínicos, ello por cuanto de conformidad a la parte final del N<sup>o</sup> 4, del artículo 20, y por el inciso final del N<sup>o</sup> 2, del artículo 42, pueden ser clasificados como contribuyentes de la Primera o Segunda Categoría respectivamente.

Respecto de dicha situación, a juicio de esta Dirección, lo dispuesto en el último inciso del N<sup>o</sup> 2 del Art. 42 de la Ley de la Renta debe interpretarse en forma armónica con lo dispuesto en el N<sup>o</sup> 4 del Art. 20 de la misma ley mencionada, considerando al efecto que, de acuerdo con el esquema del citado cuerpo legal y la filosofía que inspiró la clasificación de las rentas en dos categorías, debe estar al predominio del capital o del trabajo, para clasificar en la Primera Categoría o en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por médicos laboratoristas y químicos farmacéuticos que operan en forma individual, en comunidad o en sociedad, en el ejercicio de sus respectivas profesiones en establecimientos denominados "laboratorios clínicos", en los cuales se practican exámenes y análisis especializados, necesarios para un adecuado diagnóstico médico.

Sin embargo, es necesario tener presente que la mera concurrencia del elemento "capital" no implica indefectiblemente su predominio sobre el trabajo profesional, puesto que para el ejercicio de este último suele ser indispensable, en el caso de los laboratorios clínicos, instalaciones como un local o consulta, microscopios, probetas, centrifugas, matracas, reactivos, etc., al igual que en otras

profesiones médicas que también requieren de instalaciones e instrumental a veces de valor considerable, como ocurre con los odontólogos, oculistas, radiólogos, etc..

Por lo tanto, la determinación del predominio o no del elemento "capital" en la explotación de laboratorios clínicos efectuada por profesionales individuales, comunidades de profesionales o de sociedades de profesionales, para su clasificación en la Primera Categoría o en la Segunda Categoría, es una cuestión de hecho que debe ser apreciada y resuelta en cada caso en particular, según los elementos de juicio que obtengan las respectivas unidades fiscalizadoras.

Para estos efectos, se indican a continuación las pautas que permitirán uniformar criterios para la clasificación en la Segunda Categoría de los laboratorios clínicos:

a) El propietario o propietarios del laboratorio clínico deben ser todos profesionales legalmente capacitados o habilitados para efectuar análisis y exámenes especializados;

b) Todos los profesionales dueños del laboratorio clínico deben intervenir personalmente en la ejecución de los análisis y exámenes, sin perjuicio de contar con ayudantes para la toma de las muestras y de personal administrativo;

c) No será admisible que el propietario o los propietarios del laboratorio clínico se valgan de otros profesionales habilitados para la ejecución de los análisis y exámenes especializados, aunque cuenten con el título profesional correspondiente, porque en esta situación no hay predominio del elemento "trabajo profesional" de dicho propietario o propietarios;

d) No será admisible en el caso de comunidades de profesionales o de sociedades de profesionales, el aporte sólo de capital por parte de uno o más de los comuneros o socios;

e) No debe coexistir en la explotación del laboratorio clínico la prestación de otros servicios que no sean de la misma especialidad profesional de sus propietarios, ni de actividades que no impliquen el ejercicio exclusivo de la respectiva profesión, aunque se alegue su vinculación con esta última, como por ejemplo al proporcionar alojamiento, alimentación especial o corriente o tratamientos propios de clínicas u hospitales;

f) En las comunidades o sociedades de profesionales no deben existir inversiones de capital en bienes que no sean los necesarios para un laboratorio clínico. Por ejemplo, no deben existir inversiones en acciones de sociedades anónimas, aportes a otras sociedades aunque sean de profesionales, inversión en establecimientos de comercio o empresas de cualquier naturaleza, adquisición de bienes raíces no destinadas íntegramente al laboratorio clínico, etc..

g) Tampoco debe existir arrendamiento o cesión parcial o total del laboratorio clínico a otros profesionales, ya que los ingresos por este concepto no serían propiamente del ejercicio de la respectiva profesión.

Los laboratorios clínicos que no cumplan con los requisitos indicados en las letras anteriores, se clasificarán en la Primera Categoría.

En aquellos casos particulares en que subsistan dudas para la clasificación del laboratorio clínico en la Segunda Categoría, por la intervención de otros factores o elementos no previstos en las presentes instrucciones, deberá consultarse a esta Dirección.

Indicándose todos los antecedentes necesarios que permitan generalizar una solución para otros casos análogos y así lograr uniformidad de criterio.

6.- Sin perjuicio de lo indicado precedentemente, cabe señalar, que la Ley 18.682, publicada en el Diario Oficial de 31.12.87, intercaló un nuevo inciso al Nº 2, del artículo 42 de la Ley de la Renta, a través del cual se faculta a las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, para que optativamente declaren sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría, sujetándose en tales casos a las disposiciones de la citada categoría para todos los efectos de la Ley de la Renta.

Dicha opción se analiza en detalle en la letra D, párrafo D-2 del Capítulo III, sobre Determinación de la Renta Líquida Imponible.

#### C.- PERSONAS QUE DESARROLLAN OCUPACIONES LUCRATIVAS.-

1.- Se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por personas naturales que sin ser profesionales, es decir, sin poseer un título o estar habilitadas para ejercer una actividad determinada según las normas de cada actividad profesional, obtienen rentas del trabajo en carácter independiente.

2.- Según el inciso segundo del Nº 2 del artículo 42º de la Ley de la Renta, para calificar a una actividad de "ocupación lucrativa" deben reunirse en forma copulativa los siguientes requisitos:

- a) Ser persona natural;
- b) Ejercer la actividad en forma independiente;
- c) Que para el desarrollo de la actividad predomine el trabajo personal por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital, y
- d) Que el trabajo personal esté basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica.

3.- Un somero análisis de los requisitos exigidos por la ley para irrogarse la calidad de "ocupación lucrativa", permite formular los siguientes comentarios:

a) No quedan amparadas en este concepto las personas jurídicas, ni las sociedades de hecho o comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal. Lo anterior no obsta a que la actividad ejercida por estas personas pueda quedar de todos modos clasificada en la Segunda Categoría, si es que ellas estuviesen en condiciones de catalogarse como "profesionales" o "sociedades de profesionales" si cumplen los requisitos indicados en las letras (A) y (B) precedentes;

b) El trabajo debe ser ejecutado sin un vínculo de dependencia o subordinación, ya que en tal caso se estaría frente a un trabajador dependiente cuyas rentas quedan gravadas con el impuesto único de Segunda Categoría que afecta a las remuneraciones;

c) El trabajo debe ser ejecutado personalmente por el contribuyente, es decir, si debe recurrir a la ayuda de terceras personas ésta debe ser notoriamente secundaria frente al trabajo que realice el propio contribuyente. En ningún caso, podrá calificarse como ocupación lucrativa aquella que se realice mediante el trabajo exclusivo de terceras personas sin la intervención personal y directa del contribuyente.

d) En la obtención de la renta debe primar el esfuerzo manual o intelectual, por sobre el empleo de bienes de capital (maquinarias, herramientas, etc.) u otros elementos representativos de capital como podría ser el caso de la contratación de personal para ayudarse en la obtención de la renta.

e) El trabajo personal debe estar basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica que domine el propio contribuyente. No cumple este requisito la persona que se vale exclusivamente del conocimiento que de dicha ciencia, arte, oficio o técnica posean terceras personas, ya que en tal caso, se estaría frente a una actividad meramente empresarial gravada en la Primera Categoría.

4.- A título de ejemplo, pueden señalarse las siguientes actividades que, en caso de cumplir los requisitos indicados precedentemente, podrían quedar clasificadas como ocupaciones lucrativas:

a) Agentes concesionarios de instituciones hípicas;

b) Agentes de seguros;

c) Fotógrafos ambulantes o callejeros;

d) Estudios fotográficos explotados por personas naturales que trabajen solas y que no ejecuten actos de comercio, tales como compraventa de artículos fotográficos, ni realicen trabajos por cuenta de terceros como es el caso del desarrollo de películas o negativos, ampliaciones, etc.;

e) Comisionistas, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

e.1) Ser persona natural;

e.2) No tener oficina establecida;

e.3) No emplear capital para financiar operaciones propias o ajenas;

e.4) Actuar en forma personal, sin intervención de empleados o terceras personas.

Los ingresos obtenidos por los comisionistas que no cumplan con alguno de los requisitos indicados anteriormente, se clasifican y tributan con el impuesto de Primera Categoría.

Respecto de los comisionistas que sean viajantes, cabe indicar que el artículo 2º de la ley Nº 18.018, publicada en el D.O. el 14.9.81, derogó la Ley Nº 9.588, de 1950, que creó el Registro Nacional de Viajantes, cuyo texto refundido fué fijado por el D.S. Nº 811, de 1967, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social.

Las disposiciones del texto legal derogado, decían relación con el concepto genérico de viajantes, calidad jurídica de dichos dependientes, normas sobre su afiliación, formalidades de sus contratos de trabajo y régimen tributario que les afectaba; materias sobre las cuales este Servicio impartió instrucciones a través de las Circulares Nº 90 y 33 de 1976 y 1981 respectivamente.

Respecto al régimen tributario que les correspondía, los referidos contribuyentes se encontraban sujetos a todas las normas inherentes al impuesto único de Segunda Categoría que grava los sueldos y pensiones, ya que por disposición expresa de la ley citada, se les otorgaba la calidad jurídica de empleados particulares. Asimismo, y como una franquicia tributaria, se les facultaba para rebajar a título de gastos de traslación y viáticos, porcentajes presuntos de sus ingresos brutos mensuales, según el radio en que desempeñaran su actividad de viajantes.

En virtud de la derogación aludida en los puntos anteriores y, por ende, la eliminación del tratamiento tributario de excepción que les otorgaba el texto legal ya señalado, en la actualidad tales contribuyentes quedan sometidos al régimen tributario general de la Segunda Categoría, establecido en el artículo 42 Nº 2 de la Ley de la Renta, por su calidad de independientes para ejercer su actividad de vendedor viajante.

En aquellos casos de contribuyentes que reúnan la condición de dependientes, y por consiguiente para el desempeño de su actividad estén sujetos a un contrato de trabajo, quedarán afectos a las disposiciones legales relativas al impuesto único de Segunda Categoría del artículo 42 Nº 1 de la Ley de la Renta, sin que tengan derecho a invocar las rebajas especiales contempladas en la derogada Ley Nº 9.588.

- f) Preparadores de caballos;
- g) Artistas en general: escultores, pintores, actores, bailarines, cantantes, artistas circenses, músicos etc.;
- h) Escritores, poetas, libretistas, guionistas, publicistas, directores artísticos, coreógrafos.
- i) Paisajistas, decoradores de interiores y de vitrinas, jardineros;
- j) Locutores, radiocontroladores, animadores;
- k) Gasfiteros, electricistas, trabajadores manuales sin un título profesional específico;
- l) Guías de turismo, modelos;
- m) Quirománticas;
- n) Deportistas, jinetes, etc.;
- ñ) Profesores de bailes, de artes marciales, de conducción de vehículos, etc.

Tal como se señala en la letra b) del Nº 3, anterior, todas las ocupaciones lucrativas que a título de ejemplo se han señalado, para los efectos de quedar clasificadas en la Segunda Categoría Artículo 42, Nº 2 de la Ley de la Renta, deben ser ejecutadas o desarrolladas sin que exista un vínculo de dependencia o subordinación, toda vez que en tal caso dichas actividades corresponderían a aquellas de Segunda Categoría del artículo 42 Nº 1, del mismo texto legal.

#### **D.- AUXILIARES DE LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA.-**

1.- También se clasifican en la Segunda Categoría los ingresos obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores del número, receptores, archiveros judiciales,

notarios, secretarios, conservadores de bienes raices, de comercio y de minas, depositarios, interventores, peritos judiciales, etc.

2.- La renta de estos contribuyentes que se clasifica en la Segunda Categoría, la constituye los derechos que conforme a la ley perciben del público.

#### E.- CORREDORES QUE NO EMPLEEN CAPITAL.-

1.- Se clasifican en la Segunda Categoría las rentas obtenidas por los corredores, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

a) Ser persona natural;

b) Las operaciones o negociaciones deben ser realizadas exclusiva y personalmente por el corredor. Esta condición, no admite la intervención de empleados o de terceras personas en el trato de los clientes del corredor para la búsqueda y obtención de negocios, ni en la realización de las operaciones encomendadas por los clientes, sin perjuicio de recurrir al auxilio de terceras personas para la realización de trabajos notoriamente secundarios, como ocurre por ejemplo, con la labor administrativa y auxiliar prestada por secretarías y mensajeros respectivamente, y

c) No deben emplear capital para efectuar las transacciones u operaciones de corretaje. Al efecto, no se considera capital el valor de las instalaciones y útiles de oficina.

2.- Son corredores las personas que prestan mediación asalariada a las partes con el fin de facilitarles la conclusión de sus contratos. Los corredores no celebran contratos por cuenta de terceros, sino que su labor consiste en poner de acuerdo a las partes. Entre estos contribuyentes están los corredores de propiedades, de frutos o productos del país, de Bolsa, de vinos, etc.

#### III.- DETERMINACION DE LA RENTA LIQUIDA IMPONIBLE.-

La renta líquida imponible de los contribuyentes señalados en el Capítulo II, puede ser determinada de acuerdo con las siguientes modalidades:

- En base a los ingresos brutos anuales percibidos, deduciendo los gastos necesarios para producir dichos ingresos, efectivamente pagados durante el ejercicio comercial. Para tales efectos tanto los ingresos brutos como los gastos efectivos deben actualizarse al 31 de diciembre de cada año, en base a los porcentajes de variación experimentados por el Índice de Precios al Consumidor;

- Sólo a base de los ingresos brutos anuales percibidos, actualizados, deduciendo de ellos, a título de gastos presuntos, un 30% de dichos ingresos brutos, con un tope máximo de 15 Unidades Tributarias Anuales;

- En el caso especial de las sociedades de profesionales que se dedican exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, hayan ejercido o no la opción de declarar sus obligaciones tributarias de acuerdo con las normas de la primera categoría, deben determinar su renta imponible en base a contabilidad completa.

En los párrafos siguientes de este Capítulo se analizan en detalle cada uno de los elementos que deben considerarse para cada una de las modalidades de determinación de la renta líquida imponible de los contribuyentes clasificados en la Segunda Categoría a que se refiere el artículo 42 Nº 2 de la Ley de la Renta.

