

CIRCULAR N° 63, DEL 21 DE DICIEMBRE DE 1990

MATERIA: INSTRUCCIÓN RESPECTO DE LAS NORMAS PERMANENTES Y TRANSITORIAS DE LA LEY N° 18.985, RELACIONADOS CON LOS CONTRIBUYENTES AGRICULTORES, MINEROS Y TRANSPORTISTAS.

INTRODUCCION:

En el Diario Oficial de 28 de junio de 1990, fue publicada la Ley N° 18.985, la que en su artículo 19, introdujo numerosas modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre las cuales se establece el régimen tributario por el que los contribuyentes que desarrollan la actividad agrícola, de la minería y del transporte deben determinar sus rentas afectas a los impuestos anuales a la renta.

De acuerdo con dichas modificaciones, tales contribuyentes deben tributar en conformidad a un sistema de presunción de renta o bien, tributar respecto de dichas actividades, a base de renta efectiva determinada según contabilidad completa. (El análisis respecto del sistema a través del cual los contribuyentes ya señalados deben determinar su base afecta a los impuestos anuales a la renta, fue efectuado en Circular N° 58 de 1990).

Ahora bien, la presente Circular tiene por objeto dar a conocer las instrucciones relativas a todas aquellas normas permanentes y transitorias comprendidas en la Ley 18.985, que dicen relación con los contribuyentes agricultores, de la minería y del transporte que, por aplicación de las referidas modificaciones introducidas a la Ley de la Renta, quedan obligados a tributar a base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, u opten por esta modalidad.

I.- AGRICULTORES:

- A.- TEXTO DE LAS DISPOSICIONES PERMANENTES Y TRANSITORIAS CONTENIDAS EN LA LEY 18.985, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE 28.06.90, QUE DICEN RELACION CON LOS CONTRIBUYENTES AGRICULTORES QUE DEBEN DECLARAR SUS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGUN CONTABILIDAD COMPLETA.**

ARTICULO 39.- Los contribuyentes que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, número 19, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pasen a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad deberán registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que deben confeccionar al 19 de enero del ejercicio en que quedan sujetos al nuevo sistema, según las siguientes normas:

19.- Los terrenos agrícolas se registrarán por su avalúo fiscal a la fecha del balance o por su valor de adquisición reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al balance, a elección del contribuyente.

2.- Los demás bienes físicos del activo inmovilizado se registrarán por su valor de adquisición o construcción, debidamente documentado y actualizado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo la depreciación normal que corresponda por el mismo periodo en virtud de lo dispuesto en el número 59 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3.- El valor de los bienes del activo realizable se determinará en conformidad con las normas del artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo con la documentación correspondiente, y se actualizará a su costo de reposición según las normas contenidas en el artículo 41, número 39, de la misma ley.

49.- Las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él, se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance, considerando 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.

5.- Los otros bienes del activo se registrarán por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado y actualizado en conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

6.- Los pasivos se registrarán según su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los 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 éste.

7.- La diferencia entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada se considerará capital para todos los efectos legales o pérdida deducible en conformidad con el artículo 319, número 39, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda.

Para todos los efectos tributarios, se presumirá que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con los ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de esta ley.

El Servicio de Impuestos Internos podrá rebajar los valores registrados en el balance inicial, haciendo uso del procedimiento establecido en el artículo 64 del Código Tributario, en todos aquellos casos en que la valorización del contribuyente no cumpla los requisitos señalados en este artículo o no sea debidamente demostrada.

En su primera declaración acogida al sistema de renta efectiva, el contribuyente deberá dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de la circunstancia de estar

sometido a dicho régimen, acompañando el balance inicial mencionado en el inciso primero de este artículo. La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario.

Los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba llevar contabilidad completa para determinar su renta, y que corresponda a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha, deberán ser considerados en el ejercicio de su percepción a menos que hubieran sido facturados y entregados los bienes o prestados los servicios, cuando el contribuyente estaba bajo el régimen de renta presunta, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengación.

Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas efectuadas por los contribuyentes a que se refiere este artículo, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios a tributar también según ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones hechas por estos últimos en los ejercicios citados. Lo dispuesto en este inciso se aplicará también cuando, durante los ejercicios señalados, los contribuyentes entreguen en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas. En tal circunstancia, el arrendatario o mero tenedor quedará también sujeto al régimen de la letra a) del número 1º del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Se aplicará respecto de lo dispuesto en este inciso lo prescrito en el artículo 75 bis del Código Tributario. Sin embargo, en este caso, el enajenante, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue el predio, 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 según contabilidad completa. 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 de Impuestos Internos del mismo domicilio.

El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato en que se enajenen predios agrícolas son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato. Si el Servicio estimase que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o que lo que una de las partes da es desproporcionado al precio corriente en plaza, liquidará el impuesto correspondiente. Para este efecto, el mayor valor obtenido en la enajenación no se regirá por lo dispuesto en el artículo 17, número 8º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Si a juicio del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, la operación en cuestión representara una forma de evadir el cambio del régimen de renta presunta por el del renta efectiva, una forma de desviar futuras operaciones desde este último régimen al primero, el abultamiento injustificado de ingresos no constitutivos de renta u otra acción que pudiera enmarcarse dentro del tipo prescrito en el artículo 97, número 4º, del Código Tributario, procederá a iniciar las acciones penales o civiles correspondientes."

ARTICULO 59.- Facúltase al Presidente de la República para dictar, mediante decreto supremo que llevará las firmas de los Ministros de Hacienda y de Agricultura, un Reglamento de Contabilidad Agrícola. Dicho Reglamento derogará los reglamentos de Contabilidad Agrícola que estén en vigencia.

Inciso segundo.....

Los reglamentos a que se refiere este artículo se dictarán antes del 1º de enero de 1991.

ARTICULO 79.- a) Agrégase el siguiente artículo 75 bis al Código Tributario:

"Artículo 75 bis.- En los documentos que den cuenta del arrendamiento o cesión temporal en cualquier forma, de un bien raíz agrícola, el arrendador o cedente deberá declarar si es un contribuyente del impuesto de primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta que tributa sobre la base de renta efectiva o bien sobre renta presunta. Esta norma se aplicará también respecto de los contratos de arrendamiento o cesión temporal de pertenencias mineras o de vehículos de transporte de carga terrestre.

Los Notarios no autorizarán las escrituras públicas o documentos en los que falte la declaración a que se refiere el inciso anterior.

Los arrendadores o cedentes que no den cumplimiento a la obligación contemplada en el inciso primero o que hagan una declaración falsa respecto de su régimen tributario, serán sancionados en conformidad con el artículo 97, Nº 1, de este Código, con multa de una unidad tributaria anual a cincuenta unidades tributarias anuales, y, además, deberán indemnizar los perjuicios causados al arrendatario o cesionario.

b) Sustitúyese el artículo 59 del decreto ley Nº 993, por el siguiente:

"Artículo 59.- El contrato de arrendamiento que recaiga sobre la totalidad o parte de un predio rústico, sólo podrá pactarse por escritura pública o privada, siendo necesario en este último caso, la presencia de dos testigos mayores de dieciocho años, quienes individualizados, lo suscribirán en dicho carácter.

El arrendador deberá declarar en la misma escritura, sea pública o privada, si está afecto al impuesto de primera categoría sobre la base de renta efectiva determinada por contabilidad completa, o sujeto al régimen de renta presunta para efectos tributarios.

La falta de esta declaración impide que el documento en que conste el contrato, pueda hacerse valer ante autoridades judiciales y administrativas, y no tendrá mérito ejecutivo mientras no se acredite mediante escritura complementaria la constancia de la declaración referida."

ARTICULO 39 TRANSITORIO.- Las actividades agrícolas, de minería y de transportes quedarán sujetas a las siguientes reglas para el año comercial 1991:

a) Los contribuyentes que desarrollaban actividades agrícolas al 31 de diciembre de 1989, o que las desarrollen al 31 de diciembre de 1990, para determinar si quedan obligados a declarar el impuesto de primera categoría sobre su renta efectiva, determinada según contabilidad completa, deberán aplicar las normas de los incisos cuarto, sexto, séptimo y décimotercero del artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta respecto de cada uno de esos años.

(letra b).....

(letra c).....

(inciso final).....

ARTICULO 49 TRANSITORIO.- Los contribuyentes que, como consecuencia de las normas introducidas en el artículo 20, número 1, letras a) y b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pasen a declarar la renta efectiva proveniente de la explotación de bienes raíces agrícolas, a contar del año comercial 1991, se sujetarán a las siguientes reglas:

1.- Los contribuyentes que, para los efectos contemplados en el artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, llevaban contabilidad completa en libros autorizados y timbrados por el Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, podrán continuar llevando su contabilidad en dichos libros, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos respecto de la información en ellos contenida y de la documentación en que se sustente.

2.- Los contribuyentes que no se encuentren en la situación indicada en el número precedente, deberán ceñirse a la normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola contenido en el Decreto Supremo número 323, de 1982, del Ministerio de Hacienda, aplicables a los contribuyentes que llevan contabilidad completa.

3.- Los contribuyentes señalados en los números anteriores deberán sujetarse además a las siguientes normas:

a) Su balance inicial de activos y pasivos deberá confeccionarse al 1º de enero de 1991, cifándose a las normas del artículo 3º de la presente ley, con los ajustes contables que correspondan.

b) El aviso y presentación del balance inicial al Servicio de Impuestos Internos, a que se refiere el inciso tercero del artículo 3º antes citado, deberá efectuarse dentro de los cuatro primeros meses de 1991.

c) Una vez que se dicte el Reglamento de Contabilidad Agrícola a que se refiere el artículo 5º de esta ley, deberán ajustar sus registros contables de acuerdo a las disposiciones que dicho Reglamento establezca.

ARTICULO 50 TRANSITORIO.- La primera enajenación de los predios agrícolas que, a contar de la publicación de esta ley en el Diario Oficial, efectúen contribuyentes que desde el 1º de enero de 1991, en adelante, deban tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según el texto introducido por esta ley, se sujetará a las siguientes normas:

1.- El valor de enajenación, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las siguientes cantidades a elección del contribuyente:

a) El valor de adquisición del predio respectivo reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior a la enajenación.

b) Su avalúo fiscal a la fecha de enajenación.

c) El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos. El contribuyente podrá reclamar de dicha tasación con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario. La norma de esta letra 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 a la publicación de esta ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la ley Nº 17.235.

d) El valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la ley Nº 17.235 determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional. 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 número 2 de este artículo.

El mayor valor que representa la tasación a que se refiere esta letra, se registrará en el activo separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta especial de patrimonio.

No podrán efectuarse disminuciones de capital ni distribuciones con cargo a las valorizaciones de que trata esta letra. En caso de la primera enajenación de predios tasados o de enajenaciones posteriores efectuadas dentro del plazo de tres años, contado desde la primera enajenación que ocurra después de comenzar a tributar según contabilidad completa, no podrá deducirse como pérdida la parte que corresponda a la valorización indicada. En el contrato respectivo el enajenante deberá dejar constancia de la parte del precio que corresponda a tal valorización.

Toda tasación practicada en conformidad con esta letra deberá ser comunicada por la firma auditora o tasadora mediante carta certificada al interesado y a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos del domicilio de aquél.

Las firmas auditoras o tasadoras y los profesionales referidos en el inciso primero, a que se refiere esta letra 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 el inciso primero deberán estar inscritos en el registro que al efecto llevará el Servicio de Impuestos Internos. Dicho Servicio dictará las instrucciones necesarias al efecto.

2.- La opción de valorización establecida en la letra d) anterior sólo podrá ser efectuada por una sociedad tasadora de activos autorizada por el Servicio de Impuestos Internos o una firma auditora. El Presidente de la República dictará un Reglamento que contendrá las normas aplicables a estas entidades en su operación y en la formación de las sociedades tasadoras.

Las tasadoras de activos deberán estar organizadas como sociedades de personas cuyo único objeto será la realización de valorizaciones para los fines contemplados en este artículo, en el artículo 6º transitorio, letra b), y el artículo 7º transitorio, número 4, de esta ley. 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 unidades tributarias mensuales al momento de su constitución.

Lo dispuesto en los incisos penúltimo y final del artículo 3º de esta ley, se aplicará a las enajenaciones de predios agrícolas efectuadas desde el 1º de enero de 1990.

ARTICULO 6º TRANSITORIO.- Los contribuyentes que en el año 1991 pasen al régimen de renta efectiva según contabilidad, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establecida por esta ley:

a) Tendrán derecho por una sola vez a revalorizar los bienes mencionados en el número 2 del artículo 3º de esta ley, de acuerdo con su valor comercial y hasta por un monto que no exceda en más de un 50% del valor de dichos bienes registrados en el balance inicial.

El mayor valor que resulte de la revalorización indicada en el inciso precedente quedará afecto a un impuesto único de 8%, que se declarará y pagará por el contribuyente dentro de los doce primeros días del mes siguiente a aquél en que se haga la revalorización.

La revalorización de que trata este artículo deberá practicarse al momento de la confección del balance inicial mencionado en el artículo 3º, inciso primero de esta ley, e incorporarse a él. El detalle de dicha revalorización deberá presentarse conjuntamente con el balance, en la oportunidad que indica la letra b) del número 3 del artículo 4º transitorio de esta ley.

En caso de enajenación de bienes que hayan sido revalorizados de acuerdo con este artículo, para determinar el resultado de dicha operación no se admitirá la deducción de aquella parte del valor contabilizado de los bienes que proporcionalmente corresponda a la revalorización.

b) No obstante, los bienes físicos del activo inmovilizado que no sean plantaciones, animales ni predios, podrán revalorizarse alternativamente de conformidad con las normas, limitaciones y procedimientos establecidos en el artículo 5º transitorio, número 1, letra d), hasta por el valor de reposición nuevo de cada activo o el de otro de características similares si estuviera descontinuado, menos la depreciación normal ocurrida desde su elaboración y menos la estimación de los daños que

presente. Los activos así revalorizados sólo podrán ser objeto de depreciación normal.

No podrán deducirse las pérdidas que resulten de la destrucción o la primera enajenación de bienes que se acojan a la valorización contenida en esta letra, en la parte que corresponda a ella. Tampoco se podrá deducir las pérdidas que resulten de enajenaciones o destrucciones posteriores de esos bienes hasta por el plazo de tres años contado desde la primera enajenación que ocurra después de comenzar a tributar según contabilidad completa. El enajenante deberá informar al adquirente en el contrato respectivo la parte del precio que corresponda a la valorización hecha en conformidad con esta letra.

B.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

- 1.- Disposiciones de carácter permanente de la Ley 18.985, aplicables a los contribuyentes agricultores que en conformidad a las normas del artículo 20, Nº 1, de la Ley de la Renta, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En conformidad a las normas contenidas en la Ley Nº 18.985, todos aquellos contribuyentes agricultores, que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, Nº 1, letra a) y b) de la Ley de la Renta, queden obligados a tributar, por dicha actividad, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben, para tales efectos, cumplir con una serie de obligaciones y sujetarse además a algunas disposiciones que hacen posible que estos contribuyentes transiten desde un régimen de renta presunta hacia el régimen de renta efectiva ya mencionado.

En el presente número se analizarán las normas de carácter permanente contenidas en la citada ley 18.985, que dicen relación con las obligaciones y disposiciones aplicables a los referidos contribuyentes, o sea, aquellas que correspondan tanto a los contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, se encuentren obligados a llevar contabilidad completa como a aquellos que lo estén en los ejercicios comerciales siguientes.

- a) Inventario o Balance Inicial que deben confeccionar los contribuyentes agricultores, obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 3º de la ley 18.985, los contribuyentes que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, Nº 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pasen a tributar del régimen de renta presunta al de renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben, en primer lugar, confeccionar un inventario de sus bienes (activos) y obligaciones (pasivos), que diga relación con su actividad agrícola, según su situación existente al 1º de enero del ejercicio comercial en que queden sujetos al nuevo sistema de tributación.

