

| | |
|---|--|
| DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875 | CIRCULAR N° 37.- 14.2015 SN 50.2015 ID |
| SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS | FECHA: 28 DE MAYO DE 2015.- |
| MATERIA: Instruye sobre el nuevo régimen de tributación en base a renta presunta de los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, conforme al nuevo texto del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 20.780. También se instruye sobre las modificaciones efectuadas al régimen de tributación que afecta a las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces. | REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículos 20 N° 1 y 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1°, del D.L. 824 de 1974) y Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2014. |

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780 (la Ley), la cual efectuó una serie de modificaciones, entre otros textos legales, a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Dentro de dichas modificaciones, se incluye a partir del 1° de enero de 2016, aquellas efectuadas al sistema de tributación sobre rentas presuntas al que pueden sujetarse los contribuyentes que tengan como actividad la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de acuerdo al nuevo texto del artículo 34 de la LIR.

Los contribuyentes señalados, deben en principio, pagar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y el Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), según corresponda, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, sin perjuicio de que puedan optar por declarar y pagar dichos impuestos sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR¹, u optar por sujetarse al régimen de renta presunta en la forma dispuesta en el nuevo artículo 34 de la LIR, cuando en estos dos últimos casos, se cumplan con los requisitos y condiciones que para tales efectos establecen dichas disposiciones legales.

Por otra parte, con motivo de la sustitución del N° 1, del artículo 20 de la LIR, se modificó el régimen de tributación que afecta a las rentas obtenidas por la posesión o explotación de bienes raíces.

La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones pertinentes sobre las materias señaladas.

En el N° 1, del anexo N° 1, se adjunta el texto del nuevo artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, el cual regula en lo sustantivo el régimen de renta presunta a partir de esa fecha. En el N° 2, del anexo N° 1, se adjunta el nuevo texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vigente también a partir de la fecha señalada, el que regula el régimen de tributación que afecta a los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces.

¹ Las instrucciones de este Servicio sobre los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para acogerse al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014. Las instrucciones sobre esta norma vigente a contar del 1° de enero de 2017, serán impartidas en una nueva Circular que se emitirá al efecto.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A) RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN QUE AFECTA A LOS CONTRIBUYENTES CUYA ACTIVIDAD SEA LA EXPLOTACIÓN DE BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS, LA MINERÍA O EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA AJENA O DE PASAJEROS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la LIR, las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, se clasifican en la primera categoría. De acuerdo a ello, tales rentas se encuentran afectas al IDPC e IGC o IA, según corresponda.

En virtud de lo establecido en el artículo 68 de la LIR, como regla general, dichos contribuyentes deben acreditar la renta efectiva proveniente de su actividad mediante contabilidad completa, afectándose con IDPC sobre la base de la renta percibida o devengada, y con el IGC o IA, en la oportunidad que proceda conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR².

Lo anterior, es sin perjuicio de que los contribuyentes señalados puedan optar por determinar su renta efectiva y tributar con los impuestos referidos conforme a las reglas establecidas en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos que contempla dicha disposición legal, o bien, en el caso de los pequeños mineros artesanales, puedan sujetarse al impuesto único que establecen los artículos 22 y siguientes de la LIR.

Debe tenerse presente también, que de acuerdo con lo dispuesto en la letra a), del artículo 68 de la LIR, estarán facultados para llevar una contabilidad simplificada, aquellos contribuyentes que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional, a quienes se les podrá exigir una planilla con el detalle cronológico de sus entradas o ingresos y un detalle aceptable de gastos. En tales casos, el IDPC se pagará sobre la renta efectiva que se determine sobre los ingresos percibidos o devengados, y el IGC o IA, según corresponda, se aplicarán en la forma y oportunidad establecida en el N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR (según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016), o en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la misma ley (de acuerdo a su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017), según corresponda³.

Además, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 del Código Tributario, las personas naturales sujetas al IDPC sobre rentas provenientes de las actividades clasificadas en los N°s 3, 4 y 5 de la LIR, cuyos capitales destinados a su negocio o actividad no excedan de dos Unidades Tributarias Anuales (UTA), y cuyas rentas no sobrepasen a juicio exclusivo de la Dirección Regional respectiva de una UTA, podrán ser liberados de la obligación de llevar contabilidad completa, sin que puedan acogerse a dicho beneficio los contribuyentes que se dediquen a la minería, los agentes de aduana y los corredores de propiedades. En tales casos, la Dirección Regional fijará el impuesto anual sobre la base de las declaraciones de los contribuyentes que comprendan un simple estado de situación activo y pasivo y en que se indiquen el monto de las operaciones o ingresos anuales y los detalles sobre gastos personales.

Por tanto, los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería y el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, deberán como regla general declarar la renta proveniente de las actividades señaladas, afecta al IDPC e IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta efectiva determinada a través de un balance general según contabilidad completa, pudiendo optar en la oportunidad establecida en la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto, por determinar y declarar la renta afecta a los impuestos señalados, conforme a los siguientes regímenes de tributación:

² A partir del 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780 sustituye el artículo 14 de la LIR, estableciendo dos regímenes generales de tributación, en las letras A) y B), del artículo 14 vigente a contar de esa fecha. El contribuyente deberá optar por uno de ellos, y en caso que así no ocurra, la Ley dispone cual le corresponderá por defecto. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

³ A contar del 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780 sustituye el artículo 14 de la LIR. De acuerdo con ello, las reglas de tributación contenidas en el N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, rigen hasta el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1° de enero de 2017, dichas reglas se trasladan al N° 1, de la nueva letra C), del artículo 14 de la LIR, por lo que a partir de tal fecha, esa es la referencia legal a la cual corresponderá remitirse. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

- a) Renta efectiva determinada en conformidad a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR;
- b) Renta presunta de acuerdo a lo establecido en el artículo 34 de la LIR.

En todo caso, y según se examinará más adelante, los contribuyentes que desarrollen las actividades señaladas, podrán optar por acogerse al régimen de renta presunta, pero nada impide que puedan además desarrollar otra actividad que no pueda sujetarse a dicho régimen de tributación, como sería una actividad comercial, industrial, de inversiones, etc. En tales casos, los contribuyentes deberán en forma paralela, determinar la renta presunta y la renta efectiva de cada una de ellas, sin que los ingresos, costos, gastos y desembolsos correspondientes a la primera de las actividades incidan en la determinación de los resultados provenientes de la actividad sujeta a renta efectiva. Respecto de esa renta efectiva, se aplicarán las reglas generales sobre la materia, pudiendo también optar el contribuyente por acogerse respecto de dicha actividad al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumpla los requisitos para tal efecto.

En la letra B) siguiente, se analizan en detalle los requisitos y condiciones que deben cumplir los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros para poder acogerse al régimen de renta presunta, la forma en que dicha renta debe ser determinada, y demás obligaciones que les afectan.

En la letra C) siguiente, se analizan las normas transitorias que contempla la Ley N° 20.780 aplicables a los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, cuando deban abandonar dicho régimen, sea voluntaria u obligatoriamente.

En la letra D) siguiente, se analiza el régimen de tributación general que afecta a los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de bienes raíces.

B) TRIBUTACIÓN EN EL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA.

A contar del 1° de enero de 2016, la Ley modifica el régimen de renta presunta contemplado en la LIR, estableciendo nuevas reglas para acceder y mantenerse en dicho régimen, nuevas normas sobre la determinación de la base imponible afecta a impuesto, así como otras modificaciones que se analizan en la presente Circular. De acuerdo a los requisitos que se deben cumplir para poder optar por esta forma de determinar y declarar la renta, dicho régimen de tributación está destinado a las micro y pequeñas empresas que, atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, pueden optar por tributar bajo sus reglas, las que resultan ser más simples y con una carga menor de obligaciones accesorias, las que se analizan en la presente Circular.

De esta manera, se derogan tácitamente las disposiciones relacionadas con el régimen de renta presunta establecido en los artículos 20 N° 1, letra b) (explotación de bienes raíces agrícolas), 34 (actividad minera) y 34 bis (actividad del transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros), todos de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, incorporándose nuevas reglas para ese régimen en el artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016.

Así, el régimen de renta presunta constituye una alternativa de tributación al régimen general⁴, por el cual pueden optar los contribuyentes que cumplan los requisitos que la nueva norma establece. Según se ha señalado, dichos contribuyentes, también podrán optar por acogerse al régimen de tributación que contempla la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, en tanto cumplan las condiciones que dicha norma regula.

⁴ Se hace presente que durante el año comercial 2016, el régimen general de tributación con los impuestos IGC o IA, está contenido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, modificado por la Ley N° 20.780, y cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 10 de 2015. A contar del 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780 introdujo nuevas modificaciones al régimen general de tributación, estableciendo dos regímenes, debiendo el contribuyente optar por uno de ellos, o bien, en su defecto, la LIR establece el régimen que le corresponde. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto

B.1) Requisitos para acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta, según la forma de organización jurídica de la empresa y las características que posean sus propietarios.

Las disposiciones del artículo 34 de la LIR establecen una serie de requisitos que deben cumplir los contribuyentes para poder acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta. Uno de ellos atiende a la forma de organización jurídica que haya adoptado la empresa, y a ciertas características de sus dueños, comuneros, cooperados, socios o accionistas, según corresponda.

En efecto, el inciso 4°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, establece que sólo podrán acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta los siguientes contribuyentes:

a) Las personas naturales que actúen como Empresarios Individuales (EI);

b) Las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL); y

c) Las Comunidades (Cm), Cooperativas (Co), Sociedades de Personas (SP) y Sociedades por Acciones (SpA), conformadas en todo momento, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

La expresión “en todo momento” que utiliza el artículo 34 de la LIR, en este último caso, implica que para que puedan acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta, tales empresas deben estar conformadas exclusivamente por personas naturales desde el momento de su constitución, efectuada conforme a la ley, y deben mantener tal conformación al optar por acogerse al régimen y para mantenerse en él, según corresponda.

De esta manera, por ejemplo, las Sociedades Anónimas (abiertas y cerradas) y Sociedades en Comanditas por Acciones, al no estar consideradas dentro de aquellas empresas habilitadas para acogerse a las disposiciones del artículo 34 de la LIR, no pueden, en ningún caso, determinar sus rentas afectas a impuesto en base al régimen de presunción de rentas, aun en el caso en que estuvieran conformadas sólo por socios y accionistas personas naturales. En consecuencia, este tipo de sociedades sólo pueden determinar sus rentas provenientes de la actividad de la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, en base a la renta efectiva determinada en base a un balance general según contabilidad completa, conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, o bien de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, siempre que cuando opten por este último régimen, cumplan con los requisitos que establece tal norma.

Por su parte, las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, conforme a lo dispuesto en el artículo 38 y 58 N° 1 de la LIR, se encuentran impedidas de tributar acogidos al régimen de renta presunta, ello por expresa disposición del referido artículo 38, norma que expresamente señala que deben determinar sus resultados sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

B.2) Requisitos copulativos que deben cumplir los EI; EIRL; Cm; Co; SP y SpA para acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta.

El artículo 34 de la LIR establece una serie de requisitos copulativos para que los contribuyentes señalados en la letra B.1) anterior puedan acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta, respecto de las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

La opción para acogerse al régimen de renta presunta deberá ejercerse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial, o bien, en el plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario en el caso del inicio de actividades, según corresponda.

Tratándose de contribuyentes que se mantengan acogidos al régimen de renta presunta al 31 de diciembre de 2015, para permanecer en dicho régimen, deberán cumplir a esa fecha los nuevos requisitos y condiciones que establece el artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2016.

Los requisitos que los contribuyentes deberán cumplir, son los siguientes:

1) Primer requisito: El total de sus ventas o ingresos netos anuales de la primera categoría no pueden exceder de los siguientes límites calculados en Unidades de Fomento (UF):

| ACTIVIDAD | LÍMITE DE VENTAS O INGRESOS NETOS TOTALES ANUALES |
|--|---|
| Agrícola | 9.000 UF |
| Transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros | 5.000 UF |
| Minería | 17.000 UF |

Dicho requisito es exigible a aquellos contribuyentes que estando acogidos al régimen de renta presunta decidan mantenerse en él, o bien, estando en un régimen de renta efectiva decidan incorporarse al régimen de renta presunta.

Para tal efecto, deberá verificarse el cumplimiento de dicho requisito al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen, o bien, para mantenerse en él.

Tratándose de contribuyentes que inicien actividades, para acogerse al régimen de renta presunta por las rentas correspondientes a las actividades señaladas, la LIR establece un límite máximo de capital efectivo que deben tener en esa oportunidad, todo lo cual se analiza en el N° 2 (Segundo requisito) siguiente. No obstante lo anterior, cuando un contribuyente se hubiere acogido al régimen de renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades, para mantenerse en dicho régimen, igualmente deberá dar cumplimiento al límite de ingresos que se analiza y a los demás requisitos que se indican.

a) Ventas o ingresos a considerar para el cómputo de los límites señalados.

Para el cómputo de los límites señalados, los contribuyentes deberán considerar la totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, exceptuando los ingresos que correspondan a enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente⁵, así como también los ingresos no constitutivos de renta a que se refiere el artículo 17 de la LIR.

También deberán considerar para el cómputo de dicho límite, las ventas o ingresos anuales obtenidos por las personas o empresas relacionadas en los términos indicados en las letras c.1) y c.2) siguiente.

En consecuencia, para el cómputo del límite señalado, los contribuyentes deberán considerar la suma de:

i) La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta.

ii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de las mismas actividades del contribuyente o no, o bien se encuentren sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas, empresas, sociedades, Cm o Co relacionadas en los términos establecidos en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, conforme a lo indicado en la letra c.1) siguiente.

⁵ De acuerdo al inciso 2°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

iii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas relacionadas en los términos del inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, conforme a lo indicado en la letra c.2) siguiente.

b) Forma de calcular las ventas o ingresos netos anuales para el cómputo del límite.

Para el cálculo del total de las ventas o ingresos netos anuales, el total de las ventas o ingresos percibidos o devengados que correspondan en cada mes, deberán expresarse en UF, de acuerdo con el valor que tenga esta unidad el último día del mes en que el ingreso respectivo haya sido percibido o devengado, lo que ocurra en primer término.

Por ingresos netos debe entenderse cuando así corresponda, el monto neto de los bienes y servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), es decir, sin considerar dentro de tales ventas o ingresos el IVA de la venta o servicio afecto respectivo, según establece el D.L. 825 de 1974.

Para los efectos de una mejor comprensión, a continuación se formulan los siguientes dos ejemplos numéricos:

Ejemplo N° 1: Contribuyente agricultor persona natural, que además de la venta de productos agrícolas desarrolla una actividad comercial:

| MES | Ingresos por concepto de: | | | | Total Ingresos Netos mensuales (1) + (2) + (3) \$ | Valor UF último día del mes (supuesto) \$ | Total Ingresos Netos anuales en UF (5) / (6) \$ |
|--------------|---|--|--|---|---|---|---|
| | Ventas Afectas a IVA Agricultura (Netas) \$ | Ingresos por arriendo Bienes Raíces (sin IVA) \$ | Ventas Afectas IVA Comercio (Netas) \$ | IVA débito fiscal Agricultura y Comercio ((1)+(3))*19% \$ | | | |
| | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) |
| Enero | 4.888.000 | 2.000.000 | 10.332.000 | 2.891.800 | 17.220.000 | 24.600 | 700 |
| Febrero | 15.719.200 | 2.000.000 | 11.812.800 | 5.231.080 | 29.532.000 | 24.610 | 1.200 |
| Marzo | 2.062.300 | 2.000.000 | 23.019.700 | 4.765.580 | 27.082.000 | 24.620 | 1.100 |
| Abril | 5.881.600 | 2.000.000 | 11.822.400 | 3.363.760 | 19.704.000 | 24.630 | 800 |
| Mayo | 9.211.200 | 2.000.000 | 4.804.800 | 2.663.040 | 16.016.000 | 24.640 | 650 |
| Junio | 5.395.000 | 2.000.000 | 2.465.000 | 1.493.400 | 9.860.000 | 24.650 | 400 |
| Julio | 101.180 | 2.000.000 | 16.887.020 | 3.227.758 | 18.988.200 | 24.660 | 770 |
| Agosto | 8.805.460 | 2.000.000 | 3.601.820 | 2.357.383 | 14.407.280 | 24.670 | 584 |
| Septiembre | 8.748.140 | 2.000.000 | 5.787.460 | 2.761.764 | 16.535.600 | 24.680 | 670 |
| Octubre | 3.555.250 | 2.000.000 | 6.789.750 | 1.965.550 | 12.345.000 | 24.690 | 500 |
| Noviembre | 9.757.200 | 2.000.000 | 22.822.800 | 6.190.200 | 34.580.000 | 24.700 | 1.400 |
| Diciembre | 4.177.500 | 2.000.000 | 55.597.500 | 11.357.250 | 61.775.000 | 24.710 | 2.500 |
| TOTAL | | | | | | | 11.274 |

COMENTARIOS:

- i) En este ejemplo, el total de las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente ascienden a 11.274 UF, por lo tanto, no cumple con el límite de 9.000 UF en análisis, establecido para la explotación de bienes raíces agrícolas, por lo que no podrá ingresar al régimen de renta presunta, debiendo en consecuencia determinar la referida base imponible sobre la renta efectiva a través de un balance general según contabilidad completa conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR o bien, optativamente, en base a la renta efectiva determinada en conformidad al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumpla con las condiciones y requisitos para poder optar a este último régimen de tributación.
- ii) En caso que las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente no hubiesen excedido de 9.000 UF, cumpliría con el requisito en análisis para poder optar por el régimen de renta presunta.