A.- DETERMINACION DEL MONTO DE LOS INGRESOS BRUTOS ANUALES.-

1.- Los ingresos brutos de los contribuyentes a que se refiere esta Circular están formados por la totalidad de las cantidades que éstos perciban en retribución por los servicios personales que presten en carácter de trabajadores independientes. En el caso de los profesionales y sociedades de profesionales, dichos emolumentos reciben comunmente el nombre de honorarios. Para las personas que desarrollan ocupaciones lucrativas la retribución por sus servicios personales también puede denominarse honorarios, comisión o recibir cualquier otro nombre sin que ello impida su calificación como ingreso bruto de Segunda Categoría.

2.- Para los auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores del número, receptores, archiveros judiciales, notarios, etc., sus ingresos brutos están constituidos por los derechos que conforme a la ley perciben del público.

3.- No constituyen ingresos brutos de los contribuyentes de la Segunda Categoría aquellas sumas recibidas de sus clientes destinadas a subvenir al financiamiento de determinados gastos que se efectuarán por cuenta de éstos y que estén sujetas a la correspondiente rendición de cuentas. Tampoco constituyen ingresos brutos las sumas recibidas de los clientes en calidad de reembolsos de gastos efectuados por cuenta de éstos, siempre que tales pagos y reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y puedan individualizarse en forma detallada y no en forma global o estimativa.

4.- Para los fines de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Segunda Categoría, sólo deben considerarse los ingresos brutos efectivamente percibidos durante el ejercicio anual correspondiente.

Por renta percibida se entiende aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, sin que importe si ella se ha devengado o no con anterioridad o si se devenga en el instante mismo de su percepción. La citada percepción puede materializarse por cualquiera de las siguientes formas:

a) Pago efectivo;

b) Abono en cuenta, esto es, cuando en la contabilidad del deudor se ha registrado dicho abono en la cuenta corriente del acreedor de la renta;

c) Puesta a disposición del interesado, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así lo ha dado a conocer al beneficiario. Se cumple dicha circunstancia si el deudor (cliente) avisa al acreedor (persona que presta el servicio) que la renta respectiva está a su disposición o está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al acreedor respecto de lo que debe hacer con la renta;

d) Extinción de la obligación por alguna modalidad distinta al pago, como puede ser el caso de la compensación, novación, condonación, confusión, prescripción y otras contempladas en el Código Civil.

5.- De lo anterior se desprende que la percepción de un honorario en forma anticipada a la prestación del servicio mismo, genera la obligación de considerarlo como ingreso bruto del período en el cual se percibió, a menos que se trate de una operación de lato desarrollo expresamente reglamentada por el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y respecto de las cuales, a petición de parte, debe pronunciarse el Director Regional respectivo.

6.- Por su parte, el mero hecho de presentar en cobro un honorario a través de la emisión de la respectiva boleta, no origina la obligación de considerarlo en ese instante como ingreso bruto, sino que dicha obligación queda diferida al momento en que efectivamente se produzca su pago de acuerdo a las normas explicadas en el N° 4 precedente.

7.- Respecto de los ingresos percibidos por concepto de costas personales que se tasan en juicio, este Servicio a dictaminado que:

a) Las costas son los gastos inmediatos que origina una gestión judicial y que deben ser soportados por las partes en conformidad a la ley.

Las costas personales son las provenientes de los honorarios de los abogados y demás personas que hayan intervenido en el negocio jurídico y de los defensores públicos en el caso del artículo 367 del Código Orgánico de Tribunales (artículo 139, inciso 3º del Código de Procedimiento Civil).

La tasación de la costas que se realiza en los procesos está destinada a materializar la obligación de pagarlas, y vincula únicamente a la parte condenada al pago de las costas frente a la parte llamada a exigir tal pago (quien contrató al abogado). La persona, en cambio, cuyos honorarios de abogado, de perito, etc., han sido objeto de tasación tiene siempre el camino expedito para hacer valer su crédito en contra de la parte que requirió sus servicios, en conformidad a la ley, sin que ésta pueda excepcionársele sosteniendo que sus honorarios fueron ya regulados en tal cantidad, o que no se los paga porque a ella tampoco le han pagado las costas en que fue condenada la contraria. La tasación de costas es una operación judicial en que el acreedor de honorarios no ha sido oído, de suerte que no puede empecerle.

b) De lo dicho se sigue que las costas personales pertenecen a la parte que las demanda y no al abogado, según lo señala expresamente el inciso 5º del artículo 139 del Código de Procedimiento Civil, pero si el honorario regulado ha sido percibido por éste, es lógico que haya extendido la correspondiente boleta en tal oportunidad y que esa suma se impute al que, en definitiva, pueda corresponderle, honorario que podrá ser el que se haya estipulado o el que determine una sentencia posterior, en caso de dificultad con el cliente.

c) En consecuencia, la tributación de los abogados y demás profesionales por los honorarios que perciban a título de costas personales, es la normal del artículo 42 N° 2, tanto en las obligaciones principales, como en las secundarias o accesorias que generen tales impuestos.

#### **B.- DEDUCCION DE GASTOS EFECTIVOS.-**

1.- El siguiente paso en la determinación de la renta líquida imponible, lo constituye la deducción de todos aquellos gastos en que incurre el contribuyente para la obtención de su renta. Sin embargo, el contribuyente puede optar por deducir, en reemplazo de sus gastos efectivos, un porcentaje equivalente al 30% de sus ingresos brutos reajustados a título de gastos presuntos, materia esta última, sobre la cual se imparten instrucciones en la letra C siguiente.

2.- Los contribuyentes que opten por rebajar sus gastos efectivos, deben atenerse a las normas sobre deducción de gastos que la Ley de la Renta contempla para los contribuyentes de la Primera Categoría (Art. 31º), pero sólo en aquella parte que dichas normas sean pertinentes o atinentes a la naturaleza de las actividades de Segunda Categoría y a su régimen tributario. En los números siguientes se

comentan y analizan las principales normas sobre deducción de gastos, que son aplicables en la determinación de la renta líquida imponible de los profesionales y demás contribuyentes de la Segunda Categoría del artículo 42 N° 2.

3.- En general, pueden rebajarse todos los gastos que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

a) Que se relacionen directamente con el ejercicio de la profesión u ocupación lucrativa;

b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta de Segunda Categoría, esto es, deben ser inevitables u obligatorios. Por consiguiente, debe considerarse no sólo la naturaleza del gasto, sino, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual cuya renta líquida imponible se está determinando. Por lo tanto, tratándose de gastos extraordinarios que por su naturaleza y/o por su magnitud no pueden calificarse de necesarios para producir la renta de un sólo ejercicio anual, ellos deberán ser prorrateados durante un número determinado de años que estará en relación con la citada naturaleza y/o monto del gasto. Tal puede ser el caso, por ejemplo, de los gastos de viajes al extranjero para la asistencia a congresos, cursos de perfeccionamiento u otras actividades similares respecto de las cuales se imparten más instrucciones en la letra (j) del número (4) siguiente.

c) Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, es decir, que se haya pagado en el ejercicio anual respecto del cual se está determinando la renta líquida imponible. No se acepta la deducción de gastos que se encuentren solamente adeudados y no pagados.

d) Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos. Es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos, con los medios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnar los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

4.- A continuación se analiza la situación de diversos gastos que dicen relación con el ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas:

**a) Intereses:**

a.1) Se aceptan como gasto los intereses pagados durante el año comercial respectivo, siempre que digan relación con créditos o préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que le sean necesarios al contribuyente para generar su renta de Segunda Categoría. Sin embargo, tratándose de intereses provenientes o relacionados con la adquisición de bienes del activo inmovilizado, sólo se aceptan como gastos aquellos pagados con posterioridad a la fecha en que el citado bien comenzó a prestar servicios. En cambio, los pagados con anterioridad a dicha fecha no se aceptan como gasto sino que deben pasar a formar parte del costo de adquisición de los respectivos bienes.

a.2) También se aceptan como gasto los intereses pagados que correspondan a gastos de explotación o a préstamos destinados al financiamiento de gastos de explotación.

a.3) Los intereses por mora en el pago de patentes municipales e imposiciones previsionales, se aceptarán como gasto cuando la mora se hubiere originado en forma involuntaria o por falta de disponibilidades del contribuyente. Al efecto, se estimará que la mora no cumple dichos requisitos, si la falta de disponibilidades se

debiera a retiros excesivos del contribuyente o socios de una sociedad de profesionales, para hacer inversiones ajenas a su actividad profesional o para gastos particulares.

a.4) No se aceptan como gasto los intereses pagados por los siguientes conceptos:

a.4.1) Intereses correspondientes a préstamos aplicados a inversiones extrañas a la actividad profesional propiamente tal, o a desembolsos relativos a bienes o inversiones que generan rentas exentas o ingresos que no constituyen renta.

a.4.2) Intereses por préstamos destinados a compensar el desfinanciamiento producido por desembolsos o inversiones ajenas a la actividad profesional respectiva.

**b) Impuestos y Contribuciones:**

b.1) Se aceptan como gasto los impuestos pagados establecidos por leyes chilenas en cuanto se relacionen con el giro o actividad desarrollada por el contribuyente, que sean de cargo de él, y siempre que no constituyan contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. Dentro de dichos conceptos se pueden señalar a modo de ejemplo: impuestos, patentes y derechos municipales; impuestos de la Ley de Timbres y Estampillas, Impuesto al Valor Agregado soportado en las adquisiciones y servicios que no correspondan al activo inmovilizado, etc.

b.2) Por el contrario no se aceptan como un gasto tributario de los contribuyentes de la Segunda Categoría, por expresa disposición del artículo 31 Nº 2 de la Ley de la Renta:

- Los impuestos contenidos en la Ley de la Renta;
- Las contribuciones de bienes raíces, ni siquiera aquellas correspondientes al bien raíz destinado al ejercicio de la actividad profesional, sin perjuicio de su rebaja en el impuesto Global Complementario o Adicional;
- Los impuestos establecidos por leyes chilenas que hayan sido sustituidos por una inversión en beneficio del contribuyente;
- Impuesto al valor agregado soportado en las adquisiciones de activo inmovilizado, toda vez que en tal situación dicho tributo debe considerarse como un mayor valor de adquisición de dichos bienes y por ello debe integrarse al costo de los mismos.

**c) Pérdidas:**

c.1) Las pérdidas que eventualmente pudiese arrojar en un determinado año financiero el ejercicio de la actividad profesional, pueden rebajarse, sin límite de tiempo, de la renta líquida imponible de los ejercicios posteriores. Para estos fines el monto de la pérdida se reajustará según la variación que experimente el I.P.C. 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.

c.2) No se aceptarán como deducción de las rentas de la Segunda Categoría, aquellas pérdidas que por su naturaleza corresponda que sean deducidas de las rentas de Primera Categoría.

**d) Créditos Incobrables:**

Por regla general en el caso de los contribuyentes de la Segunda Categoría, los créditos incobrables no pueden rebajarse como gastos, ello en consideración a que estos contribuyentes solo están obligados a tributar sobre los ingresos efectivamente percibidos y no, sobre aquellos devengados o adeudados. No obstante ello, si algún contribuyente hubiere contabilizado como ingreso bruto el monto de los honorarios adeudados o no percibidos, y estos resultan incobrables dentro del mismo ejercicio, procederá aceptar el reverso o contrapartida del ingreso bruto contabilizado anteriormente.

**e) Depreciaciones:**

e.1) Los bienes físicos del activo inmovilizado utilizados en el ejercicio de las actividades profesionales clasificadas en la Segunda Categoría, están sujetos a un régimen de depreciaciones anuales, destinado a compensar el agotamiento o desgaste producto de su uso o empleo. Entre estos bienes, cabe destacar los siguientes: maquinarias, muebles, instalaciones, edificios, vehículos, enseres, herramientas, etc.

e.2) No están sujetos al régimen de depreciaciones los bienes intangibles, tales como derechos de llaves, derechos de marcas, patentes industriales o de invención, etc. El suelo tampoco es objeto de depreciación por no estar sujeto a desgaste o agotamiento.

e.3) Sólo durante el período de uso de los bienes, éstos pueden ser objeto de la depreciación, la cual debe comenzar a aplicarse anualmente desde la fecha en que los bienes empiecen a cumplir las funciones para las cuales fueron adquiridos o construidos y dura hasta el término de la vida útil de los mismos.

e.4) El monto anual de la depreciación que se acepta como gasto se determina dividiendo el valor neto total del bien por el número de años de vida útil que le quedan en cada oportunidad.

e.5) Por valor neto total del bien, se considera:

**Bienes adquiridos en el mercado nacional**

* Valor de adquisición según factura contrato o convención.....	\$ +
* Fletes y seguros contratados en el mercado nacional para trasladar el bien hasta la propiedad del adquirente.....	\$ +
* IVA totalmente irrecuperable.....	\$ +
* Gastos de montaje y acondicionamiento.....	\$ +
* Revalorizaciones normales y extraordinarias legales.....	\$ +
* Mejoras útiles que hayan aumentado el valor del bien.....	\$ +
* Intereses devengados hasta la fecha en que entre en funciones el bien.....	\$ +
Subtotal.....	\$ +

<b>MENOS:</b> Depreciaciones acumuladas de años anteriores.....	\$ -
Subtotal.....	\$ +
<b>MAS:</b> Revalorización del artículo 41, correspondiente al ejercicio respectivo. (art. 41 Nº 2).....	\$ +
 VALOR NETO TOTAL DEL BIEN SOBRE EL CUAL DEBE CALCULARSE LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO.....	 \$ + =====

**Bienes adquiridos en el mercado externo**

* Valor CIF.....	\$ +
* Fletes y seguros contratados en el territorio nacional para trasladar el bien hasta la propiedad del adquirente.....	\$ +
* IVA totalmente irrecuperable.....	\$ +
* Derechos de internación.....	\$ +
* Gastos de desaduanamiento.....	\$ +
* Gastos de montaje y acondicionamiento.....	\$ +
* Revalorizaciones normales y extraordinarias legales.....	\$ +
* Mejoras útiles que hayan aumentado el valor del bien.....	\$ +
* Intereses devengados hasta la fecha que entre en funciones el bien.....	\$ +
Subtotal.....	\$ +
<b>MENOS:</b> Depreciaciones acumuladas de años anteriores.....	\$ -
Subtotal.....	\$ +
<b>MAS:</b> Revalorización del artículo 41, correspondiente al ejercicio respectivo. (art. 41 Nº 2).....	\$ +
 VALOR NETO TOTAL DEL BIEN SOBRE EL CUAL DEBE CALCULARSE LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO.....	 \$ + =====