Ahora bien, en conformidad con lo dispuesto en el referido artículo 3º de la ley 18.985, dicho inventario valorizado de acuerdo con las normas establecidas en los números 1 al 7, dará origen al balance inicial que constituirá la base de las anotaciones contables que al efecto deberá realizar el contribuyente. Dicho de otra forma, el balance inicial así confeccionado constituirá esencialmente el asiento de apertura de los registros contables del contribuyente.

b) Valorización de los activos y pasivos existentes al 1º de enero del ejercicio comercial en que el agricultor quede obligado a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

El inciso primero del artículo 3º de la Ley 18.985, en sus números 1 al 7, establece, respecto de las partidas que señala, el procedimiento a que se deben ceñir los agricultores, para los efectos de valorizar sus bienes y obligaciones existentes al 1º de enero del ejercicio en que queden obligados a tributar sobre la renta efectiva de su actividad. Dicho procedimiento, cabe aclarar, corresponde a las pautas de orden especial a que deberán ajustarse los referidos contribuyentes.

b.1) Valorización de los terrenos o predios agrícolas de propiedad del contribuyente.

El Nº 1, del inciso primero del artículo 3º de la ley Nº 18.985, establece, a elección del contribuyente, dos alternativas de valorización de los predios o terrenos agrícolas que sean de propiedad del contribuyente agricultor:

- De acuerdo con la primera de ellas, dichos bienes deberán ser valorizados en el balance inicial, por el avalúo fiscal que, según las normas de la ley 17.235, tenga al 1º de enero del ejercicio en que queden sujetos a la tributación sobre renta efectiva.

- La segunda alternativa de valorización de los referidos bienes corresponde a su valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la fecha de su adquisición y el último día del mes anterior al balance inicial.

Tal como lo dispone la norma legal en comento, el contribuyente puede optar por cualquiera de las dos alternativas indicadas, para los efectos de valorizar los terrenos agrícolas. Cabe indicar que los bienes sujetos a dicha valorización, naturalmente, serán todos aquellos terrenos o predios agrícolas de propiedad del contribuyente existente al 1º de enero del ejercicio comercial en que queden sujetos al nuevo sistema.

b.2) Valorización de los demás bienes físicos del activo inmovilizado.

El Nº 2, del referido inciso primero del artículo 3º de la Ley 18.985, establece por su parte, el método a utilizar para la valorización de los demás bienes físicos del activo inmovilizado, excluidos: a) los terrenos o predios agrícolas, y b) las plantaciones, siembras y animales nacidos en él, que deban formar parte de este activo, los cuales serán valorizados conforme a lo indicado en los párrafos b.1) y b.4), respectivamente.

De acuerdo con lo dispuesto por el citado número 2, los mencionados bienes se registrarán por su valor de adquisición o construcción, actualizado en la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al de la adquisición o del desembolso efectuado -esto último en el caso de aquellos bienes construidos por el contribuyente- y el último día del mes anterior al del balance inicial. Del valor así determinado debe deducirse la depreciación normal que corresponda por el mismo período en virtud de lo

dispuesto en el N° 5, del artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El valor neto resultante de la deducción de las depreciaciones ya indicadas del valor del bien actualizado, será el que corresponde registrar bajo este rubro del activo inmovilizado en el balance inicial, a que se refiere el inciso primero del artículo 39 de la Ley N° 18.985.

Tal como se indica en este número 2, el valor de adquisición o construcción, debe, para los efectos de ser aceptado, encontrarse debidamente documentado. Es decir, contar con el respectivo documento de respaldo, que acredite la efectividad del valor en que dichos bienes fueron adquiridos o construidos. El referido documento debe evidentemente, corresponder a aquellos que el Servicio generalmente acepta como documentación legal de respaldo, tales como facturas ó contratos otorgados por escritura pública, o que puedan verificarse según registros contables fehacientes.

Ahora bien, respecto de la depreciación a que se hace referencia en el cálculo del valor de estos activos a registrar en el balance inicial, cabe indicar que, al tratarse de las depreciaciones normales establecida en el N° 5 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se hacen aplicables a esta situación todas aquellas instrucciones impartidas por este Servicio respecto de las depreciaciones normales que dicha norma legal establece.

Para los efectos de la depreciación a que se refiere este punto, así como para lo establecido en la letra b) del artículo 69 transitorio (Capítulo I, letra E), número 2, letra f) de esta Circular), a continuación se dan a conocer los años de vida útil asignados por el Servicio a algunos bienes utilizados en la actividad de la agricultura.

TIPO DE BIENES	DEPRECIACION O VIDA UTIL NORMAL
(1) Tractores, segadoras, cultivadoras, fumigadoras moto bombas, pulverizadoras...	8 años
(2) Cosechadoras, arados, esparcidoras de abono y de cal, máquinas de ordeñar.....	12 años
(3) Esquiladoras mecánicas y maquinarias no comprendidas en el número anterior.....	15 años
(4) Vehículos de carga, motorizados, como ser: camiones, trailers, camiones fudres y acoplados, colosos de tiro animal.....	10 años
(5) Carretas, carretones, carretelas, etc.....	25 años
(6) Vehículos de movilización, motorizados, como ser: camionetas.....	8 años
(7) Construcciones de material sólido, como ser: silos, casas patronales y de inquilinos, lagares, etc.....	50 años
(8) Construcciones de adobe y madera, estructuras metálicas.....	20 años

(9) Instalaciones en general.....	10 años
(10) Animales de trabajo.....	8 años
(11) Toros, carneros, cabrios, verracos, potros y otros reproductores.....	5 años
(12) Gallos y pavos reproductores.....	1 año
(13) Nogales, paltos, ciruelos, manzanos, almendros.....	20 años
(14) Viñedos, según variedad.....	12 a. 25 años
(15) Limoneros y perales.....	12 años
(16) Duraznos.....	10 años
(17) Otras plantaciones frutales no comprendi das en los números 13), 14), 15) y 16)...	15 años
(18) Olivos.....	50 años
(19) Naranjos.....	30 años
(20) Perales	30 años
(21) Orégano.....	10 años
(22) Alfalfa.....	4 años
(23) Animales de lechería (vacas).....	8 años
(24) Gallinas	18 meses
(25) Ovejas.....	5 años
(26) Yeguas.....	15 años
(27) Porcinos de reproducción (hembras).....	6 años
(28) Conejos machos y hembras.....	3 años
(29) Caprinos.....	5 años
(30) Asnales.....	5 años
(31) Postes y alambradas para viñas.....	10 años
(32) Tranques y obras de captación de aguas:	
(a) Tranque propiamente tal. Por ser de duración indefinida no es depreciable.	
(b) Instalaciones anexas al tranque. Bombas extractoras de agua, estanques e instalaciones similares en general.	10 años

(33) Canales de riego:

(a) Sin aplicación de concreto o de otro material de construcción, su duración es indefinida, por lo tanto no es depreciable.

(b) Con aplicación de concreto o de otro material de construcción, se trata de obras generalmente anexas, o simplemente tramos del canal mismo y su duración según el caso será:

- De concreto.....	100 años
- De fierro pesado.....	50 años
- De madera.....	30 años

(34) Pozos de riego y de bebida. Se aplica la depreciación únicamente sobre los refuerzos, instalaciones y maquinarias destinadas al mayor aprovechamiento del pozo en la siguiente forma:

(a) Cemento u hormigón armado.....	20 años
(b) Ladrillo.....	15 años
(c) Bomba elevadora de agua.....	20 años

(35) Puentes. Según el material empleado en la construcción:

(a) De cemento.....	100 años
(b) Metálico.....	50 años
(c) Madera.....	30 años

Se entiende que en el caso de los tranques, canales de riego sin aplicación de materiales, caminos, etc. su vida útil se mantiene mediante labores de limpieza y a veces reparaciones necesarias para su empleo. Por consiguiente, dichos gastos son deducibles en el ejercicio en que se produzcan.

La Dirección del Servicio fijará la vida útil de los bienes que no aparezcan enumerados en el detalle anterior, asimilándolos a éstos, cuando proceda.

A contar del primer ejercicio, el monto de la depreciación se calculará dividiendo el valor neto del bien por el número de años de vida útil que aún le queden. El valor neto estará constituido por su valor original de inversión o adquisición más las mejoras que deben imputarse al costo de los mismos, o el registrado en el balance inicial -según corresponda- y la corrección monetaria del artículo 41 de la Ley de la Renta, incluyendo la del ejercicio, menos la parte depreciada de ellos en ejercicios anteriores.

Igualmente, desde el primer ejercicio, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por el Servicio de Impuestos Internos. No podrán acogerse al régimen de depreciación acelerada los bienes cuyo

plazo de vida útil total sea inferior a cinco años, como tampoco los que expresamente excluye de este régimen la ley 18.985, como por ejemplo, aquellos que se revaloricen acogidos a las normas que señala la letra b) del artículo 6º transitorio. Por consiguiente, los contribuyentes agricultores podrán depreciar aceleradamente sus bienes, aun cuando su adquisición o internación se haya producido bajo el régimen de renta presunta, siempre que a esa fecha la vida útil no haya sido inferior a cinco años.

Si la vida útil del bien se ha terminado, considerando que este tiempo debe computarse incluso desde antes de incorporarse al régimen de renta efectiva para los efectos del balance inicial, el bien deberá registrarse en la contabilidad por un valor equivalente a un peso, el cual no queda sometido a las normas de la corrección monetaria y deberá permanecer en los registros contables hasta la eliminación total del bien motivada por la venta, castigo, retiro u otra causa.

Cabe señalar que respecto de los bienes físicos del activo inmovilizado de la agricultura, además de aplicar la norma general de la Ley de la Renta para empezar a computar el período de vida útil, a contar del uso del bien, debe también considerarse como ejercicio inicial aquel en que los bienes entren en producción en ciertos casos, como por ejemplo, cuando se trate de plantaciones frutales, aves ponedoras, animales de lechería, etc. Téngase presente que no procede depreciar los bosques, plantaciones no frutales y el suelo.

b.3) Valorización de los bienes del activo realizable.

La valorización de los bienes del activo realizable se encuentra establecida para estos efectos, en el Nº 3, del inciso primero del artículo 3º de la Ley Nº 18.985. En conformidad con dicha disposición, el valor en que estos bienes debe registrarse en el balance inicial corresponderá al que resulte de actualizar su costo directo, al costo de reposición de los mismos determinado éste último, según las normas contenidas en el artículo 41 Nº 3, de la Ley de la Renta.

Para tales efectos, y según lo establece el mismo Nº 3 que se analiza, el costo directo de los referidos bienes se determinará en conformidad con las normas del artículo 30, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con el debido respaldo de la documentación sustentatoria correspondiente.

Por lo tanto, dicho costo directo en el caso de las mercaderías o materias primas adquiridas en el país estará conformado por el valor o precio de adquisición, acreditado según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta la bodega del adquirente. Por su parte, si se trata de mercaderías o materias primas internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta la bodega del importador, todo ello respaldado naturalmente, con la documentación sustentatoria correspondiente.

Ahora bien, teniendo presente que en definitiva, los bienes del activo realizable a que se refiere este número quedarán valorizados finalmente en el balance inicial, al valor o costo de reposición que éstos tengan al 1º de enero, deberá registrarse previamente el costo directo de los bienes en el Libro de Inventarios y Balances, anotando número, fecha, especificación y demás antecedentes identificatorios del documento que acredite su adquisición, y luego, registrarse dicho costo de reposición y el cálculo que se efectuó para determinarlo.

El citado costo de reposición, tal como expresa la norma que se analiza, se determinará según las disposiciones contenidas en el artículo 41 N° 3, de la Ley de la Renta.

En consecuencia, aquellos bienes en que exista factura, contrato o convención para los de su mismo género, calidad y características durante el segundo semestre del año calendario anterior a aquél a partir del cual el contribuyente deba tributar sobre la renta efectiva, su costo de reposición será el precio que figure en dichos documentos el cual no podrá ser inferior al precio más alto del referido año calendario.

Respecto de estos mismos bienes en que solo exista factura, contrato o convención durante el primer semestre del mismo año calendario, su costo de reposición será el precio más alto que figure en los citados documentos, reajustado dicho precio según el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del segundo semestre del año ya indicado, y el mes de noviembre del año señalado.

Por último, en aquellos casos en que respecto de dichos bienes no exista contrato, factura o convención en el citado período, su costo de reposición se determinará por su valor de adquisición, reajustado en la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el mes anterior al de su adquisición y el mes de noviembre del referido año calendario.

Ahora bien, en el caso de aquellos bienes adquiridos en el extranjero, respecto de los cuales exista internación de los de su mismo género, calidad y características durante el segundo semestre del año calendario anterior a aquél por el cual el contribuyente deba tributar sobre la renta efectiva, su costo de reposición será equivalente al valor de la última importación.

En cuanto a los mismos bienes, en que la última internación se haya realizado durante el primer semestre de este período, su costo de reposición será equivalente al valor de la última importación, reajustado según el porcentaje de variación experimentado por el tipo de cambio de la respectiva moneda extranjera ocurrida durante el segundo semestre del referido período.

Respecto de los mismos bienes en que no exista importación durante todo el año calendario ya indicado, su costo de reposición será equivalente al valor de su importación reajustado según el porcentaje de variación experimentado por el tipo de cambio de la respectiva moneda extranjera ocurrida desde el mes de su importación y el mes de diciembre del año anterior al del balance inicial.

Por valor de importación para estas tres últimas situaciones se entiende el valor CIF según el tipo de cambio vigente a la fecha de la factura del proveedor extranjero, más los derechos de internación y gastos de desaduanamiento.

A mayor abundamiento y para los efectos de establecer el costo de reposición recién analizado, se puede recurrir a las instrucciones contenidas en la Circular N° 158, de 1976, adecuadas obviamente a las situaciones recién analizadas.

Por último conviene especificar, que los bienes a que se refiere este punto, son todos aquellos del activo realizable con exclusión de los comprendidos en el N° b.4) siguiente entre los cuales a modo de ejemplo se pueden señalar los productos agrícolas que no son de producción propia, sino adquiridos de terceros.

b.4) Valorización de las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en él.

Respecto de dichos bienes, el NQ 4, del inciso primero del artículo 3Q de la Ley 18.985, dispone que deben ser valorizados a su costo de reposición a la fecha del balance inicial, considerando para tales efectos su calidad, el estado en que se encuentren, su duración real a contar de esa fecha y, por último, su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

Para que la valorización indicada tenga el respaldo suficiente y sea por lo tanto aceptada por el Servicio, los antecedentes que la fundamenten -debidamente acreditados- tendrán que mantenerse en poder del contribuyente y a disposición de los funcionarios del Servicio cuando los soliciten para su verificación, sin perjuicio del detalle que deberán presentar en la Dirección Regional respectiva conjuntamente con el balance inicial, según se indica más adelante. Cuando no sea posible contar con la documentación respectiva, por la naturaleza de la operación, los funcionarios deberán aceptar la determinación de los valores que haga responsablemente un profesional de la especialidad, salvo que el Servicio pueda objetarlos con alguna información específica que así lo demuestre.

En todo caso, para efectuar el cálculo de los costos de reposición mencionados, será necesario practicar un análisis detallado, según corresponda en cada situación, en lo posible en el orden que se indica, el que deberá entregarse en la Dirección Regional respectiva del Servicio de Impuestos Internos:

I.- PAUTA GENERAL (pauta para todos los casos en donde sea aplicable, según se indique más adelante)

a) Costo de reposición.

- 1.- Valor inicial (corresponde al valor y número o cantidad de plantas nuevas, semillas, animales recién nacidos, etc.)
- 2.- Mano de obra.
- 3.- Servicio de maquinaria.
- 4.- Insumos (fertilizantes, pesticidas, alimentos, medicamentos, etc.)
- 5.- Materiales.
- 6.- Fletes.
- 7.- Estudios, análisis y asistencia técnica.
- 8.- Gastos generales.
- 9.- Imprevistos.
- 10.- Otros.

Estos valores, se deben considerar hasta el ejercicio anterior de aquél en que el activo en desarrollo empieza a producir, y respecto de los animales -cuando formen parte del activo inmovilizado- también hasta el ejercicio anterior al que comiencen a producir o se les utilice, según corresponda.