- iii) Si el contribuyente se encontraba acogido al régimen de renta presunta por la actividad agrícola, atendido que superó el límite de ingresos establecidos en el artículo 34 de la LIR para dicho régimen, deberá abandonarlo a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento de este requisito.

Ejemplo N° 2: Contribuyente que desarrolla actividad agrícola, transporte de carga ajena y de pasajeros y de la minería:

| MES | Ingresos por concepto de: | | | | | Total Ingresos Netos mensuales \$ (1)+(2)+(3)+(4) | Valor UF último día del mes (supuesto) \$ (7) | Total Ingresos Netos anuales UF (6) / (7) (8) |
|--------------|---|---|---|--|---|---|---|---|
| | Ventas Afectas IVA Agricultura (Netas) \$ (1) | Ventas Afectas IVA Minería (Netas) \$ (2) | Servicios Afectos IVA Transporte carga (Netas) \$ (3) | Servicios No Afectos IVA Transporte Pasajeros \$ (4) | IVA débito fiscal, Agricultura, Minería y Transporte carga \$ (1)+(2)+(3)*19% (5) | | | |
| Enero | 1.722.000 | 6.888.000 | 5.166.000 | 3.444.000 | 2.617.440 | 17.220.000 | 24.600 | 700 |
| Febrero | 4.429.800 | 8.859.600 | 5.906.400 | 10.336.200 | 3.647.202 | 29.532.000 | 24.610 | 1.200 |
| Marzo | 13.541.000 | 1.354.100 | 6.770.500 | 5.416.400 | 4.116.464 | 27.082.000 | 24.620 | 1.100 |
| Abril | 8.866.800 | 10.196.820 | 13.300.200 | 11.970.180 | 6.149.126 | 44.334.000 | 24.630 | 1.800 |
| Mayo | 7.207.200 | 2.082.080 | 4.324.320 | 2.402.400 | 2.586.584 | 16.016.000 | 24.640 | 650 |
| Junio | 8.430.300 | 14.050.500 | 14.050.500 | 10.303.700 | 6.940.947 | 46.835.000 | 24.650 | 1.900 |
| Julio | 4.611.420 | 5.425.200 | 13.563.000 | 3.526.380 | 4.483.928 | 27.126.000 | 24.660 | 1.100 |
| Agosto | 11.841.600 | 1.381.520 | 3.749.840 | 2.763.040 | 3.224.862 | 19.736.000 | 24.670 | 800 |
| Septiembre | 6.170.000 | 7.404.000 | 2.468.000 | 8.638.000 | 3.047.980 | 24.680.000 | 24.680 | 1.000 |
| Octubre | 2.592.450 | 4.814.550 | 27.776.250 | 1.851.750 | 6.684.818 | 37.035.000 | 24.690 | 1.500 |
| Noviembre | 10.719.800 | 10.028.200 | 7.261.800 | 6.570.200 | 5.321.862 | 34.580.000 | 24.700 | 1.400 |
| Diciembre | 19.768.000 | 17.297.000 | 13.590.500 | 11.119.500 | 9.624.545 | 61.775.000 | 24.710 | 2.500 |
| TOTAL | | | | | | | | 15.650 |

COMENTARIOS:

- i) En este ejemplo, las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente ascienden a 15.650 UF, por lo tanto, no cumple con el límite de 5.000 UF y 9.000 UF en análisis, establecido respectivamente para las actividades del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y la explotación de bienes raíces agrícolas, para poder optar por acogerse o por mantenerse en el régimen de la renta presunta, debiendo por lo tanto determinar la referida base imponible, respecto de dichas actividades, sobre la renta efectiva determinada a través de un balance general según contabilidad completa conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, o bien, optativamente en base a la renta efectiva determinada en conformidad al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos para poder optar a este último régimen de tributación.
- ii) En consideración a que las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente no exceden el límite de 17.000 UF establecido para la actividad de la minería para poder optar por acogerse o mantenerse en el régimen de la renta presunta, el contribuyente cumpliría con este primer requisito en análisis, pero sólo respecto de la actividad minera.

c) Ventas o ingresos obtenidos por las personas o empresas relacionadas, a considerar en el cómputo del límite anual.

Según se ha señalado, para verificar el cumplimiento de este primer requisito, los contribuyentes también deberán considerar la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales que se indican, obtenidos por las personas, empresas, sociedades, Cm o Co relacionadas, de acuerdo a las siguientes normas:

c.1) Reglas establecidas en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR.

De acuerdo con esta norma, para establecer si el contribuyente cumple con este primer requisito, deberá sumar al total de sus ventas o ingresos netos anuales, el total de las ventas o ingresos netos anuales obtenidos por las personas, empresas, Cm, Co y sociedades con las que esté relacionado, cualquiera sea la actividad que éstos desarrollen y cualquiera sea el régimen de tributación al que se encuentren sujetos. Dicha suma se efectuará, sea que la

persona o empresa relacionada realice o no la misma actividad por la que el contribuyente pretende acogerse al régimen de renta presunta.

En tales casos, si el resultado de la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente y de las personas o empresas con que se encuentre relacionado, excede el límite de ventas o ingresos totales que se establece como primer requisito para poder acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, tanto el propio contribuyente como las personas o empresas relacionadas con aquel, no podrán optar por acogerse ni mantenerse en el régimen de renta presunta, quedando obligados a determinar, todos ellos, la renta efectiva en base a un balance general según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de que puedan optar por acogerse al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando cumplan los requisitos para ello.

Para los efectos señalados, de acuerdo con lo establecido en los incisos 4° y 5°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, se considerarán relacionados con una persona, empresa, Cm, Co o sociedad:

- a) Las empresas o sociedades que formen parte del mismo grupo empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley N° 18.045, y las personas relacionadas en los términos del artículo 100 de la misma ley, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las entidades intervinientes, exceptuando solamente al cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, de las personas señaladas en la letra c), del referido artículo 100.

Conforme a ello, se considerarán relacionados:

i) **Los que formen parte del mismo grupo empresarial**⁶: Grupo empresarial, es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

De acuerdo a dicha disposición, forman parte de un mismo grupo empresarial:

- Una sociedad y su controlador;
- Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y
- Toda entidad que determine la Superintendencia de Valores y Seguros considerando la concurrencia de una o más de las circunstancias que enumera el artículo 96 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

ii) **El controlador**⁷: Es controlador de una sociedad, toda persona o grupo de personas con acuerdo de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, participa en su propiedad y tiene poder para realizar alguna de las siguientes actuaciones:

- Asegurar la mayoría de votos en las juntas de accionistas y elegir a la mayoría de los directores tratándose de sociedades anónimas, o asegurar la mayoría de votos en las asambleas o reuniones de sus miembros y designar al administrador o representante legal o a la mayoría de ellos, en otro tipo de sociedades, o
- Influir decisivamente en la administración de la sociedad.

iii) **Las empresas relacionadas**⁸: Son relacionadas con una empresa o sociedad las siguientes personas:

⁶ De acuerdo al artículo 96 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

⁷ Conforme a lo establecido en los artículos 97 al 99 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

⁸ En virtud del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

- Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la empresa o sociedad;
 - Las personas jurídicas que tengan, respecto de la empresa o sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046;
 - Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y
 - Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.
 - La Superintendencia de Valores y Seguros, puede establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:
 - Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
 - Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
 - Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
 - Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

Con todo, no se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.
- b) Las EIRL, SP, las Co y Cm en las cuales tenga facultad de administración o si participa a cualquier título en más del 10% de las utilidades, ingresos, capital social o en una cuota o parte del bien respectivo.**
- La relación en este caso se da cuando la persona, socio, comunero o cooperado, según corresponda, tiene facultades de administración en la SP, Cm o Co respectiva. Tratándose de la EIRL, su titular siempre se encuentra relacionado con la empresa;
 - Cuando la persona, socio, comunero o cooperado, según corresponda, participa a cualquier título en más del 10% de las utilidades o ingresos de la SP, Cm o Co;
 - Cuando la persona, socio, comunero o cooperado, según corresponda, participa a cualquier título en más del 10% del capital social de la SP o Co, o en una cuota o parte del bien respectivo de la Cm.
- c) La Sociedad Anónima, SpA y Sociedad en Comandita por Acciones, si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas.**
- La relación en este caso se da, cuando la persona, empresa, Cm, Co o sociedad es dueña, usufructuaria, o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas de la SA, SpA, o Sociedad en Comandita por Acciones respectiva.

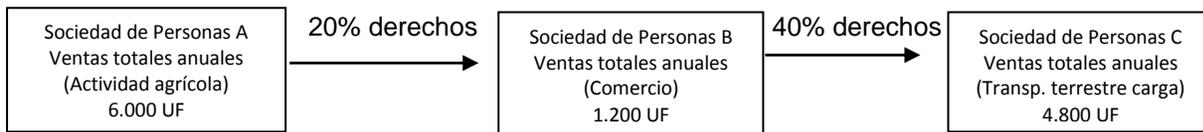
- d)** El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que es partícipe en más del 10% del contrato.
- La relación se da en este caso cuando la persona, empresa, Cm, Co o sociedad, que tiene la calidad de gestora, participa en más de un 10% en dicho contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es gestora.
- e)** Conforme con lo señalado en el inciso 5°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, si una empresa, sociedad, Cm o Co, de acuerdo con las reglas precedentes se encuentra relacionada directamente con alguna de las personas o empresas señaladas en la letra a), b) y c) anteriores, y ésta a su vez se encuentra relacionada con otras, se entenderá que la empresa, sociedad Cm o Co se encuentra también relacionada con estas últimas, debiendo por tanto considerar también el total de sus ventas o ingresos netos anuales para los fines de verificar el cumplimiento de este primer requisito.

Conforme con lo anterior y para los fines indicados, los contribuyentes deberán considerar la suma de:

(i) La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta.

(ii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan o no de las mismas actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas, empresas, sociedades, Cm o Co relacionadas en los términos establecidos en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR.

Lo expresado anteriormente se ejemplifica a continuación:



Cómputo del límite de ventas, de acuerdo al inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, de cada una de las sociedades señaladas:

Sociedad A: Relacionada directamente con Sociedad B e indirectamente con Sociedad C, debe considerar 6.000 UF por sus ventas netas totales anuales propias, más 1.200 UF por su relación directa con Sociedad B, más 4.800 UF por su relación indirecta con Sociedad C, totalizando 12.000 UF. Luego, no puede acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta de la actividad agrícola, ya que excede el límite de ventas o ingresos de 9.000 UF, y se encuentra obligada a declarar sobre la base de la renta efectiva determinada a través de un balance general según contabilidad completa conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, o bien optativamente en base a la renta efectiva determinada en conformidad al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumpla con las condiciones y requisitos para poder optar a este último régimen de tributación.

Sociedad B: Desarrolla el giro comercio, por el cual sólo puede declarar renta efectiva.

Sociedad C: Tiene ventas totales anuales por la actividad de transporte por 4.800 UF, y no tiene que sumar las ventas o ingresos de ninguna otra empresa, por lo que en principio podría entenderse que puede acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta.

No obstante ello, de acuerdo a la parte final, del inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, si luego de calcular el total de ventas o ingresos de la Sociedad A y sus relacionadas, el resultado obtenido excede el límite correspondiente, todas las personas, empresas, Cm, Co y sociedades con las que la Sociedad A esté relacionada, deberán determinar el impuesto en base a renta efectiva, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.

En consecuencia, la Sociedad C tampoco puede acogerse al régimen de renta presunta por la actividad del transporte terrestre de carga, ya que se encuentra en la situación establecida en la parte final, del inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, y por tanto, se encuentra obligada a declarar en la forma señalada en el párrafo anterior.

c.2) Reglas establecidas en el inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR.

En conformidad con lo dispuesto en el inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, para verificar el cumplimiento del primer requisito analizado, si una persona natural está relacionada con una o más personas, empresas, Cm, Co o sociedades, que a cualquier título exploten bienes raíces agrícolas o vehículos como transportista terrestre de carga ajena o de pasajeros, o desarrollen la actividad minera, según corresponda, para determinar si dichas personas, empresas, Cm, Co o sociedades exceden el límite de ventas o ingresos netos totales anuales, deberán sumar al total de sus ventas o ingresos netos anuales, el total de las ventas o ingresos netos anuales provenientes de las actividades señaladas de las personas, empresas, Cm, Co y sociedades relacionadas con la persona natural, sea que se encuentren sujetas al régimen de renta efectiva o al régimen de renta presunta.

En este caso, para determinar si una persona natural está relacionada con otra persona, empresa, Co, Cm o sociedad, se considerarán las reglas de relación señaladas en las letras a) a la e), de la letra c.1) anterior, y en tal caso, no es necesario que la persona natural que relaciona a una persona o empresa con otra realice alguna de las actividades sujeta a renta presunta (explotación de bienes raíces agrícolas, transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros o minería), sino que sólo basta que se encuentre relacionada con más de una persona, empresa, Cm, Co o sociedad que sí desarrollen alguna de estas actividades.

Conforme con lo anterior, los contribuyentes deberán considerar la suma de:

(i) La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan o no de las actividades señaladas y sea que estén o no sujetas al régimen de renta efectiva o presunta.

(ii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas, sociedades, Cm o Co relacionadas en los términos establecidos en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, conforme a lo indicado en la letra c.1) anterior.

(iii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas relacionadas en los términos del inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, conforme a lo indicado en esta letra c.2).

Es importante precisar que bajo esta última regla de relación analizada, sólo deben computarse el total de las ventas o ingresos netos anuales provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, sea que se encuentren sujetas al régimen de renta efectiva o presunta y no aquellos que corresponden a otro tipo de actividades.

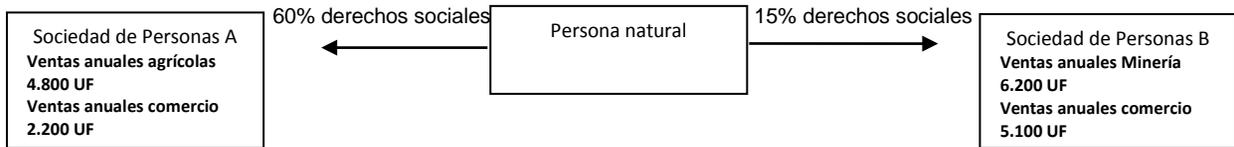
Ahora bien, conforme con lo señalado en el inciso final, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, si alguna de estas personas, empresas, Cm, Co y sociedades, relacionadas entre sí a través de una misma persona natural, estuvieren a su vez relacionadas con otros contribuyentes en los términos establecidos en las letras a), b) o c), de la letra c.1) anterior, se entenderá que los contribuyentes relacionados a través de la misma persona natural, se encuentran también relacionados con aquellas, debiendo por tanto considerar también el total de las ventas o ingresos netos anuales señalados de estas últimas, para los fines de verificar el cumplimiento de este primer requisito.

Finalmente, cabe señalar que si al efectuar la operación descrita, el resultado obtenido excede el límite correspondiente, todas las personas, empresas, Cm, Co y sociedades relacionadas, deberán determinar el impuesto en base a renta efectiva, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del

artículo 14 ter de la LIR, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Caso 1:



Sociedad A (agrícola): Relacionada indirectamente con Sociedad B, debe considerar las 7.000 UF (4.800 UF + 2.200 UF) por sus ventas netas totales anuales propias, más 6.200 UF (sólo se consideran las ventas correspondientes a la actividad minera) por su relación indirecta con Sociedad B, totalizando 13.200 UF. Conforme a ello, no puede acogerse al régimen de renta presunta, ya que excede el límite de ventas o ingresos de 9.000 UF, y se encuentra obligado a declarar sobre la base de la renta efectiva determinada a través de un balance general según contabilidad completa conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, o bien optativamente en base a la renta efectiva determinada en conformidad al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumpla con las condiciones y requisitos para poder optar a este último régimen de tributación.