**Bienes fabricados o contruidos por el propio contribuyente**

* Elementos constitutivos del "costo directo" de los bienes, según las diversas opciones que tiene el contribuyente para la fabricación o construcción de tales bienes, según las instrucciones impartidas por el Servicio sobre la materia, por la Circular Nº 22, de fecha 24.02.78.....	\$ +
--	------

* Revalorizaciones normales y extraordinarias legales.....	\$ +
Subtotal.....	\$ +
<b>MENOS:</b> Depreciaciones acumuladas de años anteriores.....	\$ -
Subtotal.....	\$ +
<b>MAS:</b> Revalorización del artículo 41, correspondiente al ejercicio respectivo. (art. 41 N° 2).....	\$ +
<b>VALOR NETO TOTAL DEL BIEN SOBRE EL CUAL DEBE CALCULARSE LA DEPRECIACION DEL EJERCICIO.....</b>	<b>\$ +</b> <b>=====</b>

e.6) Los años de vida útil o de duración probable de los bienes sujetos al régimen de depreciaciones, son los siguientes:

Maquinarias y equipos en general.....	20 años
Herramientas pesadas.....	10 años
Herramientas livianas.....	5 años
Instalaciones en general.....	10 años
Camiones (uso general).....	7 años
Camionetas y microbuses.....	10 años
Construcciones con estructuras de acero, cubierta y entrepisos de perfiles de acero o losas de hormigón armado.....	100 años
Edificios de departamentos y casas aisladas, muros de ladrillos o de hormigón armado, con o sin losas.....	60 años
Casas de un piso de adobes, interiores de tabiques, casas totalmente de madera.....	30 años
Galpones de madera, cerrados o abiertos.....	25 años
Galpones de estructura metálica.....	25 años
Bienes electromecánicos y electrónicos utilizados en la computación o procesamiento de datos.....	10 años

e.7) Los contribuyentes que del régimen de tributación en base al sistema de presunción de gastos, pasen a tributar de acuerdo con la renta efectiva, es decir rebajando de sus ingresos los gastos efectivos en que se haya incurrido, deberán practicar un inventario valorado de sus bienes físicos del activo inmovilizado a la fecha de iniciación (1º de enero), del ejercicio en que adopten dicha decisión.

Para los fines de la citada valorización de bienes físicos del activo inmovilizado se estará a las normas contempladas en el inciso segundo del N° 5 del artículo 2º de la Ley de la Renta, esto es, el valor de adquisición acreditado mediante la respectiva factura, contrato o convención por medio del cual se adquirió el dominio del bien, se reajustará según el porcentaje de variación experimentada por

el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes que antecede al de su adquisición y el último día del mes que antecede al de iniciación del ejercicio respectivo. A dicho valor se le deducirá el monto de las depreciaciones anuales autorizadas por este Servicio y que se detallan en la letra (e.6).

e.8) Aquellos bienes del activo inmovilizado que hayan cumplido con sus años de vida útil, deberán ser reflejados en el referido inventario inicial en el valor de \$ 1.-

e.9) Bienes inservibles antes de completar su vida útil.- Las normas sobre depreciaciones aplicables a los contribuyentes del artículo 42, Nº 2, otorgan una depreciación aumentada al doble para los casos de bienes utilizados por éstos, cuando se han hecho inservibles antes del término de su vida útil, como ocurre en el caso de la obsolescencia. En tal situación, si un bien con 20 años de vida útil, ha sido reemplazado por otro más nuevo y moderno al cumplir su 12º año de uso, a partir del año siguiente la depreciación podrá optativamente fijarse en la que resulte de aplicar la vida útil restante de 8 años reducida a la mitad, esto es, considerando una vida útil restante de 4 años para estos efectos.

Conceptualmente, el bien es calificado de inservible cuando queda obsoleto por una causa distinta a su destrucción. Cobra importancia delimitar el concepto de inservible, cuyo tratamiento se incluye en el párrafo anterior, del concepto de la destrucción que puedan sufrir los bienes, por cuanto en este último caso procede efectuar su castigo con cargo a los resultados del ejercicio en que ocurra el siniestro o causa que la origine.

e.10) Depreciación acelerada.- Los contribuyentes del artículo 42 Nº 2, también pueden optar por acogerse al régimen de depreciaciones aceleradas, el cual consiste básicamente en aumentar la cuota anual de depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado nuevos o internados, reduciendo a un tercio los plazos de vida útil que la Dirección haya fijado mediante normas generales para diversos grupos de actividades económicas, o los plazos que haya fijado la Dirección Regional respectiva a determinados contribuyentes en particular en uso de la facultad que le otorga el inciso tercero del Nº 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta. No pueden ser objeto de esta reducción aquellos bienes cuya vida útil fijada por la Dirección Nacional o Regional sea inferior a 5 años.

Si al reducir a un tercio los plazos de vida útil, resultan fracciones de años, éstas se desprejarán. Por ejemplo: 100 años quedan reducidos a 33; 50 a 16; 40 a 13; 25 a 8; 20 a 6; 10 a 3; 7 a 2; 5 a 1. (Mayores informaciones en Circular Nº 114, de 1977)

#### **f) Sueldos, y otras remuneraciones**

f.1) Se aceptan como gasto los sueldos, honorarios y otras remuneraciones pagadas por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones contractuales y legales.

f.2) Las participaciones y gratificaciones voluntarias se aceptarán como gasto sólo cuando ellas sean repartidas al personal en proporción a las remuneraciones pagadas durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todo el personal a su cargo.

f.3) En ningún caso y bajo ninguna circunstancia se aceptan como gasto los sueldos u otras remuneraciones que se asignen asimismo el propio profesional, o las que se asignen los socios de una sociedad de profesionales, ni aquellas pagadas al cónyuge del contribuyente, o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años.

Sobre la materia, es del caso expresar que la norma contenida en el inciso 3º, del Nº 6, del artículo 31 de la Ley de la Renta, que faculta a los empresarios individuales, socios de sociedades de personas o socios gestores de sociedades en comandita por acciones, para rebajar como gasto tributario de la renta líquida imponible de Primera Categoría, los sueldos o remuneraciones que se asignen en los términos y condiciones que dicha disposición señala, no es aplicable a los contribuyentes de la Segunda Categoría para la determinación de su renta líquida imponible, debido a que la citada norma no se ajusta a la naturaleza de las actividades que estos contribuyentes desarrollan.

Sin embargo, se aceptarán como gasto las imposiciones previsionales de los profesionales que en forma independiente se encuentren acogidos a un régimen de previsión, por cuanto así lo autoriza expresamente el inciso segundo del artículo 50º de la Ley de la Renta. También se aceptará dicha deducción en el caso de sociedades de profesionales respecto de las imposiciones que eventualmente pudiesen efectuar sus respectivos socios.

#### **g) Gastos de representación:**

g.1) Se aceptan como deducción de la renta bruta los gastos de representación que sean necesarios para producir la renta y que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, siempre que se paguen a terceras personas, contratadas por el contribuyente en calidad de profesionales independientes o empleados. Por lo tanto, no procedería la rebaja por este concepto, respecto de aquellas sumas que el propio contribuyente, o los socios de sociedades de profesionales se asignen.

g.2) La cantidad que se pague por concepto de gastos de representación constituirá renta respecto del beneficiario, salvo el caso en que dichos gastos de representación estén establecidos por ley, circunstancia en la que de conformidad al Nº 16 del artículo 17, de la ley del ramo, tales sumas adquieren el carácter de ingresos no constitutivos de renta.

g.3) En ningún caso se aceptarán como deducción de la renta bruta las provisiones para gastos de representación, sino que sólo aquellos que se encuentren efectivamente pagados a la fecha del cierre del ejercicio y que reúnan los demás requisitos ya comentados.

#### **h) Donaciones:**

h.1) Se aceptará como deducción de la renta bruta hasta un 2% de la renta líquida imponible, por concepto de donaciones efectivamente efectuadas en favor de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales y de aquellas 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.

h.2) Del mismo modo, los contribuyentes de la Segunda Categoría podrán rebajar como gasto de la renta imponible de dicha categoría, las donaciones que efectúen al amparo del artículo 47 del D.L. Nº 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales y 69 de la Ley Nº 18.681, de 1987 sobre Donaciones a las Universidades e Institutos Profesionales, (en aquella parte que no constituya crédito y se encuentre amparada por el Nº 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta); rebaja que opera bajo las mismas condiciones y requisitos que rigen para los contribuyentes de la Primera Categoría y cuyas instrucciones se contienen en las Circulares Nºs. 22, de 1981, 46, de 1986 y 33, de 1988.

1) Gastos por concepto de cursos de capacitación, perfeccionamiento u otros:

i.1) Las sumas desembolsadas en pago del valor de cursos de entrenamiento, perfeccionamiento, capacitación o especialización profesional, serán aceptadas como gastos siempre y cuando sea posible de calificarlos como necesarios para producir la renta. Para ello, es menester que la asistencia a dichos cursos se relacione directamente con la actividad profesional respectiva; que propendan a una mayor rentabilidad de la actividad profesional y a un incremento de los ingresos o rentas del profesional o sociedad de profesionales que incurra en los citados gastos.

i.2) Sin perjuicio de lo anterior, dichos gastos deberán ser acreditados fehacientemente, con la documentación que certifique tanto el valor del curso como la efectiva asistencia y participación del profesional.

j) Gastos de viajes de estudios, asistencia a congresos profesionales, torneos científicos y similares, realizados fuera del país.

j.1) La sola naturaleza, magnitud y monto de los desembolsos incurridos en este tipo de eventos, impide considerarlos como gastos necesarios para producir la renta del año comercial respecto del cual se está determinando la renta líquida imponible. En efecto, este tipo de desembolsos asume más bien la calidad de una inversión que permite capitalizarse profesionalmente y quedar en un mejor pie para el desarrollo futuro de la actividad profesional.

j.2) Por lo tanto, los desembolsos efectivos en que por este concepto se haya incurrido podrán aceptarse como gastos necesarios para producir la renta, sujetos al cumplimiento irrestricto de los siguientes requisitos copulativos:

j.2.1) Que el monto de los desembolsos en que se ha incurrido con motivo del viaje al extranjero (pasajes, estadía, etc., exclusivamente del profesional) se encuentre plenamente justificado y respaldado por las rentas declaradas ante el Servicio de Impuestos Internos.

j.2.2) Acreditar con certificado del respectivo organizador, la efectividad de la concurrencia al evento de que se trate, y la asistencia normal a sus sesiones, duración de éste, como asimismo, la materia o especialidad del curso, torneo o congreso, la cual deberá ser afín a la actividad profesional del contribuyente.

j.2.3) Amortizar el costo del viaje en un período de tres años. Aquella parte del gasto que deba diferirse para su amortización en ejercicios futuros se reajustará, para los fines de su deducción en dichos ejercicios, según la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior a aquel en que se incurrió efectivamente en el gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del ejercicio en el cual se está rebajando.

k) Cuotas a asociaciones gremiales, sociedades científicas o a otras entidades que agrupan a los profesionales:

Se aceptan como gasto los desembolsos incurridos en el pago de cuotas fijadas estatutaria o reglamentariamente, a las asociaciones gremiales, sociedades científicas u otras entidades similares que se relacionen directamente con la profesión o especialidad respectiva.

**l) Adquisición de revistas, libros y material de consulta:**

Se aceptan como gasto los desembolsos incurridos en la adquisición o suscripción a revistas, informativos, libros y demás material de consulta y de trabajo que diga relación directamente con el ejercicio de la respectiva profesión.

**m) Reajuste y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos:**

m.1) Se aceptan como gasto los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos o préstamos destinados al financiamiento de gastos operacionales de la actividad profesional.

m.2) No se aceptan como gasto los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos invertidos directa o indirectamente en la adquisición de bienes del activo inmovilizado. En tal caso, las citadas diferencias de cambio y reajustes deberán formar parte del costo de los citados bienes, pero sólo en la proporción que corresponda a la parte no depreciada de ellos. La proporción de las diferencias de cambio o de los reajustes que corresponda a la parte depreciada de los bienes respectivos, se considerará como gasto del ejercicio en que haya sido pagada efectivamente.

Si el bien respectivo estuviese totalmente depreciado, las diferencias de cambio y reajustes se considerarán como gasto en su totalidad, pero sólo en el ejercicio en que hayan sido pagadas efectivamente.

m.3) Los bienes del activo inmovilizado adquiridos con créditos en moneda extranjera o reajustables, se revalorizarán sólo por la cantidad que sea necesario agregar al monto de las diferencias de cambio o de los reajustes que deban imputarse al costo de dichos bienes en el ejercicio respectivo, para completar la revalorización según el Índice de Precios al Consumidor.

En el caso de las actividades profesionales clasificadas en la Segunda Categoría no es aplicable la norma contemplada en el artículo 31 Nº 8 de la Ley de la Renta, en orden a considerar como gasto la totalidad de los reajustes y diferencias de cambio provenientes de créditos invertidos en bienes del activo inmovilizado, por cuanto, en el caso de las rentas clasificadas en la Segunda Categoría la revalorización de los bienes citados no origina un abono a las utilidades del ejercicio como ocurre tratándose de rentas de Primera Categoría sometidas integralmente al sistema de corrección monetaria del artículo 412 de la ley del ramo.

**n) Gastos de organización y puesta en marcha:**

Los gastos de organización y puesta en marcha que por su monto no corresponda considerarlos como necesarios para producir la renta de un sólo ejercicio financiero, podrán prorratearse hasta en un lapso de seis ejercicios consecutivos contados desde el año en que efectivamente se efectuó el desembolso.

**ñ) Arriendos en general:**

ñ.1) Se aceptan como gasto las sumas pagadas por concepto de arriendos del bien raíz donde funciona el estudio profesional, de equipos o instrumentos necesarios para producir la renta, de gastos comunes, teléfono, luz, calefacción, agua, etc.

