## SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS <br> SUBDIRECCION NORMATIVA DEPTO. IMPTOS. DIRECTOS

ORD. $\mathrm{N}^{\circ}$
1030

ANT. Presentación de fecha 08.04.2003.
MAT. Tratamiento tributario del exceso de sueldo empresarial asignado.

SANTIAGO, 16 ABR 2003

## DE : DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

A: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
1.- Por presentación indicada en al antecedente, expone que se encuentra tramitando ante la Dirección Regional Santiago Oriente rectificatorias de dos años de un contribuyente que en su Global Complementario declara un sueldo empresarial que supera el tope de las 60 UF.

Agrega, que la posición de la instancia administrativa es que el total del sueldo (exceso incluido) debe ser considerado en la línea 9 del formulario de renta "Sueldos, pensiones ..." y el exceso de las 60 UF, debe considerarse en la línea 3, "Gastos Rechazados", señalando que su posición es que en línea 9 debe considerarse sólo el sueldo hasta el monto de las 60 UF, y el saldo, es decir, el exceso en la línea 3.


Expresa, que se trata de un sueldo empresarial que cumple con todos los requisitos que dispone el inciso tercero del $\mathrm{N}^{\circ} 6$ del artículo 31 de la Ley de la Renta.

Por otro lado manifiesta, que la literatura al respecto, fuera de la propia Ley de la Renta, le lleva a la Circular $N^{\circ} 42$, de Agosto de 1990, referida a la base para la declaración del impuesto de Primera Categoría, en la que, aparte de otros puntos del tema, comenta sobre la reposición del "Sueldo Empresarial" materia dispuesta por la Ley $\mathrm{N}^{\circ} 18.985$ en su artículo $1^{\circ} \mathrm{N}^{\circ} 11$ letra d). Comenta detalladamente sobre los requisitos copulativos para la procedencia de la aceptación del mencionado sueldo empresarial y respecto del monto que, como límite, se establece aquel que está afecto a cotización previsional obligatoria, es decir, allí la ley le fijó el tope de las 60 UF. Concluye, por razón obvia que lo que exceda del límite (o la remuneración completa) será considerado "gasto rechazado".

Más adelante señala, que aquí es donde se encuentra el fundamento de su posición, ya que la ley al fijar el límite que se acepta como gasto necesario para producir la renta ha establecido, en forma consecuente por lo demás, que "sueldo empresarial", lo que cumpla con los requisitos y hasta el monto de 60 UF, y tan es así que la consecuencia directa es que lo que excede de tal límite "se debe considerar como Gasto Rechazado". En otras palabras, se debe abrir en dos: Sueldo empresarial propiamente tal será aquel que cumpla con requisitos y hasta el tope de 60 UF y el saldo deja de ser sueldo empresarial y pasa a ser "Gasto Rechazado".

De lo anterior se concluye, agrega, que lo único que debe ir en la línea 9 del formulario de renta para los casos en comento es única y exclusivamente lo que a juicio de la ley debe ser considerado como sueldo, esto es, las partidas que cumplan con los requisitos copulativos y con límite de 60 UF. Y por ende el exceso, tal como lo ordena la ley se traslada a la línea 3 del formulario por pasar a constituirse en un Gasto Rechazado con afectación directa y exclusiva para el perceptor de la remuneración.

Por otro lado expresa, que otra interpretación no cabría dar ya que si así se hiciere, a su juicio se vulneraría una serie de disposiciones de carácter tributario en abierto perjuicio a los contribuyentes que se encuentran en esta situación. Es así como, a modo de ejemplo, si se tratare de un sueldo empresarial en beneficio de socio que a su vez es pensionado por vejez, es decir, no obligado a efectuar cotización previsional, no cumpliendo con uno de los requisitos copulativos por disposición expresa de la ley que no le permite cotizar, tienen como resultado que su sueldo empresarial íntegro se rechaza como gasto y por ende debe tributarlo la empresa en su base de Primera Categoría y el socio en su Global como un gasto rechazado, esto es, en
la línea 3 y si por extensión es obligado a incluir el sueldo empresarial (que no es tal) en la línea 9 tienen a este contribuyente afectado por una duplicidad en tributación ya que la misma partida estaría en dos partes de la base de Global, dejando éste de tributar por to percibido o retirado que ordena la disposición del Global Complementario sino que va más allá. Obviamente su cálculo arrojará que debe pagar con lo que se le ha perjudicado abiertamente.

Señala finalmente, que no cabe argumentar que el Gasto Rechazado por su propia concepción siempre iŕá en abierta contradicción con el $N^{\circ} 1$ del artículo 54 que establece la base de tributación en el Global con alcance sólo a lo percibido o retirado, ya que en esencia el gasto castiga proporcionalmente a los socios (o directamente a los que le son asignables las partidas rechazadas) obligándoles a tributar por sumas que no han ni percibido ni retirado, pero que por su rechazo se presume que les beneficia de algún modo. En la especie lo que le preocupa se trata de destinar al concepto de gasto rechazado el exceso o el total de una partida que, naciendo como sueldo no cumple requisitos copulativos, y por ende se asimila a los rechazos de gastos pero para ser tributado exclusivamente por el perceptor de la remuneración, dejando de ser sueldo empresarial tanto para la empresa como para el perceptor de la remuneración. Obviamente la asimilación a gasto rechazado no persigue, en este caso, castigar a un socio por haber incurrido en un desembolso que la ley no acepta como necesario para producir la renta (como lo sería el caso de la remuneración pagada al cónyuge de este socio) obligándolo a tributar tanto su renta percibida como lo que castiga por rechazo de gasto, sino que se trata de que parte del desembolso o todo aquel deja de ser considerado como un gasto, especificamente deja de ser sueldo empresarial, pasando a ser gasto rechazado y tributable como tal exclusivamente por él.
2.- $\quad$ Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que el inciso tercero del $N^{\circ} 6$ del artículo 31 de la Ley de la Renta, establece que se aceptaŕa como gasto la remuneración del socio de sociedades de personas y socio gestor de sociedades en comandita por acciones, y las que se asigne el empresario individual, que efectiva y permanentemente trabajen en el negocio o empresa, hasta por el monto que hubiera estado afecto a cotizaciones previsionales obligatorias, agregando dicha norma a punto seguido, que en todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del artículo 42, número 1.
3.-