Sociedad B (minería): Relacionada indirectamente con Sociedad A, debe considerar las 11.300 UF (6.200 UF + 5.100 UF) por sus ventas totales anuales propias, más 4.800 UF por su relación indirecta con Sociedad A (sólo se consideran las ventas correspondientes a la actividad agrícola), totalizando 16.100 UF, por lo que en principio podría entenderse que puede acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, ya que en este caso no excede del tope de 17.000 UF.

No obstante ello, de acuerdo a la parte final, del inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, si luego de calcular el total de ventas o ingresos de las Sociedades A y B con las que la persona natural está relacionada, el resultado obtenido excede el límite correspondiente, todas las personas, empresas, Cm, Co y sociedades relacionadas a través de la persona natural deberán determinar el impuesto en base a renta efectiva, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.

En consecuencia, en este ejemplo, la Sociedad B tampoco puede acogerse al régimen de renta presunta por la actividad de la minería, ya que se encuentra en la situación establecida en la parte final, del inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, y por tanto, se encuentra obligada a declarar en la forma señalada en el párrafo anterior.

c.3) Sistema de control de flujos de ingresos que deben llevar los contribuyentes no obligados a llevar a llevar el libro de compras y ventas.

Conforme a lo dispuesto por el inciso penúltimo, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que declaren sus impuestos sobre la base de la renta presunta que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, y no califiquen como microempresas, deberán llevar un sistema de control de su flujo de ingresos para los efectos de establecer el monto total de sus ventas o ingresos anuales, y verificar si éstos se encuentran bajo el límite que establece el inciso 1°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

En consecuencia, se encuentran liberados de la obligación de llevar este sistema de control de su flujo de ingresos, los contribuyentes que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas; o

b) Califiquen como microempresas, conforme al artículo 2° de la Ley N° 20.416⁹.

Al respecto, en relación al requisito indicado en la letra a), cabe señalar que la obligación de llevar libro de compras y ventas se encuentra establecida en los artículos 59 al 63 del Decreto Ley N° 825 de 1974 y reglamentada en los artículos 74 al 77 del Reglamento de dicha ley, contenido en el Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda N° 55 de 1977. Conforme a lo dispuesto en el artículo 59 referido, tanto los vendedores como los prestadores de servicios que realicen operaciones gravadas con IVA o con cualquiera de los impuestos adicionales, contenidos en el Título III, del citado Decreto Ley, deberán llevar los libros especiales que determina el reglamento, registrando en ellos todas sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados, incluyendo aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos. Para estos efectos, el artículo 74, del Decreto Supremo de Hacienda N° 55, dispone la obligación de llevar sólo un libro de compras y ventas para registrar las operaciones antes señaladas. En caso que los contribuyentes se acojan al sistema de contabilidad en hojas sueltas timbradas, deberán llevar un libro control de hojas sueltas, foliado, y timbrado por el Servicio en conformidad a lo dispuesto en la Resolución Exenta N° 4.228 de 1999.

Por otra parte, cabe señalar que el artículo 61 del Decreto Ley N° 825, establece que los vendedores y prestadores de servicios afectos al régimen especial de tributación establecido en el párrafo 7°, del Título II, de dicha ley, deberán llevar un libro especial, en la forma que determine el reglamento, para el registro diario de todas sus compras, ventas y servicios utilizados y prestados, incluyendo aquellos que recaigan sobre bienes o servicios exentos. La Dirección Nacional de este Servicio podrá liberar a los contribuyentes a que se refiere este artículo de la obligación antes señalada, o sustituirla por otro medio de control que estime más expedito.

Los contribuyentes del párrafo 7°, del Título II, del Decreto Ley N° 825 son aquellos acogidos al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes, regulado en el artículo 29 y siguientes de dicha ley. Al respecto, el artículo 29 señala: “Los pequeños comerciantes, artesanos y pequeños prestadores de servicios que vendan o realicen prestaciones al consumidor y que determine la Dirección Nacional de este Servicio, a su juicio exclusivo, pagarán el impuesto de este Título sobre la base de una cuota fija mensual que se determinará por decreto supremo por grupos de actividades o contribuyentes, considerando factores tales como el monto efectivo o estimado de ventas o prestaciones, el índice de rotación de las existencias de mercaderías, el valor de las instalaciones u otros que puedan denotar el volumen de operaciones.” De acuerdo con lo instruido en la Circular N° 35 de 1977, tales contribuyentes tampoco están liberados de la obligación de llevar libros de compras y ventas.

En conclusión, todos los contribuyentes que realicen operaciones gravadas con IVA o con cualquiera de los impuestos adicionales, deberán llevar el libro de compras y ventas. Por tanto, sólo aquellos contribuyentes exentos de este tributo están liberados de esta obligación, como ocurriría por ejemplo, con aquellos que realizan exclusivamente la actividad del transporte terrestre de pasajeros.

En cuanto al requisito señalado en la letra b), la norma analizada también establece que se liberan de la obligación de llevar este sistema de control, aquellos contribuyentes que califiquen como microempresas, según lo prescrito en el artículo 2° de la Ley N° 20.416. En tal circunstancia se encuentran los contribuyentes cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro no hayan superado las 2.400 UF en el último año calendario. Por lo tanto, dichos contribuyentes, quedarán exentos de la obligación de llevar este sistema de control.

Ahora bien, los requisitos que deberá cumplir, y la forma en que los contribuyentes obligados deberán llevar este sistema de control de su flujo de ingresos, serán establecidos por este Servicio a través de una Resolución que se emitirá al efecto.

⁹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley N° 20.416 “Son microempresas aquellas empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro no hayan superado las 2.400 UF en el último año calendario;”.

c.4) Información que deben proporcionar los contribuyentes que por efecto de las normas de relación queden obligados a declarar sus impuestos sobre renta efectiva.

Conforme a lo dispuesto en el inciso final del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, se dediquen a la actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, que por efecto de la aplicación de las normas de relación analizadas en esta letra c), queden obligados a declarar sus impuestos sobre la renta efectiva, deberán informar dicha circunstancia, mediante carta certificada, a las personas, empresas, Cm, Co o sociedades con las que se encuentre relacionado, sea en virtud de lo establecido en el inciso 1° (analizado en la letra c.1) anterior) o en el inciso 2° (analizado en la letra c.2) anterior), ambos del N° 3, del artículo 34 de la LIR.

A la misma obligación anterior se encontrarán sujetas las personas, empresas, Cm, Co o sociedades que reciban dicha comunicación, pero éstas sólo deberán informar mediante carta certificada a los contribuyentes que tengan en ellas una participación superior al 10% de la propiedad, capital, utilidades o ingresos en ellas.

2) Segundo requisito: Los contribuyentes que inicien actividades en la explotación de bienes raíces agrícolas, actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, podrán incorporarse al régimen de renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de sus actividades, siempre que su capital efectivo no exceda de los siguientes límites:

| ACTIVIDAD | LÍMITE DE CAPITAL EFECTIVO |
|--|----------------------------|
| Explotación de bienes raíces agrícolas | 18.000 UF |
| Transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros | 10.000 UF |
| Minería | 34.000 UF |

Este requisito sólo es exigible a aquellos contribuyentes que deseen acogerse al régimen de renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades, no así cuando éstos decidan acogerse con posterioridad a él, en cuyo caso deberán dar cumplimiento al requisito señalado en el N° 1) anterior (primer requisito), a los demás que se indican más adelante, y no se encuentre en las circunstancias señaladas en la letra B.3) siguiente.

En todo caso, cabe tener presente que si el contribuyente se hubiere acogido dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al momento del inicio de actividades al régimen de renta presunta, para mantenerse en él, con posterioridad igualmente deberá dar cumplimiento al primer requisito señalado respecto al límite del total de sus ventas o ingresos netos anuales analizado en el N° 1) anterior, así como a los demás requisitos que se indican a continuación.

En consecuencia, los contribuyentes que inician actividades para la explotación de bienes raíces agrícolas, en el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, o en la minería, sólo podrán ejercer la opción de pagar los impuestos sobre la base de la renta presunta, si es que en dicha iniciación de actividades el capital efectivo declarado no excede de los límites señalados para cada una de las actividades que se indican.

Para tales efectos, se debe entender por capital efectivo aquel definido por el N° 5, del artículo 2° de la LIR. De acuerdo a esa norma, el capital efectivo corresponde al total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41 de la LIR, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección de este Servicio. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor

de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3, del artículo 41 de la LIR.

Para los fines de la medición de este requisito, el capital efectivo declarado en la iniciación de actividades deberá convertirse a su valor en UF, considerando el valor que esta unidad tenga el mismo día del inicio de actividades.

Finalmente, cabe indicar que los contribuyentes que no cumplan con este requisito al momento del inicio de sus actividades, deberán declarar el impuesto sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, o bien, optativamente, en base a la renta efectiva determinada en conformidad al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que cumplan con las condiciones y requisitos para que los contribuyentes que inician sus actividades puedan optar a este último régimen de tributación.

Lo anterior, no obsta a que estos contribuyentes puedan acogerse al régimen de renta presunta con posterioridad al inicio de actividades, debiendo verificar en tal caso, el cumplimiento de los demás requisitos señalados en esta letra B) al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que deseen ingresar al régimen de renta presunta.

3) Tercer requisito: Las EI, EIRL, Cm, Co, SP y SpA dedicadas a la explotación de bienes raíces agrícolas, minería o transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, deben en todo momento estar conformadas sólo por personas naturales.

De acuerdo a lo señalado con anterioridad, y conforme a lo dispuesto en el inciso 4°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, sólo podrán acogerse a las disposiciones de dicho artículo las personas naturales que actúen como EI, las EIRL y las Cm, Co, SP y SpA, conformadas en todo momento sólo por dueños, comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

La expresión “en todo momento” que utiliza la LIR en esta materia, implica que para que puedan acogerse y mantenerse en este régimen, tales empresas deben estar conformadas exclusivamente por personas naturales desde el momento de su constitución efectuada conforme a la ley, hasta la fecha en que decidan mantenerse en el régimen de renta presunta.

Conforme a ello, si se integra como dueño, comunero, cooperado, socio o accionista una persona jurídica o entidad, distinta de una persona natural, no importando el porcentaje en que ésta participe, se dejará de cumplir inmediatamente este requisito bastando que tal hecho ocurra durante cualquier período de tiempo durante un ejercicio.

Este hecho, en lo sucesivo, imposibilitará el cumplimiento de este requisito, ya que tales empresas no habrán estado conformadas por personas naturales en todo momento, y por tanto, a partir de dicha fecha no podrá volver a acogerse al régimen de renta presunta.

4) Cuarto requisito: Los ingresos anuales provenientes de la posesión o explotación, a cualquier título de, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

Conforme a lo dispuesto en el inciso 5°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, no podrán acogerse al régimen de renta presunta o mantenerse en él, según corresponda, los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, se dediquen a la minería o al transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

En consecuencia, este requisito se cumple cuando:

a) El contribuyente no posee ni explota, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, o bien

b) El contribuyente posee o explota, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, pero los ingresos provenientes de tales inversiones no exceden del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

En este segundo caso, para determinar si se cumple o no el requisito se deberá:

- i) Determinar el monto de los ingresos provenientes de las inversiones señaladas, para lo cual se considerarán tanto los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas, como también aquellos que se obtengan por la enajenación de los derechos, acciones o cuotas, o su rescate en el caso de estas últimas, cuando corresponda.
- ii) Verificar que el total de los ingresos provenientes de tales inversiones no exceden de una cantidad equivalente al 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo, para lo cual se establecerá el porcentaje que representan dichos ingresos sobre los ingresos brutos totales del año comercial respectivo que haya obtenido el contribuyente.

Para tales efectos, se considerarán dentro de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo, todos aquellos que correspondan conforme al artículo 29 de la LIR, percibidos o devengados por el contribuyente durante el período señalado, independientemente de la actividad a que correspondan, y sea que se encuentren sujetos al régimen de renta presunta o renta efectiva, sin considerar en todo caso, los ingresos que correspondan a las empresas relacionadas.

Lo anterior, se puede graficar en la siguiente fórmula:

| | |
|--|-------------------|
| $\left. \begin{array}{l} \text{Total de ingresos provenientes de inversiones.} \\ \text{Total de ingresos brutos anuales.} \end{array} \right\}$ | $\times 100 = \%$ |
|--|-------------------|

Si el porcentaje así determinado, excede de un 10%, no se habrá cumplido el requisito para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta.

A continuación se presenta un ejemplo sobre la materia:

Ingresos obtenidos por una SP cuya actividad principal es la explotación de bienes raíces agrícolas:

| CONCEPTO | MONTO \$ |
|--|--------------------|
| Ingresos brutos provenientes de la venta de productos agrícolas (valor neto, sin recargar IVA). | 92.000.000 |
| Venta de bienes del activo fijo de su actividad agrícola. | 18.000.000 |
| Rescate de cuotas de fondos de inversión por un monto de \$5.000.000, que produjo un mayor valor por un monto de \$700.000. | 5.000.000 |
| Venta de acciones por un valor de \$3.000.000, que originó una pérdida de \$300.000. | 3.000.000 |
| Dividendos de sociedades anónimas. | 1.800.000 |
| Retiro de utilidades de sociedad de personas de la cual es socio. | 1.600.000 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS ANUALES: | 121.400.000 |
| Ingresos provenientes de derechos sociales (retiro de utilidades). | 1.600.000 |
| Ingresos provenientes de acciones de sociedades anónimas (dividendos). | 1.800.000 |
| Ingresos provenientes de fondos de inversión. | 5.000.000 |
| Ingresos provenientes de la venta de acciones. | 3.000.000 |
| TOTAL INGRESO PROVENIENTES DE INVERSIONES: | 11.400.000 |
| Porcentaje de los ingresos brutos anuales que corresponde a los ingresos provenientes de las inversiones (11.400.000 / 121.400.000) x 100 = | 9,4 % |

COMENTARIOS:

En este caso, la SP cumple con este cuarto requisito en análisis para poder acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, pues el porcentaje de los ingresos brutos totales anuales provenientes de las inversiones a que se refiere la disposición en comento corresponde a un 9,4%, cifra que no excede del 10% del total de los ingresos brutos totales anuales obtenido por la sociedad.

B.3) Casos en los cuales, aun cumpliendo los requisitos legales para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, los contribuyentes igualmente deben declarar su renta efectiva.

Para que un contribuyente pueda optar por el régimen de renta presunta, el propietario del predio agrícola, pertenencia minera o vehículo motorizado de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, que lo ha enajenado o entregado en virtud de un título de arrendamiento o de mera tenencia, a un tercero, debe haber cumplido con los requisitos para tributar bajo dicho régimen.

Por lo mismo, la Ley contempla dos situaciones en las cuales el contribuyente, no obstante cumplir con todos los requisitos indicados anteriormente, está inhabilitado para acogerse al sistema de renta presunta, al extenderse a éste la inhabilidad que afectó al propietario actual o anterior del predio, pertenencia minera o vehículos motorizados, en dicho régimen.

1) Los contribuyentes que exploten, a título de arrendatario u otro título de mera tenencia, el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de contribuyentes que deban tributar sobre su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, deberán declarar su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o bien, de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley cuando cumplan los requisitos para tal efecto y hayan optado por tal régimen.

De esta manera, y conforme con lo dispuesto por el inciso 2°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR¹⁰, los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, o se dediquen a la actividad minera, o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, no podrán acogerse al régimen de renta presunta o mantenerse en él, según corresponda, cuando a su vez:

a) Hayan tomado en arrendamiento, y exploten el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de contribuyentes que deban tributar sobre su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley.

b) A cualquier otro título de mera tenencia, exploten el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de contribuyentes que deban tributar sobre su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley.

2) Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también bajo ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones efectuadas por los adquirentes del todo o parte de los predios agrícolas o de las pertenencias en su caso, en los ejercicios citados¹¹.

¹⁰ En concordancia con lo establecido en la letra e), del numeral 4), del N° IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

¹¹ De acuerdo lo establecido en la letra e), del numeral 4), del N° IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

De esta manera, quedarán obligados a declarar su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando cumplan los requisitos para tal efecto y opten por tal régimen, los siguientes contribuyentes:

- a) Los que exploten predios agrícolas adquiridos de otros contribuyentes que deban tributar conforme al régimen de renta efectiva, a contar del ejercicio siguiente o subsiguiente a aquél en que hubieran enajenado dichos predios.
- b) Los que exploten pertenencias mineras adquiridas de contribuyentes que deban tributar conforme al régimen de renta efectiva, a contar del ejercicio siguiente o subsiguiente a aquél en que hubieran enajenado dichas pertenencias.
- c) Los que exploten predios agrícolas o pertenencias mineras adquiridas a su turno de los contribuyentes señalados en las letras a) o b) anteriores, según corresponda, en los mismos ejercicios allí señalados.

Mayores instrucciones sobre las facultades de fiscalización con que cuenta este Servicio en esta materia, se encuentran en el N° 6, de la letra C) de la presente Circular.