N. 2) Dichos desembolsos se aceptarán como gasto sólo en la proporción que los citados bienes o servicios estén efectivamente destinados al ejercicio profesional. Por ejemplo, si un bien raíz está destinado sólo en parte a consultorio profesional y el resto corresponde a la casa habitación del contribuyente, el arriendo deberá prorratearse tomando como base los metros cuadrados ocupados por la citada consulta, y sólo aquella parte se aceptará como gasto.

o) Gastos originados por vehículos motorizados:

*Ver 07.3778 de 25/10/99 J. Ram. Vir. 91/34*  
o.1) Se aceptarán como gastos las sumas desembolsadas por concepto de bencina, aceite, engrase, reparaciones, estacionamiento, depreciaciones y otros originados por el uso de uno o más vehículos destinados al ejercicio de la profesión, pero sólo en la proporción que sea razonable presumir que dicho vehículo está siendo utilizado en la obtención de la renta profesional, excepto el gasto que corresponda a la adquisición, mantención, reparación o funcionamiento, y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, esto último en conformidad a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 31, de la Ley de la Renta.

o.2) Dependerá de la propia naturaleza de la actividad profesional, de la forma en que ésta se desarrolle y de otros elementos inherentes a cada profesión en particular, los que determinarán la proporción de los citados gastos que podrá ser aceptada como gasto necesario para producir la renta.

o.3) Corresponderá al propio contribuyente justificar con antecedentes y documentos fehacientes que obren en su poder las sumas que haya rebajado como gasto. El Servicio se reserva el derecho de impugnar dichos antecedentes cuando no sean suficientes o fehacientes y, en tal caso, regulará razonablemente el monto de las deducciones por los conceptos ya indicados.

C.- DEDUCCION DE GASTOS PRESUNTOS.-

De conformidad a lo dispuesto por el inciso tercero del artículo 50 de la Ley de la Renta, los contribuyentes de la Segunda Categoría, que ejerzan su profesión o actividad en forma individual pueden, optativamente en cada año, determinar su renta imponible deduciendo de los ingresos brutos los gastos reales o efectivos analizados en la letra B.- precedente; o bien solo a base de los ingresos brutos, deduciendo una presunción de gastos equivalente al 30% de los ingresos brutos anuales, monto éste que en ningún caso podrá exceder de la suma equivalente a 15 Unidades Tributarias Anuales, entendiéndose por ésta la Unidad Tributaria Mensual del mes de Diciembre de cada año, multiplicada por doce.

El citado porcentaje se calculará sobre el monto de los ingresos brutos anuales una vez que éstos se encuentren debidamente reajustados según la variación experimentada por el I.P.C., de acuerdo a las normas que sobre dicha materia se imparten en el capítulo siguiente.

Los contribuyentes que se acojan a la presunción de gastos no tendrán derecho a deducir ninguna de las partidas detalladas en la letra B.- anterior, ni siquiera la depreciación anual de sus bienes del activo inmovilizado.

El hecho de acogerse a la presunción de gastos no libera al contribuyente de la obligación de llevar, de todos modos, un libro de ingresos debidamente timbrado por el Servicio de Impuestos Internos, en el cual anotará cronológicamente el monto de sus ingresos brutos, sin descontar las sumas que puedan haberle retenido en conformidad a lo dispuesto en el artículo 74 N° 2, de la Ley de la Renta ni las sumas

que pueda haber ingresado en arcas fiscales por concepto de pagos provisionales.

El contribuyente que declare en base a la presunción de gastos y opte al año siguiente por declarar los gastos efectivos, deberá registrar dichos gastos cronológicamente y día a día desde el primer mes del ejercicio por el cual desea declarar la renta efectiva. Es decir, la opción que en cada año se adopte regirá por años calendarios completos.

**D. - DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE EN BASE A CONTABILIDAD COMPLETA, EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES.-**

Las sociedades de profesionales, como norma general, se clasifican en la Segunda Categoría. No obstante ello, el inciso tercero del Nº 2, del artículo 42, de la Ley de la Renta, faculta a estas sociedades para que declaren sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría.

Ahora bien, en ambos casos, tales sociedades, conforme a lo dispuesto por la letra b) del artículo 68, e inciso final de este mismo artículo, se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa para los efectos de la determinación de su renta imponible.

**D.1 Sociedades de Profesionales clasificadas en la Segunda Categoría.**

Tal como ya se indicó, estas sociedades se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa para los fines de la Ley de la Renta. No obstante ello, cabe señalar que tratándose de estos contribuyentes deben atenderse o adecuar los antecedentes de la contabilidad, a las normas que les afectan.

Así por ejemplo, deberá considerarse para los efectos tributarios solo los ingresos y gastos efectivamente percibidos o pagados dentro del ejercicio. Estos contribuyentes deben actualizar, tanto sus ingresos, como sus gastos, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley del ramo.

**D.2 Sociedades de Profesionales clasificadas en la Primera Categoría.**

Mediante el inciso tercero, del Nº 2, del artículo 42 de la Ley de la Renta, se faculta a las sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, para que declaren sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría, en reemplazo de las disposiciones de la Segunda Categoría.

Establece la citada norma que aquellas sociedades de profesionales que opten por esta nueva modalidad de declaración, quedarán sujetas para todos los efectos de la Ley de la Renta, a las disposiciones de la Primera Categoría, es decir, quedarán sometidas, entre otras, a las siguientes obligaciones tributarias:

a) Sus rentas consistentes en servicios o asesorías profesionales se clasificarán en el artículo 20 Nº 5 de la ley del ramo, y en virtud de tal tipificación, se afectarán con el impuesto de primera categoría, sobre sus rentas tanto percibidas como devengadas;

b) Las citadas rentas deberán determinarse de acuerdo con el mecanismo establecido en los artículos 29 al 33; incluyendo las disposiciones sobre Corrección Monetaria contenidas en el artículo 41 de la ley;

c) Deberán efectuar pagos provisionales mensuales, determinados éstos de acuerdo al artículo 84 letra a) de la Ley de la Renta, aplicados sobre los ingresos brutos a que se refiere el artículo 29 de la ley;

d) Al estar obligadas a llevar contabilidad completa, conforme a lo dispuesto en la letra b) e inciso final del artículo 68, respecto de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, quedarán sujetas al sistema de retiros establecido en el artículo 14 y 21 de la ley. Si han sido autorizadas para llevar contabilidad simplificada, los tributos personales antes señalados, deberán ser declarados y pagados en la misma oportunidad del impuesto de primera categoría, es decir, en el momento en que las rentas fueron percibidas o devengadas;

e) En resumen, a las citadas sociedades de profesionales que hayan optado por esta modalidad, le afectarán todas las obligaciones que acceden a los contribuyentes de la primera categoría.

#### Plazo en el cual debe ejercerse la opción

La opción que le otorga la ley a las sociedades de profesionales para que declaren sus rentas con sujeción a las normas de la primera categoría, deberá ser ejercida por dichas personas jurídicas, dentro de los tres primeros meses del año comercial por el cual desean declarar bajo dicha modalidad (del 1º de enero al 31 de marzo de cada año); presentando en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio una declaración o solicitud a través de la cual se comunique tal decisión, indicando como mínimo los siguientes antecedentes: Razón social de la sociedad de profesionales; Nombre completo del representante legal; Nombre completo de los socios que componen la sociedad de profesionales y porcentaje de participación en las utilidades de la empresa; Números de Rol Unico Tributario de las personas antes indicadas; domicilio de la sociedad; giro o actividad profesional (descripción breve); fecha de iniciación de actividades (No de documento); Balance inicial de la sociedad según último balance practicado antes de la opción, y firma del representante legal, incluyendo los valores devengados y adeudados e indicando la utilidad o pérdida, que resulte.

Las sociedades que presenten la solicitud antes señalada fuera del plazo anteriormente establecido, vale decir, después del 31 de marzo de cada año, no podrán acogerse por ese ejercicio a la opción de declarar sus rentas bajo las normas de la primera categoría, sino que tales contribuyentes deberán continuar por ese año, determinando y declarando sus ingresos de acuerdo con las disposiciones de la segunda categoría.

No obstante ello, aquellas sociedades de profesionales que se acojan a la modalidad de declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la Primera Categoría, a partir del inicio de sus actividades, tal opción deberán ejercerla dentro del mismo plazo establecido en el artículo 68 del Código Tributario, vale decir dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades, dejando expresa constancia de tal decisión en la Declaración Jurada de Iniciación de Actividades que deben presentar a la Dirección Regional correspondiente a su domicilio conforme a lo dispuesto por la norma legal recién mencionada, indicando en ella los antecedentes ya mencionados, excepto aquellos referidos al balance inicial.

La opción de declarar bajo las normas de la primera categoría, ejercida ésta en los términos antes indicados, regirá a partir del 1º de enero del año en el cual se ejerció.

En el caso de las sociedades que opten por tal modalidad, a partir del inicio de sus actividades, tal opción, naturalmente registrará desde el momento en que comiencen sus actividades

#### Características de la opción

De conformidad a lo señalado por la parte final del inciso tercero del Nº 2 del artículo 42, la opción de declarar las rentas de las sociedades de profesionales de acuerdo con las normas de la Primera Categoría, es irreversible, lo que quiere decir, que una vez que tales personas jurídicas hayan optado por declarar bajo dicha modalidad no podrán volver a acogerse a las disposiciones de la Segunda Categoría para los efectos de la determinación y declaración de sus ingresos.

#### Registro inicial del primer ejercicio acogido a las normas de la primera categoría

Para iniciar el ejercicio del primer año acogido a las normas tributarias de primera categoría, las sociedades de profesionales deberán confeccionar un balance - basado en el que corresponda a la segunda categoría - en el cual se incluirán los ingresos devengados al 31 de diciembre del año anterior y que, por consiguiente, no hayan estado gravados con impuesto a la renta, como también los gastos adeudados a igual fecha, todo ello de acuerdo con los requisitos que dispone la citada categoría. En cambio, la corrección monetaria, en los términos ordenados por el artículo 41, deberá aplicarse al término de este primer ejercicio.

Cabe indicar que para los efectos de incorporarse al sistema de imposición sobre los retiros, las sociedades de profesionales deberán determinar en forma separada el saldo inicial de la utilidad una vez rebajada de ella las que tributaron en el impuesto Global Complementario o Adicional. (Mayores instrucciones en Circular Nº 14, de 1988)

#### IV.- CORRECCION MONETARIA DE LAS RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA.-

Para los fines de la aplicación de los impuestos anuales, las rentas de los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, deben reajustarse de acuerdo con las normas que se imparten a continuación.

##### A.- CONTRIBUYENTES QUE DECLARAN SUS RENTAS EN BASE A GASTOS EFECTIVOS.-

1.- En esta situación deberán reajustarse tanto los ingresos brutos percibidos mensualmente como los gastos desembolsados en cada mes, de acuerdo con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso o desembolso del gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del ejercicio, esto es, Noviembre de cada año.

2.- A fin de facilitar el cálculo del citado reajuste puede optarse por reajustar sólo la diferencia neta mensual que resulte entre los ingresos brutos y los gastos de cada mes.

3.- Se recuerda que los ingresos brutos de cada mes deben computarse por su monto íntegro, sin deducir las sumas correspondientes a las retenciones de impuesto o al monto de los pagos provisionales. Tampoco pueden dichas cantidades deducirse en calidad de gastos.

4.- No corresponde reajustar aquella parte de los gastos correspondientes a las depreciaciones anuales de los bienes del activo inmovilizado, ya que ella está automáticamente reajustada por cuanto opera sobre el valor revalorizado de los citados bienes.

**B.- CONTRIBUYENTES QUE DECLARAN SUS RENTAS EN BASE A PRESUNCION DE GASTOS**

1.- En esta situación bastará con reajustar solamente los ingresos brutos percibidos mensualmente de acuerdo al porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso y el último día del mes anterior al término del año comercial, esto es, Noviembre de cada año.

2.- Una vez actualizados los ingresos brutos mensuales el porcentaje de presunción de gastos (30%) se aplicará sobre el total anual de los ingresos brutos reajustados.

3.- El monto anual de los gastos presuntos determinados en la forma indicada anteriormente no puede ser superior a 15 unidades tributarias anuales. Para estos fines se considera la unidad tributaria mensual vigente en el mes de Diciembre de cada año multiplicada por 12.

**C.- SOCIEDADES DE PROFESIONALES**

Tal como ya se ha sostenido, las sociedades de profesionales se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa para los efectos tributarios ya sea que tributen conforme a las normas de la Segunda Categoría o de acuerdo con las disposiciones de Primera Categoría.

Ahora bien, respecto de la actualización de sus rentas cabe indicar que las sociedades clasificadas en la Segunda Categoría deben actualizar sus ingresos y sus gastos según lo previsto por el artículo 51, de la Ley de la Renta.

En cambio, las citadas sociedades que hayan ejercido la opción de tributar conforme a las normas de la Primera Categoría, deben, para los fines de la actualización de sus rentas, aplicar el mecanismo de corrección monetaria establecido en el artículo 41, de la Ley de la Renta, establecido para los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante contabilidad completa.

**D.- VARIACION DEL I.P.C. QUE DEBE CONSIDERARSE PARA LA CORRECCION MONETARIA DE LAS RENTAS.-**

1.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 51º de la Ley de la Renta, los ingresos y gastos mensuales de los contribuyentes de la Segunda Categoría deben reajustarse según la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la percepción del ingreso o del desembolso efectivo del gasto y el último día del mes anterior a la fecha de término del respectivo ejercicio.

2.- Ahora bien, para el caso de las sociedades de profesionales que tributan conforme a las normas de Primera Categoría, los índices a considerar para los efectos del cálculo de la corrección monetaria, se encuentran establecidos en el propio artículo 41, de la Ley de la Renta.

## V.- RETENCION DEL IMPUESTO.-

### A.- PERSONAS OBLIGADAS A RETENER EL IMPUESTO

1.- De conformidad con lo dispuesto en el N° 2 del artículo 74º de la Ley de la Renta, las siguientes personas o instituciones están obligadas a efectuar una retención de impuesto por las rentas que paguen del N° 2, del artículo 42, a profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas:

a) Las instituciones fiscales, semifiscales, organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma;

b) Las Municipalidades;

c) Las personas jurídicas en general, sean o no contribuyentes de la Ley de la Renta y estén o no obligadas a llevar contabilidad, y

d) Las personas naturales o jurídicas que obtengan rentas de Primera Categoría y que estén obligadas por la ley a llevar contabilidad, completa o simplificada. Esta obligación alcanza incluso a las personas que se encuentren exentas del impuesto de Primera Categoría, siempre y cuando obtengan ingresos que deban clasificarse como rentas de Primera Categoría.

2.- La retención del impuesto se hará con una tasa del 10% calculada sobre el total de los honorarios brutos que se paguen, sin deducción alguna. Esta tasa del 10% se aplica tanto a los profesionales personas naturales como a las sociedades de profesionales y a las personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, y en general a todos los contribuyentes a que se refiere el artículo 42 N° 2, aún cuando no estuviesen en ciertos casos obligadas a emitir boleta.