En relación con lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, el Servicio impartió las instrucciones pertinentes mediante la Circular $N^{\circ}$ 42, de 1990, estableciendo al respecto to siguiente:
a) Que de acuerdo al texto del inciso tercero del $N^{\circ} 6$ del artículo 31 de la ley del ramo, las empresas unipersonales, las sociedades de personas y sociedades en comandita por acciones (respecto de los socios gestores), podrán rebajar como gasto para los fines de la determinación de la renta líquida de primera categoría, las remuneraciones que se asigne el empresario individual y aquellas pagadas a los socios de las sociedades antes referidas por concepto de "sueldo empresarial o patronal", siempre y cuando respecto de tales remuneraciones se cumplan con los siguientes requisitos y condiciones copulativas:
a.1) Que el empresario individual y los socios de las sociedades respectivas, trabajen en forma efectiva y permanentemente en el negocio o empresa. En virtud de esta condición, la mencionada rebaja se entenderá que se podrá invocar respecto de una sola empresa o sociedad, por uno o varios socios, en atención a que la norma exige permanencia en el trabajo en el negocio o empresa;
a.2) La mencionada rebaja procederá sólo hasta el monto en que las remuneraciones asignadas queden afectas a cotizaciones previsionales obligatorias. De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 90 del decreto ley № 3.500 , de 1980, tales cotizaciones obligatorias establecidas en el artículo 92 de dicho texto legal, deben efectuarse sobre una renta imponible mensual máxima de 60 U.F. vigentes al último día del mes anterior al pago de las respectivas cotizaciones previsionales, conforme a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo $7^{\circ}$ del D.S. $N^{\circ} 57$, de 1991, Reglamento del texto legal antes mencionado;
a.3) Que las citadas remuneraciones queden sujetas al impuesto único de Segunda Categoría, conforme a las normas generales que regulan este tributo, y
a.4) Que las remuneraciones y el impuesto único de Segunda Categoría que les afecta, se contabilicen debidamente en los períodos a que corresponden dichos conceptos, identificando a sus beneficiarios.
b) Las remuneraciones por concepto de sueldo patronal asignadas al cónyuge de uno de los socios que al mismo tiempo tenga la calidad de socio de la empresa, se aceptarán como gasto de la sociedad bajo las mismas condiciones y requisitos exigibles a cualquiera de los citados socios, toda vez que en la especie no es aplicable la norma contenida en la letra b) del № 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, que impide rebajar como gasto las remuneraciones pagadas al cónyuge, en atención a que en la procedencia del sueldo patronal no se hace ninguna excepción en este sentido.
c) En resumen, las únicas remuneraciones que se aceptarán como gasto tributario en virtud del inciso tercero del № 6 del artículo 31 de la Ley de la Renta, son aquellas indicadas en la letra a) precedente que cumplan con los requisitos y condiciones señalados en los puntos a.1) al a.4) del citado literal. Por consiguiente, se excluyen de dicha deducción las siguientes remuneraciones: a) Las asignadas o pagadas como sueldo empresarial, por aquella parte que excedan del límite de 60 U.F. antes indicado, monto máximo hasta el cual se efectúan las cotizaciones previsionales obligatorias, $y$, b) Las que se paguen a las citadas personas en razón de otros servicios personales prestados a las respectivas empresas o sociedades de que son sus propietarios o dueños, sea o no en virtud de contratos, y cualquiera sea la denominación jurídica que las partes le den a las sumas pagadas. El exceso de remuneración o la remuneración completa, según el caso, se considerará como un gasto rechazado conforme a las normas del artículo 33 № 1 de la ley, y en el evento de que haya sido cargado a resultado, deberá agregarse debidamente actualizado a la renta líquida imponible de primera categoría para el cálculo del impuesto de dicha categoría. Además, en virtud de tal calificación (gasto rechazado) de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 21 de la ley se gravará con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, en cabeza del beneficiario de tales sumas (empresario individual o socio), de conformidad a lo señalado en el inciso tercero del № 1 del artículo 54 e inciso cuarto del artículo 62 de la Ley de la Renta.
4.- En consecuencia, y atendido a lo expuesto anteriormente, se concluye entonces que el sueldo empresarial que se debe declarar en la Línea 9 del Formulario 22, es sólo aquél que cumpliendo con los demás requisitos exigidos, tiene un monto máximo de 60 UF, y el exceso por sobre dicho límite constituye un gasto rechazado que se debe declarar como tal en la Línea 3 del Formulario 22. Se hace presente que también debe declararse en la línea que corresponda del Formulario $N^{\circ} 22$ el impuesto único de Segunda Categoría que haya afectado al sueldo empresarial sólo hasta el monto de las 60 UF antes indicadas. En el evento que el impuesto único señalado hubiera sido calculado sobre un valor superior a las 60 UF, dicho exceso de impuesto no debe ser declarado en el Formulario $\mathrm{N}^{\circ}$ 22, debiendo el contribuyente para su devolución acogerse a la normativa dispuesta por el artículo 126 del Código Tributario.

Saluda a Ud.,

## EMR/mab