En las circunstancias señaladas en los N°s 1) y 2) de esta letra B.3), los contribuyentes quedarán sujetos al régimen de renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, según corresponda, a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que éstas concurren, y no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que no exploten bienes raíces agrícolas, o no se dediquen a la actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, según corresponda, por 5 ejercicios comerciales consecutivos o más, caso en el cual deberá verificarse el cumplimiento de todos los requisitos para determinar si pueden o no volver a acogerse al régimen de renta presunta.

Para los efectos de computar el plazo de 5 ejercicios comerciales, se considerará que el contribuyente explota bienes raíces agrícolas, se dedica a la actividad minera o del transporte terrestre, no sólo cuando ejerce la actividad directamente, sino que también cuando, respectivamente, arrienda o cede en cualquier forma el goce de pertenencias mineras, predios agrícolas o vehículos, cuya propiedad o usufructo conserva.

B.4) Oportunidad en que debe observarse el cumplimiento de los requisitos y condiciones señaladas y consecuencia del incumplimiento de las mismas.

Para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, los contribuyentes indicados en la letra B.1) anterior, cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o pasajeros, deben cumplir todos los requisitos señalados en la letra B.2) anterior, y además, no encontrarse en ninguna de las circunstancias señaladas en la letra B.3) precedente.

El cumplimiento de dichos requisitos o condiciones deberá verificarse en la oportunidad que se indica en cada caso, y en el evento de que no se cumplan se producirán las consecuencias que se señalan:

| REQUISITO O CONDICIÓN | OPORTUNIDAD EN QUE DEBE VERIFICARSE | CONSECUENCIA DEL INCUMPLIMIENTO |
|--|--|--|
| El indicado en el N° 1, de la letra B.2) | Al término del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que desea ingresar o mantenerse en el régimen de renta presunta. | No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquél en que ocurra el incumplimiento. |
| El indicado | Al inicio de actividades. | No podrá incorporarse al régimen de |

| | | |
|--|--|--|
| en el N° 2, de la letra B.2) | | renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades. |
| El indicado en el N° 3, de la letra B.2) | En todo momento. | No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento. |
| El indicado en el N° 4, de la letra B.2) | Al término del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que desea ingresar o mantenerse en el régimen de renta presunta. | No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento. |
| El indicado en el N° 1, de la letra B.3) | En todo momento. | No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento. |
| El indicado en el N° 2, de la letra B.3) | En todo momento. | No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento. |

B.5) Oportunidad en que los contribuyentes que cumplan los requisitos y condiciones, deben ejercer la opción de acogerse al régimen de renta presunta.

De acuerdo con lo establecido en el inciso 3°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, en el caso de los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, y cumplan los requisitos para tal efecto, podrán optar por pagar sus impuestos sujetos al régimen de renta presunta:

1) Contribuyentes que inicien actividades. Dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario.

Los contribuyentes indicados podrán acogerse al régimen de renta presunta dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, vale decir, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades.

Para tal efecto, dentro del plazo señalado, además de dar el aviso de inicio de actividades respectivo, deberán acogerse al régimen de renta presunta a través de la presentación del Formulario que este Servicio determine mediante resolución. Transcurrido el plazo del artículo 68 del Código Tributario, sin que se hubiere acogido al régimen de renta presunta, o a otro régimen especial de tributación, el contribuyente se entenderá incorporado al régimen general de tributación que le corresponda por defecto.

Tales contribuyentes deberán cumplir los requisitos señalados en los N°s 2 y 3 de la letra B.2) anterior, al momento de iniciar actividades y no encontrarse en las circunstancias señaladas en la letra B.3) anterior.

No obstante lo anterior, para mantenerse en el régimen de renta presunta, igualmente deberán dar cumplimiento a los requisitos señalados en los N°s 1, 3 y 4 de la letra B.2) y no encontrarse en las circunstancias señaladas en la letra B.3) anterior.

En caso que el contribuyente no se acogiera al régimen de renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al momento del inicio de actividades, podrá hacerlo en la forma señalada en el N° 2 siguiente, en tanto cumpla con los requisitos establecidos para tal efecto.

2) Dentro de los dos primeros meses de cada año comercial.

Los contribuyentes indicados en la letra B.1) anterior, que desarrollen actividades en la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, podrán acogerse al régimen de renta presunta siempre que cumplan los requisitos señalados en los N°s 1, 3 y 4 de la letra B.2) y no se encuentren en alguna de las circunstancias señaladas en la letra B.3) anterior.

Para ello, deberán dar aviso a este Servicio dentro de los dos primeros meses de cada año comercial, informando el cumplimiento de los requisitos señalados al término del ejercicio inmediatamente anterior, a través de la presentación del Formulario que este Servicio determine mediante resolución, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar del año en que den el aviso tributarán en conformidad con el régimen de renta presunta.

Conforme con esto, por ejemplo, si un contribuyente declara y paga, respecto del año comercial 2015, sus impuestos sobre la renta efectiva, y al término de dicho año comercial cumple con todos los requisitos para poder acogerse al régimen de renta presunta, deberá ejercer dicha opción durante los dos primeros meses del año comercial 2016. De acuerdo con dicha opción, deberá declarar y pagar sus impuestos correspondientes al año comercial 2016, y siguientes, sujeto al régimen de renta presunta, en tanto no deje de cumplir los requisitos para mantenerse en él, o bien, voluntariamente no decida abandonar dicho régimen. Si la opción de acogerse no se ejercitara dentro del plazo señalado, el contribuyente deberá mantenerse en el régimen de renta efectiva que le corresponda por el año comercial 2016, y si al término de ese ejercicio, cumple con los requisitos, podrá, dentro de los dos primeros meses del año comercial 2017, nuevamente optar por acogerse al régimen de renta presunta, y así sucesivamente.

Recibido el aviso del contribuyente de acogerse al régimen de renta presunta, sea dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades o dentro de los primeros meses del año comercial respectivo, y sin perjuicio de que este Servicio pueda verificar dentro de los plazos de prescripción el cumplimiento de los requisitos para tal efecto, se procederá a incorporar al contribuyente al "Registro de Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta", al que se refiere el inciso final, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

Una vez ejercida la opción de tributar conforme al régimen de renta presunta, ésta resulta irrevocable para el correspondiente ejercicio comercial, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley. El contribuyente se mantendrá en dicho régimen sin necesidad de efectuar ninguna manifestación de voluntad adicional, hasta su abandono voluntario u obligatorio debido al incumplimiento de los requisitos establecidos en los N°s 1, 3 y 4 de la letra B.2) o a concurrencia de las circunstancias señaladas en la letra B.3) anterior. Si el contribuyente decide volver al régimen de renta efectiva, podrá hacerlo para el ejercicio siguiente dando aviso al Servicio en la forma señalada en la letra B.8) siguiente.

B.6) Determinación de la renta presunta.

El N° 2, del artículo 34 de la LIR, establece la forma de determinar la renta presunta de los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, que cumplan con los requisitos para tributar conforme con dicho régimen.

La renta así determinada se gravará con los IDPC e IGC o IA, según proceda, en el mismo ejercicio al que ésta corresponda.

a) Renta presunta proveniente de la actividad agrícola.

Conforme a lo establecido en la letra a), del N° 2, del artículo 34 de la LIR, se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que exploten bienes raíces agrícolas es igual al 10% del avalúo fiscal del predio respectivo. Tal renta resulta aplicable sin importar el título en virtud del cual se efectúa la explotación del bien raíz respectivo, vale decir, sin importar si la explotación se efectúa en calidad de propietario, arrendatario, usufructuario o a cualquier otro título de mera tenencia del bien.

Para tales efectos, según lo establece esta misma disposición, se debe considerar el avalúo fiscal del predio vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto. Así entonces, para los fines de determinar la renta presunta correspondiente al año calendario 2016, por ejemplo, se debe considerar el avalúo fiscal del bien raíz respectivo vigente a contar del 1° de enero del año calendario 2017.

Cabe señalar además, que la letra a), del N° 2, del artículo 34 de la LIR, establece que a estos contribuyentes también les serán aplicables las normas de los dos últimos párrafos de la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la misma ley. Conforme con dichas disposiciones, los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas en calidad de propietarios o usufructuarios, y se encuentren sujetos al régimen de renta presunta, tendrán derecho a rebajar del monto del IDPC que grave las rentas presuntas, el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponda la declaración de renta, rebaja que será aplicable en el caso de estos contribuyentes, en los mismos términos instruidos en el N° 4), de la letra D) siguiente.

Finalmente, se hace presente que conforme a lo dispuesto en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, tratándose de contribuyentes que no declaren renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, todo lo cual se instruye también en la letra D) siguiente.

b) Renta presunta proveniente de la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

Conforme a lo establecido en la letra b), del N° 2, del artículo 34 de la LIR, se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que exploten vehículos de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, es igual al 10% del valor corriente en plaza del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar, respectivamente. Tal renta resulta aplicable sin importar el título en virtud del cual se efectúa la explotación del vehículo de transporte terrestre, vale decir, sin importar si la explotación se efectúa en calidad de propietario, arrendatario, usufructuario o a cualquier otro título de mera tenencia del bien.

De acuerdo a lo establecido en la norma referida, se entenderá para los efectos señalados, que el valor corriente en plaza del vehículo es el determinado por el Director de este Servicio al 1° de enero de cada año en que deba declararse el impuesto, mediante resolución que será publicada en el Diario Oficial o en otro diario de circulación nacional.

c) Renta presunta proveniente de la actividad minera.

Conforme a lo establecido en la letra c), del N° 2, del artículo 34 de la LIR, se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que desarrollen la actividad minera acogidos al régimen de renta presunta, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

- 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 276,79 centavos de dólar.

- 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 276,79 centavos de dólar y no sobrepasa de 293,60 centavos de dólar.
- 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 293,60 centavos de dólar y no sobrepasa de 335,52 centavos de dólar.
- 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 335,52 centavos de dólar y no sobrepasa de 377,52 centavos de dólar.
- 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 377,52 centavos de dólar.

Por precio de la libra de cobre se entiende el Precio de Productores Chilenos fijado por la Comisión Chilena del Cobre.

Para estos efectos, el valor de las ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el IPC en el período comprendido entre el mes anterior al de las ventas y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

Este Servicio, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio promedio del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, la LIR presume de derecho que la renta líquida imponible es del 6% del valor neto de la venta de ellos.

Las cantidades expresadas en centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, que conforman las escalas contenidas en los artículos 23 y 34, ambos de la LIR, serán reactualizadas antes del 15 de febrero de cada año, mediante Decreto Supremo, de acuerdo con la variación experimentada por el IPC en dicho país, en el año calendario precedente, según lo determine el Banco Central de Chile. Esta reactualización regirá, en lo que respecta a la escala del artículo 23, a contar del 1° de marzo del año correspondiente y hasta el último día del mes de febrero del año siguiente y, en cuanto a la escala del artículo 34 de la LIR, regirá para el año tributario en que tenga lugar la reactualización.

B.7) Impuestos aplicables sobre la renta presunta.

Las rentas presuntas determinadas en estos casos, se gravan con el IDPC, y el IGC o IA, según corresponda.

Se hace presente que un contribuyente que determine sus rentas efectivas, puede también acogerse al régimen de renta presunta por las actividades que la LIR permite, siempre que cumpla los requisitos para tal efecto y se acoja dentro de los plazos que establece la ley. En tal caso, las rentas efectivas y su tributación se determinarán y aplicarán conforme a las reglas generales o especiales que procedan, considerando por ejemplo, que el contribuyente podría respecto de la renta efectiva, optar por acogerse al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumpla los requisitos.

Respecto a la tributación que afecta a la renta presunta que se determine, deberá considerarse lo siguiente:

1) Aplicación del IDPC.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta deberán aplicar en su declaración anual de impuestos a la renta, presentada a través del Formulario N° 22, la tasa general del IDPC sobre la base imponible de la actividad agrícola, minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, según corresponda, que determinen conforme a lo señalado en la letra B.6) anterior, según sea la actividad que desarrolle.

La tasa del IDPC para el año comercial 2016 ascenderá a un 24%, y a partir del año comercial 2017 ascenderá a un 25%.

2) Aplicación del IGC o IA, según corresponda.

2.1) Aplicación del IGC o IA, según corresponda, por las rentas correspondientes al año comercial 2016.

Conforme a lo establecido en el N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, las rentas presuntas se afectarán con el IGC o IA, según proceda, en el mismo ejercicio al que correspondan.

Dicha norma establece que en el caso de las SP, estas rentas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades.

Por su parte, el numeral 7), del N° IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, dispone que las rentas presuntas que correspondan al año comercial 2016, determinadas según las normas del artículo 34 de la LIR, según su texto vigente durante el mismo período, tratándose de sociedades y comunidades, se entenderán retiradas por los socios, accionistas o comuneros, en proporción a su participación en las utilidades; al número de acciones; o a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate, según corresponda, para los efectos del N° 2, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, y los artículos 54 y 62 de la referida ley.

De esta manera, las rentas presuntas correspondientes al año comercial 2016 se entenderán retiradas para afectarse con el IGC o IA, según corresponda, de la siguiente manera:

a) Renta presunta determinada por un EI.

El total de la renta presunta se entenderá retirada por el empresario dueño de la EI.

b) Renta presunta determinada por una EIRL.

El total de la renta presunta se entenderá retirada por el titular de la EIRL.

c) Renta presunta determinada por una SP y una Co.

El total de la renta presunta se entenderá retirada por sus socios o cooperados, en proporción a su participación en las utilidades de la sociedad o cooperativa, según corresponda.

d) Renta presunta determinada por una SpA.

El total de la renta presunta se entenderá retirada por sus accionistas en proporción al número de acciones que posean cada uno de ellos en el total de las acciones de la sociedad respectiva.

e) Renta presunta determinada por una Cm.

El total de la renta presunta se entenderá retirada por sus comuneros en proporción a sus respectivas cuotas en el bien común de que se trate.

2.2) Aplicación del IGC o IA, según corresponda, por las rentas correspondientes al año comercial 2017 y siguientes.

Conforme a lo establecido en el N° 2, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, las rentas presuntas se afectarán con IGC o IA, en el mismo ejercicio al que correspondan, atribuyéndose al cierre de aquél.

En el caso de las sociedades y comunidades, la atribución se efectuará en la forma establecida en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, y en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate, según corresponda.

Por su parte, el N° 1 del artículo 54 de la LIR, y el artículo 62 de la misma ley, vigentes a contar de la fecha señalada, disponen que formarán parte de la base imponible del IGC o IA, respectivamente, las rentas presuntas determinadas según la LIR.

En virtud de lo anterior, y conforme a lo establecido en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, para atribuir las rentas o cantidades señaladas, a su propietario, comuneros,

cooperados, socios o accionistas contribuyentes de IGC o IA, se aplicarán, al término de cada año comercial, las siguientes reglas¹²:

a) La atribución deberá efectuarse en la forma que los socios, cooperados, comuneros o accionistas hayan acordado repartir o se repartan sus utilidades, siempre y cuando se haya dejado expresa constancia del acuerdo respectivo o de la forma de distribución en el contrato social, los estatutos o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, y se haya informado de ello al Servicio, en la forma y plazo que éste fije mediante resolución, de acuerdo a lo establecido en el N° 6, de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

b) En caso que no se apliquen las reglas anteriores, la atribución de rentas deberá efectuarse en la misma proporción en que el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente el capital de la sociedad, negocio o empresa.

En los casos de EI y EIRL, las rentas se atribuirán en su totalidad a los empresarios o contribuyentes respectivos. En el caso de los comuneros será en proporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.

De esta manera, las rentas presuntas correspondientes al año comercial 2017 y siguientes, se atribuirán por la EI, EIRL, Sp, SpA, Co y Cm respectiva, a sus dueños, titulares, socios, accionistas, cooperados y comuneros respectivos, de la siguiente manera:

a) Renta presunta determinada por un EI.

El total de la renta presunta se atribuirá al empresario dueño de la EI.

b) Renta presunta determinada por una EIRL.

El total de la renta presunta se atribuirá al titular de la EIRL.

c) Renta presunta determinada por una SP o Co.

El total de la renta presunta se atribuirá a sus socios o cooperados, personas naturales, en la forma señalada en las letras a) ó b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

d) Renta presunta determinada por una SpA.

El total de la renta presunta se atribuirá a sus accionistas personas naturales, en la forma señalada en las letras a) ó b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

e) Renta presunta determinada por una Cm.

El total de la renta presunta se atribuirá a sus comuneros personas naturales, en la forma señalada en las letras a) ó b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según corresponda.

3) Crédito por IDPC en contra del IGC o IA que se determine sobre las rentas presuntas.

Conforme a lo establecido en el N° 3, del inciso 1°, del artículo 56 de la LIR, los contribuyentes gravados con el IGC tendrán derecho a un crédito en contra de dicho tributo, equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas presuntas que se encuentren incluidas en la renta bruta global o base imponible, la misma tasa del IDPC con la que se gravaron.