3.- No existirá obligación de retener el impuesto respecto de cantidades que se paguen a título de reembolsos de gastos efectuados por la persona que presta los servicios profesionales por cuenta de su cliente, siempre que tales gastos y su correspondiente reembolso se comprueben con documentación fehaciente y se registren en la contabilidad del profesional debidamente individualizados y no en forma global o estimativa.

4.- Las Sociedades de Profesionales que hayan optado por declarar sus rentas en base a las normas de la primera categoría, se sujetarán en todo para los fines de la Ley de la Renta a las disposiciones de dicha Categoría y, consecuentemente, no quedarán afectas a las retenciones de impuestos a que se refiere el artículo 74 N° 2 de la ley por los servicios o prestaciones profesionales que efectúen; siendo aplicable dicha disposición sólo para aquellas sociedades que mantienen su clasificación como contribuyente del artículo 42 N° 2 de la ley del ramo.

Ahora bien, para los efectos de evitar las retenciones de impuestos antes referidas por parte de las personas a que alude el artículo 74 N° 2, las sociedades de profesionales que se encuentren en la situación antes prevista deberán dejar constancia en los documentos que emitan por los servicios prestados (Boletas de Honorarios), en un lugar destacado, conjuntamente con los demás requisitos y condiciones que se exigen para la emisión de dichos documentos de acuerdo con las instrucciones vigentes sobre esta materia, de la siguiente nota o leyenda: "Sociedad de Profesionales sujeta a las normas de la Primera Categoría conforme al inciso 3º del N° 2 del artículo 42 de la Ley de la Renta". Esta leyenda deberá ser preimpresa; no obstante, las sociedades que tengan existencias de boletas al momento de acogerse a las normas de la primera categoría, podrán cumplir esta obligación mediante timbre de goma o similar.

En consecuencia, las personas a que se refiere el artículo 74 Nº 2 de la Ley de la Renta, al requerir los servicios profesionales de los contribuyentes antes mencionados y, por ende, reciban una boleta de honorarios emitida en los términos indicados precedentemente, no deberán efectuar las retenciones de impuestos a que alude esta disposición, o dicho en otras palabras, las sociedades de profesionales que hayan optado por declarar en función de las normas de la primera categoría, deberán extender sus boletas de honorarios sin la retención de impuesto del 10% a que se refiere el artículo 74 Nº 2 de la ley, sino que por el total de los honorarios brutos pactados, sin perjuicio de los pagos provisionales mensuales que deben efectuar dichos contribuyentes sobre los ingresos brutos conforme al mecanismo establecido en la letra a) del artículo 84 de la Ley de la Renta.

**B.- OPORTUNIDAD EN QUE SE ADEUDA EL IMPUESTO DE RETENCION DEL ARTICULO 74 Nº 2.-**

1.- De conformidad con lo previsto en el artículo 82º de la Ley de la Renta, los impuestos de retención se adeudan desde la ocurrencia de alguno de los siguientes hechos:

a) Cuando las rentas se pagan. El concepto de "pago" de una renta también alcanza a aquellos casos en que la obligación se extingue por alguna de las formas alternativas al pago efectivo contempladas en el Código Civil, tales como compensación, novación, confusión o transacción.

b) Cuando se abonan en cuenta, o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero.

c) Cuando la renta se pone a disposición del interesado, es decir, cuando el deudor está en condiciones de pagar y así lo da a conocer al beneficiario. Por ejemplo, se cumple dicha circunstancia si el deudor avisa al acreedor que la renta respectiva está a su disposición o está depositada en algún banco o entidad a su nombre, o si pide instrucciones al acreedor respecto de lo que debe hacer con la renta.

d) Cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor.

2.- Cualquiera de los hechos detallados precedentemente que ocurra en primer término determina el momento desde el cual se adeuda el impuesto de retención, es decir, el instante en que nace la obligación tributaria, quedando determinado su monto de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento.

Sin embargo, sólo los hechos indicados en las letras a), b) y c) obligan a efectuar el acto materia de retener el monto del tributo. La mera contabilización como gasto indicada en la letra d), que no vaya acompañada o precedida de alguna de las otras circunstancias, no determina la obligación de retener el impuesto en ese instante, sino que sólo produce el efecto de fijar el monto del tributo, el que sólo deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra el primero de los hechos restantes.

**C.- OPORTUNIDAD EN QUE DEBE RETENERSE EL IMPUESTO Y PLAZOS PARA INGRESARLO EN ARCAS FISCALES.-**

1.- De acuerdo con lo explicado en la letra B) anterior, la obligación de retener el monto del tributo que afecta a los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, nace cuando ocurre cualquiera de los hechos explicados en las letras a), b) y c) del párrafo anterior, debiendo estarse al que ocurra en primer término.

2.- Por lo tanto, en los casos citados las personas e instituciones señaladas en la letra A) de este capítulo no pueden sustraerse de la obligación de retener el impuesto, entendiéndose en consecuencia, que al pagar la renta, abonarla en cuenta o ponerla a disposición del interesado, lo está haciendo previo descuento del impuesto respectivo.

3.- Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 782 de la ley, el total de los impuestos retenidos en un mes deberán declararse y pagarse dentro de los primeros doce días del mes siguiente.

#### D.- RESPONSABILIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE RETENCION .-

1.- Según el artículo 83 de la Ley de la Renta, la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó.

2.- De conformidad con esta misma disposición, si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago también recaerá sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de dicha renta.

#### E.- REAJUSTABILIDAD DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO PARA LOS FINES DE SU IMPUTACION A LOS IMPUESTOS ANUALES.-

1.- Según lo previsto por el artículo 759 el monto de los impuestos retenidos que legalmente corresponda imputar a los impuestos de declaración anual, se reajustarán previamente según el porcentaje de variación experimentada por el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior a aquél en que se practicó la retención y el último día del mes anterior a la fecha de término del ejercicio.

Para los fines de aplicar esta reajustabilidad debe considerarse como el mes en el cual se practicó la retención, aquel en el cual los honorarios fueron pagados, abonados en cuenta, o puestos a disposición, cualquiera de estas circunstancias que haya ocurrido primero.

Solo podrán imputarse al impuesto anual a la renta, las retenciones que correspondan a honorarios percibidos entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año, es decir, aquellas retenciones que correspondan a los mismos ingresos brutos comprendidos en la declaración anual de rentas.

#### VI.- PAGOS PROVISIONALES MENSUALES.-

##### A.- PAGOS PROVISIONALES OBLIGATORIOS.-

1.- De acuerdo con lo dispuesto por la letra b) del artículo 84 de la Ley de la Renta, los contribuyentes que desempeñen profesiones liberales, los auxiliares de la administración de justicia respecto de los derechos que conforme a la ley obtienen del público, y, los profesionales Contadores, Constructores y Periodistas, con o sin título universitario, y en general los contribuyentes que desempeñen cualquier otra profesión u ocupación lucrativa, y las sociedades de profesionales de la Segunda Categoría, están obligados a efectuar mensualmente un pago provisional, a cuenta de sus impuestos anuales a la renta, por un monto equivalente al 10% aplicado sobre los ingresos brutos percibidos en el mismo período.

2.- Ahora bien, según lo establecido por el artículo 89, de la Ley de la Renta, el impuesto retenido en conformidad a lo dispuesto en el Nº 2, del artículo 74, tendrá el carácter de pago provisional y se dará de crédito al pago provisional que debe efectuarse de acuerdo con la letra b), del artículo 84. Si la retención del impuesto hubiere afectado a la totalidad de los ingresos percibidos en un mes, no habrá obligación de presentar declaración de pago provisional por el período correspondiente.

En consecuencia, no existirá obligación de efectuar pagos provisionales por aquella parte de los honorarios que hayan sido sujetos a la retención del Nº 2, del artículo 74.

Tampoco existe obligación de efectuar pagos provisionales respecto de aquellas sumas que el profesional reciba de su cliente como reembolso de gastos efectuados por cuenta de éste, siempre que tales gastos y sus respectivos reembolsos se comprueben con documentación fidedigna y se registren en su contabilidad debidamente individualizados y no en forma global o estimativa.

En igual forma no procede efectuar pagos provisionales por las cantidades provenientes de la venta de bienes del activo del contribuyente tales como aparatos de rayos e instrumental médico, máquinas de escribir o calcular, muebles y útiles de oficina, etc..

Los profesionales que obtengan, además de sus honorarios sueldos o cualquier otro tipo de renta, calcularán el 10% de pago provisional sólo sobre el monto de sus honorarios brutos, esto es, únicamente sobre las rentas clasificadas en la Segunda Categoría según el artículo 42 Nº 2. Todo ello, sin perjuicio de los pagos obligatorios o voluntarios, según el caso, que deban efectuar por las demás rentas.

3.- De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 91, de la ley del ramo, el referido pago provisional se debe declarar y pagar entre el 1º y el 12 del mes siguiente al de la obtención de los ingresos sujetos a la obligación de dicho pago provisional.

#### **B.- PAGOS PROVISIONALES VOLUNTARIOS.**

De conformidad a lo establecido en el inciso primero del artículo 88 de la Ley de la Renta, los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales, como ocurre con los contribuyentes del Nº 2, del artículo 42, podrán también efectuar pagos provisionales voluntarios, por cualquier cantidad, y de un modo esporádico o permanente.

Dichos pagos provisionales voluntarios, podrán ser imputados reajustados por el contribuyente al cumplimiento de los posteriores pagos provisionales obligatorios que correspondan al mismo ejercicio comercial.

#### **C.- BASE IMPONIBLE ESPECIAL DE LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES DE LOS NOTARIOS, CONSERVADORES DE BIENES RAICES Y ARCHIVEROS JUDICIALES.**

A continuación se transcribe el texto del Decreto de Hacienda Nº 509, modificado por el Decreto de Hacienda Nº 9, publicados en los Diarios Oficiales de 24 de Agosto de 1983 y 25 de Enero de 1984, respectivamente, que fija la base imponible de los pagos provisionales mensuales que deben efectuar los Notarios, Conservadores de Bienes Raíces y Archiveros Judiciales, a fin de que se tenga presente en las labores de fiscalización a estos contribuyentes:

" DECRETO:

" La base imponible para calcular los pagos provisionales mensuales "que con arreglo a la letra b) del artículo 84º de la Ley sobre "Impuesto a la Renta corresponde efectuar a los Notarios, Conservadores "de Bienes Raíces y Archiveros Judiciales, se determinará deduciendo "del total de los derechos que obtienen del público el monto de las "remuneraciones brutas que en el mes respectivo deban destinar al pago "de su personal.

" Esta disposición regirá a contar de los ingresos y remuneraciones "correspondientes al mes de Enero del presente año.

" Las cantidades que por aplicación de lo dispuesto en este Decreto "resulten pagadas en exceso, tendrán el carácter de pagos provisionales "conforme a lo establecido en el artículo 88º de la Ley sobre Impuesto "a la Renta."

D.- CALCULO DE LA TASA DE PAGOS PROVISIONALES MENSUALES EN EL PRIMER EJERCICIO DE LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES QUE OPTEN POR TRIBUTAR CONFORME A LAS NORMAS DE LA PRIMERA CATEGORIA.

Las sociedades de profesionales al optar por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría, quedan obligadas a efectuar pagos provisionales mensuales, conforme con las normas de la letra a) del artículo 84º de la Ley de la Renta, esto es, mediante la determinación en cada ejercicio de una tasa variable, aplicada sobre los ingresos brutos a que se refiere el artículo 29 de la Ley de la Renta, entendiéndose dentro de éstos aquellos obtenidos de sus respectivas actividades profesionales.

Ahora bien, la norma que faculta a este tipo de contribuyentes para que declaren sus ingresos con sujeción a las disposiciones de la primera categoría, en una de sus partes señala que para los efectos de la determinación de los pagos provisionales mensuales a efectuar conforme a la letra a) del artículo 84º, en el primer ejercicio a partir del cual rige la opción antes indicada, se aplicará como tasa variable del ejercicio completo, el porcentaje que resulte de la relación entre los ingresos brutos percibidos o devengados en el año comercial anterior y el impuesto de Primera Categoría que hubiere correspondido declarar sin considerar el reajuste del artículo 72, pudiéndose dar de abono a los citados pagos provisionales las retenciones o pagos provisionales efectuados en el ejercicio de conformidad con las normas de los artículos 74 Nº 2 u 84º letra b), según corresponda; aplicándose para tales efectos la misma modalidad de imputación establecida en el inciso primero del artículo 88º de la ley, obviamente en la parte que sea pertinente, atendiendo las características particulares del caso.

E.- INSTRUCCIONES GENERALES SOBRE P.P.M.

Al respecto cabe señalar que en la Circular Nº 16 del año 1991, se analiza en detalle el tema de los pagos provisionales de los contribuyentes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incluyendo el caso de las sociedades de profesionales en el primer ejercicio en que opten por tributar de acuerdo con las normas de la Primera Categoría.

VII.- DECLARACION ANUAL DE IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO O ADICIONAL.-

Los contribuyentes de la segunda categoría clasificados en el Nº 2 del artículo 42, a contar del Año Tributario 1986, por las rentas provenientes de dicha categoría, sólo se encuentran afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, ello en

virtud de la derogación a partir del mismo año tributario antes indicado del impuesto de Segunda Categoría que les afectaba.

No obstante lo anterior, cabe indicar que las Sociedades de Profesionales referidas en el inciso primero del Nº 2 del artículo 42 Nº 2 de la ley, continuarán sometidas a la exigencia de seguir presentando en el mes de abril de cada año el Formulario de Declaración Anual de Impuestos a la Renta, documento en el cual únicamente deberán declarar las retenciones y/o pagos provisionales mensuales obligatorios a que estuvieron sujetas durante el ejercicio conforme con los artículos 74 Nº 2 y 84, letra b) respectivamente, de la Ley sobre Impuesto a la Renta; todo ello con el fin de que dichas retenciones y/o pagos provisionales sean puestos a disposición de los socios personas naturales sólo hasta la concurrencia de los tributos adeudados por éstos últimos según su propia declaración de impuestos y, a su vez, solicitar la devolución de los eventuales excedentes o remanentes de dichos pagos que pudieran resultar. Esta última petición solamente puede ser impetrada por la respectiva Sociedad de Profesionales y no por otra persona que no sea la que sufrió las retenciones o efectuó los mencionados pagos provisionales.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley de la Renta los contribuyentes de la Segunda Categoría señalados en el artículo 42 Nº 2 que ejerzan su profesión u ocupación en forma individual, podrán, como ya se indicó, optativamente en cada año, declarar su rentas para los efectos de los impuestos Global Complementario o Adicional que les afectan, mediante uno de los siguientes procedimientos o modalidades: a) Declarar sus rentas efectivas deduciendo de los ingresos brutos los gastos reales o efectivos, o bien, b) Declarar sus rentas sólo a base de los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos, sino que una presunción de gastos equivalente al 30% de los ingresos brutos anuales; monto que en ningún caso podrá exceder de 15 Unidades Tributarias Anuales vigentes al cierre del ejercicio comercial respectivo.

#### **VIII.- OBLIGACIONES RELATIVAS A LA CONTABILIDAD Y A LA EMISION DE BOLETAS.-**

##### **A.- NORMAS CONTABLES.-**

1.- Las sociedades de profesionales y otros contribuyentes de la Segunda Categoría que se encuentren obligados u opten por llevar contabilidad completa deberán hacerlo mediante la utilización de los libros principales "Diario", "Mayor" e "Inventarios y Balances" o sus equivalentes. Todos estos libros y otros auxiliares que exija la Dirección Nacional u otras disposiciones legales, deberán ser timbrados por el Servicio de Impuestos Internos.

2.- Al término del ejercicio debe practicarse un Balance general.

3.- Los contribuyentes de 2a. categoría (excepto personas jurídicas) que opten por llevar un sólo libro de "Ingresos y Gastos" también deberán hacerlo en un libro debidamente timbrado, por el Servicio de Impuestos Internos.

Al término del ejercicio, estos contribuyentes deberán confeccionar un resumen anual de sus ingresos y gastos mensuales, por medio del cual determinarán su renta líquida imponible anual.

Tanto el libro único de "ingresos y gastos" como el resumen anual, pueden ser llevados por el propio contribuyente.

4.- Finalmente los contribuyentes que lo deseen, excepto las personas jurídicas, podrán llevar un libro únicamente de "Ingresos" también debidamente timbrado por el S.I.I.. A final del año estos contribuyentes efectuarán un "Resumen de sus ingresos mensuales", en base al cual determinará su renta líquida imponible anual, previa deducción de la presunción de gastos del 30% que autoriza la ley, con tope de 15 Unidades Tributarias Anuales

5.- Cualquiera sea el sistema contable adoptado por el contribuyente, las anotaciones deberán hacerse cronológicamente, de acuerdo con la fecha de percepción de los respectivos ingresos y de la fecha de desembolso efectivo de los gastos. Al efecto, se recuerda que la percepción de un ingreso no está supeditado sólo a su pago efectivo, sino que a la ocurrencia de cualquiera de los hechos que se enumeran en el Capítulo III, letra A, Nº 4.

#### B.- EMISION DE BOLETAS.-

1.- Los profesionales, sociedades de profesionales y personas que desarrollan ocupaciones lucrativas, sujetas a las normas de la Segunda Categoría (Art. 42 Nº 2), así como las sociedades de profesionales que en virtud al inciso tercero, del Nº 2, de este mismo artículo hayan optado por tributar conforme a las normas de la Primera Categoría, están obligados a emitir boletas por los honorarios o ingresos que perciban por la prestación de servicios personales.

Sobre el particular cabe indicar que el Director Nacional, en uso de las facultades que le confieren los incisos tercero, cuarto y quinto del artículo 88 del Código Tributario, procedió a dictar, con fecha 27 de Octubre de 1978, la Resolución Nº 1.414, publicada en el Diario Oficial de 6 de Noviembre de 1978, mediante la cual se mantiene la obligación de emitir boletas por honorarios profesionales, que afecta a los contribuyentes de la Segunda Categoría, artículo 42º, Nº 2, de la Ley de la Renta, norma que está vigente a la fecha, y cuyo texto es el siguiente:

Santiago, 27 de Octubre de 1978.- Hoy se ha resuelto lo que sigue:

Núm. 1.414 exenta.- Vistos: lo dispuesto en el artículo 6º, letra a), del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley Nº 830, de 27 de Diciembre de 1974, publicado en el Diario Oficial del día 31 del mismo mes y año, y en el artículo 88º del mismo cuerpo legal, modificado por el Nº 1 del artículo 3º, del Decreto Ley Nº 1.024, publicado en el Diario Oficial de 16 de Mayo de 1975, y

Considerando:

1º) Que, refiriéndose a los contribuyentes legalmente obligados a emitir facturas o boletas por las transferencias de bienes que efectúen o por los servicios que presten, los incisos tercero, cuarto y quinto del artículo 88º del Código Tributario en actual vigencia disponen:

" Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores y en la "Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la Dirección podrá exigir "el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso, "operación o transferencia que directa o indirectamente sirva de base "para el cálculo de un impuesto y que aquella determine a su juicio "exclusivo, estableciendo los requisitos que estos documentos deban "reunir.

" La Dirección determinará, en todos los casos, el monto mínimo "por el cual deban emitirse las boletas. Estos documentos deberán "emitirse en el momento mismo en que se celebre el acto o se perciba el "ingreso que motiva su emisión, y estarán exentos de los impuestos "establecidos en la Ley sobre Impuestos de Timbres y Estampillas.

" En aquellos casos en que deba otorgarse facturas o boletas, será "obligación del adquirente o beneficiario del servicio exigir las y "retirarlas del local o establecimiento del emisor."

2º) Que por Resolución Nº 1.461 exenta, de 6 de Diciembre de 1974, publicada en el Diario Oficial del día 7 del mismo mes y año, y fundándose en lo dispuesto en el artículo 88º del D.F.L. Nº 190, de 1960, sobre Código Tributario vigente a la fecha, esta Dirección estableció la obligación de emitir boletas por los honorarios que perciban los profesionales liberales y otros grupos de contribuyentes a que se refieren las letras A), B), C), D), E) y F) del Nº 1º de su parte dispositiva.

3º) Que las boletas a que se refiere la antes citada Resolución Nº 1.461 exenta, deben cumplir con los mismos requisitos establecidos en el artículo 34º, inciso 2º, de la Ley Nº 12.120, texto legal vigente en esa época.

4º) Que esta Dirección Nacional estima conveniente hacer uso nuevamente de la facultad exclusiva que le ha sido conferida en el inciso tercero del artículo 88º del D.L. Nº 830, sobre Código Tributario en actual vigencia, respecto de los siguientes ingresos que perciban los contribuyentes que a continuación se indican, actualizando lo ya dispuesto en Resolución Nº 1.461 exenta, de 6 de Diciembre de 1974, publicada en el Diario Oficial del día 7 del mismo mes y año.

Se resuelve:

1.- Deberán continuar emitiendo boletas:

A.- Los profesionales liberales, por los ingresos que perciban.

B.- Los técnicos profesionales no universitarios, colegiados o no, tales como contadores, cuyo título no sea universitario, periodistas colegiados sin título otorgado por una universidad reconocida por el Estado, etc., y los que desempeñen cualquiera profesión u ocupación lucrativa comprendida en el Nº 2, del Art. 42º de la Ley de la Renta, por los honorarios que perciban.

C.- Las sociedades de profesionales que presten servicios exclusivamente por intermedio de sus socios o asociados, por los honorarios que perciban.

D.- Los auxiliares de la administración de justicia, tales como defensores públicos, receptores, procuradores del número, conservadores, notarios y archiveros, por todos los honorarios, derechos y aranceles que perciban en el ejercicio de sus funciones y los funcionarios judiciales, en general, por los ingresos obtenidos del público por actividades autorizadas por la ley, como las desempeñadas por ejemplo por los Secretarios de Juzgados que ofician como actuarios o peritos en juicio de partición o de liquidación de sociedades y comunidades.

E.- Los mandatarios judiciales, que no estén obligados a emitir cuentas o comprobantes (Art. 41º de la Ley Nº 4.489, Orgánica del Colegio de Abogados), por los honorarios que perciban, y

F.- Los directores o consejeros de Sociedades Anónimas, por las participaciones o asignaciones que perciban.

2.- Las boletas a que se refiere la presente resolución deberán cumplir con los siguientes requisitos:

a.- Ser numeradas en forma correlativa e impresa, y timbradas por el Servicio de Impuestos Internos de la manera que éste señale;

b.- Emitirse en duplicado, entregando el original al cliente y conservando la copia para su posterior revisión por este Servicio;

c.- Llevar impreso el nombre completo del profesional o contribuyente que la otorga, su número de RUT., dirección, comuna, profesión o actividad y cuando proceda el número telefónico y de casilla. En los casos de contribuyentes que además tengan la calidad de trabajadores podrán indicar como domicilio el correspondiente al de su trabajo habitual en donde se le retenga el impuesto único de Segunda Categoría de la Ley de la Renta;

d.- Señalar fecha de emisión;

e.- Consignar el nombre completo de la persona obligada a retener el impuesto a la renta, su número de RUT, dirección, comuna y actividad;

f.- Indicar la naturaleza y monto de los honorarios, y

g.- Dejar constancia cuando procediere, de la retención de impuesto a la renta.

3.- El monto mínimo respecto del cual existe obligación de emitir las ya referidas boletas será el mismo que esta Dirección determine para los efectos de la emisión de boletas de venta y servicios del D.L. Nº 825, el que actualmente se encuentra fijado en la suma de ciento veinte pesos (\$ 120,00) en virtud de la facultad que le confiere el inciso cuarto del artículo 88º del Código Tributario, conforme a la Res. Ex. Nº 1.602, publicada en el Diario Oficial, de 01.06.90.

4.- La presente resolución entrará en vigencia a contar del 1º de Diciembre de 1978.

Ahora bien, en el caso de las sociedades de profesionales, que en conformidad con el inciso tercero, del Nº 2, del artículo 42, hayan optado por declarar de acuerdo con las normas de la primera categoría cabe indicar que dichos documentos, además de cumplir con los requisitos indicados por el Nº 2 de la parte resolutive de la Res. Ex. Nº 1414, de 1978, deberán llevar impreso en un lugar destacado, la siguiente nota o leyenda, "Sociedad de Profesionales sujeta a las normas de la Primera Categoría conforme al inciso 3º del Nº 2, del artículo 42, de la Ley de la Renta" ello para los efectos de evitar las retenciones de impuestos a que se refiere el artículo 74 Nº 2, del mismo texto legal.

2.- Debe tenerse presente que las boletas tienen que ser emitidas en el momento mismo en que se devenga el impuesto, esto es, cuando el honorario o remuneración se paga, se abona en cuenta o se pone a disposición del interesado, cualquiera sea el primero de los hechos que ocurra y la forma de percepción. Al efecto, se estará a la explicación de estos conceptos impartida en el Capítulo III, letra A, Nº 4.

Por lo tanto, en aquellos casos en que la boleta deba emitirse con anterioridad a la ocurrencia de cualquiera de los hechos anotados, deberá considerarse como una mera utilización de ella como medio de cobro de los honorarios y, en tal caso, su emisión no obligará al contribuyente a contabilizar dichos honorarios en ese instante sino sólo cuando efectivamente se produzca su pago, abono en cuenta o se pongan a su disposición.

En el caso que el pago del honorario no corresponda al total de éste, sino que sea solamente un abono a cuenta del total, la boleta deberá extenderse sólo por el monto del abono, dejando constancia del impuesto que pudiera haberse retenido de dicho abono. Sin embargo, en esa misma boleta deberá dejarse constancia en el detalle, del valor total del honorario pactado y del saldo pendiente.

3.- A modo de ejemplo, a continuación se incluye un modelo de Boleta de Honorarios, que contiene la información mínima que sobre el particular exige la Res. Ex. Nº 1.414, de 1978.

C O P I A  C O N T R I B U Y E N T E	FELIPE N..... N.....		BOLETA DE HONORARIOS Nº.....
	RUT Nº .....		
	CONTADOR AUDITOR		
	ESTADO Nº ... Of.....		
	S A N T I A G O		
	TELEFONO..... CASILLA....		Santiago,.....
	O R I G I N A L	Señor (es) .....	RUT Nº.....
		Domicilio .....	Comuna.....
		Por atención profesional:	
		C L I E N T E	
	.....	TOTAL HONORARIO \$	
	Firma	10% IMPTO. RETENIDO \$	
	Pie de imprenta	HONORARIO LIQUIDO \$	

**C.- EMISION DE BOLETAS POR CUENTA DE TERCEROS.-**

1.- De conformidad con lo dispuesto por la Resolución Nº 551, Ex. del Servicio de Impuestos Internos, publicada en el Diario Oficial del día 30 de Mayo de 1975, a partir del 1º de Junio de 1975, las empresas obligadas a llevar contabilidad deberán emitir "boletas de servicios" por cuenta de quien presta el servicio, sólo si reúnen los siguientes requisitos copulativos:

a) Cuando quien presta el servicio sea una persona natural de aquellas que desarrollan "ocupaciones lucrativas" a que se refiere el inciso segundo, del Nº 2 del artículo 42º de la Ley de la Renta y sobre las cuales se impartieron instrucciones en el Capítulo II, letra C, de esta Circular, y

b) Que dicha persona natural, por sus escasos conocimientos, no se encuentre en condiciones de emitir una boleta sujeta a las formalidades descritas en la letra B) precedente.

c) Debe ser emitida por los siguientes contribuyentes: Comerciantes, Industriales, Cooperativas, Empresas del Estado, Empresas Semifiscales, Empresas de Administración Autónoma, y en general por todas aquellas empresas obligadas a llevar contabilidad.

2.- Las citadas boletas deberán cumplir, como mínimo, con los siguientes requisitos:

a) Emitirse en duplicado y entregarse la COPIA a quien ha prestado el servicio. El original queda en poder de quien recibió el servicio para su posterior revisión;

b) Nombre completo del contribuyente emisor, dirección del establecimiento y RUT;

c) Señalar fecha de emisión;

d) Nombre completo, domicilio, Cédula Nacional de Identidad ó RUT de la persona natural que prestó el servicio;

e) Numeración correlativa, usando una numeración diferente de las boletas de ventas y servicios habituales;

f) Detalle del servicio prestado y del monto cobrado por la prestación;

g) Indicar en forma destacada su calidad de "Boletas de Servicios";

h) El original debe ser firmado por la persona natural que prestó el servicio;

i) Deben ser timbradas por el Servicio de Impuestos Internos, pero se encuentran exentas del impuesto de la Ley de Timbres y Estampillas.

3.- Como quien emite esta boleta debe ser un contribuyente obligado a llevar contabilidad, deberá retener, declarar e ingresar en arcas fiscales el impuesto de 10% que afecta a las personas que desarrollan las ocupaciones lucrativas señaladas. El monto de dicha retención debe quedar registrado en la propia "boleta de servicios" que se emita por cuenta de terceros, para lo cual se deducirá del monto total del valor cobrado por la prestación una suma equivalente al 10% de dicho valor.