- b) El valor resultante según las pautas anteriores, podrá ser acrecentado o castigado a criterio técnico del contribuyente, considerando de los bienes: la calidad, el estado en que se encuentre, su duración real a contar de la fecha del balance inicial, y su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

II.- PAUTA PARA LA VALORIZACION INICIAL DE UNA PLANTACION FRUTAL.

Los valores que se obtengan en cada ítem, deberán multiplicarse por el número de hectáreas de la plantación que se desee valorizar, considerando sus características específicas, tales como, especie, variedad, edad, densidad, etc..

- A) Detalle del costo.- En general, es necesario entregar y considerar los siguientes datos:

1.- Plantas

a) Antecedentes Técnicos:

- Especie y variedad
- Vivero de procedencia
- Tipo de patrón o portainjerto
- Distancia de plantación y número de plantas por hectárea de plantación y replante.

b) Valorización:

- Valor planta puesta huerto y valor por hectárea.

- 2.- Mano de obra.- Debe indicarse el número de jornadas y su costo unitario, dividido en los siguientes rubros:

- 2.1. Eliminación de rastrojo
- 2.2. Trazado y estacado
- 2.3. Surcadura
- 2.4. Confección de acequias
- 2.5. Hoyaduras
- 2.6. Plantación y/o replantes
- 2.7. Riegos
- 2.8. Aplicación fertilizantes
- 2.9. Aplicación pesticidas
- 2.10. Aplicación herbicidas
- 2.11. Limpias
- 2.12. Poda
- 2.13. Raleo y ortopedia
- 2.14. Cosecha
- 2.15. Otros

3.- Servicio de maquinaria. - Indicar el número de jornadas máquina, indicando su costo dividido en:

- 3.1. Eliminación de rastrojo
- 3.2. Subsolado
- 3.3. Aradura
- 3.4. Macronivelación
- 3.5. Micronivelación
- 3.6. Surcadura
- 3.7. Confección de Acequias
- 3.8. Rastreadura
- 3.9. Siega de pasto
- 3.10. Aplicación de fertilizantes
- 3.11. Aplicación de pesticidas
- 3.12. Aplicación de herbicidas
- 3.13. Cosechas
- 3.14. Otros

4.- Insumos. - Indicar nombre, dosis por hectárea y su costo dividido en:

- 4.1. Fertilizantes
- 4.2. Pesticidas
- 4.3. Herbicidas
- 4.4. Otros

5.- Materiales. - En este ítem se deben detallar los materiales usados, sus características y valor.

Si existe riego mecanizado debe describirse el sistema, indicando si es goteo, microyet, californiano u otro.

Igualmente debe detallarse las instalaciones y fuentes de agua (gravitacionales, pozos profundos u otros).

6.- Fletes. - Se deben considerar los fletes de materiales, insumos y otros, debidamente valorizados.

7.- Estudios, análisis y asistencia técnica. - Se deben considerar los estudios y análisis efectuados previo a la plantación, indicando procedencia y costo.

La asistencia técnica se debe indicar en forma anual.

El valor resultante según las pautas señaladas desde los puntos 1.- al 7.- anterior, podrá ser acrecentado o castigado a criterio técnico del contribuyente, considerando la aplicación de los conceptos indicados en las letras B), C), D) y E) siguientes, de este Párrafo II.

8.- Gastos generales y de administración.- Se podrá estimar como gastos generales un máximo de 10% de los gastos directos anuales por hectárea de la plantación en tasación, salvo que el contribuyente acredite en forma fehaciente un gasto superior.

9.- Imprevistos.- Se podrá aceptar hasta un 5% de los desembolsos anuales de la plantación en tasación, salvo que el contribuyente acredite en forma fehaciente un costo superior.

Para los efectos de la aplicación de los números 8.- y 9.- se considerarán desembolsos directos anuales, los señalados del Nº 1 al Nº 7 inclusive, de este Párrafo.

B) Calidad.-

- 1.- Análisis económico de la calidad de la producción.
- 2.- Vías de comunicación y distancia a plantas embaladoras y/o centros de consumo.
- 3.- Existencia en el predio de métodos de fumigación hidrocooling y/o frigoríficos.

C) Estado en que se encuentre la plantación.-

- Estado de la plantación y su productividad.

D) Duración real a contar de esa fecha.-

- Vida útil total desde que el bien empezó a producir o fue utilizado.
- Vida útil restante a contar de la fecha de la tasación.

Se hace presente que se aceptará una vida útil distinta a la establecida por este Servicio (punto b.2) siempre que sea superior a la fijada y solamente respecto del balance inicial.

E.- Relación valor bienes similares existentes en la zona.-

- Indicar transacciones de bienes similares en la zona.
- Otros.

III.- OTRAS VALORIZACIONES.-

A) Siembras.- Para la valorización inicial de una siembra, se debe proceder de la siguiente forma:

- 1.- Si la cosecha es a menos de 60 días del inventario:
 - Se deberá valorizar la cosecha por el estado de la siembra.
- 2.- Si la cosecha es posterior a 60 días del inventario, se considerarán:
 - Gastos efectuados, según pauta I.
 - Estado de la siembra.

El método 2 puede aplicarse en el caso 1.-, cuando razonablemente, no se pueda llegar a estimar la cosecha.

B.- Crianza y/o engorda bovinos, ovinos y cerdos.

- Se avaluarán al kilo y al precio de mercado.

C.- Lechería: El costo de reposición se dividirá en:

Hembra 3 a 90 días
90 a 180 días
180 a 420 días
420 a 720 días
Vacas en ordeña (separadas por partos)
Vacas secas (separadas por partos)
Reproductores.

En este caso se aplican los items indicados en la pauta I.

Los ejemplares que se descarten, y se engordan para su venta al kilo, se avaluarán según la letra B) anterior.

D) Criadero de cerdos.- El costo de reposición se dividirá en:

Hembras recria
Hembras de crianza
Reproductoras (separadas por partos)
Verracos.

En este caso se aplicarán los items indicados de la pauta I.

Los ejemplares que se descarten y se engordan para su venta al kilo, se avaluarán según la letra B) anterior.

E) Aves de postura y Broiler.-

1.- Aves de postura. El costo de reposición se dividirá en:

- Aves crianza (1 día a 5 meses)
- Aves postura (60 mes al 120 mes)
- Aves engorda, al kilo y valor de mercado.

Salvo el último caso, en los demás deberán aplicarse los items de la pauta I.

2.- Pollos Broiler. Se deben considerar dos categorías:

2.1. Huevos en incubación y pollitos nacidos.

La valorización de huevos en incubación y pollitos de un día, se hará a base del precio de mercado de este último, y este valor se rebajará a criterio del tasador para estimar el valor de los primeros.

2.2. Pollos Broiler.-

Valorizados al kilo y valor comercial.

F) Empastadas.-

Se deben valorizar tomando en cuenta los items de la pauta I.

G) Bienes cosechados en el predio.-

Se deben estimar los gastos de explotación incurridos en ellos, tomando en cuenta la valorización de estos bienes a su precio de mercado, según detalle.

Los frutos por cosechar se valorizarán considerando una estimación de los gastos de explotación incurridos en las plantaciones o siembras respectivas, según detalle.

b.5) Valorización de otros bienes del activo

En conformidad a lo establecido por el N° 5, del artículo que se analiza, los demás bienes del activo, esto es, aquellos activos que no sean aquellos a los que se refieren los números b.1), b.2), b.3) y b.4), precedentemente analizados, se registrarán en el balance inicial, por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado y actualizado en conformidad con las normas del artículo 41, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

b.6) Valorización de los pasivos

De acuerdo con lo dispuesto por el N° 6, de la misma norma legal, los pasivos se registrarán según su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas del artículo 41, de la Ley de la Renta, cuando corresponda.

Por lo tanto, las deudas u obligaciones en moneda extranjera se valorizarán de acuerdo a la cotización de la respectiva moneda al último día del mes anterior a la fecha del balance inicial; si se trata de deudas u obligaciones reajustables se actualizarán a igual fecha de acuerdo al reajuste pactado.

Ahora bien, en conformidad con lo establecido en este mismo N° 6, los pasivos que obedezcan a operaciones de crédito de dinero solo podrán registrarse en el referido balance inicial si cumplen con el requisito de haberse pagado oportunamente el impuesto de timbres y estampillas. Dicho requisito no procederá, naturalmente, en aquellos casos en que la operación de crédito se encuentre expresamente exenta del impuesto de la Ley de Timbres y Estampillas. Para estos efectos, el contribuyente deberá solicitar a su acreedor un certificado en el cual conste la individualización de éste, naturaleza de la operación y el monto y fecha del pago del impuesto respectivo, o disposición legal que otorga la exención.

Por último, en relación con la valorización y registro tanto de los activos como de los pasivos del contribuyente agricultor, se hace presente que el balance inicial es parte integrante de la exigencia contable que se origina por la aplicación de las normas del artículo 20 N° 1, de la Ley de la Renta, que obliga a tributar a base de los ingresos efectivos según contabilidad completa, partiendo de la cual se determina la renta afectada a impuesto. Por consiguiente, el resultado de dicho estado inicial está sujeto a las disposiciones generales de dicha ley en todo lo que la ley 18.985 no lo exceptione o precise expresamente. De tal modo, procede indicar que solo deben considerarse aquellos valores que digan relación con la actividad agrícola, que sean propios de ella, necesarios para desarrollarla, y que a su vez existan o se encuentren vigentes, a la fecha en que deba confeccionarse el balance inicial; es decir, cuya exigibilidad aún no se produzca al 1º de enero del año en que se deba empezar a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa. Estos antecedentes deberán tenerlo presente los funcionarios para las verificaciones que efectúen y en la aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero y séptimo del artículo 3º de la ley 18.985.

c) Tratamiento tributario de la diferencia determinada entre los activos y pasivos registrados en el balance inicial

De acuerdo con lo establecido en el N° 7, del inciso primero del artículo 3º de la Ley 18.985, la diferencia determinada entre los activos y pasivos, que esta disposición ordena registrar en el balance inicial de aquellos contribuyentes agricultores que en conformidad al artículo 20º N° 1 de la Ley de la Renta queden obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrá el siguiente tratamiento tributario:

c.1) Activos superiores a los Pasivos:

En tal situación, la referida disposición establece que la diferencia determinada debe ser considerada capital para todos los efectos legales.

Por lo tanto, tributarimente, la diferencia determinada corresponderá al capital con que el contribuyente, contablemente, inicia sus actividades.

c.2) Pasivos superiores a los Activos

Ahora bien, en caso de que los pasivos sean superiores a los activos registrados en el balance inicial, la referida disposición establece que la diferencia determinada, debe ser considerada como una pérdida tributaria deducible en conformidad con el artículo 31, Nº 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En consecuencia, y de acuerdo con lo previsto por dicha norma, la referida diferencia o pérdida tributaria podrá ser deducida de las eventuales utilidades tributarias determinadas en el primer ejercicio o en los ejercicios futuros, en que el contribuyente deba tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, siendo aplicable en la especie todas las normas legales e instrucciones que rigen al respecto en la primera categoría.

d) Tratamiento de otros activos y pasivos distintos a los señalados en el artículo 39 de la ley 18.985.

En el artículo 39 de la ley 18.985 se hace exigible el registro en el balance inicial de los activos y pasivos que allí se indican. Al mismo tiempo se establece el procedimiento para determinarlos y valorizarlos, como también la forma en que deben ser acreditados. Cumplidos estos requisitos, la ley asegura al contribuyente que para todos los efectos tributarios, se asumirá que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron en el régimen anterior a base de renta presunta y, además, que cuando esos pasivos sean de un monto superior a dichos activos, la diferencia constituirá pérdida deducible en los términos que prescribe el artículo 31, número 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Estas determinaciones, dado su carácter legal, obviamente no pueden ser modificadas mediante su reglamentación; pero es evidente que ello no obsta a que el contribuyente contabilice también otros activos y pasivos, por cuanto necesita reflejar la realidad de sus negocios y operar en el futuro en ese contexto, sin perjuicio de respetarse las disposiciones legales y sus efectos respecto de los valores que deben registrarse en la forma exigida por la ley.

Por consiguiente, el contribuyente podrá agregar otros activos y pasivos en su balance inicial, en el entendido que deberá acreditar su origen, a la vez que con esto no podrá alterar el monto de la diferencia que se origine entre los activos y pasivos obligatorios, ante la posibilidad de una eventual pérdida la cual se encuentra limitada por ley. De tal modo, los nuevos valores que se agreguen deberán reflejar una iniciación común de actividades, siéndoles aplicables las normas generales sobre la materia, es decir, a parte de acreditar su origen según se expresó, tendrán que reflejar adicionalmente la correspondiente contrapartida contable, es decir por ejemplo, un activo disponible con un pasivo exigible o con mayor capital.

e) Efectos tributarios del balance, y facultad reguladora del Servicio de Impuestos Internos

El segundo inciso del artículo 39 de la Ley 18.985 establece que para los efectos tributarios se presume que todos aquellos activos incluidos en el balance inicial según los números 1 al 5.-, de los contribuyentes agricultores que deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de esta misma ley.

Por lo tanto, en virtud de esta disposición, todos aquellos activos que cumpliendo con las normas que se analizan, sean registrados en el activo del balance inicial de los contribuyentes agricultores, por corresponder precisamente a bienes provenientes o relacionados con la actividad agrícola, se presume que han sido adquiridos con ingresos de dicha actividad que ya tributaron con los impuestos de la Ley de la Renta, bajo el sistema de renta presunta aplicable a estos contribuyentes con anterioridad a la vigencia de esta ley.

En consecuencia, respecto de dichos activos el Servicio de Impuestos Internos no podrá ejercer las facultades fiscalizadoras que al efecto le entrega el artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. No obstante, debe precisarse que esta presunción es legal, por lo que el Servicio no está inhabilitado a ejercer su acción fiscalizadora cuando pueda demostrar que los ingresos que dieron origen a los activos, no tributaron efectivamente o no estaban amparados con la presunción de derecho.

Ahora bien, no obstante lo recién indicado, el inciso tercero del artículo 39 de la Ley 18.985, faculta al Servicio de Impuestos Internos para que pueda rebajar los valores que los contribuyentes registren en el balance inicial.

Para tales efectos, el Servicio debe hacer uso del procedimiento establecido en el artículo 64 del Código Tributario, esto es, tasar, con los antecedentes que tenga en su poder, los valores registrados en el balance inicial, rebajando aquellos que de acuerdo con los valores establecidos en dicha tasación, hayan sido registrados sobrevalorados por el contribuyente en su balance inicial, o en todos aquellos casos en que la valorización no cumpla los requisitos señalados en el Nº 1 al 6 del inciso primero del artículo 39 de la Ley 18.985, o bien cuando los valores registrados no sean debidamente demostrados con la correspondiente documentación sustentatoria.

Cabe indicar por último que dicha facultad puede ser aplicada tanto para los valores registrados en el activo como por aquellas deudas u obligaciones registradas en el pasivo del balance inicial presentado por el contribuyente.

f) Aviso al Servicio de Impuestos Internos de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen

El inciso cuarto del artículo 39 de la Ley 18.985, establece que los contribuyentes que quedan obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen de tributación.

De conformidad con lo dispuesto por esta misma norma legal, tales contribuyentes deberán dar dicho aviso y acompañar el balance inicial ya indicado junto con la presentación de su primera declaración acogida al sistema de renta efectiva. Por tanto, dicho aviso debe ser formulado dentro del plazo de vencimiento legal de la

declaración de impuestos correspondiente al año tributario sujeto al régimen de renta efectiva. Esto es, dentro del mes de abril del año calendario siguiente a aquel por el cual quedó sujeto a la referida modalidad de tributación. Téngase presente en todo caso que para el año 1991, el plazo para dar la comunicación respectiva y acompañar el balance inicial vence el 30 de abril de ese mismo año (Ver letra c) del número 2.- siguiente)

Este mismo inciso en comentario dispone que la falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario. De acuerdo a ello, al contribuyente que de conformidad con lo dispuesto por las letras a) y b), del N° 1 del artículo 20, de la Ley de la Renta, quede obligado a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa y no dé el aviso indicado, acompañando el balance inicial, le será aplicable el plazo de prescripción establecido en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, a saber, seis años, contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse tal aviso.

g) Ingresos que deben ser considerados en la determinación de la renta efectiva según contabilidad completa

El inciso quinto de la letra b) del N° 1 del artículo 20, de la Ley de la Renta, establece que el contribuyente que quede obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, lo estará a contar del 1º de enero del año siguiente a aquél en que se cumpla los requisitos, que en la propia letra b) se establecen, y no podrá volver al régimen de renta presunta.