En todo caso, de acuerdo con lo establecido en el inciso 2°, del artículo 56 de la LIR, en ningún caso dará derecho a este crédito, el IDPC determinado sobre rentas presuntas de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado, como ocurre tratándose de contribuyentes acogidos a este régimen de tributación cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas. En tal caso, sólo procederá como crédito por IDPC, aquella parte de dicho impuesto de cuyo monto no pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Ahora bien, si el monto del crédito por IDPC determinado conforme a los párrafos anteriores, excediere del IGC determinado, dicho excedente podrá imputarse a los demás impuestos de

¹² Las instrucciones de este Servicio sobre la forma en que las empresas deben atribuir las rentas conforme a lo señalado en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto sobre el régimen de tributación que dispone dicho artículo.

declaración anual que deba pagar el contribuyente y en caso que aún resultare un excedente, podrá solicitarse su devolución cuando éste se encuentre efectivamente pagado, en cuyo caso se devolverá en la forma señalada en el artículo 97 de la LIR.

Por otra parte, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 63 de la LIR, los contribuyentes gravados con el IA también tendrán derecho a un crédito en contra de dicho tributo, equivalente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas presuntas que se encuentren incluidas en la base imponible de tal impuesto, la misma tasa del IDPC que las afectó.

En todo caso, de acuerdo con lo establecido en el inciso 3°, del artículo 63 de la LIR, en ningún caso dará derecho a este crédito, el IDPC determinado sobre rentas presuntas y de cuyo monto pueda rebajarse el impuesto territorial pagado, como ocurre tratándose de contribuyentes acogidos a este régimen de tributación que desarrollen la actividad de explotación de bienes raíces agrícolas. En tal caso, sólo procederá como crédito por IDPC, aquella parte de dicho impuesto de cuyo monto no pueda rebajarse el impuesto territorial pagado.

Se hace presente que, tanto en la determinación de la base imponible del IGC ó IA, según corresponda, sólo debe considerarse la renta presunta que corresponda al propietario, socio, comunero, cooperado o accionistas respectivo, sin considerar incremento alguno por el crédito por IDPC.

B.8) Régimen de tributación que afecta a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que por incumplimiento de los requisitos y condiciones deban abandonar dicho régimen y de los contribuyentes que voluntariamente opten por hacerlo.

Los contribuyentes que abandonen obligatoria o voluntariamente el régimen de renta presunta, deberán declarar su renta efectiva en la forma que se indica.

1) Contribuyentes que deban abandonar el régimen de renta presunta.

De acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en dicho artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose en todo a las normas comunes de la LIR.

En tal caso, la norma legal referida dispone que dichos contribuyentes podrán optar por:

- a) Determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Para ello, deberán manifestar el ejercicio de su opción dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada situación¹³.

En este caso, los contribuyentes deberán aplicar además las normas señaladas en la letra C) siguiente.

Al respecto, cabe precisar que, conforme a lo dispuesto en el numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se encuentren acogidos al régimen de renta presunta, y en la misma oportunidad no cumplan con los nuevos requisitos contenidos en el artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016, deberán declarar su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, aplicando a contar del 1° de enero de 2016 las demás normas que allí se indican y se explican en la presente Circular.

¹³ Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular y resolución que se emitirá al efecto.

- b)** Siempre que cumplan con los requisitos legales, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

En este caso, deberán dar el aviso respectivo al Servicio, entre el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que dejen de cumplir los requisitos, mediante la presentación del Formulario N° 3264, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

En estos casos, cualquiera sea el régimen de renta efectiva al que se incorporen, los contribuyentes no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que no exploten bienes raíces agrícolas, no se dediquen a la actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, según corresponda, por 5 ejercicios comerciales consecutivos o más, caso en el cual deberá verificarse el cumplimiento de los requisitos y condiciones que establece el artículo 34 de la LIR para determinar si pueden o no volver a acogerse al régimen de renta presunta.

Para computar el plazo de 5 ejercicios comerciales consecutivos señalado, se considerará que el contribuyente explota bienes raíces agrícolas, se dedica a la actividad minera o del transporte terrestre, no sólo cuando ejerce directamente la actividad, sino también cuando, respectivamente, arrienda o cede en cualquier forma el goce de pertenencias mineras, predios agrícolas o vehículos, cuya propiedad o usufructo conserva.

2) Contribuyentes que abandonen voluntariamente el régimen de renta presunta.

Conforme al inciso penúltimo, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, podrán voluntariamente optar por declarar su renta efectiva.

El ejercicio de esta opción se efectuará dando aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar al régimen de renta efectiva, quedando sujetos a todas las normas comunes de la LIR a contar del día 1° de enero del año siguiente al del aviso.

Es este caso, los contribuyentes podrán:

- a)** Determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a uno de los regímenes generales establecidos en las letras A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Para ello, deberán manifestar el ejercicio de su opción dentro del mes de octubre señalado, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada situación¹⁴. En este caso, los contribuyentes deberán aplicar además las normas señaladas en la letra C) siguiente.

Los contribuyentes que por el año comercial 2015 se encuentren acogidos al régimen de renta presunta, y que a contar del 1° de enero de 2016 se incorporen al régimen general de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, ejercerán dicha opción, dentro de los dos primeros meses del año comercial 2016, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en conformidad con el régimen de renta efectiva.

Para la determinación de los requisitos y obligaciones que deben cumplir tales contribuyentes al pasar voluntariamente al régimen de renta efectiva, aplicarán las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2015 que resulten pertinentes, así como las instrucciones de este Servicio sobre la materia.

- b)** Siempre que cumplan con los requisitos legales, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

¹⁴ Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A), o B) del artículo 14 de la LIR, serán impartidas mediante una Circular y resolución que se emitirán al efecto.

En este caso, deberán dar el aviso respectivo al Servicio, dentro del mes de octubre señalado, mediante la presentación del Formulario N° 3264, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

En el caso de los contribuyentes que opten voluntariamente por abandonar el régimen de renta presunta, una vez ejercida dicha opción, no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta, aun cuando posteriormente cumplan los requisitos establecidos para tal efecto.

B.9) Pagos provisionales mensuales que deben efectuar los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta¹⁵.

A contar del 1° de enero de 2016, cambian ciertas normas sobre pagos provisionales mensuales que deben efectuar los contribuyentes, atendidas las modificaciones efectuadas al artículo 84 de la LIR.

En primer término, se elimina en el inciso 1°, de la letra a), del artículo 84 de la LIR, las referencias a las actividades realizadas por contribuyentes que declaren sus impuestos sobre renta efectiva establecidas en las letras a), b) y d), del N° 1, del artículo 20, artículo 34 N° 2 y 34 bis, todos de la LIR, según el texto de estas normas vigente al 31 de diciembre de 2015.

Producto de dicha modificación, a contar del 1° de enero de 2016, los contribuyentes que obtengan su renta efectiva proveniente de las actividades señaladas en los N°s 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, según el texto vigente de ésta a contar de la fecha señalada, deben efectuar sus pagos provisionales mensuales en la forma establecida en la letra a), del artículo 84 de la LIR, de acuerdo a las instrucciones generales impartidas por este Servicio sobre la materia.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, considerando la modificación de la letra e), y derogación de la letra f), ambas del artículo 84 de la LIR, a partir del 1° de enero de 2016 deberán considerar las siguientes reglas:

a) Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

No se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales.

b) Contribuyentes que se dediquen a la actividad minera.

De acuerdo a lo establecido en la letra d), del artículo 84 de la LIR, salvo los contribuyentes mencionados en la letra a) del artículo 84 de la LIR que declaren impuestos sobre renta efectiva, los mineros sometidos a las disposiciones de la LIR, darán cumplimiento al pago mensual obligatorio, con las retenciones a que se refiere el N° 6, del artículo 74 de la misma ley.

c) Contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

Tales contribuyentes, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar, cuyo monto se determinará aplicando un 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos a que se refiere el artículo 34 de la LIR.

De esta manera, se encuentran obligados a efectuar un pago provisional mensual con el porcentaje señalado, los siguientes contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta:

i) Los que desarrollen la actividad de transporte terrestre de carga ajena, considerando mensualmente un 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que utilizan para el desarrollo de dicha actividad;

ii) Los que desarrollen la actividad de transporte terrestre de pasajeros, considerando mensualmente un 0,3% sobre el precio corriente en plaza de los vehículos que utilizan para el desarrollo de dicha actividad;

¹⁵ De acuerdo a las modificaciones efectuadas al inciso 1°, del artículo 84 de la LIR, por las letras a), b) y c), del N° 48), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

Se excepcionan de esta obligación, las personas naturales cuya presunción de renta determinada en cada mes del ejercicio comercial respectivo, sobre el conjunto de los vehículos que exploten, no exceda de una UTA.

d) Posibilidad de acumular pagos provisionales mensuales obligatorios.

i) Situación a partir del 1° de enero de 2015.

El inciso 2°, del artículo 91 de la LIR, establecía la facultad de acumular los pagos provisionales mensuales hasta por 4 meses para los contribuyentes señalados en la letra e) y f), del artículo 84 de la misma ley, es decir, aquellos contribuyentes que explotan vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros (letra e) del artículo 84) y aquellos que explotan vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena (letra f), del artículo 84). De tal forma, los contribuyentes transportistas obligados a determinar sus pagos provisionales mensuales, a cuenta del IDPC que les afecta, mediante la aplicación de una tasa fija equivalente al 0,3%, calculada sobre el precio o valor corriente en plaza de los vehículos motorizados que exploten en el transporte terrestre, tanto de pasajeros como de carga ajena (valores que fija anualmente este Servicio), podían declarar y pagar sus pagos provisionales mensuales en forma mensual o proceder a su acumulación por dos meses (entre el 1° y el 12 de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre, respectivamente), tres meses (entre el 1° y el 12 de marzo, junio, septiembre y diciembre, respectivamente) o cuatro meses como máximo (entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente).

Sin embargo, atendida la modificación del inciso 2° del artículo 91 de la LIR, en la que se sustituyeron las expresiones “las letras e) y f)” por la expresión “la letra e)”, con vigencia a partir del 1° de enero de 2015, a contar de dicha fecha sólo los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, o agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que a cualquier título exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, y que estén sujetos al régimen de renta presunta, tendrán la posibilidad de acumular sus PPMO en la forma señalada en dicho inciso, esto es, hasta por cuatro meses, según se explicó en el párrafo precedente.

Se desprende como lógica consecuencia de lo anterior, que a contar del 1° de enero de 2015, los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, o agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que a cualquier título exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de carga ajena y que estén sujetos al régimen de renta presunta, no podrán acumular sus PPMO en la forma señalada en el inciso 2°, del artículo 91 de la LIR. Por lo tanto, dichos contribuyentes, a contar del 1° de enero de 2015, deberán someterse a la regla general establecida en el inciso 1°, del artículo 91 de la LIR, en cuanto al entero de sus PPMO en arcas fiscales, debiendo declararlos y pagarlos en forma mensual, entre el 1° y el 12 del mes siguiente al de su determinación.

ii) Situación a partir del 1° de enero de 2016.

Atendido que se modifica lo indicado en la letra e), del artículo 84 de la LIR, a partir del 1° de enero de 2016, los contribuyentes que desarrollen la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, acogidos al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR, podrán declarar y pagar sus pagos provisionales mensuales en forma mensual o proceder a su acumulación por dos meses (entre el 1° y el 12 de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre, respectivamente), tres meses (entre el 1° y el 12 de marzo, junio, septiembre y diciembre, respectivamente) o cuatro meses como máximo (entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente), en la forma señalada en el inciso 2°, del artículo 91 de la LIR.

B.10) Sistema de contabilidad agrícola simplificada establecido a través del Decreto Supremo N° 344, del Ministerio de Hacienda.

La Ley modificó el artículo 3° transitorio de la Ley N° 19.892 de 2003, que facultó al Presidente de la República para que estableciese un sistema de contabilidad agrícola simplificada, al cual podrían sujetarse los contribuyentes que cumplieran los requisitos para acogerse al régimen de renta presunta por la explotación de bienes raíces agrícolas, a esa fecha establecido en la letra

b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, para declarar y pagar sus impuestos según contabilidad simplificada.

En virtud de dicha potestad reglamentaria, el año 2004 se dictó el Decreto Supremo N° 344, del Ministerio de Hacienda, el cual reguló el sistema de contabilidad agrícola simplificada al que podían acogerse los contribuyentes agricultores que explotaran bienes raíces agrícolas y cumplieren con los requisitos de la LIR para tributar sobre la base de renta presunta. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia se impartieron a través de la Circular N° 51 de 2004.

Ahora bien, la Ley sustituyó la referencia legal que el artículo 3° transitorio de la Ley N° 19.892 efectuaba a “la letra b), del N° 1 del artículo 20”, disposición que contenía el antiguo régimen de renta presunta aplicable a la explotación de bienes raíces agrícolas, por la referencia al artículo 34 de la LIR, norma que a partir del 1° de enero del 2016, reúne y sistematiza el régimen de tributación sobre renta presunta al que puede acogerse, entre otros, los contribuyentes que se dediquen a la explotación de bienes raíces agrícolas.

De esta forma, los contribuyentes podrán optar por acogerse al nuevo régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR; al régimen de renta efectiva según contabilidad simplificada establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR; o bien, al sistema de contabilidad agrícola simplificada establecido en el Decreto Supremo N° 344 de 2004, cuando cumplan los requisitos para acogerse al régimen de renta presunta por la explotación de los bienes raíces agrícolas, de acuerdo a las normas contenidas en el nuevo artículo 34 de la LIR. En este último caso, aplicarán las instrucciones impartidas por este Servicio en la Circular N° 51 de 2004, en todo aquello que resulte pertinente, considerando al efecto las modificaciones que han sufrido los requisitos para incorporarse o mantenerse en el régimen de renta presunta en la explotación de bienes raíces agrícolas, así como las obligaciones que le asisten por el hecho de abandonar el sistema de renta presunta, incorporándose al régimen general.

C) NORMAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA QUE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 2016, DEBAN O VOLUNTARIAMENTE DECIDAN DECLARAR SU RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA.

Considerando que el nuevo régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016, el N° IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece las reglas que deberán aplicar los contribuyentes acogidos a uno de los regímenes de renta presunta establecidos en los artículos 20 N° 1, letra b) (actividad agrícola), 34 (actividad minera) y 34 bis (actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros) de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2015.

Las normas que se analizan, tienen aplicación respecto de los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se encuentren sujetos al régimen de renta presunta y a esa fecha no cumplan con los nuevos requisitos que establece el artículo 34 de la LIR a partir del 1° de enero de 2016, razón por la cual deben pasar obligatoriamente a declarar su renta efectiva, así como también se aplica a aquellos contribuyentes que habiéndose incorporado al régimen de rentas presuntas a partir del 1° de enero de 2016, posteriormente lo abandonen obligatoria o voluntariamente, según corresponda.

En consecuencia, los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que a partir del 1° de enero de 2016 deban o voluntariamente decidan declarar su renta efectiva según contabilidad completa, según corresponda conforme a lo señalado, lo harán aplicando las siguientes reglas:

1) Confección de un balance inicial y registro de activos, pasivos y capital.

Tales contribuyentes deberán registrar los activos y pasivos en un balance inicial que al efecto deberán confeccionar a contar del 1° de enero del año 2016, o bien, al 1° de enero del año siguiente a aquel en el cual han optado por abandonar el régimen de renta presunta o dejen de cumplir los requisitos para mantenerse en el mismo, según corresponda.

En esta materia, se aplicarán complementariamente y en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, aquellas contenidas en la Circular N° 63 de 1990 de este Servicio y sus modificaciones, que ilustran sobre la forma en que deben registrarse los activos, pasivos y capital.

1.1) Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

a) Activos.

i) Terrenos agrícolas.

La norma considera las siguientes dos posibilidades de valorización de estos bienes en el balance inicial, a elección del contribuyente:

- Valor del avalúo fiscal del bien raíz a la fecha del balance inicial; o
- Valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al del balance inicial.

ii) Otros bienes del activo inmovilizado que no sean terrenos agrícolas.

Tales bienes se registrarán a su valor de adquisición o construcción, debidamente documentado, y actualizado de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo de tal valor, la depreciación normal que hubiere correspondido de haberse aplicado por el mismo período, en virtud de lo dispuesto en el N° 5, del artículo 31 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016.

iii) Bienes del activo realizable.

El valor de costo de los bienes del activo realizable se determinará en conformidad con las normas del artículo 30 de la LIR, de acuerdo con la documentación correspondiente, y se actualizará a su costo de reposición según las normas contenidas en el N° 3, del artículo 41 de la LIR.

iv) Plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él.