#### D.- SANCIONES POR EL INCUMPLIMIENTO EN LA EMISION DE BOLETAS.-

1.- El no otorgamiento de boletas por servicios profesionales y de las boletas de servicios por cuenta de terceros, explicadas en las letras B y C precedentes, hará incurrir al infractor en las sanciones contempladas en el Nº 10 del artículo 97º del Código Tributario:

2.- A las mismas sanciones se hará acreedor el contribuyente que usó boletas no autorizadas o sin el timbre correspondiente, o que no reúnen los requisitos exigidos.

**IX.- ANALISIS DE CASOS ESPECIALES.-**

**A.- COMUNIDADES, SOCIEDADES DE HECHO Y PROFESIONALES QUE TRABAJAN PARTICULARMENTE EN BASE A UN FONDO COMUN.-**

**1.- COMUNIDADES.-**

a) En el caso de comunidades de profesionales, cuyo origen no es la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal, cada comunero debe declarar independientemente las rentas que le correspondan de acuerdo a sus derechos en la comunidad. Esto en razón de que la comunidad misma no inviste la calidad de contribuyente ya que no tiene la calidad de persona natural ni de persona jurídica.

b) Por lo tanto, cada profesional deberá tributar con el impuesto Global Complementario o Adicional, sobre la proporción que le corresponda en las rentas percibidas por la comunidad, aún cuando ellos no las perciban o retiren de la comunidad.

c) Para estos fines, se considerará la renta líquida efectiva percibida en común, menos los gastos efectivos que la ley autoriza. No obstante, los comuneros podrán declarar a base de los ingresos brutos obtenidos por la comunidad sin considerar los gastos, haciendo uso al derecho a rebajar como gastos hasta un 30% de la proporción de los citados ingresos brutos que le corresponda a cada uno, no pudiendo exceder dicha rebaja por cada comunero de 15 unidades tributarias anuales.

d) La comunidad debe llevar un libro único de entradas y gastos para registrar periódicamente los ingresos brutos. Dicho libro debe ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos, y en él debe registrarse también las retenciones de impuesto que se han efectuado a la comunidad, a fin de que ellas sean distribuidas entre todos los comuneros en forma proporcional a sus derechos en la comunidad.

e) En el caso que se contraten los servicios de personas para la atención de las labores de control o administración de la comunidad, deberá retenerse el impuesto único de Segunda Categoría sobre las remuneraciones que se paguen a dichas personas y el monto de las retenciones deberá ser enterado en arcas fiscales.

f) La comunidad debe inscribirse en el Rol Único Tributario y efectuar declaración inicial de actividades, para los efectos de poder timbrar los libros, boletas y demás actuaciones.

g) Aún cuando para los fines de la declaración anual de rentas cada comunero es un contribuyente que en forma independiente debe tributar con el impuesto Global Complementario o Adicional, dichos comuneros serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos a la renta que afectan a las rentas obtenidas por la comunidad. Sin embargo, el comunero se libera de esta responsabilidad solidaria siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que le corresponde en la comunidad.

Lo establecido en este número, es sin perjuicio de lo que se comenta en el Nº 2 siguiente.

**2.- SOCIEDAD DE HECHO.-**

a) Las sociedades de hecho son aquellas que pretendieron ser una sociedad formal con todos los requisitos y formalidades previstas en nuestro derecho común, pero que por falta o incumplimiento de algunos de estos requisitos no llegaron a tener la calidad de sociedad de derecho.

b) En consecuencia, las sociedades de hecho no tienen personalidad jurídica y, por lo tanto, no pueden actuar bajo una razón social en forma independiente de los socios que la componen.

c) En esta situación, a las sociedades de hecho, para su tributación debe tratárseles como si fueran comunidades, teniendo presente que son aplicables las normas relativas a las comunidades, para la liquidación de las sociedades de hecho.

d) Con todo, tanto en el caso de las sociedades de hecho como en el de las comunidades, será condición para tratarlas tributariamente de acuerdo a las normas relativas a las comunidades, que se pruebe fehacientemente el dominio en común del negocio o empresa que genera las rentas a distribuirse entre ellos. Si los interesados no logran probar dicho dominio en común, se estimará que el negocio o empresa y las rentas que él genere, son propias de la persona que legalmente tenga el dominio de dicho negocio o empresa.

e) Si se cumple el requisito indicado en la letra d), la declaración inicial de la sociedad de hecho se aceptará por el Servicio en el carácter de comunidad, siendo necesario que dicha declaración inicial se formule a nombre de uno de los comuneros agregándole la expresión "y otros", como por ejemplo "Iván Segovia de Marras y otros" y no bajo un nombre de fantasía o una aparente razón social.

Además, es necesario individualizar en dicha declaración inicial a todos los socios o comuneros, con indicación de su domicilio, proporción en los derechos de cada uno en el patrimonio común y porcentaje de participación en los beneficios.

Los socios o comuneros deben designar un representante legal, señalando el nombre y domicilio de éste en la declaración inicial. Para que esta representación surta efecto respecto de cada uno de los socios o comuneros, es preciso que la declaración en la cual se designa al mandatario común sea firmada por cada uno de ellos, autorizándose dichas firmas por un Notario Público.

### 3.- GRUPOS DE PROFESIONALES QUE TRABAJAN PARTICULARMENTE A BASE DE UN FONDO COMUN.-

a) Es de alguna ocurrencia que para la atención profesional particular ciertos profesionales, en especial médicos, se organicen en grupos, ingresando los honorarios a un fondo común que es distribuido proporcionalmente entre cada uno de ellos.

b) En tal evento, se está ante una forma de "comunidad" de aquellas a las cuales se ha hecho referencia en el número 1 de este capítulo. Por tanto, son aplicables a esta situación las mismas normas ya explicadas en el citado número.

### B.- ENAJENACION DE BIENES DEL ACTIVO INMOVILIZADO.-

1.- La enajenación de bienes del activo inmovilizado realizada ocasionalmente por contribuyentes de Segunda Categoría, no constituye un ingreso de esa categoría sino que debe clasificarse como una renta de aquellas a que se refiere el artículo 20 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.- En tal calidad, el mayor valor que se obtenga por la enajenación ocasional de maquinarias, herramientas, muebles y útiles que conforman el activo fijo de los contribuyentes de Segunda Categoría quedará gravado con el impuesto de Primera Categoría.

3.- De conformidad con lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 41º de la Ley de la Renta, la base imponible sobre la cual se aplicará el impuesto de Primera Categoría, se determina deduciendo del precio de venta el valor inicial actualizado de dichos bienes. Para estos efectos el valor inicial actualizado se determina revalorizando el valor de adquisición según el porcentaje de variación experimentado por el I.P.C. en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de la adquisición y el último día del mes anterior al de la enajenación, debiendo deducirse las depreciaciones de dichos bienes correspondientes al período respectivo.

4.- Según lo dispuesto por el Nº 3 del artículo 69º, la declaración y pago del impuesto de Primera Categoría determinado en la forma ya indicada, deberá efectuarse dentro del mes siguiente al de la obtención de la renta. Al efecto, cabe aclarar que en su calidad de renta de Primera Categoría, debe declararse no sólo el monto percibido sino que también el devengado, si es que la operación de venta ha sido a plazo.

5.- En caso de producirse pérdida en la enajenación de un bien del activo inmovilizado, ella podrá deducirse de las utilidades que se obtengan en operaciones futuras de venta de activo inmovilizado.

6.- Además, la renta líquida imponible de Primera Categoría que se determine con ocasión de la venta de un bien del activo inmovilizado quedará afecta al impuesto Global Complementario o Adicional. Para los fines de su inclusión en la referida declaración ella deberá reajustarse previamente en el porcentaje de variación que experimente el I.P.C. entre el último día del mes anterior a aquél en que se realizó la venta y el último día del mes de Noviembre del mismo año, por cuanto así lo dispone el penúltimo inciso del artículo 54º de la Ley de la Renta.

#### C.- FRANQUICIAS REGIONALES.

##### REDUCCION DE LA RENTA AFECTA AL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO POR CONCEPTO DE GRATIFICACION DE ZONA.

1.- De conformidad a lo dispuesto por el decreto ley 889, de 1975, las rentas provenientes de las actividades a que se refiere el Nº 2, del artículo 42, de la Ley de la Renta, se benefician para los efectos del impuesto Global Complementario, de la franquicia que presume de derecho la existencia de una asignación de zona. Estos contribuyentes pueden deducir de la renta, el porcentaje equivalente a la asignación de zona que corresponda a las Regiones I, XI, XII y actual provincia de Chiloé (limitada geográficamente al 21.02.75), de acuerdo a lo señalado en el D.L. Nº 249, de 1974.

2.- La citada rebaja también se encuentra sujeta a la limitación en su monto, el que no podrá exceder, por cada mes, de la cantidad que por el mismo concepto corresponda al grado 1-A de la Escala Unica de Sueldos.

3.- Los contribuyentes que además de las rentas del Nº 2, del artículo 42 obtengan también remuneraciones como empleados o sueldo empresarial, la presunción de asignación de zona comprenderá las remuneraciones correspondientes a ambas actividades, con la limitación que ella no podrá ser superior, en su totalidad a la cantidad que por el mismo concepto corresponde al grado 1-A de la Escala Unica de Sueldos del D.L. Nº 249, de 1974.

4.- Para los efectos de calcular la parte de la asignación de zona que corresponda a las rentas del Nº 2, del artículo 42, deberá deducirse de la gratificación de zona que corresponda a ambas rentas, la que se hubiere hecho efectiva por las rentas del Nº 1, del artículo 42º.

Para clarificar esta situación, a continuación se desarrolla el siguiente ejemplo:

MES DE MARZO

Sueldo, menos imposiciones previsionales.....	\$ 80.000
Honorarios, menos gastos efectivos o presuntos.....	\$ 210.000
Total ambas rentas.....	\$ 290.000 =====

Cálculo del monto de la asignación de zona  
Fórmula:

$$\frac{\text{Total ambas rentas} \times \% \text{ asig. de zona}}{100 + \text{Porcentaje de asig. de zona}} = \text{Asig. de zona total.}$$

Aplicación de la fórmula :  $\frac{\$ 290.000 \times 40}{100 + 40} = \$ 82.857$

El límite máximo, de acuerdo con la Escala Unica de Sueldos y Salarios, se estima en \$ 90.000.-.

Cómputo de las rentas para el impuesto Global Complementario:

A) Honorarios, menos gastos efectivos o presuntos	\$ 210.000
Asignación de zona imputable a ambas rentas.....	\$ 82.857
Asignación de zona computada para los efectos del Impuesto Unico a los Trabajadores.....	\$ 22.857
Diferencia que se imputa a los honorarios.....	\$ 60.000
Renta del Nº 2, del artículo 42, a computar por el mes de marzo.....	\$ 150.000 =====
B) Sueldo, menos imposiciones previsionales.....	\$ 80.000
Menos asignación de zona.....	\$ 22.857
Renta del artículo 42, Nº 1, a computar por el mes de marzo.....	\$ 57.143 =====

5.- Ahora bien mediante la Ley Nº 18.392, de 1985, se han establecido una serie de franquicias tributarias y aduaneras en favor de los contribuyentes radicados en el territorio de la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena, ubicado al Sur de los límites que a continuación se señala: la costa sur del Estrecho de Magallanes, definida por las líneas de base rectas, desde el Cabo Pilar en su boca occidental, con inclusión de la isla Carlos III, islotes Rupert, Monmouth, Wren y Wood e islas Charles, hasta tocar, en el seno Magdalena, el límite entre las provincias de Magallanes y Tierra del Fuego; el límite interprovincial referido, desde el seno Magdalena hasta el límite intercomunal Porvenir Timaukel, y dicho límite intercomunal, desde el límite interprovincial Magallanes-Tierra del Fuego, hasta el límite internacional con la República Argentina. La zona preferencial indicada comprende todo el territorio nacional ubicado al Sur del deslinde anteriormente señalado, hasta el Polo Sur.

De conformidad con la citada disposición, los contribuyentes residentes en la zona territorial beneficiada con las franquicias que se comentan, que obtengan rentas generadas en ella y clasificadas en el artículo 42, Nº 2 de la Ley de la Renta, que no gocen de gratificación de zona en virtud de lo dispuesto en el D.L. 249, de 1974, podrán deducir de las referidas rentas una parte correspondiente a dicha gratificación por el mismo monto o porcentaje establecido en el citado decreto ley, la cual no constituirá renta únicamente para la determinación del impuesto establecido en el artículo 52 de la Ley de la Renta. Dicha deducción no podrá ser superior en monto a aquella que corresponde al grado 1 A de la Escala Unica de Sueldos. En el caso que un mismo contribuyente obtenga rentas clasificadas en los números 1 y 2 del mencionado artículo 42, esta deducción no podrá exceder en su conjunto a aquella que correspondería al grado 1 A de la Escala Unica de Sueldos.

El citado beneficio regirá durante el lapso de 25 ó 50 años señalado en la ley que se comenta y se otorgará en reemplazo de lo dispuesto en el artículo 29 del decreto ley Nº 889, de 1975, sobre Franquicias Regionales.

Respecto del beneficio analizado en este número, cabe expresar que el mecanismo que debe usarse para su determinación es el mismo indicado en el Nº 4, de esta letra.

#### D.- TRIBUTACION DE LAS PERSONAS CONTRATADAS A HONORARIOS POR LA ADMINISTRACION PUBLICA.

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 del decreto ley Nº 824, de 1974, el personal del Sector Público contratado a honorarios queda afecto al Impuesto Unico a los Trabajadores establecido en el Nº 1 del artículo 42º en concordancia con el Nº 1 del artículo 43º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de las citadas remuneraciones, siempre que reúnan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que sus emolumentos se fijen de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33º del decreto ley Nº 249, de 1974;
- b) Que presten sus servicios sujetos a jornada diaria de trabajo, y
- c) Que las remuneraciones sean percibidas en cuotas mensuales.

2.- Analizada la intención o espíritu de la norma y teniendo presente la historia fidedigna de su establecimiento, se concluye que su propósito fue asimilar el régimen tributario de los contribuyentes cuya situación impositiva se comenta, al que afecta a las rentas obtenidas por los trabajadores dependientes y que está contenido esencialmente en los artículos 42 Nº 1 y 43 Nº 1 de la Ley de la Renta.