Ahora bien, de acuerdo con las normas generales de la primera categoría, a los contribuyentes sujetos al sistema de tributación a base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, les serán aplicables las normas del referida categoría a todas sus rentas, tanto percibidas como devengadas en el ejercicio, ello de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley de la Renta.

No obstante, el inciso quinto del artículo 39 de la Ley 18.985, establece, respecto de los contribuyentes agricultores que deban tributar sobre la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, que los ingresos que se perciban a contar del 1º de enero del ejercicio comercial en el que ingresen al régimen de renta efectiva, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha, deben ser considerados como ingresos del ejercicio en que se produce su percepción.

Ahora bien, en el caso, en que los referidos ingresos, correspondieran a ventas o servicios facturados y a bienes entregados o servicios prestados en el ejercicio comercial anterior, es decir cuando el contribuyente se encontraba sujeto al régimen de presunción de renta, se estará a las reglas generales sobre devengación.

Por lo tanto, cabe indicar que en el caso de las ventas, en que éstas hayan sido facturadas y también entregados los bienes, en el período sujeto a presunción de renta, pero el ingreso por ellas se perciba a partir del 1º de enero del ejercicio en que se deba tributar sobre la renta efectiva, dicho ingreso no podrá registrarse en este último período. Igual procedimiento debe adoptarse respecto de los ingresos correspondientes a servicios que hayan sido facturados y prestados en el período sujeto a presunción de renta, pero su percepción se produzca a partir del 1º de enero del ejercicio en que se deba tributar sobre la renta efectiva. Nótese que el cumplimiento es copulativo en cada caso, es decir, si en el ejercicio sujeto a renta presunta solo se emitió la factura sin entregar las mercaderías o sin

prestar el servicio, o viceversa, el ingreso debe registrarse en el ejercicio sujeto a renta efectiva, si es que se percibe en él, debiendo dejarse constancia de este crédito en el balance inicial.

h) Enajenación o arrendamiento de bienes raíces o predios agrícolas efectuados por contribuyentes que deban tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Lo previsto por el inciso sexto del artículo 3º de la Ley 18.985, fué ya analizado en Circular Nº 58 del presente año. No obstante, cabe reiterar que todos los contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, o del 1º de enero de los años calendarios siguientes, deban tributar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, que en el ejercicio comercial anterior o en el primer ejercicio en que tributen bajo dicha modalidad enajenen o arrienden el todo o parte de sus predios agrícolas, obligarán por este sólo hecho al respectivo adquirente o arrendatario, a tributar también según el mismo sistema, es decir a través de su renta efectiva, a partir del 1º de enero del ejercicio comercial inmediatamente siguiente a aquél en que se produzca la enajenación ó el arrendamiento, en los términos que señala la referida Circular Nº 58.

h.1) Obligación del contribuyente agricultor que de conformidad al párrafo precedente, enajene, arriende o entregue a título de mera tenencia un predio agrícola.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75 bis del Código Tributario, y por el artículo 5º del decreto ley 993, disposiciones que fueron mencionadas en la Circular Nº 58 del presente año, el arrendador o cedente de un bien raíz agrícola, debe dejar constancia o declarar, en los documentos que den cuenta del arrendamiento o cesión temporal, si es un contribuyente sujeto a tributación sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, o bien, si declara sus impuestos de acuerdo al régimen de renta presunta.

Ahora bien, el inciso sexto, del artículo 3º de la Ley 18.985, hace extensiva la obligación impuesta por las normas citadas, a los contribuyentes a que se refiere este inciso, que enajenen, arrienden o que a título de mera tenencia entreguen bienes raíces agrícolas.

No obstante ello, y debido a que estos contribuyentes pueden ignorar el régimen tributario a que quedarán sometidos en el próximo ejercicio comercial, podrán cumplir con la obligación de informar su régimen tributario hasta el último día hábil del mes de enero del año calendario en que deba comenzar a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

En tal situación, según lo dispone este mismo inciso, la información que el enajenante, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue el predio, debe proporcionar, no será necesario que la deje establecida en la escritura sino que deberá hacerla llegar al adquirente, arrendatario o mero tenedor mediante carta certificada dirigida a través de un Notario al domicilio que estos últimos hayan señalado en el respectivo contrato. En la misma forma tales contribuyentes deberán hacer llegar dicha información al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos a cuya jurisdicción corresponda este mismo domicilio es decir, mediante carta certificada enviada a través de un Notario.

1) Fiscalización de los contratos de enajenación de bienes raíces agrícolas.

No obstante que, como norma general, el artículo 6º del Código Tributario, establece que corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el mismo Código Tributario y las leyes, y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias, el inciso final del artículo 3º de la Ley 18.985, precisa algunas facultades de este Servicio, para realizar además una serie de investigaciones relacionadas con los contratos de enajenación de bienes raíces agrícolas efectuados por contribuyentes que de conformidad a las normas del artículo 20 N° 1, deben tributar sobre la renta efectiva según contabilidad completa.

En conformidad con lo establecido por esta disposición legal, dicha investigación estará dirigida a la comprobación de las siguientes circunstancias:

- Si las obligaciones impuestas a las partes por el referido contrato son efectivas;
- Si realmente dichas obligaciones se han cumplido;
- Si el precio pagado por el comprador en un contrato oneroso, guarda proporción con el precio corriente en plaza del bien raíz, a la fecha del contrato.

Ahora bien, de acuerdo con esta misma disposición, si el Servicio estimase que las circunstancias recién anotadas no son efectivas, no se cumplen realmente, o el precio pagado es desproporcionado con el precio corriente en plaza, tendrá mérito suficiente para practicar las liquidaciones de impuestos correspondientes si los hubiere.

Para los efectos de dicha liquidación, así como para los fines de determinar el mayor valor obtenido en la enajenación, por expresa disposición de este inciso, el Servicio no deberá regirse por lo dispuesto en el artículo 17 N° 8, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En consecuencia, en tal situación, el mayor valor o resultado de la enajenación del bien raíz agrícola, no deberá determinarse de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 5º transitorio de la Ley 18.985, a cuyo respecto se hace referencia en el N° 3 de esta letra B) de este Capítulo. En tal caso, el mayor valor quedará sujeto a las reglas generales de la Ley de la Renta, es decir, se determinará considerando como costo el valor de adquisición del bien debidamente reajustado, y quedará afecto a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional.

Por último, en el mismo inciso final del artículo 3º, de la Ley 18.985, que se analiza, se describe una serie de situaciones, ante cuya ocurrencia, a juicio del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos procedería iniciar las acciones penales o civiles correspondientes.

Dichas situaciones son las siguientes:

- Si la enajenación en cuestión, representara una forma de evadir el cambio de régimen de renta presunta por el de renta efectiva;
- Si dicha enajenación estuviera encaminada o fuera una forma de desviar futuras operaciones desde el régimen de renta efectiva hacia el de renta presunta;

Por último, si la referida enajenación tuviera como objetivo lograr el abultamiento injustificado de ingresos no constitutivos de renta u otra acción que pudiera enmarcarse dentro del tipo prescrito en el artículo 97 nº 4, del Código Tributario.

2.- Disposiciones de carácter transitorio de la Ley 18.985, aplicables solo a los contribuyentes agricultores que a partir del año comercial 1991, tributario 1992, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Tal como ya se señaló en Circular Nº 58 de 1990, para establecer si los contribuyentes agricultores quedan obligados a partir del año comercial 1991 a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben entre otras obligaciones, sujetarse a las reglas establecidas en el artículo 3º transitorio de la Ley 18.985. Esta norma legal en su letra a) dispone que dichos contribuyentes, para establecer si procede dicha obligación, deben determinar si en los ejercicios comerciales 1989 ó 1990, sus ventas anuales excedieron del límite de 8.000 unidades tributarias mensuales, para lo cual, esta disposición, no obstante las normas generales de vigencia, hace aplicable durante dichos ejercicios los incisos cuarto, sexto, séptimo y décimo tercero de la letra b), del Nº 1 del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Mayores instrucciones sobre el particular en Circular Nº 58 de 1990). Ahora bien, si de acuerdo con dichas disposiciones y aquellas contenidas en el inciso sexto del artículo 3º de la ley 18.985, tales contribuyentes quedan obligados por el año comercial 1991 y siguientes, a tributar en el régimen de renta efectiva, deberán sujetarse a algunas reglas o normas de tipo transitorio, cuyo análisis se efectúa a continuación:

a) Situación de aquellos contribuyentes que con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, y para los efectos del artículo 71, de la Ley de la Renta, llevaban contabilidad completa.

De acuerdo a lo establecido por el Nº 1, del artículo 4º transitorio de la Ley 18.985, todos aquellos contribuyentes agricultores que para los fines establecidos en el artículo 71 de la Ley de la Renta, es decir, para los efectos de justificar inversiones con ingresos provenientes de la actividad agrícola sujeta a presunción de renta, llevaban contabilidad completa en libros autorizados y timbrados por el Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, podrán continuar con dicha contabilidad en el caso de quedar obligados a tributar a base de renta efectiva a contar del 1º de enero de 1991, pero sujetándose a las normas que se establecen en las letras a), b) y c) del número 3.- del citado artículo 4º transitorio (Materia tratada más adelante en la letra c).

Respecto de estos contribuyentes, cabe indicar que solo podrán sujetarse a las disposiciones del artículo 4º transitorio, si para los efectos ya indicados llevaban contabilidad completa antes del 31 de diciembre de 1989, es decir, si los registros o libros contables hubieran sido autorizados y timbrados antes de la fecha ya indicada.

Del mismo modo conviene anotar, que solo son aplicables éstas disposiciones, a aquellos contribuyentes que para los fines de justificar inversiones llevaban contabilidad completa, no así a aquellos que para los mismos fines llevaban contabilidad simplificada.

Ahora bien, el Servicio de Impuestos Internos podrá, en todo caso, verificar la información contenida en dichos registros y además la documentación en que ella se sustenta.

- b) Situación de otros contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva según contabilidad completa.

Los demás contribuyentes no considerados en el análisis de la letra a) precedente, es decir, aquellos que nunca han llevado contabilidad completa para los fines del artículo 71 de la Ley de la Renta, o bien, los que para dichos efectos comenzaron a llevarla con posterioridad al 31 de diciembre de 1989, y quienes llevaban contabilidad simplificada -y que a partir del 1º de enero de 1991 quedaran obligados de conformidad a lo dispuesto por el artículo 2º N° 1 de la Ley de la Renta, a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa- deberán para este último efecto, ceñirse a las normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola contenido en el Decreto Supremo N° 323, de 1982, del Ministerio de Hacienda, solo en aquella parte aplicable a los contribuyentes que lleven contabilidad completa. Por lo tanto, respecto de estos contribuyentes son aplicables las instrucciones impartidas en Circular N° 28, de 1982, en aquella parte que, sean pertinentes. Ahora bien, tal como se comenta en la letra siguiente, estos contribuyentes, al igual que los analizados en el letra precedente, deben además cumplir con las normas que establecen las letras a), b) y c) del N° 3 del este artículo 4º transitorio.

- c) Normas a las cuales deben sujetarse los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 1991, deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

De acuerdo con lo dispuesto por el N° 3, del artículo 4º transitorio de la Ley 18.985, los contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, además de lo indicado en las letras a) y b) precedentes, deben sujetarse a las siguientes normas:

- El balance inicial de activos y pasivos, que en todo caso deben confeccionar al 1º de enero de 1991, se ajustará a las disposiciones del artículo 3º de la Ley 18.985, cuyo análisis se efectuó en el número 1.- anterior de esta letra B), de manera que la referida contabilidad se inicie con los valores determinados en dicho balance inicial. Para tales efectos, en el caso de los contribuyentes analizados en la letra a) anterior, es decir aquellos que llevaban contabilidad completa para los fines del artículo 71 de la Ley de la Renta, deberán efectuar los ajustes necesarios al balance determinado de tal contabilidad al 31 de diciembre de 1990, para el balance inicial a confeccionarse al 1º de enero de 1991 en la forma exigida por el referido artículo 3º. En otras palabras, estos contribuyentes están autorizados para seguir llevando la contabilidad en los mismos libros que tenían al término del año 1990, pero ciñéndose a las nuevas normas contables.

- El aviso que el contribuyente deberá dar, comunicando el hecho de estar sujeto a la tributación sobre la renta efectiva, así como la presentación del balance inicial a que se refiere el artículo 3º de la Ley 18.985, ambos ante el Servicio de Impuestos Internos, deberá ser cumplido por los contribuyentes, que a partir del 1º de enero de 1991 queden obligados a tributar sobre la renta efectiva, dentro de los cuatro primeros meses del mismo año, es decir a más tardar hasta el 30 de abril de 1991.

Para dichos efectos los contribuyentes deberán concurrir a las oficinas de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos, a la que corresponda el domicilio del contribuyente, en donde se recibirán dichas comunicaciones y antecedentes.

Por último, cabe indicar que estos contribuyentes, una vez que se dicte el Reglamento de Contabilidad Agrícola, que dispone el artículo 5º de la Ley 18.985, deberán practicar todos los ajustes

contables que sean necesarios para adecuarse a las disposiciones que dicho Decreto Supremo establezca.

- d) Contribuyentes agricultores que de acuerdo con el anterior texto del artículo 20 N° 1, de la Ley de la Renta, optaron por declarar la renta efectiva, ya sea a través de contabilidad completa o simplificada.

Tal como ya se indicó en la Circular N° 58 del presente año, los contribuyentes agricultores que como consecuencia de las anteriores normas de la Ley de la Renta, específicamente aquellas contenidas en los incisos segundo y tercero del anterior texto del artículo 20 N° 1, letra b), hubieran ejercido la opción de tributar sobre la renta efectiva, a partir de la vigencia de las nuevas normas tributarias mantienen la obligación de seguir tributando bajo el mismo régimen, si no practican el término de giro al 31 de diciembre de 1990 según se indicó en el párrafo final del número 9, de la letra B) del Capítulo I de la referida Circular N° 58, de este año, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de noviembre último.

Al respecto, cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59 del decreto supremo N° 323, sobre Reglamento de Contabilidad Agrícola, tales contribuyentes, una vez ejercida dicha opción, podían determinar su renta efectiva a través de una contabilidad completa o bien simplificada, según fuera el monto del avalúo de sus predios agrícolas. Sobre este particular es necesario precisar lo siguiente:

- Los contribuyentes que en conformidad con las anteriores normas de la Ley de la Renta y hasta el 31 de diciembre de 1990, declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, por haber ejercido la opción de tributar a base de dicha modalidad, deberán seguir con dicha contabilidad, con la única condición que una vez que se dicte el nuevo Reglamento de Contabilidad Agrícola a que se refiere el artículo 59 de la Ley 18.985, practiquen los ajustes contables necesarios para adecuarse a las disposiciones que dicho Reglamento establezca.

Por lo tanto, estos contribuyentes no deberán confeccionar ni presentar el balance inicial a que se refiere el artículo 39 de la Ley 18.985, ni tampoco efectuar el aviso de la circunstancia de estar acogido a dicho régimen de tributación.

- Por su parte, aquellos contribuyentes que en conformidad con las anteriores normas de la Ley de la Renta y hasta el 31 de diciembre de 1990, declaren su renta efectiva determinada según contabilidad simplificada, mantendrán su régimen de renta efectiva. Sin embargo a partir del 19 de enero de 1991, deberán tributar o determinar su renta, a base de contabilidad completa y ajustar su contabilidad a las normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola.