Tales bienes se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance inicial¹⁶. Para determinar el costo de reposición de dichos bienes se deberá considerar los siguientes factores:

- Su calidad;
- El estado en que se encuentren;
- Su duración real a contar de esa fecha; y
- Su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

v) Cualquier otro bien del activo no considerado en los numerales i) al iv) anteriores:

Se registrarán por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado, y actualizado en conformidad con las normas del artículo 41 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016.

b) Pasivos.

Las deudas, obligaciones o pasivos en general de estos contribuyentes, deben ser registrados según su monto exigible a la fecha del balance inicial, debidamente actualizados a la misma fecha conforme con las disposiciones establecidas en el artículo 41 de la LIR.

Cabe indicar que la norma establece como requisito para el registro de los pasivos, que las deudas u obligaciones se encuentren debidamente documentadas.

¹⁶ El costo de reposición de estos bienes deberá ser efectuado conforme a las pautas de valorización contenidas en la letra b.4), del N° 1), de la letra B), del N° I, de la Circular 63 de 1990.

En el caso que se trate de pasivos que obedezcan a operaciones de crédito de dinero, sólo podrán registrarse si se ha pagado oportunamente el impuesto de timbres y estampillas, a menos que se encuentren expresamente exentos de dicho tributo.

c) Capital.

La diferencia positiva que se determine entre el valor de los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada, se considerará capital para todos los efectos tributarios. Si la diferencia resultante es negativa, en ningún caso podrá deducirse como pérdida o gasto en conformidad con el N° 3, del artículo 31 de la LIR.

1.2) Contribuyentes que desarrollen actividades mineras.

Estos contribuyentes se sujetarán a las mismas reglas de valorización y registro, indicadas en el N° 1.1) precedente, para los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, con las siguientes salvedades:

- La norma de valorización de los terrenos agrícolas indicada en el numeral i), se aplicará respecto de los terrenos no agrícolas de propiedad del contribuyente que hayan sido destinados a su actividad de explotación minera;
- No tienen aplicación en el caso de estos contribuyentes, las normas de valorización de las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él.

1.3) Contribuyentes que desarrollen la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

Estos contribuyentes se sujetaran a las mismas reglas de valorización y registro, indicadas en el N° 1.1) anterior, para los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, con las siguientes salvedades:

- La norma de valorización de los terrenos agrícolas indicada en el numeral i) se aplicará respecto de los terrenos no agrícolas de propiedad del contribuyente, que hayan sido destinados a su actividad de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros;
- No tiene aplicación en el caso de estos contribuyentes las normas de valorización de las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él;
- En relación con las normas de valorización y registro establecidas en el numeral ii) para otros bienes del activo inmovilizado, estos contribuyentes podrán optar por valorar y registrar los vehículos motorizados de transporte terrestre de carga o de pasajeros, al valor corriente en plaza fijado por este Servicio en el ejercicio anterior a aquel en que deban determinar su renta efectiva según contabilidad completa, actualizado por la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la publicación de la lista que contenga dicho valor en el Diario Oficial y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que esa lista haya sido publicada.

2) Normas comunes que deben aplicar.

2.1) Se presume, para todos los efectos tributarios, que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de la Ley.

Conforme con esta disposición, se presume para todos los efectos tributarios, que los activos incorporados al balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de la Ley, bajo el régimen de presunción de rentas. En consecuencia y en base a dicha presunción, los referidos ingresos tienen cumplidas todas sus obligaciones tributarias a la fecha del referido balance inicial.

Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio podrá rebajar los valores registrados en el balance inicial, aplicando la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario, en todos aquellos casos en que la valorización efectuada por el contribuyente no cumpla con los requisitos analizados en el N° 1 anterior, o no sean acreditados fehacientemente cuando corresponda.

En todo caso, en el ejercicio de la facultad de tasación señalada, las diferencias que se produzcan entre el valor determinado por la tasación y el valor registrado como activo por el contribuyente, no se afectarán con la tributación dispuesta en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR¹⁷. En virtud de la tasación practicada por el Servicio, el contribuyente sólo podrá considerar el valor que dicho organismo determine para efectos tributarios, como por ejemplo, para aplicar la corrección monetaria, determinar el capital propio tributario, la cuota anual de depreciación y/o el costo tributario en la enajenación de tales bienes.

2.2) Régimen de depreciación aplicable a los bienes del activo inmovilizado.

Los bienes físicos del activo inmovilizado que registren en el balance inicial se sujetarán al régimen normal de depreciación establecido en el N° 5, del artículo 31 de la LIR.

En todo caso, estos contribuyentes podrán optar por aplicar el régimen de depreciación acelerada establecido en los N°s 5 y 5 bis, del referido artículo 31, en tanto cumplan los requisitos que disponen tales normas, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016¹⁸.

2.3) Aviso al Servicio¹⁹.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que a partir del 1° de enero de 2016 deban o voluntariamente decidan declarar su renta efectiva según contabilidad completa, en el primer año comercial en que deban hacerlo, deberán dar aviso de esta circunstancia al Servicio, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución, debiendo acompañar el balance inicial mencionado en el N° 1) anterior.

La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso 2°, del artículo 200 del Código Tributario.

Ahora bien, considerando lo dispuesto en el artículo 34 de la LIR, deberán dar el aviso respectivo:

a) Contribuyentes que abandonen obligatoriamente el régimen de renta presunta.

Deberán dar el aviso respectivo, acompañando el balance inicial señalado, para determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, manifestando el ejercicio de su opción para acogerse dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada caso²⁰, o bien, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

¹⁷ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del N° 4, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

¹⁸ Las instrucciones de este Servicio sobre el régimen de depreciación acelerada establecido en el N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 62 de 2014.

¹⁹ De acuerdo a la letra c), del N° 4), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

²⁰ Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A), o B) del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular y Resolución que se emitirá al efecto.

b) Contribuyentes que abandonen voluntariamente el régimen de renta presunta.

El ejercicio de esta opción, según ya se ha señalado, se efectuará dando aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar al régimen de renta efectiva, quedando sujetos a este último a contar del día 1° de enero del año siguiente al del aviso.

En todo caso, deberán dar el aviso respectivo, acompañando el balance inicial señalado, para determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, manifestando el ejercicio de su opción para acogerse dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada caso, o bien, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

2.4) Tratamiento de los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha.

Los ingresos percibidos por los contribuyentes que pasen al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, que correspondan a operaciones o contratos celebrados con anterioridad a esa fecha, deberán ser considerados como ingresos en el ejercicio de su percepción como correspondientes al régimen de renta efectiva, a menos que se cumplan los requisitos siguientes, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengo, es decir, se reconocerán tales ingresos en el ejercicio de su devengo cuando así corresponda²¹.

Por tanto, los ingresos referidos se reconocerán en el ejercicio de su devengo, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que tales ingresos hubieren sido facturados en el período en que el contribuyente se encontraba sujeto al régimen de renta presunta; y
- b) Hubieren sido entregados los bienes, o prestados los servicios, según corresponda, en el período en que el contribuyente se encontraba sujeto al régimen de renta presunta.

3) Sistemas de contabilidad que podrán llevar los contribuyentes para acreditar la renta efectiva.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que a partir del 1° de enero de 2016 deban voluntaria u obligatoriamente declarar su renta efectiva, deberán hacerlo a través de alguno de los dos sistemas que se indican en las letras a) y b) siguientes:

a) Sistema de contabilidad completa.

Los contribuyentes deberán acreditar su renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017; en cuyo caso les serán aplicables las disposiciones del Código de Comercio, del Código Tributario y de la LIR, en lo que resulten pertinentes.

En este caso, los contribuyentes que realicen actividades agrícolas deberán aplicar, además, lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 1.139 de 1990, del Ministerio de Hacienda, que establece el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola, aplicable a los contribuyentes que están obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, respecto del cual el Servicio impartió sus instrucciones por medio de la Circular N° 22 de 1991.

²¹ De acuerdo a lo dispuesto en la letra d), del N° 4, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Por su parte, los contribuyentes que exploten pertenencias mineras deberán aplicar lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 209 de 1990, del Ministerio de Minería, que establece normas sobre la forma de determinar la parte del valor de adquisición de dichas pertenencias que debe incorporarse en el costo directo del mineral extraído, respecto del cual el Servicio impartió sus instrucciones por medio de la Circular N° 24 de 1991.

b) Sistema de tributación simplificada.

Según se ha señalado, los contribuyentes podrán optar por acogerse a las disposiciones de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre que al momento de su incorporación den cumplimiento a los requisitos que establece esa norma legal.

En tal caso, los registros que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes serán el libro de caja y el libro de ingresos y egresos, en este último caso, siempre que el contribuyente no esté obligado a llevar el libro de compras y ventas²².

4) Tratamiento tributario de la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio a régimen de renta efectiva.

Los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2015 exploten bienes raíces agrícolas acogidos al régimen de renta presunta establecido en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, que obligatoriamente hayan debido abandonar dicho régimen incorporándose al de renta efectiva determinada según contabilidad completa por disposición de lo establecido en el artículo 34 de la LIR, respecto de la primera enajenación de dichos predios agrícolas, que efectúen estando en el régimen de renta efectiva según contabilidad completa a partir del 1° de enero de 2016, se sujetarán al tratamiento tributario que se indica a continuación.

Para estos efectos, se considerará como primera enajenación la que efectúe un contribuyente acogido al régimen de renta presunta hasta el 31 de diciembre de 2015 respecto del bien raíz enajenado, cuando ésta se efectúa a partir del 1° de enero de 2016, estando obligatoriamente en el régimen de renta efectiva según contabilidad completa por disposición del artículo 34 de la LIR.

En estos casos, el valor de enajenación, incluido el reajuste del saldo de precio que resultare, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, hasta concurrencia de cualquiera de las siguientes cantidades, a elección del contribuyente:

- a)** El valor de adquisición del bien raíz agrícola respectivo, reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes que antecede al término del año comercial anterior a aquel en que se efectúa la enajenación;
- b)** El valor del avalúo fiscal del bien raíz agrícola respectivo, a la fecha de enajenación;
- c)** El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique este Servicio. El contribuyente podrá reclamar de dicha tasación con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario. Esta norma no se aplicará a las enajenaciones que se efectúen con posterioridad a la entrada en vigencia de la primera tasación de bienes raíces de la primera serie, que se haga con posterioridad al 1° de enero de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 17.235; y
- d)** El valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la Ley N° 17.235, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional.

²² Las instrucciones de este Servicio sobre los registros que deben llevar los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran contenidas en la Resolución Exenta N° 129 de 2014 y la Circular N° 69 de 2014 (respecto del texto de esa norma vigente hasta el 31.12.2016). Las instrucciones de este Servicio sobre el texto de la letra A), del artículo 14 ter vigente a contar del 1° de enero de 2017, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

Dicho valor deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, o por una sociedad tasadora de activos, según lo señalado en el N° 2, del numeral 6), del N° IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

- Sin perjuicio del valor del predio agrícola registrado en el balance inicial de acuerdo a las normas señaladas en el N° 1) anterior, la tasación del valor comercial a que se refiere esta letra d) deberá efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa. En caso que la referida tasación comercial no se hiciera en la oportunidad señalada, esta cantidad no podrá ser considerada por el contribuyente como una alternativa.

La diferencia positiva que se produzca entre el valor de tasación comercial y el valor registrado en el balance inicial, deberá registrarse en una cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido. Tanto la cuenta de activo, como la de ingreso diferido, deberán reajustarse al término de cada año comercial, en el porcentaje de variación experimentado por el IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición o anterior al último balance, según corresponda, y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

La diferencia a que se refiere el párrafo anterior, sólo formará parte del costo de adquisición de los predios tasados en caso que la enajenación de dichos bienes se efectúe con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva según contabilidad completa. En tales casos, el ingreso diferido se reconocerá como un ingreso no constitutivo de renta del ejercicio en que ocurra la enajenación.

- Si la enajenación se efectuara antes de cumplirse el plazo señalado en el párrafo anterior, sólo constituirá costo, el valor de adquisición registrado en el balance inicial conforme a lo dispuesto en el N° 1) anterior, reajustado según lo dispuesto en el N° 2, del artículo 41 de la LIR, en cuyo caso, el contribuyente deberá reversar las cuentas de activo y de ingreso diferido, registradas al momento de la tasación comercial efectuada conforme a esta letra d).
- Toda tasación practicada en conformidad con esta letra d), deberá ser comunicada por la firma auditora o tasadora, según corresponda, mediante carta certificada dirigida al interesado y a la Dirección Regional de este Servicio que corresponda al domicilio de aquél.
- Las firmas auditoras o tasadoras y los profesionales señalados precedentemente, serán solidariamente responsables con los contribuyentes respectivos por las diferencias de impuestos, reajustes, intereses y multas, que se determinen en contra de aquellos en razón de valorizaciones hechas en forma dolosa o negligente. Para estos efectos, las citaciones o liquidaciones que se practiquen al contribuyente deberán notificarse, además, a la firma auditora o tasadora y al profesional respectivo.
- Los profesionales referidos en esta letra d), (ingeniero agrónomo, forestal o civil) deberán estar inscritos en el registro que al efecto llevará este Servicio, de acuerdo a las instrucciones sobre la materia. Al respecto, se aplicarán y considerarán vigentes las instrucciones sobre el registro de tasadores impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 54 de 1990.
- Según se ha señalado, la opción de valorización establecida en esta letra d), deberá ser aprobada y certificada por una sociedad tasadora de activos autorizada por este Servicio o una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

En el caso de las tasadoras de activos deberán estar organizadas como sociedades de personas, cuyo único objeto será la realización de valorizaciones para los fines contemplados en estas disposiciones legales. Dichas sociedades deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales, con un máximo de diez. El capital

pagado de estas sociedades deberá ser igual o superior a 800 UTM al momento de su constitución.

Respecto de estas sociedades tasadoras, se mantienen vigentes las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 6 de 1991, lo cual es concordante con lo establecido en el N° 3, del numeral 6), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, norma que establece expresamente que no obstante la derogación de las normas transitorias de la Ley N° 18.985, efectuada por el N° 11), del artículo 17 de la Ley N° 20.780, para los efectos de aplicar las normas anteriores, mantendrá su vigencia el Decreto N° 970 de 1991, del Ministerio de Hacienda, que reglamenta la constitución y forma de operar de las sociedades tasadoras y firmas auditoras. De esta forma, toda referencia que en dicho reglamento se efectúa a los N°s 1 ó 2, del derogado artículo 5° transitorio, se entenderá efectuada a los N°s 1 ó 2, del numeral 6), del N° IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, analizado en este N° 4) de la presente Circular.

Si el contribuyente opta por alguna de las alternativas señaladas en las letras b) y c) de este número 4), esto es, considerar el avalúo fiscal vigente a la fecha de la enajenación, o bien, requerir la tasación comercial a este Servicio, deberá sujetarse al procedimiento establecido en la Circular N° 19 de 1991.

5) Tratamiento tributario de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada por contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la Ley N° 18.985.

El N° 11), del artículo 17 de la Ley N° 20.780, derogó a contar del 1° de enero de 2016, los artículos 4° al 7° de la Ley N° 18.985.

No obstante aquello, el N° 4, del numeral 6), del N° IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, establece que las normas analizadas en el N° 4) anterior, son también aplicables a los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la Ley N° 18.985.

En consecuencia, en los casos señalados en el párrafo anterior, igualmente se aplicarán las instrucciones contenidas en el N° 4) precedente.

6) Efecto que producen las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas o del todo o parte de pertenencias mineras, y la entrega en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre o de pasajeros, efectuadas por contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta²³.

Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras, que efectúen contribuyentes que a partir del 1° de enero de 2016 abandonen obligatoriamente el régimen de renta presunta, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también según ese sistema. También se encontrarán obligados a tributar bajo el régimen de renta efectiva, el que adquiera de éstos últimos tales predios o pertenencias en los ejercicios citados.

El mismo efecto se producirá también, cuando durante los ejercicios señalados, tales contribuyentes entreguen en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia, el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre o de pasajeros. En tal circunstancia, el arrendatario o mero tenedor quedará también sujeto al régimen de renta efectiva.

²³ De acuerdo a la letra e), del N° 4), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

Las instrucciones sobre el alcance de estas circunstancias condicionantes, se encuentran contenidas en la letra B.3) anterior.

Ahora bien, en estos casos se aplicará la obligación establecida en el artículo 75 bis del Código Tributario, y el enajenante, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue el predio, la pertenencia o el vehículo de carga, según corresponda, podrá cumplir con la obligación de informar su régimen tributario hasta el último día hábil del mes de enero del año en que deba comenzar a determinar su renta efectiva.

En este caso, la información al adquirente, arrendatario o mero tenedor deberá efectuarse mediante carta certificada dirigida a través de un notario al domicilio que aquél haya señalado en el contrato y, en la misma forma, al Director Regional del Servicio correspondiente al mismo domicilio.