3.- Cabe observar que el requisito individualizado en la letra a) del Nº 1 precedente, se explica por cuanto a la fecha de dictación y publicación del decreto ley Nº 824, en materia de remuneraciones del Sector Público, éstas se uniformaban en una Escala Unica de Sueldos, vistas las razones que en los mismos considerandos del decreto ley Nº 249, de 1974, se exponen.

4.- Con posterioridad a la dictación de dicho cuerpo legal y como efecto de medidas de reforma de la Administración Pública, diversas entidades, especialmente aquellas que desarrollan labores de fiscalización, fueron marginadas de la Escala Unica de remuneraciones contenida en el decreto ley Nº 249, de 1974.

5.- Por lo tanto, teniendo presente los hechos y razones expuestos precedentemente, este Servicio estima que el requisito relacionado con la Escala Unica del decreto ley N° 249, de 1973, debe entenderse cumplido también cuando los emolumentos de los contribuyentes en comento se fijen de acuerdo a los estatutos especiales que regulan las remuneraciones de las entidades del Sector Público que por expresa disposición legal han sido separados de dicho Decreto Ley, sin perjuicio, naturalmente, de que los montos de los honorarios que se contraten deban ajustarse a las rentas que fijen tales disposiciones legales, de acuerdo con la posición relativa que corresponde a la función encomendada y/o a los requisitos para su desempeño, de manera que se respete la intención manifestada por el legislador en el artículo 332 del decreto ley N° 249, de 1974.

6.- De conformidad a lo manifestado en los números anteriores, los habilitados o pagadores correspondientes deberán retener y enterar en arcas fiscales el impuesto único de Segunda Categoría sobre los honorarios que paguen a las personas que se encuentren en la situación analizada en esta letra D), al tenor de lo establecido en los artículos 74 N° 1, 77 y 78 de la Ley de la Renta.

Debe hacerse presente por último, que las personas contratadas en estas condiciones no están sujetas a la obligación de extender boleta de honorarios por estos ingresos.

**E.- ELEMENTOS QUE DEBEN CONSIDERARSE PARA DETERMINAR SI UNA ACTIVIDAD SE ENCUENTRA CLASIFICADA EN LA SEGUNDA CATEGORIA O SI CORRESPONDE SER CATALOGADA COMO LA DE UN TALLER ARTESANAL AFECTO A LAS NORMAS DEL ARTICULO 22 N° 4 DE LA LEY DE LA RENTA.**

1.- Para los fines de distinguir respecto de dicha clasificación, debe tenerse presente que las rentas del trabajo se caracterizan por tener su fuente creadora en la prestación de servicios personales realizados merced al esfuerzo físico o intelectual, con prescindencia del empleo de capital o mediante una combinación en que el citado esfuerzo físico o intelectual predomine ostensiblemente sobre este último.

Al tenor de este fundamento trascendente antes señalado debe orientarse entonces la búsqueda de los criterios que separan las actividades que generan las rentas obtenidas por pequeños talleres artesanales u obreros, de aquellas generadas en el desempeño de actividades provenientes de profesionales o de especialidades técnicas.

2.- De acuerdo con el N° 4 del artículo 22 de la Ley de la Renta, los contribuyentes que tengan la calidad de propietarios de un taller artesanal u obrero tributan con el impuesto de Primera Categoría en su calidad de impuesto único. Sin perjuicio de la observancia de los requisitos que la propia disposición legal señala para arrogarse la calidad de propietario de un taller artesanal u obrero, es imprescindible entonces, que en la actividad que se desea calificar como tal aparezca el capital, aunque sea de escasa cuantía, como un factor preponderante e imprescindible para la generación de la renta respectiva.

A título de ejemplo, pueden señalarse como muestras de la presencia del citado capital las siguientes situaciones:

a) La fabricación de bienes con el ánimo de enajenarlos posteriormente. En este caso, aún cuando el empleo del capital no fuese necesario para la fabricación de tales bienes o se requiriese en una pequeña escala, se está frente a una producción representada por la mantención de un stock de mercaderías destinadas, mediante su venta, a

la generación de una nueva producción, lo cual permite constatar la existencia de una permanente fuente capaz de generar ingresos periódicos.

b) La prestación de servicios en cuya realización predomine el empleo de maquinarias, equipos, materiales, materias primas, herramientas, etc., por sobre el esfuerzo intelectual o físico del ejecutante.

c) La contratación de personal que colabore directamente en el trabajo a ejecutar, siempre y cuando la actuación de tales personas represente un aporte importante en la obtención de los ingresos.

Bastará la concurrencia de uno de estos factores que delatan la utilización del capital como instrumento generador de la renta para que la actividad respectiva deba clasificarse en la Primera Categoría.

3.- Por su parte, el N° 2 del artículo 42 de la Ley de la Renta clasifica en la Segunda Categoría los ingresos obtenidos por personas que desarrollan actividades u ocupaciones no comprendidas en la Primera Categoría, según las explicaciones vertidas precedentemente. En su calidad de rentas clasificadas en la Segunda Categoría, es primordial que su origen se encuentre en el trabajo personal ejecutado por el contribuyente, es decir, en la prestación de servicios realizados con prescindencia de aquellos elementos que revelan la presencia de un capital o en unión de tales elementos pero bajo la condición que el esfuerzo físico o intelectual desplegado en la prestación del servicio predomine ostensiblemente sobre las citadas muestras de capital.

La característica anotada tiene especial relevancia para distinguir si una actividad es de Primera o Segunda Categoría, en razón de que un taller artesanal u obrero puede continuar con su actividad aún en caso de ausencia del contribuyente; al contrario de lo que sucede con una actividad clasificada en Segunda Categoría, la que no puede prescindir de la activa presencia de éste por cuanto sus condiciones físicas o intelectuales son absolutamente necesarias en la ejecución del trabajo.

4.- Por lo tanto, cuando se realice un trabajo en forma personal, basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica, para el cual han sido contratados los servicios en forma personalizada, aún cuando se recurra a la ayuda de terceras personas, pero éstas efectúen una labor notoriamente secundaria frente a la labor que realiza el propio contribuyente, y que en la obtención de la renta prime el esfuerzo físico o intelectual por sobre el empleo de bienes de capital, estamos en presencia de una actividad clasificada en la Segunda Categoría de la Ley de la Renta.

**F.- TRIBUTACION DE LAS ASIGNACIONES Y REMUNERACIONES ESTABLECIDAS PARA LOS INTEGRANTES DE LOS TRIBUNALES ESPECIALES DE ALZADA; CONSEJOS DE DESARROLLO COMUNAL (CODECOS); CONSEJO REGIONAL DE DESARROLLO (COREDES); Y TRIBUNALES ELECTORALES REGIONALES.**

1.- A través de las disposiciones legales que a continuación se indica, se ha establecido el pago de una asignación o remuneración a los integrantes de los Consejos y Tribunales que se señalan:

a) Asignación establecida en el artículo 42 del Decreto Ley N° 2.325, de 1978, para los integrantes de los Tribunales Especiales de Alzada y sus Secretarios, a que se refiere el artículo 121 del Código Tributario;

b) Asignación regulada por el artículo 72, de la Ley Nº 18.695, de 1988, para los integrantes de los Consejos de Desarrollo Comunal (CODECOS);

c) Asignación regulada por el artículo 21, de la Ley Nº 18.605, de 1987, para los integrantes de los Consejos Regionales de Desarrollo (COREDES); y

d) Remuneración establecida en el artículo 3º de la Ley Nº 18.593, de 1987, para los miembros de los Tribunales Electorales Regionales.

2.- Respecto de dichas asignaciones y remuneraciones, este Servicio ha dictaminado que tienen el carácter de dietas, en el sentido que lo define el Diccionario de la Lengua Española, es decir, como un "honorario que un juez u otro funcionario devenga cada día, mientras dura la comisión que se le confía fuera de su residencia oficial", y también como un "estipendio que se da a los que ejecutan algunas comisiones o encargos por cada día que se ocupan en ellos, o por el tiempo que se emplea en realizarlo".

De acuerdo con ello, las asignaciones y remuneraciones indicadas en las letras a), b), c) y d), del número 1.- anterior, están afectas al impuesto único a los trabajadores establecido en los artículos 42 Nº 1 y 43 Nº 1, de la Ley de la Renta.

3.- No obstante ello, en el caso de las remuneraciones indicadas en la letra d), del número 1.- anterior, percibidas por las personas designadas por el Tribunal Calificador de Elecciones, debe tenerse presente que si se encuentran cumpliendo las funciones de ministro o de abogado integrante de la Corte de Apelaciones, las remuneraciones que se les asignen tendrán el mismo tratamiento tributario señalado en el número 2.- precedente, esto es, se gravarán con el impuesto único de Segunda Categoría contenido en el Nº 1 del artículo 43 de la Ley de la Renta. Igual criterio deberá aplicarse respecto de aquellos abogados que se desempeñen en calidad de empleados dependientes de empresas del sector privado. En cambio, los profesionales que desarrollen su actividad en forma independiente deberán tributar respecto de las remuneraciones que se les paga como integrantes del Tribunal Electoral Regional, según las disposiciones del Nº 2 del artículo 42, de la ley del ramo, y de acuerdo con ellas están obligados a emitir boletas de honorarios y a efectuar pagos provisionales mensuales conforme a lo establecido en la letra b) del artículo 84, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

G.- RESOL. EX. Nº 4085. DO. DE 28.12.90. QUE ESTABLECE OBLIGACION DE INFORMAR RETENCIONES, SIN ACTUALIZACION, EFECTUADA A CONTRIBUYENTES DEL ARTICULO 42 Nº 2 Y ARTICULO 48, DE LA LEY DE LA RENTA.

Con fecha 28 de Diciembre de 1990 se publicó en el Diario Oficial la Resolución Ex. Nº 4085 mediante la cual se impone la obligación de informar los montos retenidos sin actualización alguna, por rentas pagadas a los contribuyentes del artículo 42 Nº 2 y artículo 48 de la Ley de la Renta, obligación recaída en las personas que esta Resolución, conforme al artículo 101 de la Ley de la Renta, señala.

No obstante que la obligación de entregar esta información no es de los contribuyentes de la Segunda Categoría, sino en general de los contribuyentes de la Primera Categoría obligados según la ley a llevar contabilidad, como información y por corresponder a retenciones de los contribuyentes profesionales de la Segunda Categoría, a continuación se transcribe el texto de la parte resolutive de la Res. Ex. Nº 4085.-

"1.- Las instituciones fiscales, semifiscales, los organismos fiscales y semifiscales de administración autónoma, las municipalidades, las personas jurídicas en general, las personas que obtengan rentas de la Primera Categoría, que estén obligadas, según la ley, a llevar contabilidad, que paguen rentas del Nº 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y las Sociedades Anónimas que paguen rentas gravadas en el Artículo 48 del mencionado cuerpo legal, obligadas a efectuar las retenciones que ordena el artículo 74, números 2 y 3 del mismo texto legal, deberán informar al Servicio, antes del 15 de marzo de cada año, el monto total anual retenido sobre las rentas pagadas al 31 de diciembre del año respectivo, sin actualizar, registrando los antecedentes que se indican en el formulario Nº 1879, de Declaración Jurada Anual sobre Retenciones, que está a disposición de los contribuyentes en las respectivas Unidades Operativas.

"2.- La información sobre retenciones deberá presentarse exclusivamente en las Unidades del Servicio de Impuestos Internos que correspondan al domicilio de la persona que efectuó las retenciones o, en el caso de contribuyentes de la Región Metropolitana, también en la Central Metropolitana de Timbraje de este Servicio.

"3.- Respecto del receptor de la renta debe informarse el RUT de éste y sólo el total nominal retenido durante el año, sin actualizar.

"4.- La información requerida deberá presentarse en las Unidades del Servicio ya indicadas, proporcionando en el formulario 1879 de Declaración Jurada Anual sobre Retenciones", los antecedentes allí especificados.

" Sin embargo, las empresas e instituciones que cuentan con medios computacionales, deberán optar por sólo una de las siguientes alternativas:

" a) Proporcionar en un listado computacional los mismos antecedentes requeridos en el formulario 1879, con el siguiente formato:

" RUT de la institución o persona que efectuó la retención; RUT del receptor de la renta y monto total anual sin actualizar, retenido sobre las rentas pagadas al 31 de diciembre del año respectivo, expresado en pesos sin decimales. Debe utilizarse una sola línea por cada persona a la que se haya efectuado retenciones.

" b) Proporcionar en una cinta magnética de computación iguales antecedentes a los requeridos en el formulario 1879, con un formato cuyas características deben solicitarse a la Dirección Regional de su domicilio y en la Región Metropolitana, también en la Central de Timbraje. No proporcionar la información en el formato especificado se considerará equivalente a su no presentación.

" Quienes opten por la modalidad a) o b) deberán presentar, además, el formulario 1879, completando para estos efectos sólo los datos contemplados en la Sección A de identificación de dicho documento.

"5.- Al momento de presentar el formulario 1879, deberá exhibirse el RUT de la persona natural o jurídica que efectuó las retenciones.

"6.- Si el plazo que dispone el artículo 101 de la Ley de la Renta venciere en día sábado o festivo, el informe deberá ser presentado el día hábil inmediatamente anterior, toda vez que, por tratarse de un plazo fatal, no es prorrogable.

"7.- Déjase sin efecto en todas sus partes la Resolución Nº Ex. 313, de 24 de enero de 1986, publicada en el Diario Oficial de 27 de enero de 1986.

"8.- La presente Resolución regirá para los informes que deben ser "presentados a partir del año tributario 1991.

"9.- El retardo u omisión de la presentación de la mencionada "declaración se sancionará de acuerdo con lo prescrito en el artículo "97, Nº 1, del Código Tributario".

De conformidad a la Resolución Ex. Nº 4085, las personas jurídicas en general, las personas que obtengan rentas de la Primera Categoría, que estén obligadas según la ley, a llevar contabilidad, que hayan pagado rentas del Nº 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y las sociedades anónimas que paguen rentas del artículo 48 del mencionado cuerpo legal, deberán informar al Servicio mediante la presentación del formulario 1879 de "Declaración Jurada Anual sobre Retenciones Efectuadas", el monto total anual retenido sobre las rentas pagadas al 31 de Diciembre del año respectivo, consignando los antecedentes que en él se indican. (Mayores instrucciones en Circular Nº 4 de 1991, publicada en D.O. de 24.01.91)

Saluda a Ud.



DIRECTOR

**DISTRIBUCION:**  
- AL PERSONAL  
- AL BOLETIN