Por lo tanto, estos contribuyentes tampoco deberán confeccionar ni presentar el balance inicial a que se refiere el artículo 39 de la Ley 18.985, ni tampoco efectuar el aviso dando cuenta que se encuentran acogidos al régimen de renta efectiva.

- e) Revalorización especial de los bienes del activo inmovilizado, a que se refiere el N° 2, del artículo 39 de la Ley 18.985.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 69 transitorio, en su letra a), los contribuyentes que en el año comercial 1991, pasen al régimen de renta efectiva determinada según contabilidad completa, por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del N° 1, del Artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tendrán derecho por una sola vez a revalorizar los bienes del activo inmovilizado a que se refiere

el N° 2 del artículo 3º de la Ley 18.985, de acuerdo con su valor comercial y hasta por un monto que no exceda en más de un 50% del valor de dichos bienes registrados en el balance inicial.

e.1) Contribuyentes que podrán efectuar la revalorización especial a que se refiere la letra a) del artículo 6º transitorio de la Ley 18.985.

En conformidad con esta disposición, sólo podrán practicar dicha revalorización especial, los contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, queden obligados a tributar sobre su renta efectiva, o bien aquellos que desde dicho año calendario ejerzan la opción de tributar sujetos a ese régimen en conformidad a lo establecido por los incisos décimo y décimo primero de la actual letra b) del N° 1 del artículo 20, de la Ley de la Renta.

En consecuencia no podrán sujetarse a la revalorización especial que establece la letra a) de este artículo 6º transitorio, aquellos contribuyentes que con anterioridad a 1991, venían tributando sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa o simplificada. Del mismo modo, tampoco podrán sujetarse a esta revalorización especial, los contribuyentes que con posterioridad a 1991 tengan la obligación de tributar sobre su renta efectiva u opten por ella.

e.2) Forma de calcular la revalorización especial.

Según lo establecido por el artículo 3º de la Ley 18.985, (cuyo análisis se efectuó en el número 1.- anterior, de esta letra B), los bienes del activo inmovilizado, que no sean terrenos agrícolas, plantaciones, siembras y animales nacidos en el predio, se valorizarán para los efectos de la confección del balance inicial por su valor de adquisición actualizado, menos la depreciación normal que corresponda.

Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso primero de la letra a) de este artículo 6º transitorio, estos contribuyentes tendrán derecho por una sola vez, a revalorizar los referidos bienes del activo inmovilizado, que no se excluyen del número 2 del citado artículo 3º, ajustando su valor al valor comercial. No obstante ello, dicho valor, no podrá exceder en más de un 50% del registrado en el balance inicial.

Para una mayor claridad, a continuación se desarrolla el siguiente ejemplo:

ANTECEDENTES

- Activo = 1 tractor Ford/85
- Valor Registrado en balance Inicial = \$ 300.000.-
- Valor Comercial = \$ 700.000.-

DESARROLLO:

- Valor registrado en balance inicial = \$ 300.000.-
- Aumento máximo 50%..... 150.000.-
- Nuevo valor..... \$ 450.000.-
=====

e.3) Impuesto único que afecta al mayor valor por concepto de la revalorización a que se refiere la letra a) del artículo 6º transitorio

El inciso segundo de la letra a) del artículo 6º transitorio de la Ley 18.985, establece un impuesto único de 8%, que afecta al mayor valor determinado por concepto de la revalorización especial dispuesta por esta misma norma. En el ejemplo planteado

precedentemente, dicho impuesto único ascendería a \$ 12.000 (9 150.000 x 8%), el cual deberá ser declarado y pagado, dentro de los 12 primeros días del mes siguiente a aquél en que se efectúe la revalorización. Por lo tanto, y considerando que la misma norma legal indica que esta revalorización deberá practicarse al momento de la confección del balance inicial -es decir el 1º de enero de 1991- dicho impuesto único deberá ser declarado y pagado como fecha límite hasta el 12 de febrero de 1991.

e.4) Oportunidad en que deberá practicarse esta revalorización especial

La revalorización especial que se analiza, podrá practicarse por una sola vez por aquellos contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa y deberá incorporarse al balance inicial, al momento de la confección de este último.

El detalle de dicha revalorización y su forma de cálculo, deberá presentarse conjuntamente con el balance dentro de los primeros cuatro meses del año 1991, es decir, habrá plazo para ello, hasta el 30 del mes de abril de 1991. El referido detalle comprenderá la identificación completa del bien, como ser, marca, modelo, año y, además, los antecedentes que justifiquen el valor comercial asignado ya sea, con una tasación técnica hecha por un profesional especializado o con transacciones efectuadas de bienes similares.

e.5) Situación tributaria de la enajenación de bienes que hayan sido revalorizados conforme a la letra a) del artículo 6º transitorio.

En conformidad a lo dispuesto por el inciso final de la letra a) del artículo 6º transitorio, en caso de enajenarse estos bienes, habiendo sido previamente revalorizados en la forma ya analizada, para determinar el resultado de dicha enajenación, el valor de la revalorización que proporcionalmente corresponda al de libro de dicho bien, no podrá ser deducido como costo de la operación.

En consecuencia, cabe indicar que el mayor valor del bien, producto de la revalorización que se analiza, podrá en definitiva por los períodos siguientes ser objeto de revalorización y de depreciación, no obstante ello, en caso de enajenarse el bien respectivo, el valor subsistente de dicha revalorización especial, no podrá ser deducido como costo de la referida operación. Obviamente esta limitación solo procede en el caso de la primera enajenación del bien respectivo.

f) Revalorización especial a que se refiere la letra b) del artículo 6º transitorio de la Ley 18.985.

La letra b) del artículo 6º transitorio de la Ley 18.985, establece un sistema alternativo al procedimiento de la letra anterior, para revalorizar algunos bienes del activo inmovilizado.

En efecto, a través de lo dispuesto por esta letra b) los bienes físicos del activo inmovilizado, que no sean plantaciones, animales ni predios, podrán revalorizarse de acuerdo con las normas, limitaciones y procedimientos establecidos en el artículo 5º transitorio, número 1, letra d).

Respecto de la forma de revalorización que establece la norma recién citada se hacen aplicables las instrucciones contenidas en el número 3.- de esta letra B), (letra c), CUARTA ALTERNATIVA y en las letras e), f), g), h) e i).

Por consiguiente, la revalorización referida, como la disposición legal expresamente lo establece, deberá sujetarse a las mismas normas, limitaciones y procedimientos de aquella que se practique de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5º transitorio, número 1, letra d), siéndole por lo tanto aplicable las instrucciones indicadas en el párrafo anterior, pero considerando las siguientes situaciones:

- Se trata en este caso de bienes del activo inmovilizado que no sean plantaciones, animales ni predios;

- El valor a fijar será el de reposición nuevo del bien o el de otro de características similares si estuviera descontinuado. A este respecto, el profesional tasador deberá acreditar detalladamente el valor de reposición (o de mercado puesto en el lugar de uso o explotación) que considere como punto de referencia. También podrán acogerse a esta revalorización aquellos bienes respecto de los cuales no existan documentos u otros antecedentes que acrediten su adquisición o construcción, debiendo en tal caso fijarse, fundadamente, la fecha de inicio de su explotación o utilización, para los efectos de aplicar la depreciación que corresponda.

- Al valor anterior deberá deducirse la depreciación normal por la vida útil cumplida del bien desde su elaboración, si ha sido producido por el contribuyente, o desde su utilización si fué adquirido de terceros. También deberá deducirse una estimación de los daños que presente el bien, en el caso que así ocurriera;

- Los bienes revalorizados solo podrán ser objeto de depreciación normal para el futuro, respecto naturalmente de la vida útil aún no cumplida, y

- Al igual que los predios revalorizados de acuerdo con las normas del artículo 5º transitorio, número 1, letra d), los bienes de que trata la revalorización del artículo 6º transitorio, letra b), tampoco darán derecho a deducir la pérdida en la parte que corresponda al monto de la revalorización, en el caso de la primera enajenación del bien, o de las posteriores en el mismo plazo de tres años, pero en el presente caso se aplicará igual limitación por las pérdidas que se produzcan por la destrucción del bien (ver letra f.2. más adelante).

f.1) Oportunidad en que debe practicarse la revalorización a que se refiere la letra b) del artículo 6º transitorio.

Por tratarse éste de un procedimiento alternativo de revalorización a aquel establecido en la letra a) de la misma norma legal, cabe indicar que el cálculo de esta revalorización deberá practicarse también al momento de la confección del balance inicial e incorporarse a él. Del mismo modo, el detalle de dicha revalorización, deberá también presentarse conjuntamente con el balance inicial, es decir dentro de los cuatro primeros meses de 1991.

f.2) Situación tributaria de los bienes que hayan sido revalorizados conforme a la letra b) del artículo 6º transitorio.

Los activos revalorizados en conformidad con esta letra b), podrán ser, posteriormente, revalorizados en conformidad a las normas generales de la Ley de la Renta, y, podrán ser además objeto solo de depreciación normal.

Ahora bien, por expresa disposición del inciso final de esta letra, en caso de la primera enajenación de estos bienes, o en caso de su destrucción, no podrá deducirse como costo o como pérdida, respectivamente, la parte que en el valor libro del bien corresponde

proporcionalmente a la revalorización practicada de acuerdo con la referida letra b).

Por otro lado, en aquellos casos en que un contribuyente adquiriera un bien revalorizado en conformidad con esta letra, deberá registrarlos en su contabilidad por el valor de adquisición, pero contabilizando separadamente la parte proporcional que corresponda a su revalorización. Para tales efectos, el enajenante deberá informar al adquirente, en el contrato respectivo, la parte que corresponde a la revalorización practicada en conformidad con esta letra. Posteriormente, y si dentro del plazo de 3 años contado desde la primera adquisición, se enajenara o bien se destruyera dicho bien, en tales circunstancias no podrá tampoco deducirse como costo de la operación, ó como pérdida, respectivamente, la parte que corresponda a la referida revalorización. Esta exigencia es válida para todas las enajenaciones que se efectúen del bien, dentro del plazo de tres años contados desde la primera enajenación que realice el contribuyente que pase a llevar contabilidad completa desde el año 1991.

3.- Tratamiento tributario de la primera enajenación de predios agrícolas efectuados a contar del 28 de junio de 1990, por contribuyentes agricultores que desde el 19 de enero de 1991, en adelante, deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

El artículo 59 transitorio de la Ley 18.985, establece el tratamiento tributario al cual se encuentra sujeta la primera enajenación de predios agrícolas, que a contar del 28 de junio de 1990, efectúen contribuyentes agricultores que a partir del 19 de enero de 1991 en adelante, deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En conformidad con dicho artículo, sólo queda sujeta a sus disposiciones, la primera enajenación de un predio agrícola, que se efectúe a partir de la fecha señalada, por los contribuyentes ya indicados. De manera que las enajenaciones posteriores de un bien raíz, ó aquellas efectuadas por contribuyentes agricultores sujetos al régimen de presunción de rentas, no se afectarán con las normas de este artículo, sino con las disposiciones generales establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A continuación se analizará el tratamiento tributario aplicable a las referidas enajenaciones:

a) Contribuyentes sujetos a las disposiciones del artículo 59 transitorio de la Ley 18.985.

Sólo quedan sujetos a las disposiciones del artículo 59 transitorio de la Ley 18.985, los contribuyentes que desde el 19 de enero de 1991, en adelante, deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20 Nº 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por lo tanto, todos los contribuyentes que por no cumplir con los requisitos que esta última norma establece para tributar sobre la renta presunta, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva, o bien aquellos que opten por esta última modalidad, deberán sujetarse a las disposiciones del artículo 59 transitorio ya nombrado, por la primera enajenación de los bienes raíces agrícolas que efectúen a partir del 28 de junio de 1990.

Los contribuyentes agricultores que mantengan el sistema o régimen de presunción de renta, y efectúen enajenaciones de bienes raíces estando acogidos a dicha forma de tributación, no estarán sujetos a las disposiciones del artículo 59 transitorio de la Ley 18.985; sino que en tal caso deben someterse a lo dispuesto por las

reglas generales de la Ley de la Renta. En la misma situación se encuentran aquellos contribuyentes que antes del 28 de junio de 1990, venían declarando sus impuestos sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, ya sea por estar constituidos como sociedades anónimas o agencias extranjeras, o por tratarse de contribuyentes que con anterioridad a dicha fecha habían ejercido la opción de tributar conforme a dicha modalidad.

La primera enajenación de bienes raíces efectuados por contribuyentes que con posterioridad a 1991 tengan la obligación de declarar la renta efectiva según contabilidad completa, se sujetarán también a las normas de este artículo.

b) Tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de predios agrícolas.

De acuerdo con lo dispuesto por el N.º 1, del artículo 5.º transitorio de la Ley 18.985, el valor de enajenación del predio agrícola, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta sólo hasta la concurrencia de cualquiera de cuatro distintas alternativas para determinar el monto o valor que no constituye renta, a elección del contribuyente, y que al efecto se establecen en las letras a), b), c) y d), de esta misma disposición.

Ahora bien, si de la aplicación de cualquiera de las cuatro alternativas mencionadas, elegida por el contribuyente, se determina que el precio de la enajenación es superior, el mayor valor se afectará con los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en el período tributario en que se efectúe la referida enajenación.

Por su parte, si en conformidad con dicha determinación se establece que el valor de enajenación es inferior a cualquiera de las cuatro alternativas elegidas por el contribuyente, dicha operación no estará sujeta a tributación, y el menor valor determinado, no podrá deducirse ni compensarse con otras rentas de primera categoría ni de global complementario o adicional.

c) Determinación del mayor o menor valor obtenido en la enajenación de un predio agrícola.

En el N.º 1, del artículo 5.º transitorio, tal como ya se indicó en el punto precedente, se establecen cuatro alternativas, a elección del contribuyente, para determinar la cantidad que, para los efectos de su tributación, tendrá el carácter de un ingreso no constitutivo de renta.

Cabe señalar que dichas cuatro alternativas de valorización de los predios agrícolas, solo tienen aplicación, para los efectos de la determinación de aquella parte del precio de la enajenación que tiene el carácter de ingreso no constitutivo de renta, ya que para los efectos de la valorización y registro del bien raíz en el balance inicial a que se refiere el artículo 3.º de la Ley 18.985, debe el contribuyente remitirse solamente a lo establecido por el N.º 1, de esta última disposición.

A continuación se analizan las cuatro situaciones para calcular el monto o cantidad correspondiente al valor de la enajenación, que debe considerarse ingreso no constitutivo de renta:

PRIMERA ALTERNATIVA: La letra a) del N.º 1 del artículo 5.º transitorio de la Ley 18.985, dispone que no constituirá renta la cantidad que corresponda al valor de adquisición del predio reajustada en el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al

consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al de su enajenación.

Respecto de esta alternativa, cabe expresar que en aquellos casos en que el contribuyente enajene solo una parte del predio adquirido, el valor de adquisición de la parte que se enajena, deberá determinarla considerando el valor proporcional que le asigne en el total del predio. Para estos efectos deberá confeccionar un análisis detallado que justifique dicha proporción, el cual mantendrá en su poder a disposición de los funcionarios del Servicio.

Cabe hacer presente que si el valor de adquisición que corresponda al predio no se encuentra suficientemente acreditado, no podrá utilizarse esta alternativa.

SEGUNDA ALTERNATIVA: Por su parte la letra b), del Nº 1, del artículo 59 transitorio de la Ley 18.985, establece como ingreso no constitutivo de renta el valor de la enajenación correspondiente al avalúo fiscal que a la fecha de la enajenación tenga el bien que se enajena.

Dicho avalúo fiscal corresponderá al avalúo que para los efectos del impuesto territorial determine el Servicio para el primer y segundo semestre de cada año calendario, debiendo por tanto el contribuyente considerar uno de estos dos valores, dependiendo ello si la enajenación se efectuó en el primer o segundo semestre del año calendario correspondiente.

En el evento en que el contribuyente enajena solo una parte del bien, deberá solicitar al Servicio de Impuestos Internos la determinación proporcional del avalúo fiscal que corresponda.