Finalmente, la norma en análisis establece que este Servicio, dentro de sus facultades de fiscalización, podrá:

- Investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato en que se enajenen predios agrícolas, pertenencias mineras o acciones en sociedades legales mineras, son efectivas;
- Investigar si las obligaciones indicadas anteriormente, realmente se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el valor corriente en plaza, a la fecha del contrato;

En tales casos, si este Servicio estimare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o que lo que una de las partes da es desproporcionado al valor corriente en plaza, liquidará el impuesto correspondiente;

Si a juicio del Director del Servicio, la operación en cuestión representara una forma de evadir el cambio del régimen de renta presunta por el de renta efectiva, o una forma de desviar futuras operaciones desde este último régimen al primero, o el abultamiento injustificado de ingresos no constitutivos de renta u otra acción que pudiera enmarcarse dentro del tipo prescrito en el N° 4, del artículo 97 del Código Tributario, procederá a iniciar las acciones penales o civiles correspondientes.

D) RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A LA RENTA PROVENIENTE DE BIENES RAÍCES, DE ACUERDO CON EL N° 1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR.

1) Forma de acreditar las rentas efectivas provenientes de bienes raíces.

A contar del 1° de enero de 2016, se sustituye el N° 1, del artículo 20 de la LIR, modificándose el régimen de tributación que afecta a la renta proveniente de bienes raíces. Dicha norma debe analizarse en conjunto con la modificación efectuada al N° 3, del artículo 39 de la LIR, que cambia la aplicación de la exención del IDPC por las rentas provenientes de bienes raíces no agrícolas.

De esta manera, en primer lugar se eliminan las reglas sobre el régimen de renta presunta al que podían quedar sujetos los contribuyentes que explotaran bienes raíces no agrícolas, contenidas en la anterior letra d), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2015.

Por otra parte, en el artículo 34 de la LIR se han incorporado a partir del 1° de enero de 2016 nuevas reglas para acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta, por la explotación de bienes raíces agrícolas, según se ha examinado con anterioridad en la presente Circular.

En cuanto a la nueva estructura del N° 1, del artículo 20 de la LIR, dicha norma distingue la forma en que debe acreditarse la renta efectiva proveniente de dichos bienes:

1.1) Respetto de los bienes raíces agrícolas.

Sin perjuicio de que, cuando cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas podrán acogerse al régimen de renta presunta en la forma señalada con anterioridad, o bien, optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada conforme a lo dispuesto en el D.S. 344 de 2004, cuando deban acreditar la renta efectiva proveniente de dichos bienes raíces, lo harán de la siguiente forma:

- a) Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal estos bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.
- b) En caso que la explotación de estos bienes raíces se efectúe en una forma distinta a la señalada en la letra a) anterior, o bien, el contribuyente se encuentre obligado a declarar renta efectiva por otras actividades:
 - i) Podrá acreditar la renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.
 - ii) Podrá acreditar la renta efectiva sujetos al régimen de tributación simplificada establecida en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

1.2) Respetto de los bienes raíces no agrícolas.

- a) Tratándose del caso de contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal estos bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.
- b) En caso que el contribuyente se encuentre obligado a declarar renta efectiva por otras actividades:
 - i) Podrá acreditar la renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.
 - ii) Podrá acreditar la renta efectiva sujetos al régimen de tributación simplificada establecida en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Al respecto se debe tener presente que este último régimen de tributación simplificada no prohíbe que los contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas se sujeten a sus disposiciones, pero si establece una limitación en cuanto a la proporción del total de los ingresos que pueden provenir de dicha actividad para mantenerse en tal régimen.

Dicha limitación está contenida en la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR²⁴ y es equivalente al 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo, considerando los ingresos provenientes de las demás operaciones y actividades que la norma señala.

En los casos señalados en el N° 1.1) y 1.2), tratándose de contribuyentes que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal los bienes raíces agrícolas o no agrícolas, se considerará también como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la

²⁴ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, están contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces.

2) Impuestos que gravan la renta efectiva proveniente de los bienes raíces.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la LIR, las rentas provenientes de la explotación de bienes raíces se clasifican en la primera categoría, y de acuerdo a ello, tales rentas se encuentran como regla general afectas al IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Por ello, deberán aplicar en su declaración anual de impuestos a la renta, presentada a través del Formulario N° 22, la tasa general del IDPC sobre la renta efectiva que determinen conforme a lo señalado en el N° 1) anterior, según sea la forma en que ésta se acredite.

La tasa general del IDPC para el año comercial 2016 ascenderá a un 24%, y a partir del año comercial 2017 ascenderá a un 25%. Tratándose de contribuyentes que se acojan a lo dispuesto en la letra B), del artículo 14 de la LIR, la tasa del IDPC por al año comercial 2017 ascenderá a un 25,5%, y a partir del año comercial 2018 a un 27%.

El IGC o IA, se aplicará en la oportunidad que corresponda de acuerdo al artículo 14 ó 14 ter letra A), de la LIR, según sea la forma en que se acrediten las rentas de acuerdo a lo señalado en el N° 1) anterior. Para tal efecto se aplicarán las reglas generales sobre la materia establecidas en las normas señaladas, así como en los artículos 54 y siguientes respecto del IGC y 58 y siguientes, en el caso de IA.

No obstante lo señalado, en los casos señalados en el N° 3) siguiente, la renta proveniente de los bienes raíces no agrícolas a pesar de encontrarse clasificada en la primera categoría, se encuentra exenta del IDPC, pero no del IGC o IA.

3) Exención del IDPC sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

El N° 3, del artículo 39 de la LIR, establece que estará exenta del IDPC la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales con domicilio o residencia en el país.

La referida exención aplica respecto de la renta efectiva de todos los bienes raíces no agrícolas sin excepción, obtenidas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

Por el contrario, no tiene aplicación respecto de la renta proveniente de bienes raíces agrícolas, así como tampoco en los casos en que la renta de bienes raíces no agrícolas sea obtenida por personas jurídicas, otras entidades distintas a las personas naturales, o bien, por personas naturales, jurídicas u otras entidades sin domicilio ni residencia en Chile.

Esta exención aplica sólo respecto del IDPC. Por lo tanto, tales rentas se encuentran íntegramente afectas a IGC.

Sin perjuicio de lo anterior, para los fines de gravar dichas rentas con el IGC, debe considerarse previamente los beneficios establecidos en el DFL N° 2, respecto de las viviendas económicas de propiedad de personas naturales, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 57 de 2010.

Además, cabe señalar que estos contribuyentes al estar exentos del IDPC, no tienen derecho a imputar el crédito por impuesto territorial que establecen las letras a) y b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

4) Crédito en contra del IDPC por concepto de impuesto territorial o contribuciones de bienes raíces.

Las letras a), b) y c), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, establecen los casos en que el impuesto territorial puede ser imputado como crédito en contra del IDPC, lo cual se analiza a continuación:

a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces.

a.1) Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

Los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas en calidad de propietario o usufructuario, sea que dicha explotación sea directa o consista en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal u otra, en tanto, acrediten la renta efectiva de dicha actividad mediante contabilidad completa o acogidos a renta presunta.

a.2) Contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas.

Los contribuyentes que sean propietarios o usufructuarios que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa sino que la acrediten según contrato, en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, con excepción de los contribuyentes señalados en la letra b.1) siguiente.

a.3) Las empresas constructoras en general y las empresas inmobiliarias, por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior, clasificadas estas empresas en el N° 3, del artículo 20 de la LIR, según las instrucciones de la Circular N° 35 de 1998, procediendo el crédito en estos casos por el impuesto territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según certificado extendido por la Dirección de Obras Municipales que corresponda, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N° 458, del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo.

b) Contribuyentes que no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces.

b.1) Las personas naturales con domicilio o residencia en el país, respecto de las contribuciones de bienes raíces que correspondan sobre los bienes raíces no agrícolas que exploten, atendido que se encuentran exentos del IDPC por la renta efectiva que obtengan, conforme lo dispuesto en el artículo 39 N° 3.

En efecto, la norma legal referida establece que se encuentra exenta del IDPC, la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Por tanto, en tal caso, tales contribuyentes no tienen derecho a imputar el crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del IDPC atendido que no se encuentran gravados con el citado tributo.

b.2) Los contribuyentes de los N°s. 2, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, respecto de aquellos bienes raíces no agrícolas destinados al giro, desarrollo o explotación de sus propias actividades de inversión, comerciales, industriales y demás actividades clasificadas en dichos números, ya sea que determinen su renta mediante contabilidad completa, simplificada o acogidos a renta presunta, con excepción de los indicados en el punto a.3) de la letra a) precedente, los cuales según lo expresado en dicho literal tienen derecho a la referida rebaja tributaria.

b.3) Los contribuyentes que posean o exploten en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces agrícolas o no agrícolas, y acrediten la renta efectiva de dicha actividad acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, atendido que dicha norma establece de manera expresa que no procede la imputación de créditos contra el IDPC, con excepción de aquel establecido en el artículo 33 bis de la LIR.

b.4) Los contribuyentes que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal bienes raíces no agrícolas.

c) Requisitos que deben cumplirse para que opere el crédito por contribuciones de bienes raíces.

El mencionado crédito respecto de los contribuyentes que tienen derecho a dicha rebaja tributaria, operará bajo el cumplimiento de las siguientes condiciones:

c.1) Las contribuciones de bienes raíces que dan derecho al crédito son aquellas inherentes a los inmuebles propios del contribuyente o recibidos en usufructo, siempre que correspondan al período finalizado al 31 de diciembre del año respectivo respecto del cual se está declarando el IDPC del que se pueden deducir como crédito;

c.2) Que se encuentren efectivamente pagadas al momento de presentar, dentro del plazo legal que establece la LIR, la respectiva declaración del IDPC;

c.3) Para los fines de su rebaja, las citadas contribuciones deben reajustarse previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio respectivo;

c.4) Para los efectos de su deducción debe considerarse el valor neto de las respectivas cuotas pagadas por concepto de contribuciones, más los recargos establecidos por leyes especiales, excluidos los derechos de aseo y los reajustes, intereses y multas que hayan afectado al contribuyente por mora en el pago de las citadas contribuciones de bienes raíces;

c.5) Cabe señalar, que el crédito por contribuciones de bienes raíces sólo procede en contra del IDPC que se determine o declare por rentas obtenidas por los contribuyentes señalados y se acredite la renta en la forma indicada. Por lo tanto, si dentro del total del IDPC que se declara se comprenden también rentas provenientes de actividades que no dan derecho al citado crédito, el contribuyente debe efectuar los ajustes o determinaciones que correspondan, con el fin de que el referido crédito sea imputado o rebajado sólo del IDPC que afecta a aquellas actividades de las cuales autoriza la LIR su deducción.

Con el objeto de calcular separadamente el IDPC que corresponda a cada actividad, deberá procederse de la siguiente manera:

(i) Los ingresos percibidos o devengados durante el año deberán separarse según la actividad a la cual accedan, esto es, si dan derecho o no al crédito por contribuciones de bienes raíces;

(ii) Los costos o gastos pagados o adeudados durante el ejercicio que por su naturaleza puedan clasificarse, se imputarán a la actividad que corresponda;

(iii) Los costos y gastos comunes o que correspondan simultáneamente a ambos tipos de actividad, se asignarán a cada actividad utilizando como base de distribución la relación porcentual que exista entre los ingresos de cada actividad y el total de los ingresos percibidos o devengados en el año.

d) Casos en los cuales no procede el crédito por contribuciones de bienes raíces.

No procede la rebaja por contribuciones de bienes raíces en los siguientes casos:

(i) Cuando dichas contribuciones no estén pagadas al momento en que deba presentarse la respectiva declaración de IDPC dentro del plazo legal que establece la LIR;

(ii) Cuando no correspondan al período o ejercicio de la renta que se declara, esto es, al período que va desde el 1° de enero al 31 de diciembre del año respectivo u otro período distinto al finalizado al 31 de diciembre del año correspondiente;

(iii) Cuando el bien raíz no esté destinado al giro de las actividades de los contribuyentes beneficiados con dicho crédito;

(iv) Cuando las contribuciones correspondan a bienes raíces ajenos del contribuyente beneficiado, salvo el caso del usufructuario, y

(v) Cuando los bienes raíces no se encuentren comprendidos total o parcialmente en el avalúo fiscal afecto al impuesto territorial.

e) Situación tributaria de los excedentes o remanentes que resulten del crédito por contribuciones de bienes raíces.

e.1) Los excedentes que resulten de este crédito al ser deducido del IDPC de aquellas actividades que dan derecho a la citada rebaja, no pueden ser imputados al IDPC de aquellas actividades que no dan derecho a la mencionada deducción o de otros impuestos de la LIR que se declaren en el mismo ejercicio en que se produjeron dichos remanentes, como tampoco pueden traspasarse a los ejercicios siguientes para su deducción de los impuestos a declarar en los períodos posteriores aunque se trate del mismo IDPC del cual la ley autoriza su deducción, y menos solicitar su devolución respectiva, perdiéndose simplemente la recuperación de los referidos excedentes.

e.2) Lo antes expuesto no es aplicable respecto de los remanentes que resulten en el mismo ejercicio del crédito por contribuciones de bienes raíces provenientes del IDPC que afecta a las actividades agrícolas acogidas a renta presunta, en cuyo caso tales excedentes podrán imputarse al IDPC que se determine sobre aquellas actividades sujetas a renta efectiva y respecto de las cuales la ley autoriza la rebaja como crédito de las contribuciones de bienes raíces. Lo anterior también se aplica cuando se dé la situación contraria, esto es, cuando del IDPC proveniente de actividades acogidas a renta efectiva con derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces resulte un remanente de dicho crédito en el mismo ejercicio, en cuyo caso tal excedente se podrá imputar al IDPC determinado sobre las actividades agrícolas acogidas a renta presunta respecto del cual la ley autoriza la rebaja como crédito de las contribuciones de bienes raíces.

f) Situación tributaria de las contribuciones de bienes raíces pagadas fuera del plazo legal.

f.1) El crédito por contribuciones procede por aquellas que se paguen por el período al cual corresponde la declaración de renta que se presenta, por lo que no es posible deducir contribuciones pagadas que corresponden a ejercicios anteriores, sin perjuicio que éstas se deduzcan del IDPC del período por el cual se pagó el impuesto territorial respectivo, rectificando la declaración de impuesto correspondiente; y

f.2) Si la citada rectificación origina una devolución de impuesto, tal petición debe regirse por lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, cumpliendo con los supuestos básicos que requiere esta norma legal, especialmente que ella se solicite dentro del plazo que establece dicha norma contado desde el acto o hecho que le sirve de fundamento. El citado plazo se debe contar desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para el pago del impuesto territorial, o desde la fecha en que efectivamente se haya pagado el tributo si esto ocurre antes de dicho vencimiento. Si la mencionada rectificación no implica una devolución de impuesto, ella se rige por lo dispuesto en la letra B), del artículo 6° del Código Tributario, sin que exista plazo para tal petición.

g) Situación tributaria de las contribuciones de bienes raíces cuando éstas no sean utilizadas como crédito por el contribuyente.

g.1) Los contribuyentes que declaren su renta efectiva, pudiendo efectuar rebajas de la renta proveniente de los bienes raíces, y que no puedan utilizar o invocar como crédito las contribuciones de bienes raíces, conforme a lo dispuesto por el N° 2, del artículo 31 de la LIR, las podrán rebajar como un gasto, siempre y cuando en la especie se dé cumplimiento a los requisitos que exige el inciso 1°, del artículo antes indicado para calificar de necesario para producir la renta;

g.2) Se entiende que el contribuyente no ha utilizado como crédito las contribuciones de bienes raíces, cuando existiendo dicho impuesto territorial por disposición expresa de una norma legal no pueda imputarse al IDPC, no comprendiéndose en esta situación cuando teniendo derecho el contribuyente a utilizarlo como crédito, dicho gravamen de categoría no exista porque la empresa ha determinado una pérdida tributaria o el referido impuesto sea menor por ser cubierto con otros créditos, casos en los cuales se entiende que el crédito ha podido ser utilizado por el contribuyente.

h) Situación tributaria de las contribuciones de bienes raíces cuando éstas sean utilizadas como crédito por el contribuyente.

En caso de aquellos contribuyentes que puedan utilizar las contribuciones de bienes raíces como crédito en contra del IDPC, el citado impuesto territorial adoptará la calidad de un gasto rechazado de aquellos señalados en el artículo 33 N° 1 de la LIR, no afecto a la tributación que dispone el artículo 21 de la ley citada, atendido que el inciso 2° de dicha disposición las libera expresamente de ésta. Al respecto, resultan pertinentes las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 45 de 2013.

i) Situación del IDPC en aquella parte que se haya imputado el crédito por contribuciones de bienes raíces.

Conforme a lo indicado en el inciso 2°, del artículo 56 y en el inciso 3°, del artículo 63, ambos de la LIR, en ningún caso dará derecho al crédito por IDPC que establecen dichas normas, el impuesto de categoría determinado sobre rentas presunta, y de cuyo monto puede rebajarse el crédito por contribuciones de bienes raíces.

Por otra parte, de acuerdo a la letra a), del N°1, del artículo 20 de la LIR, no dará derecho a devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 31 N° 3; 56 N° 3 y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el IDPC en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por contribuciones de bienes raíces, tratándose del impuesto declarado sobre rentas efectivas. El Servicio, mediante resolución, impartirá las instrucciones para el control de lo dispuesto en esta norma.

De esta manera, cuando se haya imputado el crédito por contribuciones en contra del IDPC, determinado sobre rentas efectivas, se debe distinguir:

i.1) IDPC imputado en contra del IGC o IA, según corresponda.

i) El artículo 56 N° 3 de la LIR, dispone que a los contribuyentes del IGC se les otorgará un crédito contra el referido tributo, correspondiente a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades que se encuentren incluidas en la renta bruta global, la misma tasa del IDPC con la que se gravaron.

El inciso penúltimo del artículo 56 de la LIR dispone que, si el monto del crédito por IDPC excediere del IGC, dicho excedente podrá imputarse a cualquier otro impuesto de declaración anual y si luego de ello, aún quedare un saldo a favor del contribuyente, podrá solicitarse su devolución, siempre que corresponda a cantidades efectivamente gravadas en Primera Categoría, en cuyo caso se devolverá en la forma señalada en el artículo 97 de la LIR.

La modificación analizada establece una limitación a la devolución del IDPC, adicional a aquella establecida en el inciso penúltimo del artículo 56, en cuanto dispone que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo el crédito por contribuciones de bienes raíces.

En otras palabras, cuando el IDPC que sirve de crédito contra el IGC, haya sido cubierto total o parcialmente con el crédito por contribuciones conforme a las normas ya examinadas, sólo dará derecho a devolución, cuando así corresponda, aquella parte del IDPC que no haya sido solucionada con tal crédito.

Se hace presente además, que conforme a lo dispuesto en el inciso final del artículo 56 de la LIR, los créditos que las leyes permiten rebajar de los impuestos establecidos en la LIR y que dan derecho a devolución del excedente que resulte, se aplicarán a continuación de aquellos no susceptibles de reembolso. Por tanto, para efectos de su imputación, en primer lugar se deducirá el crédito por IDPC sin derecho a devolución, es decir, aquella parte del referido tributo que haya sido solucionada con el crédito por contribuciones y a continuación, se imputará el crédito por IDPC con derecho a devolución.

ii) En el caso de los contribuyentes del IA, el artículo 63 de la LIR dispone que se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar a las cantidades gravadas conforme a los artículos 58 y 60, inciso 1°, la misma tasa de Primera Categoría que las afectó.

La modificación en análisis, tiene el mismo alcance comentado en el numeral anterior, esto es, que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por contribuciones.

i.2) Devolución del IDPC, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 N° 3 de la LIR.

El inciso 2°, del N° 3, del artículo 31 de la LIR, dispone que en el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se les aplicarán las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR.

Ahora bien, la modificación analizada establece que no podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por contribuciones.

En otras palabras, cuando las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el IDPC pagado sobre dichas utilidades se considerará como pago provisional en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida y se les aplicarán las normas de reajustabilidad e imputación que señalan los artículos 93 al 97 de la LIR. Sin embargo, en ningún caso dará derecho a devolución, aquella parte del IDPC pagado que haya sido cubierto con el crédito por contribuciones.

i.3) Control que deberán mantener los contribuyentes.

Para la aplicación de las normas comentadas precedentemente, los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán anotar separadamente en el Registro que les corresponda mantener, aquella parte del IDPC que no da derecho a devolución, ya sea como crédito o como pago provisional por utilidades absorbidas, producto de haberse imputado el crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del referido tributo.

Para este efecto, al momento de incorporar la renta líquida imponible o el crédito por IDPC en el registro respectivo, los contribuyentes deberán anotar en columnas separadas, el crédito por IDPC que da derecho a devolución de aquel crédito por IDPC que no otorga tal derecho, ya sea para informarlo como crédito por concepto de dicho tributo al momento del retiro, remesa o distribución de dichas utilidades, o bien, como un pago provisional por utilidades absorbidas, según corresponda.

De la misma manera deberán proceder en caso de percibir utilidades, participaciones, dividendos u otras rentas o cantidades que deban registrarse, de otros contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, cuyo IDPC haya sido solucionado, total o parcialmente, con el crédito por contribuciones.

j) Durante el año comercial 2015, el crédito por contribuciones de bienes raíces procede sólo en un monto equivalente al 50% del impuesto territorial pagado, en los casos que se indican.

De acuerdo a las modificaciones efectuadas al N° 1, del artículo 20 de la LIR, en concordancia con las realizadas al N° 3, del artículo 39 de la misma ley, a contar del 1° de enero de 2016, entre otros, los propietarios o usufructuarios de bienes raíces no agrícolas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del IDPC.

Ahora bien, atendida dicha circunstancia, el N° XVII, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, dispone que durante el año comercial 2015, los propietarios o usufructuarios de bienes raíces no agrícolas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, tienen derecho al citado crédito por contribuciones de bienes raíces, pero sólo por una suma equivalente al 50% del impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Las normas legales de que trata la presente Circular, consistentes en modificaciones a preceptos de la LIR, y la aplicación de otras normas transitorias que regulan diversas situaciones tributarias que contempla la Ley N° 20.780, rigen, como regla general, a contar del 1° de enero de 2016, sin perjuicio de las reglas especiales de vigencia y transición que considera dicha Ley, y que se indican en cada uno de los casos analizados.

Por tanto, las presentes instrucciones se aplicarán respecto de las materias referidas a partir de las fechas señaladas. Además, se hace presente que las instrucciones impartidas con anterioridad por este Servicio sobre las disposiciones legales modificadas o sustituidas por la Ley, seguirán vigentes respecto de aquellas materias que no hayan sido modificadas en virtud de dicho texto legal y que no hayan sido tratadas en la presente Circular.

Saluda a Ud.,

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Anexo N° 1: 1.- Texto del artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. 2.- Texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016.

JARB/PCR/CCP

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

Anexo N° 1.

1.- Texto del artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016.

Artículo 34.- Rentas presuntas.

1.- Normas generales.

Los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga o pasajeros, atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, podrán optar por pagar el impuesto de primera categoría sobre la base de la renta presunta, determinada de la forma que para cada caso dispone este artículo, y siempre que cumplan con los requisitos que a continuación se establecen.

Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en este artículo, los contribuyentes cuyas ventas o ingresos netos anuales de la primera categoría, no excedan de 9.000 unidades de fomento, tratándose de la actividad agrícola; 5.000 unidades de fomento en la actividad de transporte, o no excedan de 17.000 unidades de fomento, en el caso de la minería. Para la determinación de las ventas o ingresos, se computarán la totalidad de ingresos obtenidos por los contribuyentes, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, según corresponda, y no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas o ingresos de cada mes deberán expresarse en unidades de fomento de acuerdo con el valor de ésta el último día del mes respectivo.

La opción a que se refiere el primer párrafo de este número, deberá ejercerse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en conformidad con el régimen de renta presunta. Sin perjuicio de la regla anterior, tratándose de contribuyentes que inicien actividades, la opción deberá ejercerse dentro del plazo que establece el artículo 68 del Código Tributario, siempre que no registren a la fecha de inicio de actividades, un capital efectivo superior a 18.000 unidades de fomento, tratándose de la actividad agrícola, 10.000 unidades de fomento en el caso del transporte, o de 34.000 unidades de fomento, en el caso de la actividad minera, determinado según el valor de esta unidad al día de inicio de actividades.

Sólo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

No podrán acogerse a las disposiciones del presente artículo los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo. En caso de exceder dicho límite, se aplicará lo dispuesto en el inciso penúltimo de este artículo.

Para el control del límite de las ventas o ingresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este artículo y no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar algún sistema de control de su flujo de ingresos, que cumpla con los requisitos y forma que establezca el Servicio, mediante resolución. Con todo, los contribuyentes que califiquen como microempresas según lo prescrito en el artículo 2° de la ley N° 20.416, que sean personas naturales que actúen como empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada o comunidades, estarán exentas de esta última obligación.

El Servicio de Impuestos Internos deberá llevar un Registro de Contribuyentes acogidos al régimen de presunción de renta a que se refiere este artículo.

2.- Determinación de la renta presunta.

a) Actividad agrícola.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, es igual al 10% del avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto.

Serán aplicables a estos contribuyentes, las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) del número 1° del artículo 20.

b) Transporte terrestre de carga o pasajeros.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten vehículos de transporte terrestre de carga o pasajeros, es igual al 10% del valor corriente en plaza del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar, respectivamente. Para estos efectos, se entenderá que el valor corriente en plaza del vehículo es el determinado por el Director del Servicio de Impuestos Internos al 1° de enero de cada año en que deba declararse el impuesto, mediante resolución que será publicada en el Diario Oficial o en otro diario de circulación nacional.

c) Minería.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de la actividad minera, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada por el mismo contribuyente, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

- 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 276,79 centavos de dólar.

- 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 276,79 centavos de dólar y no sobrepasa de 293,60 centavos de dólar.

- 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 293,60 centavos de dólar y no sobrepasa de 335,52 centavos de dólar.

- 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 335,52 centavos de dólar y no sobrepasa de 377,52 centavos de dólar.

- 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 377,52 centavos de dólar.

Por precio de la libra de cobre se entiende el Precio de Productores Chilenos fijado por la Comisión Chilena del Cobre.

Para estos efectos, el valor de las ventas mensuales de productos mineros deberá reajustarse de acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de las ventas y el mes anterior al del cierre del ejercicio respectivo.

El Servicio de Impuestos Internos, previo informe del Ministerio de Minería, determinará la equivalencia que corresponda respecto del precio promedio del oro y la plata, a fin de hacer aplicable la escala anterior a las ventas de dichos minerales y a las combinaciones de esos minerales con cobre.

Si se trata de otros productos mineros sin contenido de cobre, oro o plata, se presume de derecho que la renta líquida imponible es del 6% del valor neto de la venta de ellos.

Las cantidades expresadas en centavos de dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, que conforman las escalas contenidas en el artículo 23 y en el presente artículo, serán reactualizadas antes del 15 de febrero de cada año, mediante decreto supremo, de

acuerdo con la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en dicho país, en el año calendario precedente, según lo determine el Banco Central de Chile. Esta reactualización regirá, en lo que respecta a la escala del artículo 23, a contar del 1 de marzo del año correspondiente y hasta el último día del mes de febrero del año siguiente y, en cuanto a la escala de este artículo, regirá para el año tributario en que tenga lugar la reactualización.

3.- Normas de relación.

Para establecer si el contribuyente cumple con el límite de ventas o ingresos establecido en el número 1.- anterior, deberá sumar a sus ingresos por ventas y servicios el total de los ingresos por ventas y servicios obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado, sea que realicen o no la misma actividad por la que se acoge al régimen de renta presunta a que se refiere este artículo. Si al efectuar las operaciones descritas el resultado obtenido excede dicho límite, tanto el contribuyente como las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado y que determinen su renta conforme a este artículo, deberán determinar el impuesto de esta categoría sobre renta efectiva determinada en base a un balance general, según contabilidad completa conforme a la letra A) o B), del artículo 14 según sea la opción del contribuyente, o de acuerdo al artículo 14 ter, letra A), cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.

Si una persona natural está relacionada con una o más personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades que a cualquier título exploten predios agrícolas, o que a cualquier título exploten vehículos como transportistas, o desarrollen la actividad minera, según corresponda, para establecer si dichas personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades exceden el límite señalado en el número 1.- anterior, deberá sumarse el total de los ingresos anuales provenientes de las actividades señaladas, de las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades relacionadas con la persona natural. Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede el límite correspondiente, todas las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades relacionadas con la persona deberán determinar el impuesto de esta categoría en base a renta efectiva, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa conforme a la letra A) o B) del artículo 14 según sea la opción del contribuyente, o de acuerdo al artículo 14 ter letra A), cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.

Para la determinación de los ingresos no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, y los ingresos de cada mes deberán expresarse en unidades de fomento de acuerdo con el valor de ésta en el último día del mes respectivo.

Para los efectos de este artículo, se considerarán relacionados con una persona, empresa, comunidad, cooperativa o sociedad:

- i) Las empresas o sociedades que formen parte del mismo grupo empresarial, conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la ley N° 18.045, y las personas relacionadas en los términos del artículo 100 de la misma ley, cualquier sea la naturaleza jurídica de las entidades intervinientes, exceptuando al cónyuge o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, de las personas señaladas en la letra c), de este último artículo.
- ii) Las empresas individuales de responsabilidad limitada, sociedades de personas, las cooperativas y comunidades en las cuales tenga facultad de administración o si participa a cualquier título en más del 10% de las utilidades, ingresos, capital social o en una cuota o parte del bien respectivo.
- iii) La sociedad anónima, sociedad por acciones y sociedad en comandita por acciones, si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas.
- iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que es partícipe en más del 10% del contrato.

Si una empresa, sociedad, comunidad o cooperativa, de acuerdo con estas reglas, se encuentra relacionada con alguna de las personas indicadas en los numerales i), ii) y iii) anteriores, y ésta a su vez lo está con otras, se entenderá que las primeras también se encuentran relacionadas con estas últimas.

4.- Otras normas.

Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en este artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del primero de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, sujetándose en todo a las normas comunes de esta ley. En tal caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) el artículo 14 dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, en la forma que establecen las normas referidas, o bien podrán optar por el régimen del artículo 14 ter letra A), siempre que cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición. Los contribuyentes no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que no desarrollen la actividad agrícola, minera o de transporte terrestre de carga o pasajeros, según corresponda, por 5 ejercicios consecutivos o más, caso en el cual deberá estarse a las reglas de los números precedentes para determinar si pueden o no volver a acogerse al régimen de renta presunta. Para los efectos de computar el plazo de 5 ejercicios, se considerará que el contribuyente desarrolla actividades agrícolas, mineras o de transporte, cuando, respectivamente, arrienda o cede en cualquier forma el goce de pertenencias mineras, predios agrícolas o vehículos, cuya propiedad o usufructo conserva.

Asimismo, los contribuyentes a que se refiere este artículo, que tomen en arrendamiento o que a otro título de mera tenencia exploten el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte de carga o pasajeros, de contribuyentes que deban tributar sobre su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo a la letra A) o B) del artículo 14, o de acuerdo a la letra A) del artículo 14 ter, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición, quedarán sujetos a uno de estos regímenes, según corresponda, a contar del 1 de enero del año siguiente a aquel en que concurren tales circunstancias, y no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que, se cumplan dentro del mismo plazo de 5 ejercicios, las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Los contribuyentes de este artículo podrán optar por pagar el impuesto de esta categoría sobre sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo a la letra A) o B) del artículo 14, o según contabilidad simplificada de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición. Una vez ejercida dicha opción no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta. El ejercicio de la opción se efectuará dando aviso al Servicio durante el mes de octubre del año anterior a aquél en que deseen cambiar, quedando sujetos a todas las normas comunes de esta ley a contar del día primero de enero del año siguiente al del aviso.

El contribuyente que por efecto de las normas de relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva deberá informar de ello, mediante carta certificada, a las personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades con las que se encuentre relacionado. Las personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar conforme al mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan en ellas una participación superior al 10% de la propiedad, capital, utilidades o ingresos en ella.

2.- Texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016.

1°.- La renta de los bienes raíces en conformidad a las normas siguientes:

a) Tratándose de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravará la renta efectiva de dichos bienes.

En el caso de los bienes raíces agrícolas, del monto del impuesto de esta categoría podrá rebajarse el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta.

Sólo tendrá derecho a esta rebaja el propietario o usufructuario. Si el monto de la rebaja contemplada en este párrafo excediere del impuesto aplicable a las rentas de esta categoría, dicho excedente no podrá imputarse a otro impuesto ni solicitarse su devolución. Tampoco dará derecho a devolución conforme a lo dispuesto en los artículos 31, número 3; 56, número 3 y 63, ni a ninguna otra disposición legal, el impuesto de primera categoría en aquella parte que se haya deducido de dicho tributo el crédito por el impuesto territorial. El Servicio, mediante resolución, impartirá las instrucciones para el control de lo dispuesto en este párrafo.

La cantidad cuya deducción se autoriza en el párrafo anterior se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el mes anterior al de cierre del ejercicio respectivo.

b) En el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

Para estos efectos, se considerará como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces.

Serán aplicables a los contribuyentes de esta letra las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) de este número.

c) Las empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que construyan o manden construir para su venta posterior, podrán imputar al impuesto de este párrafo el impuesto territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, aplicándose las normas de los dos últimos párrafos de la letra a) de este número.