TERCERA ALTERNATIVA: De acuerdo con la letra c) de este número 19, el contribuyente podrá también optar por considerar como ingreso no constitutivo de renta el valor de la enajenación que corresponda al valor comercial del predio que se enajena, determinado éste, solo para los efectos a que se refiere el artículo 59 transitorio, por la tasación que de dicho valor comercial practique el Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, dicha tasación del valor comercial deberá ser solicitada previamente por el contribuyente, cuando se haya decidido por esta alternativa de valorización.

El contribuyente podrá reclamar de la tasación practicada por el Servicio, con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario. Por lo tanto, de la referida tasación solo podrá reclamarse dentro del plazo de 30 días contado desde la fecha de notificación de la tasación. En todo caso, la reclamación que sobre dicha tasación se deduzca, se sujetará al procedimiento general establecido en el Título II del Libro III del Código Tributario.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en la parte final de esta letra c), la alternativa de valorización recién analizada solo tendrá aplicación para aquellas enajenaciones de bienes raíces agrícolas que se efectúen hasta la entrada en vigencia de la primera tasación de bienes raíces de la primera serie, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley Nº 17.235, se haga a partir de la publicación de la Ley 18.985, es decir, a contar del 28 de junio de 1990. En consecuencia, a partir de la entrada en vigencia de la primera tasación de bienes raíces de la primera serie que se efectúe, el contribuyente sólo podrá optar por las alternativas signadas con las letras a), b) y d), del Nº 1 del artículo 59 transitorio de la Ley Nº 18.985, para determinar aquella parte del valor de la enajenación del bien raíz agrícola, que tendrá el carácter de un ingreso no constitutivo de renta.

CUARTA ALTERNATIVA: Por último, el Nº 1, del artículo 5º transitorio, en su letra d), establece que del valor de enajenación del bien raíz agrícola, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, la cantidad que corresponda al valor comercial del predio que se enajena, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil con, a lo menos, diez años de título profesional.

- d) Bienes que podrán ser contempladas en la tasación que se efectúe conforme a la letra d), del Nº 1, del Artículo 5º Transitorio

De acuerdo con lo dispuesto en esta norma el valor comercial del predio será determinado considerando para ello, sólo los bienes que contempla la ley Nº 17,235. Por tanto, teniendo presente lo establecido en el artículo 1º letra A), de la referida Ley Nº 17.235, sobre Impuesto Territorial, dicha tasación comprenderá todo predio, cualquiera que sea su ubicación, cuyo terreno está destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal, o que económicamente sea susceptible de dichas producciones en forma predominante. También se incluirán aquellos bienes inmuebles o parte de ellos, cualquiera que sea su ubicación, que no tengan terrenos agrícolas o en que la explotación del terreno sea un rubro secundario, siempre que en dichos inmuebles existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de productos agropecuarios primarios, vegetales o animales.

Del mismo modo y para los efectos de la referida tasación, no se incluirá el mayor valor que adquieran los terrenos como consecuencia de aquellas mejoras que la disposición legal (Ley 17.235) expresamente señala.

- e) Profesionales o sociedades calificadas que intervienen en la tasación a que se refiere la letra d) del Nº 1, del artículo 5º transitorio.

Podrán intervenir en la determinación del valor comercial a que se refiere la letra d) del Nº 1, del artículo 5º transitorio, las siguientes personas y entidades, bajo el cumplimiento de los requisitos que en cada caso se indican:

Personas naturales: Las personas naturales calificadas para practicar dicha tasación deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Ser ingeniero agrónomo, forestal o civil;
- Con a lo menos diez años de título profesional;
- Deberá estar inscrito en el registro que al efecto llevará el Servicio de Impuestos Internos. Sobre dicho registro, el Servicio a través de la Circular Nº 54, de 1990, impartió las instrucciones pertinentes.
- En el caso de las tasaciones practicadas por estos profesionales deberán además, para ser válidos, contar con la aprobación y certificación de una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, o bien por una sociedad tasadora de activos.

Sociedad tasadora de activos: Las sociedades tasadoras de activos, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Debe estar autorizada por el Servicio de Impuestos Internos;
- Deben estar organizadas como sociedades de personas;
- Deben estar formadas exclusivamente por personas naturales;
- Deben estar formadas por un máximo de diez socios;
- El capital pagado, debe ser igual o superior a 800 unidades tributarias mensuales vigentes al momento de su constitución;
- Por último, deben tener por único objeto, la realización de valorizaciones para los fines contemplados en el artículo 5º transitorio, artículo 6º transitorio letra b), y artículo 7º transitorio Nº 4, todos de la Ley Nº 18.985.

Firma auditora: Estas entidades, podrán efectuar la aprobación y certificación de las referidas valorizaciones, cumpliendo con el único requisito de estar registradas en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.

- f) Reglamento aplicable a las entidades que practicarán las tasaciones a que se refiere la letra d).

No obstante lo expresado, cabe señalar que el Presidente de la República, en conformidad con lo dispuesto por el Nº 2, del artículo 5º transitorio que se analiza, dictará un Reglamento que contendrá las normas aplicables a las sociedades tasadoras de activos y a las firmas auditoras y en el que además se indicará el procedimiento al que deberán sujetarse en su formación las sociedades tasadoras de activos.

- g) Comunicación de la tasación practicada en conformidad con la letra d).

Por otra parte cabe indicar que, toda tasación practicada en conformidad con la letra d) del Nº 1 del artículo 5º transitorio de la Ley 18.985, deberá ser comunicada por la empresa auditora o tasadora a través de una carta certificada, dirigida tanto al interesado como a la Dirección Regional a la cual corresponde el domicilio de la persona que enajena el bien raíz agrícola.

- h) Responsabilidad de las firmas auditoras, tasadoras y profesionales, por las valorizaciones efectuadas de acuerdo con la letra d).

De conformidad a lo dispuesto por el inciso quinto de la letra d), del Nº 1, del artículo 5º transitorio, de la Ley 18.985, las firmas auditoras, las sociedades tasadoras de activos y los profesionales a que se refiere el inciso primero de esta misma norma legal, que practiquen o intervengan en valorizaciones de aquellas a que se refiere el inciso primero de la letra d) recién nombrada, en forma dolosa o negligente, serán solidariamente responsable con el contribuyente por las diferencias de impuestos y recargos que se determinen.

Por lo tanto, para estos efectos y de conformidad a lo dispuesto por esta misma norma, las citaciones o liquidaciones que el Servicio practique por este motivo, al contribuyente que enajenó el bien raíz, deberán además notificarse a la firma auditora ó a la sociedad tasadora de activos que efectuó, aprobó o certificó la tasación respectiva y además al profesional correspondiente.

i) Efectos contables y tributarios de una tasación efectuada en conformidad a la letra d), cuyo monto resulte superior al valor de enajenación del predio agrícola.

Cabe tener presente que al ingresar el agricultor al régimen de renta efectiva, de acuerdo a lo que previene el artículo 3º Nº 1, de la Ley 18.985, los terrenos agrícolas deben ser valorizados para los efectos contables de acuerdo con su avalúo fiscal o bien por su valor de adquisición actualizado. Por consiguiente, la tasación a que se refiere la letra d), solo puede practicarse en fecha posterior a la del balance inicial, considerando al respecto que el inciso segundo y tercero de esta letra, establece una norma especial por la cual el mayor valor que se origine de esta tasación debe registrarse en el activo separadamente del valor que tenían los bienes raíces tasados. Esta exigencia es válida también para los adquirentes del bien tasado, obviamente en relación al valor de adquisición, hasta que se cumpla el plazo de tres años según se explica más adelante. Para este efecto, en el contrato respectivo, el enajenante, deberá dejar constancia de la parte del precio que corresponda al valor de la tasación del predio agrícola.

Como se indicó, para los fines contables, el inciso tercero de la disposición ya nombrada establece que el mayor valor que representa la tasación a que se refiere esta letra, vale decir, el mayor valor de la tasación por sobre el valor contabilizado o de adquisición del bien raíz agrícola, se registrará en el activo, separadamente, es decir, en una cuenta de activo con abono a una cuenta especial de patrimonio.

Ahora bien, de acuerdo con lo que expresamente dispone esta norma, dichos contribuyentes, que deban efectuar esta contabilización, no podrán posteriormente efectuar disminuciones de capital, ni distribuciones, con cargo al mayor valor contabilizado en esta cuenta especial de patrimonio.

Por último, cabe indicar que los contribuyentes, que enajenen bienes raíces que se encuentren en la situación comentada precedentemente, es decir, que el valor en que fué tasado el bien raíz, en virtud de lo dispuesto en la letra b) del artículo 5º transitorio en referencia, sea superior al valor contabilizado o de adquisición, más sus revalorizaciones legales si corresponden, quedarán sujetos al siguiente procedimiento cuando a su vez enajenen el mismo bien raíz:

- En el caso de la primera enajenación o de las sucesivas que se efectúen dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de la primera enajenación ocurrida desde que el enajenante comenzó a tributar a base de renta efectiva, el referido mayor valor correspondiente a la tasación efectuada de acuerdo con la letra d), no podrá ser deducido del precio de la enajenación para los efectos de determinar el mayor valor sujeto a tributación. Por lo tanto, el costo de esta enajenación solo lo constituirá el valor de adquisición o de libro actualizado del bien raíz, sin considerar la mencionada revalorización. Se reitera en este punto que en el contrato respectivo debe dejarse constancia de la parte del precio que corresponde a la valorización.
- En caso de que las enajenaciones posteriores a la primera se efectúen con posterioridad al plazo de tres años recién indicado, el referido mayor valor correspondiente a la tasación de la letra d), podrá ser deducido, debidamente actualizado, como costo de dicha enajenación para los fines de determinar el mayor valor afecto a impuesto.

II.- MINERIA:

A.- TEXTO DE LAS DISPOSICIONES PERMANENTES Y TRANSITORIAS CONTENIDAS EN LA LEY 18.985, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE 28.06.90, QUE DICEN RELACION CON LOS CONTRIBUYENTES MINEROS QUE DEBEN DECLARAR SUS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGUN CONTABILIDAD COMPLETA. (Se reproducen también aquella parte que corresponde a la actividad del transporte terrestre de carga ajena)

"ARTICULO 40.- Los contribuyentes que por aplicación de lo dispuesto en los artículos 34 y 34 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pasen a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad deberán registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que deben confeccionar al 1º de enero del ejercicio en que queden sujetos al nuevo sistema, según las siguientes normas:

1.- Los terrenos se registrarán por su avalúo fiscal a la fecha del balance o por su valor de adquisición reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al balance, a elección del contribuyente.

2.- Los demás bienes físicos del activo inmovilizado se registrarán por su valor de adquisición o construcción, debidamente documentados y actualizados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la adquisición o desembolso y el último día del mes anterior al del balance, deduciendo la depreciación normal que corresponda por el mismo período en virtud de lo dispuesto en el número 5º del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los contribuyentes del artículo 34 bis a que se refiere este artículo deberán registrar los vehículos motorizados de transporte de carga terrestre de acuerdo con su valor corriente en plaza, fijado por el Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio anterior a aquel en que deban determinar su renta según contabilidad completa. Ese valor deberá actualizarse por la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la publicación de la lista que contenga dicho valor corriente en plaza en el Diario Oficial y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que esa lista haya sido publicada. Los vehículos mencionados sólo podrán ser objeto de depreciación normal.

3.- El valor de los bienes del activo realizable se determinará en conformidad con las normas del artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo con la documentación correspondiente, y se actualizará a su costo de reposición según las normas contenidas en el artículo 41 número 3º de la misma ley.

4.- Los otros bienes del activo se registrarán por su costo o valor de adquisición, debidamente documentado y actualizado en conformidad con las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

5.- Los pasivos se registrarán según su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Los 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 éste.

6.- La diferencia entre los activos y pasivos registrados en la forma antes indicada se considerará capital para todos los efectos legales o pérdida deducible en conformidad con el artículo 31, número 3º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según corresponda.

Para todos los efectos tributarios, se presumirá que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de esta ley.

El Servicio de Impuestos Internos podrá rebajar los valores registrados en el balance inicial, haciendo uso del procedimiento establecido en el artículo 64 del Código Tributario, en todos aquellos casos en que la valorización del contribuyente no cumpla los requisitos señalados en este artículo o no sea debidamente demostrada.

En su primera declaración acogida al sistema de renta efectiva el contribuyente deberá dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen, acompañando el balance inicial mencionado en el inciso primero de este artículo. La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso segundo del artículo 260 del Código Tributario.

Los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba llevar contabilidad completa para determinar su renta, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha, deberán ser considerados en el ejercicio de su percepción a menos que hubieran sido facturados y entregados los bienes o prestados los servicios, cuando el contribuyente estaba aún bajo el régimen de renta presunta, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengación.

Las enajenaciones del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes a que se refiere este artículo, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales pertenencias a tributar también según ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones hechas por estos últimos y así sucesivamente. Lo dispuesto en este inciso se aplicará también cuando, durante los ejercicios señalados, los contribuyentes entreguen en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre. En tal circunstancia, el arrendatario o mero tenedor quedará también sujeto al régimen de renta efectiva según contabilidad completa. Se aplicará respecto de lo dispuesto en este inciso lo prescrito en el artículo 75 bis del Código Tributario; sin embargo, en este caso el enajenante de la pertenencia, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue la pertenencia o el vehículo de carga, 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 según contabilidad completa. 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 aquel haya señalado en el contrato, y en la misma forma al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos del mismo domicilio.

El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato en que se enajenen pertenencias mineras o acciones en sociedades legales mineras, son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato. Si el Servicio estimase que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da es desproporcionado al precio corriente en plaza, liquidará el impuesto correspondiente. Para este efecto el mayor valor obtenido en la enajenación no se registrará por lo dispuesto en el artículo 17, número 89,

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

ARTICULO 59.- (Inciso primero).....

"Facúltase al Presidente de la República para que mediante decreto supremo que llevará las firmas de los Ministros de Hacienda y de Minería, establezca las normas para determinar la parte del valor de las pertenencias mineras que se incluirá en el costo directo del mineral extraído, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El Reglamento deberá considerar el valor de adquisición actualizado de las pertenencias respectivas y establecerá las normas para la estimación técnica del mineral que ellas contienen. En todo caso, al establecer el valor inicial del respectivo grupo de pertenencias deberá excluirse de éste la parte que proporcionalmente corresponda al mineral que se haya extraído hasta ese momento.

Los reglamentos a que se refiere este artículo se dictarán antes del 1º de enero de 1991."

ARTICULO 72.- a) Agrégase el siguiente artículo 75 bis al Código Tributario:

"Artículo 75 bis.- En los documentos que den cuenta del arrendamiento o cesión temporal en cualquier forma, de un bien raíz agrícola, el arrendador o cedente deberá declarar si es un contribuyente del impuesto de primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta que tributa sobre la base de renta efectiva o bien sobre renta presunta. Esta norma se aplicará también respecto de los contratos de arrendamiento o cesión temporal de pertenencias mineras o de vehículos de transporte de carga terrestre.

Los Notarios no autorizarán las escrituras públicas o documentos en los que falte la declaración a que se refiere el inciso anterior.

Los arrendadores o cedentes que no den cumplimiento a la obligación contemplada en el inciso primero o que hagan una declaración falsa respecto de su régimen tributario, serán sancionados en conformidad con el artículo 97, Nº 1, de este Código, con multa de una unidad tributaria anual a cincuenta unidades tributarias anuales, y, además deberán indemnizar los perjuicios causados al arrendatario o cesionario."

(letra b).....)

"ARTICULO 3º TRANSITORIO.- Las actividades agrícolas, de minería y de transportes quedarán sujetas a las siguientes reglas para el año comercial 1991:

(letra a).....)

b) Los contribuyentes que desarrollaban actividades de minería al 31 de diciembre de 1989, o que las desarrollen al 31 de diciembre de 1990, para determinar si quedan obligados a declarar el impuesto de primera categoría sobre su renta efectiva, determinada según contabilidad completa, deberán aplicar las normas de los incisos primero, tercero, cuarto y séptimo del artículo 34, número 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta respecto de cada uno de esos años.

c) Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 1989 desarrollaban actividades de transporte, o que las desarrollen al 31 de diciembre de 1990, para determinar si quedan obligados a declarar el impuesto de primera categoría sobre su renta efectiva, determinada según contabilidad completa, deberán aplicar las normas de los incisos cuarto, sexto, séptimo y décimosegundo del artículo 34 bis, número 3, de la Ley sobre Impuesto a la Renta respecto de cada uno de esos años."

"ARTICULO 7º TRANSITORIO.- Los contribuyentes que, como consecuencia de las normas introducidas en los artículos 34 y 34 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pasen a declarar la renta efectiva proveniente de actividades mineras o de transporte, a contar del año comercial 1991, se sujetarán a las siguientes reglas.

1.- Los contribuyentes que, para los efectos contemplados en el artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, llevaban contabilidad completa en libros autorizados y timbrados por el Servicio de Impuestos Internos con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, podrán continuar llevando su contabilidad en dichos libros, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos respecto de la información en ellos contenida y de la documentación en que se sustente.

2.- Los contribuyentes que no se encuentren en la situación indicada en el número precedente, deberán ceñirse a las normas y principios contables generales aplicables a los contribuyentes que lleven contabilidad completa, sin perjuicio de las normas tributarias pertinentes.

3.- Los contribuyentes señalados en los números anteriores deberán sujetarse, además, a las siguientes normas:

a) Su balance inicial de activos y pasivos deberá confeccionarse al 1º de enero de 1991, y deberán ceñirse a las normas del artículo 4º de la presente ley, con los ajustes contables que correspondan.

b) El aviso y presentación del balance inicial al Servicio de Impuestos Internos a que se refiere el inciso tercero del artículo 4º antes citado, deberá efectuarse dentro de los cuatro primeros meses de 1991.

4.- Estos contribuyentes podrán valorizar los bienes del activo físico inmovilizado que no sean terreno, pertenencias mineras ni vehículos de transporte de carga terrestre según las normas, en la forma y con las limitaciones establecidas en la letra b) del artículo 6º transitorio.

Los contribuyentes que deban incorporarse al régimen de renta efectiva con posterioridad al año comercial 1991, podrán efectuar la revalorización a que se refiere el inciso anterior en las condiciones y con las limitaciones allí expresadas, pero solamente respecto de aquellos bienes que hubieran adquirido con anterioridad a la publicación de esta ley.

5.- Las enajenaciones del todo o parte de pertenencias mineras, efectuadas durante 1990 y 1991 por los contribuyentes referidos en este artículo, obligarán al adquirente de dichas pertenencias a tributar en conformidad con lo dispuesto en el número 2 del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

B.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Como puede apreciarse de la lectura de los artículos transcritos, las normas aplicables a los contribuyentes que a cualquier título posean o exploten yacimientos mineros, en el caso en que de conformidad a las normas del artículo 34 de la Ley de la Renta, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, son muy similares a aquellas aplicables a los agricultores, y analizadas en el Capítulo I, de esta Circular, por lo que en los párrafos siguientes solo se analizarán aquellas situaciones que son diferentes, y en lo demás se harán aplicables las instrucciones indicadas con anterioridad con las adaptaciones naturales que corresponden.

- 1.- Disposiciones de carácter permanente de la Ley 18.985, aplicables a los contribuyentes mineros, que en conformidad a las normas del artículo 34 de la Ley de la Renta, quedan obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En conformidad a las normas contenidas en la Ley NQ 18.985, todos aquellos contribuyentes mineros, que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley de la Renta, queden obligados a tributar por dicha actividad, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben para tales efectos, al igual que los agricultores, cumplir con una serie de obligaciones y sujetarse además a algunas disposiciones que hacen posible que transiten desde un régimen de renta presunta hacia el régimen de renta efectiva ya mencionado.

En el presente número se analizarán las normas de carácter permanente contenidas en la citada ley 18.985, que dicen relación con las obligaciones y disposiciones aplicables a los mineros, es decir, las instrucciones impartidas bajo este número, son aplicables tanto a aquellos contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, tengan dichas obligaciones, como a aquellos que deban cumplirlas en los ejercicios comerciales siguientes.

- a) Inventario o Balance Inicial que deben confeccionar los contribuyentes mineros, obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero, del artículo 4º de la ley 18.985, los contribuyentes que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta pasen desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva determinada según contabilidad completa deben, en primer lugar, al igual que los agricultores, confeccionar un inventario de sus bienes (activos) y obligaciones (pasivos), que digan relación con su actividad minera, existentes al 1º de enero del ejercicio comercial en que queden sujetos al nuevo sistema de tributación.

Ahora bien, en conformidad con la misma disposición, dicho inventario valorizado de acuerdo con las normas establecidas en los números 1 al 6, de este inciso del artículo 4º, dará origen al balance inicial que constituirá la base de las anotaciones contables que al efecto deberá realizar el contribuyente. Dicho de otra forma, el balance inicial así confeccionado constituirá esencialmente el asiento de apertura de los registros contables del contribuyente.

- b) Valorización de los activos y pasivos existentes al 1º de enero del ejercicio comercial en que el contribuyente minero quede obligado a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

El inciso primero del artículo 4º de la Ley 18.985, en sus números 1 al 6, establece el procedimiento a que se deben ceñir los contribuyentes mineros, para los efectos de valorizar sus bienes y obligaciones existentes al 1º de enero del ejercicio en que queden obligados a tributar sobre la renta efectiva de su actividad.

Ahora bien, teniendo presente que dichas normas sobre valorización, son prácticamente las mismas que el artículo 3º de la Ley 18.985, dispuso para la actividad de la agricultura, con excepción de la establecida en el Nº 4, de la recién citada disposición -la cual obviamente es solo aplicable a la actividad agrícola- a continuación se armonizan las citadas instrucciones con las normas sobre valorización de activos y pasivos aplicables a los contribuyentes mineros obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

- b.1) Valorización de los terrenos o predios de propiedad del contribuyente.

El Nº 1, del inciso primero del artículo cuarto de la ley Nº 18.985, establece, a elección del contribuyente, dos alternativas de valorización de los predios o terrenos que sean de propiedad del contribuyente minero. Para tales efectos son plenamente válidas las instrucciones impartidas en el Capítulo I, letra B), número 1.- letra b.1), relativas a los agricultores.

- b.2) Valorización de los demás bienes físicos del activo inmovilizado.

El Nº 2, del referido inciso primero del artículo 4º de la Ley 18.985, establece por su parte, el método o procedimiento a utilizar para la valorización de los demás bienes físicos del activo inmovilizado, esto es, excluidos los terrenos a que se refiere el número precedente. Sobre el particular, son válidas las instrucciones que para el caso de los agricultores se impartió en el Capítulo I, letra B), número 1.- punto b.2), relativa a los agricultores.

Para los efectos de la depreciación a que se refiere este punto, así como para lo establecido en el Nº 4, del artículo 7º transitorio de la Ley 18.985, a continuación se dan a conocer los años de vida útil asignados por el Servicio a algunos bienes utilizados en la actividad de la minería, en diversos pronunciamientos.

TIPO DE BIENES	DEPRECIACION O VIDA UTIL NORMAL
----------------	------------------------------------

(1) Maquinarias en general destinadas a trabajos pesados en minas y plantas beneficiadoras de minerales.....	10 años
(2) Instalaciones de minas y plantas beneficiadoras de minerales.....	5 años
(3) Construcciones definitivas.....	25 años
(4) Construcciones provisionarias.....	10 años
(5) Camiones para acarreo de minerales.....	7 años
(6) Camiones en general excepto para el acarreo de minerales.....	7 años
(7) Camionetas y automóviles.....	10 años
(8) Herramientas pesadas.....	10 años
(9) Herramientas livianas.....	5 años
(10) Edificios en general.....	30 años
(11) Construcciones de obras camineras (camino, puentes, túneles).....	25 años
(12) Construcciones ferroviarias (vías férreas, puentes, túneles).....	25 años
(13) Túnel Mina	25 años
(14) Maquinarias de subestación eléctrica y de plantas distribuidoras, torres y equipos.....	10 años
(15) Instalaciones eléctricas.....	10 años
(16) Tranques de relaves.....	10 años
(17) Muebles de oficina.....	10 años
(18) Útiles de oficina.....	5 años

b.3) Valorización de los bienes del activo realizable:

Respecto de la valorización de estos bienes para el caso de los mineros, se hacen extensivas las instrucciones impartidas en el Capítulo I, letra B), número 1.- punto b.3), relativo a los agricultores.

No obstante ello, cabe señalar que como costo directo del mineral extraído existente al 1º de enero del ejercicio, tal como lo expresa el actual artículo 30 de la Ley de la Renta, debe considerarse también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento, el que, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 5º de la Ley 18.985, debe ser dictado por el Presidente de la República, antes del 1º de enero de 1991.

b.4) Valorización de otros bienes del activo

Respecto de este punto se hacen aplicables las instrucciones impartidas en el Capítulo I, letra B), número 1.-, punto b.5), relativo a los agricultores.

b.5) Valorización de los pasivos y obligaciones

De acuerdo con lo dispuesto por el Nº 5, de la misma norma legal, los pasivos se registrarán según su monto efectivo debidamente documentado y actualizado de acuerdo con las normas del artículo 41, de la Ley de la Renta. Por lo tanto se hacen extensivas las instrucciones que sobre el particular se impartieron en el Capítulo I, letra B), número 1.-, punto b.6), relativo a los agricultores.

Asimismo, se hace aplicable a esta letra b), sobre valorización de activos y pasivos de la actividad minera, el párrafo final de la letra b), del número 1.-, de la letra B) del Capítulo I, relativo a los agricultores.

c) Tratamiento tributario de la diferencia determinada entre los activos y pasivos registrados en el balance inicial

De acuerdo con lo establecido en el Nº 6, del inciso primero del artículo 4º de la Ley 18.985, el tratamiento tributario de la diferencia determinada entre los activos y pasivos registrados en el balance inicial de los contribuyentes mineros que en conformidad al artículo 34 de la Ley de la Renta, quedan obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, es igual a lo dispuesto para el caso de los agricultores, por lo tanto, respecto de esta letra se hacen extensivas las instrucciones de la letra c) del número 1.- de la letra B), Capítulo I.

d) Contribuyentes con otros activos y pasivos distintos a los señalados en el artículo 4º de la ley 18.985.

En este punto, son plenamente aplicables a los contribuyentes de la actividad minera las instrucciones contenidas en la letra d) del número 1.-, de la letra B), Capítulo I.

e) Efectos tributarios del balance, y facultad reguladora del Servicio de Impuestos Internos

Al igual que en el caso de los agricultores, el segundo inciso del artículo 40 de la Ley 18.985, establece para los efectos tributarios una presunción, de acuerdo con la cual, todos aquellos activos incluidos en el balance inicial en cumplimiento de dicho artículo, de los contribuyentes mineros que deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, se presume que han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de esta misma ley, por lo tanto, respecto de estos puntos se hacen extensivas las instrucciones contenidas en la letra e) del número 1.- de la letra B), Capítulo I.

f) Aviso al Servicio de Impuestos Internos de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen

El inciso cuarto del artículo 40 de la Ley 18.985, establece que los contribuyentes mineros que quedan obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben dar aviso al Servicio de Impuestos Internos, de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen de tributación.

Teniendo presente que dicha exigencia es la misma solicitada a los agricultores, se hacen extensivas al caso de los mineros las instrucciones contenidas en la letra f) del número 1.- de la letra B), Capítulo I.

g) Ingresos que deben ser considerados en la determinación de la renta efectiva según contabilidad completa

El inciso segundo del Nº 2 del artículo 34, de la Ley de la Renta, establece que el contribuyente que quede obligado a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, lo estará a contar del 1º de enero del año siguiente a aquél en que se cumplan los requisitos que en esta disposición se establecen, y no podrá volver al régimen de renta presunta.

Ahora bien, de acuerdo con las normas generales de la primera categoría, a los contribuyentes sujetos al sistema de tributación a base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa, les serán aplicables las normas del referido impuesto, a todas sus rentas, tanto percibidas como devengadas, ello de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley de la Renta.

No obstante, el inciso quinto del artículo 40 de la Ley 18.985, establece, respecto de los contribuyentes mineros que deban tributar sobre la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, que los ingresos que se perciban a contar del 1º de enero del ejercicio comercial en que el contribuyente tuvo dicha obligación o ejerció la opción respectiva, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha, deben ser considerados como ingresos del ejercicio en que se produce su percepción.

Teniendo presente que dicha situación es igual a la establecida para los agricultores, se hacen extensivas a los mineros, las instrucciones contenidas en la letra g) del número 1.- de la letra B), Capítulo I, relativo a los agricultores.

h) Enajenación o arrendamiento de pertenencias mineras efectuados por contribuyentes que deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Lo previsto por el inciso sexto del artículo 4º de la Ley 18.985, fue ya analizado en Circular Nº 58 del presente año. No obstante, cabe reiterar que todos aquellos contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, como aquellos que a partir del 1º de enero de los años calendarios siguientes, deban tributar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa y que en el ejercicio comercial anterior o en el primer ejercicio en que tributen bajo dicha modalidad, enajenen o arrienden sus pertenencias mineras, obligarán por este sólo hecho al respectivo comprador o arrendatario, a tributar también según el mismo sistema, es decir a través de su renta efectiva, a partir del 1º de enero del ejercicio comercial inmediatamente siguiente a aquél en que se produzca la enajenación ó el arrendamiento, en los términos en que precisa la referida Circular Nº 58.

h.1) Obligación del contribuyente minero que de conformidad al párrafo precedente, enajene, ó arriende una pertenencia minera.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 75 bis del Código Tributario, el arrendador o cedente de una pertenencia minera, debe dejar constancia o declarar, en los documentos que den cuenta del arrendamiento o cesión temporal, si es un contribuyente sujeto a tributación sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, o bien, si declara sus impuestos a través del régimen de renta presunta.

Ahora bien, el inciso sexto, del artículo 4º de la Ley 18.985, hace extensiva la obligación impuesta por la norma citada a los contribuyentes a que se refiere este inciso, que enajenen, arrienden o entreguen a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de pertenencias mineras.

No obstante ello, y debido a que estos contribuyentes pueden ignorar el régimen tributario a que quedarán sometidos en el próximo ejercicio comercial, podrán cumplir con la obligación de informar su régimen tributario hasta el último día hábil del mes de enero del año calendario en que deban comenzar a determinar su renta efectiva según contabilidad completa.

En tal situación, según lo dispone este mismo inciso, la información que el enajenante, arrendador o persona que a título de mera tenencia entregue la pertenencia minera, debe proporcionar, no será necesario que la deje establecida en la escritura sino que deberá hacerla llegar al adquirente, arrendatario o mero tenedor mediante carta certificada dirigida, a través de un Notario, al domicilio que estos últimos hayan señalado en el respectivo contrato. En la misma forma tales contribuyentes deberán hacer llegar dicha información al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos a cuya jurisdicción corresponda este mismo domicilio, es decir, mediante carta certificada enviada a través de un Notario.

i) Fiscalización de los contratos de enajenación de pertenencias mineras, o venta de acciones en sociedades legales mineras.

No obstante que, como norma general, el artículo 6º del Código Tributario, establece que corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el mismo Código Tributario y las

leyes, y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias, el inciso final del artículo 4º de la Ley 18.985, precisa algunas facultades de este Servicio, para efectuar además una serie de investigaciones relacionadas con los citados contratos de enajenación de pertenencias mineras o acciones en sociedades legales mineras efectuados por contribuyentes que de conformidad a las normas del artículo 34 deban tributar sobre la renta efectiva según contabilidad completa.

Ahora bien, teniendo presente que dicha disposición es igual a la del inciso final del artículo 3º de la Ley 18.985, aplicable al caso de los agricultores, se hacen extensivas a los contribuyentes mineros, las instrucciones contenidas en la letra i) del número 1.- de la letra B), Capítulo I.

- 2) Disposiciones de carácter transitorio de la Ley 18.985, aplicables solo a los contribuyentes mineros que a partir del año comercial 1991, tributario 1992 queden obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Tal como ya se señaló en Circular Nº 58, de 1990, para establecer si los contribuyentes mineros quedan obligados a partir del año comercial 1991 a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deben entre otras obligaciones, sujetarse a las reglas establecidas en el artículo 3º transitorio de la Ley 18.985, norma legal que en su letra b) dispone que dichos contribuyentes para establecer si procede dicha obligación, deben determinar si en los ejercicios comerciales 1989 ó 1990, sus ventas anuales excedieron del límite de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso, o de 6.000 unidades tributarias anuales de cualquier otro mineral, para lo cual, esta disposición, no obstante las normas generales de vigencia, hace aplicable durante dichos ejercicios los incisos primero, tercero, cuarto y séptimo del artículo 34, Nº 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Mayores instrucciones sobre el particular en Circular Nº 58). Ahora bien, si de acuerdo con dichas disposiciones y aquellas contenidas en el inciso sexto del artículo 4º de este mismo texto legal, o por el Nº 5, del artículo 7º transitorio, tales contribuyentes quedan obligados por el año comercial 1991 y siguientes, a tributar conforme al régimen de renta efectiva, deberán sujetarse a algunas reglas o normas de tipo transitorio, cuyo análisis se efectúa a continuación.

- a) Situación de aquellos contribuyentes que con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, y para los efectos del artículo 71, de la Ley de la Renta, llevaban contabilidad completa.

Lo establecido por el Nº 1, del artículo 7º transitorio de la Ley 18.985, en el caso de los contribuyentes mineros, corresponde a la misma situación analizada en la letra a) del número 2.-, de la letra B), del Capítulo I, relativo a los agricultores, por lo tanto, se hacen extensivas a este caso dichas instrucciones.

- b) Situación de otros contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, queden obligados a tributar sobre la renta efectiva según contabilidad completa.

Los demás contribuyentes no considerados en el análisis de la letra a) precedente; es decir aquellos que no han

llevado contabilidad completa para los fines del artículo 71 de la Ley de la Renta, o bien aquellos que para dichos efectos comenzaron a llevarla con posterioridad al 31 de diciembre de 1989, y, aquellos que para los fines ya indicados llevaban contabilidad simplificada, y que a partir del 1º de enero de 1991 quedaron obligados de conformidad a lo dispuesto por el artículo 34 de la Ley de la Renta a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deberán para este último efecto, ceñirse a las normas legales y principios contables generales aplicables a los contribuyentes que llevan contabilidad completa, sin perjuicio de las disposiciones tributarias pertinentes.

- c) Normas a las cuales deben sujetarse los contribuyentes que a partir del ejercicio comercial 1991, deban tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Teniendo presente que lo dispuesto por el Nº 3, del artículo 7º transitorio, establece, para la situación de los contribuyentes mineros normas similares a las que el Nº 3, del artículo 4º transitorio de la Ley 18.985, establece para el caso de los agricultores, se hacen extensivas a esta situación las instrucciones contenidas en la letra c) del número 2.-, letra B) del Capítulo I, con excepción de lo instruido en su último párrafo.

- d) Contribuyentes mineros que de acuerdo con el anterior texto del artículo 34, de la Ley de la Renta, optaron por declarar la renta efectiva, ya sea a través de contabilidad completa o simplificada.

En consideración a que los mineros, al igual que los agricultores, tenían la posibilidad de optar por tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad fidedigna, se hacen extensivas a su situación las instrucciones contenidas en la letra d) del número 2.-, letra B) del Capítulo I, relativo a los agricultores, adecuadas naturalmente a la situación de los contribuyentes mineros, como es el caso de las referencias a la Circular Nº 58, del presente año.

- e) Revalorización especial del activo inmovilizado, que no sean terrenos, ni pertenencias mineras.

De acuerdo con lo dispuesto por el Nº 4, del artículo 7º transitorio, los contribuyentes que en el año comercial 1991, como aquellos (a diferencia de los agricultores) que con posterioridad a 1991 deban incorporarse al régimen de renta efectiva determinada según contabilidad completa, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tendrán derecho por una sola vez a revalorizar los bienes del activo inmovilizado, que no sean terrenos ni pertenencias mineras, hasta por su valor de reposición nuevo de cada activo o el de otro de características similares si estuviere descontinuado, menos la depreciación normal ocurrida desde su elaboración, y menos la estimación de los daños que dicho bien presente.

No obstante ello, en el caso de aquellos contribuyentes que tengan la obligación de llevar contabilidad completa con posterioridad a 1991, dicha revalorización sólo podrán efectuarla por aquellos bienes adquiridos antes del 28 de junio de 1990.

Ahora bien, considerando que para la determinación de dicho valor de reposición son aplicables las normas y procedimientos establecidos por el artículo 5º transitorio Nº 1, letra d), se hacen extensivas a las situaciones de los mineros, las instrucciones sobre el particular y para el caso de los agricultores, se impartieron en las letras f), f.1) y f.2) del número 2.-, y en las letras e), f), g), h) e i), del número 3.-, de la letra B), del Capítulo I, relativo a los agricultores.

III.- TRANSPORTE TERRESTRE EN VEHICULOS MOTORIZADOS

A.- TEXTO DE LAS DISPOSICIONES PERMANENTES Y TRANSITORIAS CONTENIDAS EN LA LEY 18.985, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DEL 29.08.90, QUE DICEN RELACION CON LOS CONTRIBUYENTES DEL TRANSPORTE TERRESTRE EN VEHICULOS MOTORIZADOS QUE DEBEN DECLARAR SUS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGUN CONTABILIDAD COMPLETA.

El texto de estas disposiciones aplicables al caso del transporte terrestre, fueron transcritas en la letra "A" del Capítulo II, correspondiente a la Minería.

B.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1.- Disposiciones de carácter permanente de la Ley 18.985, aplicables a los contribuyentes transportistas que en conformidad a las normas del artículo 34 bis, de la Ley de la Renta, quedan obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

En consideración a que, las disposiciones de carácter permanente de la Ley 18.985, que afectan a los contribuyentes transportistas que por aplicación del artículo 34 bis de la Ley de la Renta, quedan obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, son las mismas aplicadas al caso de los mineros, a continuación se analizan sólo aquellas situaciones que resultan distintas, haciéndose aplicable en lo demás todas las instrucciones que se indican, contenidas en el Capítulo II, relativa a la minería.

a) Inventario o Balance Inicial que deben confeccionar los contribuyentes transportistas, obligados a tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Sobre este punto, y sobre la valorización de los bienes y deudas que deben registrarse en el referido balance inicial, se hacen extensivas las instrucciones impartidas en las letras a) y b), del número 1.-, de la letra B) del Capítulo II correspondiente a los contribuyentes mineros.

Sin perjuicio de ello, cabe indicar que en lo relativo al punto b.2) de dichas instrucciones, en el caso de los transportistas, el inciso segundo del Nº 2, del artículo 4º de la Ley 18.985, especifica que deben registrar los vehículos motorizados de transporte de carga terrestre de acuerdo con su valor corriente en plaza, fijado en el Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio anterior a aquél en que deban determinar su renta efectiva según contabilidad completa. Dicho valor deberá actualizarse, para los efectos de su registro en el balance inicial, por la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al de la publicación

en el Diario Oficial de la lista que contenga el citado valor corriente en plaza, y el último día del mes anterior al de cierre del ejercicio en que esa lista haya sido publicada.

Por lo tanto, en el caso de aquellos contribuyentes que a partir del 1º de enero de 1991, tengan la obligación de tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, deberán, considerar la lista de los valores corrientes en plaza determinada por el Servicio de Impuestos Internos a través de la Resolución Ex. Nº 360, publicada en el Diario Oficial de 05.02.1990, actualizados en la variación del índice de precios al consumidor ocurrida entre los meses de enero de 1990 y el mes de noviembre del mismo año. *23.6%*

Se hace presente que respecto de éstos vehículos motorizados que se representarán por disposición legal a un precio corriente en plaza, les corresponderá por este hecho la depreciación que contempla la Ley de la Renta para los bienes físicos del activo inmovilizado. Para estos efectos, el contribuyente al confeccionar el balance inicial deberá determinar una vida útil restante del bien, dejando constancia de este cálculo con razones técnicas fundadas en el Libro de Inventarios y Balances. También se podrá aplicar la depreciación acelerada, siempre que el actual dueño adquirió el vehículo nuevo o lo importó.

Ahora bien, para los efectos del cálculo de las depreciaciones a que se refiere el inciso primero del Nº 2, del artículo 4º de la Ley 18.985; así como para las depreciaciones que en los ejercicios siguientes deberá aplicarse respecto de los nuevos vehículos que se adquirieron, deberán tenerse presente la siguiente depreciación o vida útil, establecida por el Servicio de Impuestos Internos y que son aplicables a la actividad del transporte:

ANOS DE VIDA UTIL ESTABLECIDOS EN CIRCULAR 132/75, PARA ALGUNOS BIENES, DE DISTINTAS ACTIVIDADES, QUE PUEDEN SER OCUPADOS POR LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE.

BIENES	DEPRECIACION O VIDA UTIL NORMAL
(1) Herramientas pesadas.....	10 años
(2) Herramientas livianas.....	5 años
(3) Camiones usos generales.....	7 años
(4) Camionetas y microbuses.....	10 años
(5) Galpones de estructura metálica.....	25 años
(6) Tolvas, mecanismo de volteo, estanques.	10 años
(7) Camiones para acarreo de minerales.....	7 años
(8) Camiones, trailers, camiones fudres, acoplados, para el transporte de productos agrícolas.....	10 años

Del mismo modo cabe indicar que son plenamente aplicables a la situación de los transportistas las instrucciones contenidas en las letras c), d), e) y f) del número 1), del Capítulo II, relativa a los mineros.

- g) Arrendamiento o entrega a título de mera tenencia de vehículos de transporte de carga terrestre, efectuado por contribuyentes que deben tributar sobre la renta efectiva según contabilidad completa.

Respecto de esta situación se hacen aplicables las instrucciones impartidas en la letra h) del número 1.-, letra B), correspondiente al Capítulo II de la minería, solo que en este caso es pertinente únicamente al arrendamiento o entrega a título de mera tenencia de vehículos de transporte de carga terrestre y no así la enajenación de los mismos.

Por su parte, y respecto de la fiscalización de los contratos de arrendamiento de vehículos de transporte de carga terrestre, se hacen también aplicables las instrucciones de la letra i) del número 1.-, de la letra B) del Capítulo II.

Por último, cabe señalar que las instrucciones del número 2.-, del Capítulo II, relativas a las disposiciones de carácter transitorio de la Ley 18.985, son totalmente aplicables al caso de los transportistas que en conformidad a las normas del artículo 34 bis de la Ley de la Renta, deban, a partir del 1º de enero de 1991, tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa. Téngase presente eso sí que por disponerlo el número 4.- del artículo 7º transitorio, no pueden valorizarse los vehículos de transporte de carga terrestre en los términos que establece la letra b) del artículo 6º transitorio.

IV.- OBLIGACIONES A CUMPLIR POR LOS CONTRIBUYENTES AGRICULTORES, QUE A CONTAR DEL EJERCICIO COMERCIAL 1991 PASEN A TRIBUTAR SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA MEDIANTE CONTABILIDAD COMPLETA

Los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita en la referencia, de acuerdo con las instrucciones impartidas en los Capítulos anteriores de esta Circular, deben dar cumplimiento a las siguientes exigencias:

A.- Confección de inventario o balance inicial

a.1) Deben confeccionar el 01 de enero de 1991, un inventario o balance inicial de sus activos y pasivos existentes a dicha fecha, de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 3º de la Ley Nº 18.985 (Capítulo I, Letra B) Nº 2, letra c)).

a.2) A la misma fecha antes indicada deben practicar la revalorización especial de los bienes del activo inmovilizado a que se refieren las letras a) y b) del artículo 6º transitorio de la Ley 18.985, cuando hayan optado por efectuar tal revalorización la cual debe incorporarse al balance inicial mencionado en el punto precedente (Capítulo I, Letra B), Nº 2, letra e)).

B.- Aviso al Servicio de Impuestos Internos

Dentro de los cuatro primeros meses del año 1991, con vencimiento al 30 de abril de dicho año, deben dar aviso a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que corresponda a su domicilio de la circunstancia de haber quedado

sujeto a declarar a base de la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. El aviso consistirá en una simple comunicación escrita; firmada por el contribuyente o por su representante legal, cuando corresponda. (Capítulo I, Letra B), Nº 2 letra c).

C.- Antecedentes a acompañar

Junto al aviso señalado en la Letra B) precedente, deberá adjuntarse el inventario o balance inicial y el detalle de la revalorización especial, referidos en los puntos a.1) y a.2) de la Letra A) anterior. El detalle de la mencionada revalorización especial deberá efectuarse en conformidad a las instrucciones impartidas en el Capítulo I, Letra B), Nº 2, letras c) y e), de esta Circular.

D.- Declaración del impuesto único que afecta a la revalorización especial

Los contribuyentes que hayan optado por efectuar la revalorización especial referida en el punto a.2), de la Letra A) anterior, quedarán afectos a un impuesto único con tasa de 8% que se aplicará sobre el mayor valor que resulte de ella. Dicho tributo deberá declararse y pagarse dentro de los doce primeros días del mes de febrero de 1991 (Capítulo I, Letra B), Nº 2, letra e), punto e.3).

E.- Comunicación del régimen tributario que afecta al agricultor

Los contribuyentes agricultores que durante el año comercial 1990, hayan enajenado, arrendado o entregado a título de mera tenencia, bienes raíces agrícolas, deberán informar su régimen tributario al adquirente, arrendatario o mero tenedor, y al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos correspondiente a su domicilio, mediante carta certificada dirigida a través de un Notario Público, hasta el último día hábil del mes de enero de 1991. (Capítulo I, Letra B), Nº 1, letra h), punto h.1).

V.- OBLIGACIONES A CUMPLIR POR LOS CONTRIBUYENTES TRANSPORTISTAS Y MINEROS, QUE A CONTAR DEL EJERCICIO COMERCIAL 1991 PASEN A TRIBUTAR SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGUN CONTABILIDAD COMPLETA

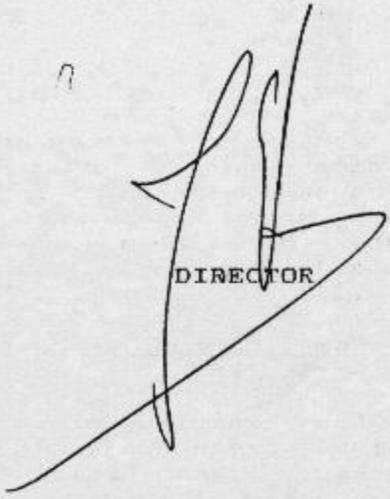
A.- Los contribuyentes mineros y transportistas que a contar del 01 de enero de 1991, pasen a declarar la renta efectiva de su actividad determinada mediante contabilidad completa, estarán obligados a las mismas exigencias señaladas en las letras precedentes del Capítulo anterior, con las siguientes excepciones y diferencias:

- En la letra A, punto a.2) debe hacerse referencia sólo a la letra b) del artículo 6º transitorio;
- El impuesto especial de 8% a que se refiere la letra D.- no es aplicable a los mineros ni a los transportistas;
- La comunicación a que se refiere la letra E, debe entenderse en el caso de los transportistas sólo a la entrega a título de mera tenencia o al arrendamiento de vehículos de transporte de carga terrestre, no así a la enajenación de ellos.

VI.- VIGENCIA

De conformidad a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 3º del Código Tributario, las normas transitorias y permanentes de la Ley 18.985 de 1990, que dicen relación con las actividades de la agricultura, minería y el transporte de carga terrestre, rigen a partir del 1º de enero del año 1991, y afecta consecencialmente a los tributos anuales correspondientes al año tributario 1992, salvo aquellas que en el texto mismo se establece una vigencia distinta, según se indica en cada caso en la presente Circular.

Saluda a Ud.



DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL