

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 39.- 21.2016 ID 11.2016 SN
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 08 de julio de 2016.-
MATERIA: Instrucciones sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N°20.899, a la Ley sobre Impuesto a la Renta y a la Ley N° 20.780 respecto, entre otros, al régimen de tributación en base a renta presunta; exención del Impuesto de Primera Categoría a la renta efectiva de bienes raíces no agrícolas; adjudicación de bienes con ocasión de la disolución y liquidación de empresas y valor de costo a considerar por los adjudicatarios respecto de los bienes adjudicados; impuesto único a los gastos rechazados; y retención de impuesto Adicional. Modifica Circular 37 de 2015. Modifica Circular 10 de 2015. Modifica y Complementa Circular 71 de 2015. Modifica Circular N°54, de 2913 Modifica Circular N° 17, de 2016.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6 (12) 00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículos 20 N° 1; 21; 34 y 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974; Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014; y Ley N° 20.899, Diario Oficial de 8 de Febrero de 2016.

I.- INTRODUCCIÓN.

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

Posteriormente, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la **Ley N° 20.899** (en adelante "la Ley"), que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, incorporando una serie de modificaciones, entre otros textos legales a la LIR y a la recién citada Ley N° 20.780.

La presente Circular tiene por objeto reemplazar y/o complementar algunas de las instrucciones ya impartidas por el Servicio, antes de las modificaciones incorporadas por esta última Ley, respecto de las materias que se señalan a continuación:

1. Modificaciones al régimen de tributación de renta presunta al que pueden optar los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros; (Art. 34 LIR)
2. Exención del impuesto de Primera Categoría sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales; (Art. 39 N° 3 LIR)
3. Adjudicación de bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas, con ocasión de la disolución o liquidación de las mismas y valor de costo para fines tributarios a considerar por los adjudicatarios; (Art. Tercero transitorio de la Ley N° 20.899)
4. Modificaciones al artículo 21 de la LIR, sobre tributación de los gastos rechazados, y
5. Modificaciones efectuadas al N° 4, del artículo 74 de la LIR, sobre retención de IA en los casos que se indican.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.-

- 1) **MODIFICACIONES AL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE RENTA PRESUNTA AL QUE PUEDEN OPTAR LOS CONTRIBUYENTES CUYA ACTIVIDAD SEA LA EXPLOTACIÓN DE**

BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS, LA MINERÍA O EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA AJENA O DE PASAJEROS.

La Ley N°20.899, con el objeto de simplificar el sistema de tributación, a través de su artículo 1°, N° 2, incorporó, a contar del 1° de enero de 2016, una serie de modificaciones al artículo 34 de la LIR, que contiene el régimen de tributación en base a renta presunta; de igual forma, por medio de su artículo 8°, N° 5, letra c), modificó el numeral IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780, que contiene reglas que deben aplicar los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 y según el texto de las normas vigentes a la misma fecha, se encuentran acogidos al régimen de renta presunta junto a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas.

A continuación se analizarán las siguientes materias, advirtiendo, cuando corresponda, el reemplazo de las instrucciones contenidas en Circular N° 37 de 2015, todas vigentes a contar del 1° de enero de 2016:

- 1.1) Fecha en que se debe cumplir el requisito en cuanto a que las empresas estén conformadas solo por personas naturales, condición necesaria para incorporarse a este régimen y permanecer en él.
 - 1.2) Normas de relación, para efectos de computar el límite anual de ventas o ingresos anuales.
 - 1.3) Oportunidad en que los contribuyentes que cumplan los requisitos y condiciones, deben ejercer la opción de acogerse al régimen de renta presunta.
 - 1.4) Régimen tributario que afecta a los contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta, de forma obligatoria o voluntaria.
 - 1.5) Ampliación del plazo hasta el 31 de diciembre de 2017, para presentar la tasación comercial de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada con posterioridad a la incorporación de estos contribuyentes al régimen de renta efectiva.
 - 1.6) Regla residual de atribución de las rentas a los contribuyentes de los impuestos finales.
 - 1.7) Reglas especiales aplicables a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta de los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, que deseen permanecer en él, bajo la vigencia del nuevo artículo 34 de la LIR.
- 1.1) Fecha en que se debe cumplir el requisito en cuanto a que las empresas estén conformadas solo por personas naturales, condición necesaria para incorporarse al régimen de renta presunta y permanecer en él.**

El inciso 4°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, establece que pueden acogerse a este régimen de tributación, entre otros, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas que sean personas naturales.

La Circular N° 37 de 2015, instruyó al respecto, que la expresión “en todo momento”, implicaba estar conformadas sólo por personas naturales desde el momento de la constitución de la empresa, efectuada conforme a la ley, y debían mantener tal conformación al optar por el régimen y para mantenerse en él.

Ahora bien, la Ley N°20.899, agregó a continuación de la expresión “en todo momento”, la siguiente frase: “desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él”¹. De esta forma, para que puedan acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta, las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, deben estar conformadas exclusivamente por personas naturales no desde su constitución, sino sólo desde el momento de su incorporación al régimen de renta presunta, y deben mantener tal conformación para continuar en él.

¹ Ley N° 20.899; artículo 1°, N° 2, letra a), número ii).

La siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en la letra B.1) de la Circular 37 de 2015.

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

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

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

- a) Las personas naturales que actúen como Empresarios Individuales (EI);
- b) Las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL); y
- c) Las Comunidades (Cm), Cooperativas (Co), Sociedades de Personas (SP) y Sociedades por Acciones (SpA), conformadas en todo momento, desde que se incorporen a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

De esta forma, solo podrán acogerse a las disposiciones de este artículo las personas naturales, que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y las comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, que desde que se incorporan a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, estén conformadas solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

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

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

Finalmente, cabe señalar que para los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, y en la misma oportunidad hubieren cumplido con todos los requisitos que establecían tales normas para mantenerse en dicho régimen, podrán continuar en el régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Para ello, deberán observar al término de dicho año comercial, es decir al 31 de diciembre de 2016², el cumplimiento de la totalidad

² La Ley N°20.899 en su letra c., del N°5., del artículo 8°, modifica el numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, agregando en el numeral 4), el siguiente párrafo final: “Con todo, los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecen los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, y en la misma oportunidad hubieren cumplido con todos los requisitos que establecían tales normas para mantenerse en el régimen, podrán continuar en él durante el año comercial 2016. Si al término del año comercial 2016, tales contribuyentes no cumplieren con uno o más de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016, deberán declarar sus impuestos correspondientes al año comercial 2016, sobre rentas efectivas sujetas al régimen de contabilidad completa, o bien, sujetos al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, cuando cumplan los requisitos para tal efecto. Para ello, deberán dar aviso al Servicio de Impuestos Internos

de los requisitos establecidos en el referido artículo, dentro de los cuales se encuentra el señalado en la letra c) anterior, es decir, que las empresas deben estar conformadas en todo momento, desde que se incorporan al régimen de renta presunta y para permanecer en él, solo por personas naturales.

Por este motivo, atendido que conforme con las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2015, bajo el límite de ventas de 1.000 UTM, los contribuyentes indicados en el párrafo anterior, podían mantenerse en el régimen de renta presunta aún cuando sus socios, accionistas, cooperados o comuneros no fueran personas naturales, la Ley reconociendo esta circunstancia, flexibiliza el cumplimiento de este requisito, exigiendo que este requisito se verifique a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016.

En consecuencia, dicha circunstancia no impedirá que tales contribuyentes se mantengan en el régimen de renta presunta, siempre que al 31 de diciembre de 2016, estén conformadas solo por personas naturales y cumplan con los demás requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR.”.

De igual forma se reemplaza lo dispuesto en el N° 3) “Tercer requisito” de la letra B.2) de la Circular N° 37 de 2015, por lo siguiente:

“3) Tercer requisito: Las EI, EIRL, Cm, Co, SP y SpA dedicadas a la explotación de bienes raíces agrícolas, minería o transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, deben estar conformadas en todo momento, desde que se incorporen a este régimen y mientras se mantengan acogidos a él, solo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

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

Cabe señalar que este requisito debe cumplirse en todo momento desde que se incorporan al régimen de renta presunta y para permanecer en él. Conforme a ello si se integra como dueño, comunero, cooperado, socio o accionista una persona jurídica o entidad, distinta de una persona natural, no importando el porcentaje en que ésta participe, se dejará de cumplir inmediatamente este requisito, bastando que tal hecho ocurra durante cualquier período de tiempo durante un ejercicio desde su ingreso al régimen de renta presunta.

Se exceptúan de este cumplimiento continuo y permanente, pero solo durante el año comercial 2016, los contribuyentes que al 31.12.2015, se hubieran encontrado acogidos al régimen de renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, que según su texto vigente a esa fecha, el que permitía que bajo el límite de ventas de 1.000 UTM, dichos contribuyentes podrían mantenerse en el régimen de renta presunta aun cuando sus socios, accionistas, cooperados o comuneros no fueran personas naturales, pues la Ley, reconociendo esta circunstancia, flexibiliza el cumplimiento de este requisito, exigiendo que se verifique a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016.”.

Así mismo, se reemplaza el cuadro contenido en el punto B.4), de la Circular N° 37 de 2015, por el siguiente:

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

del régimen por el que opten entre el 1° de enero y el 30 de abril de 2017. Para estos efectos, se entenderá que los contribuyentes cumplen con el requisito establecido en el inciso cuarto, del número 1, del artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016, cuando a lo menos, lo cumplan a contar del 31 de diciembre de 2016”.

el N° 2, de la letra B.2)	Al inicio de actividades.	presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades.
El indicado en el N° 3, de la letra B.2)	En todo momento, desde que se incorporan al régimen de renta presunta. Sólo en el caso de los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se encontraban sujetos al régimen de renta presunta y únicamente por el año comercial 2016, el requisito de estar conformados sólo por personas naturales, deberá verificarse a lo menos a partir del 31 de diciembre de 2016.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, en caso de incumplimiento una vez ingresado al régimen, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en el N° 4, de la letra B.2)	Al término del año comercial inmediatamente anterior a aquél en que desea ingresar o mantenerse en el régimen de renta presunta.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en el N° 1, de la letra B.3)	En todo momento.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.
El indicado en el N° 2, de la letra B.3)	En todo momento.	No podrá incorporarse al régimen de renta presunta, o bien, deberá abandonarlo a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.

1.2) Normas de relación para efectos de computar el límite anual de ventas o ingresos anuales.

La Ley N°20.899, sustituye las normas de relación a partir del 1° de enero de 2016, puesto que las anteriores disposiciones, se remitían en su aplicación a la Ley N°18.045 sobre Mercado de Valores.

Conforme con las nuevas disposiciones, es la propia LIR la que define en qué situaciones las empresas se consideran relacionadas, y entrega definiciones legales de los conceptos de “controlador” y “controladas”.

En consecuencia, la siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en la letra c.1) y c.2), de la letra B.2) de la Circular N° 37 de 2015. Cualquier referencia a la letra c.1) y/o c.2) a que haga alusión la referida Circular, debe ser entendida como la letra c.1) siguiente:

“c.1) Reglas de relación establecidas en el N° 3, del artículo 34 de la LIR³.

De acuerdo con esta norma, para establecer si el contribuyente cumple con este requisito, deberá sumar al total de sus ventas o ingresos netos anuales, el total o un porcentaje (según el tipo de relación) de las ventas o ingresos netos anuales obtenidos por las personas, empresas, Cm, Co y sociedades, cualquiera sea su naturaleza jurídica, con las que esté relacionado, cualquiera sea la actividad que éstos desarrollen y cualquiera sea el régimen de tributación al que se encuentren sujetos. Dicha suma se efectuará, sea que la persona o empresa relacionada realice o no la misma actividad por la que el contribuyente pretende acogerse al régimen de renta presunta.

En tales casos, si el resultado de la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente y el total o el porcentaje que corresponda de las personas o empresas con que se encuentre relacionado, excede el límite de ventas o ingresos totales que se establece como primer requisito para poder acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, tanto el propio contribuyente como las personas o empresas relacionadas con aquel que desarrollen actividades amparadas por el régimen de renta presunta, no podrán optar por acogerse ni mantenerse en dicho

³ Nuevas normas introducidas por el numeral ii., de la letra b., del N°2., del artículo 1°.- de la Ley N° 20.899 que modifica el artículo 34 de la LIR.

régimen, quedando obligados a determinar, todos ellos, la renta efectiva en base a un balance general según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, sin perjuicio de que puedan optar por acogerse al régimen establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, cuando cumplan los requisitos para ello.

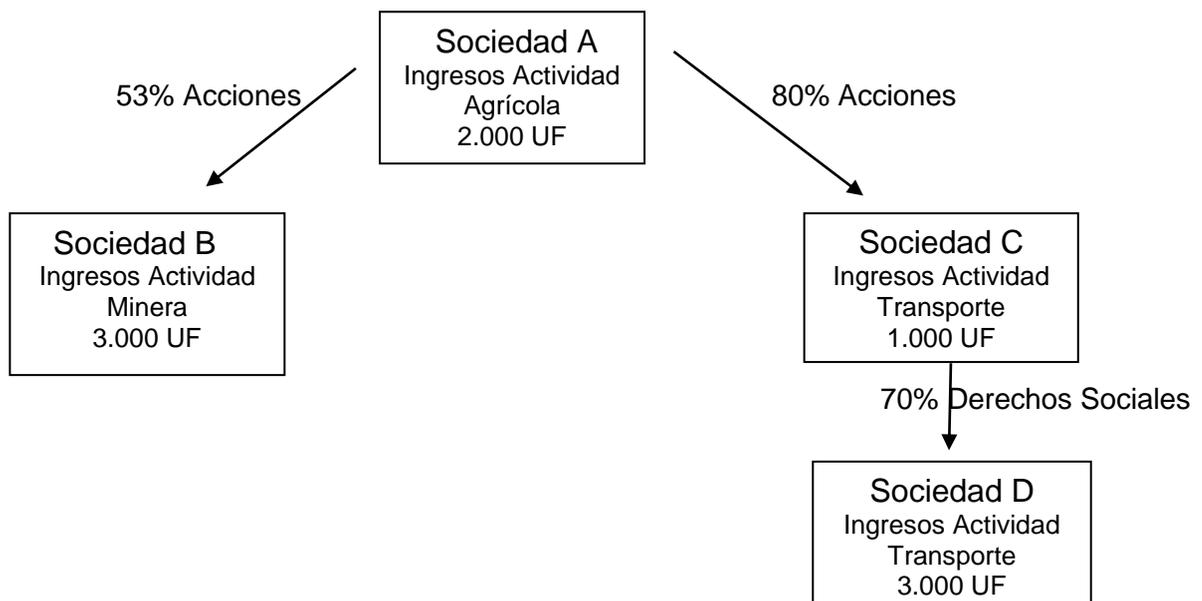
Para los efectos señalados, se considerarán relacionados con una empresa o sociedad, cualquiera sea su naturaleza jurídica, los siguientes:

- i) El controlador y las controladas.
- ii) Todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común.

Se considerará como controlador⁴, a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Esta participación puede ser directa o indirecta, a través de otras empresas, cualquiera sea el número de ellas.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:

1.-



En este caso, la sociedad A es controladora de forma directa, de las sociedades B y C, y de forma indirecta de la sociedad D con un 56% de participación en los derechos sociales de esta última sociedad ($80\% \times 70\% = 56\%$). La sociedad A (controladora) está relacionada con las sociedades B, C y D (controladas) y las controladas a su vez están relacionadas con la sociedad A, conforme a lo señalado en el literal i) precedente. Adicionalmente, debido a que las sociedades B, C y D tienen un controlador común, todas estas se encuentran relacionadas entre sí, conforme a lo señalado en el literal ii) precedente. En consecuencia, las 4 sociedades se encuentran relacionadas, debiendo computar cada una de ellas los ingresos de las otras tres sociedades, resultando una suma total para cada una de ellas de 9.000 UF.

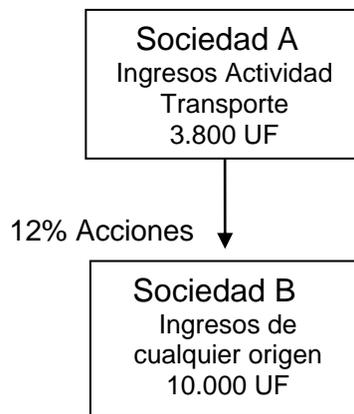
En principio podría entenderse que pueden continuar acogidas al régimen de renta presunta, la Sociedad A (actividad agrícola) y la Sociedad B (actividad minera), puesto que sus ingresos netos anuales no sobrepasan los límites asociados a dichas actividades, esto es, 9.000 UF y 17.000 UF, respectivamente a diferencia de las sociedades C y D que sí sobrepasan su límite anual de 5.000 UF. Sin embargo, ninguna de las sociedades del ejemplo podrá permanecer en el régimen de renta presunta, ya que el inciso 1°, del N°3.- del artículo 34 de la LIR expresamente dispone que basta que una entidad, empresa o sociedad exceda el límite legal determinado en la forma señalada, para que todas las demás entidades relacionadas con esta última, deban también abandonar el régimen de renta presunta, incorporándose a contar

⁴ Definición legal contenida en el inciso 6°, del N°3.-, del artículo 34 de la LIR, de acuerdo al texto fijado por la Ley N°20.899.

del 1° de enero del año siguiente al sistema de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR o conforme a la letra A) del artículo 14 ter del mismo cuerpo legal, cuando cumplan los requisitos para ello.

Como queda de manifiesto en el ejemplo anterior, en estos dos tipos de relación, los contribuyentes deben computar la totalidad⁵ de los ingresos por ventas o servicios de las relacionadas, sin ponderar el cálculo de acuerdo al porcentaje de participación.

iii) Las entidades, empresas o sociedades en las que es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En este caso, deberán considerarse los ingresos de forma proporcional al porcentaje de participación.⁶



En esta figura, la sociedad A, dueña del 12% de la sociedad B, se encuentra relacionada con esta última, no así la sociedad B respecto de la A, ya que esta no tiene ningún tipo de participación en acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas. En consecuencia, la sociedad A, deberá sumar al cómputo de sus ingresos la suma de 1.200 UF que resulta de multiplicar los ingresos de la sociedad B por el porcentaje de participación ($10.000 \times 12\%$), lo que arroja un total de 5.000 UF ($3.800 + 1.200$) pudiendo entonces permanecer acogida al régimen de renta presunta.

iv) El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es partícipe en más del 10%.

Se entiende que el gestor está relacionado con la empresa con la cual celebró el contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario pactando en él una participación superior al 10%. Esta relación no es recíproca, es decir, se entiende que el gestor está relacionado con la sociedad, pero no así la sociedad con el gestor.

En este caso, deberán considerarse los ingresos en forma proporcional al porcentaje de participación.⁷

v) Las entidades relacionadas con una persona natural de acuerdo a los numerales iii) y iv) anteriores, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii), se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad.

Este tipo de relación se configura cuando la persona natural:

⁵ De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo segundo del numeral v) del N°3 del artículo 34 LIR, según texto modificado por la Ley N°20.899.

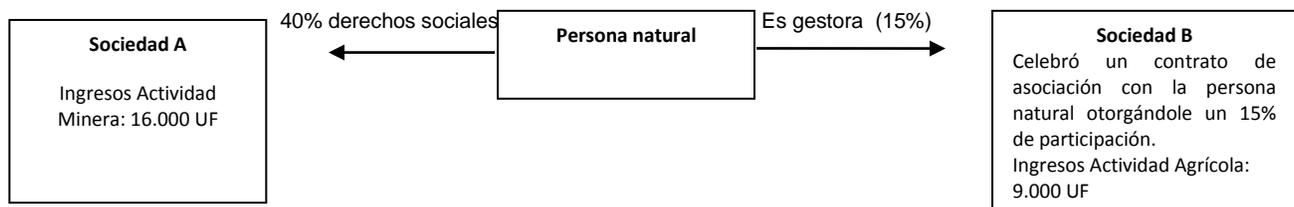
⁶ De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral v) del N°3 del artículo 34 LIR, según texto modificado por la Ley N°20.899.

⁷ De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo tercero del numeral v) del N°3 del artículo 34 LIR, según texto modificado por la Ley N°20.899.

i.- Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee, directamente o a través de otras personas o entidades, más del 10% y hasta el 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas.

ii.- Celebra un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en calidad de gestora con una participación superior al 10% con una empresa o sociedad, y siempre que no exista relación de control⁸ entre las partes contratantes.

En esta hipótesis, las empresas o sociedades señaladas en los números i.- y ii.- precedentes, se consideran relacionadas entre sí y deberán computar los ingresos de su relacionada, conforme al porcentaje de participación que la persona natural posea en ellos.



En la figura, las sociedades A y B se consideran relacionadas entre sí, por lo que la sociedad A, deberá sumar a sus ingresos la cantidad de 1.350 UF (15% \times 9.000). Por su parte, la sociedad B, deberá computar como ingresos correspondientes a la sociedad relacionada, la suma de 6.400 UF (40% \times 16.000). De tal forma, la sociedad A tendrá para estos efectos ingresos por 17.350 UF y la sociedad B tendrá ingresos por 15.400 UF, debiendo ambas abandonar el régimen de renta presunta incorporándose a contar del 1° de enero del año siguiente al sistema de renta efectiva, según contabilidad completa de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR o conforme a la letra A) del artículo 14 ter del mismo cuerpo legal, cuando cumplan los requisitos para ello.

Finalmente cabe señalar que en los casos de las relaciones indicadas en los numerales iii), iv) y v) precedentes en que el porcentaje de participación en el capital sea distinto al porcentaje que le corresponde en las utilidades, ingresos o derechos a voto, según corresponda, deberá considerarse siempre el mayor.

c.2) Información que deben proporcionar los contribuyentes a sus entidades relacionadas.

Las entidades relacionadas conforme a las reglas indicadas en los numerales i) al iv) del punto c.1) precedente, deberán informar anualmente a la empresa o sociedad respectiva, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, el monto total de los ingresos de su giro percibidos o devengados en el ejercicio respectivo, los que se expresarán en unidades de fomento, de acuerdo al valor que tenga ésta en el último día del mes respectivo.”.

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

La Ley uniforma los plazos para dar aviso a este Servicio de la entrada o incorporación a los distintos regímenes de tributación. En este sentido, establece que el plazo para dar aviso de la incorporación al régimen de renta presunta a este Servicio, debe efectuarse entre el 1° de enero y el 30 de abril del año de la incorporación. Excepto en el caso de los contribuyentes que se incorporan al régimen a partir de su inicio de actividades.

Cabe señalar que respecto de los contribuyentes que se incorporan al régimen a partir de su inicio de actividades, se mantiene vigente lo dispuesto en el número 1) de la letra B.5) de la Circular N° 37 de 2015, referido a los contribuyentes que inicien actividades, a contar del 1° de enero de 2016, los cuales deberán ejercer la opción, dentro del plazo señalado en el artículo 68 del Código Tributario, es decir, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades.

⁸ La palabra “Control” debe ser entendida en los términos descritos en el literal ii) precedente, es decir, conforme a la definición legal de controladora y controlada establecida en la Ley.

Conforme a lo anterior, la siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en el número 2), de la letra B.5), de la Circular N° 37 de 2015 que se refiere a los contribuyentes que hayan dado aviso al Servicio del inicio de actividades, con anterioridad al 1° de enero de 2016 y que con posterioridad a dicha fecha se incorporen al régimen de renta presunta.

“2) Aviso entre el 1° de enero y el 30 de abril.

Los contribuyentes que ya cuenten con iniciación de actividades debidamente informada a este Servicio hasta el 31 de diciembre de 2015, y que deseen incorporarse al régimen de renta presunta, deberán dar aviso al SII, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse al régimen⁹, informando el cumplimiento de los requisitos señalados al término del ejercicio inmediatamente anterior, mediante la aplicación en la página de Internet y el Formulario que al efecto ponga a disposición este Servicio mediante Resolución, entendiéndose que las rentas obtenidas a contar del año en que den el aviso tributarán en conformidad con el régimen de renta presunta.

De esta forma, al dar el aviso indicado y cumplir con los requisitos para acogerse a este régimen de renta presunta, se entenderá que los contribuyentes se encuentran sujetos a este sistema desde el 1° de enero del año comercial en que dieron el aviso ante el SII, en la forma establecida mediante resolución. Si la opción de acogerse no se ejercitase dentro del plazo señalado, el contribuyente deberá mantenerse en el régimen de renta efectiva que le corresponda por el año comercial respectivo, y si al término de ese ejercicio, cumple con los requisitos, podrá, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente, nuevamente optar por acogerse al régimen de renta presunta, y así sucesivamente.

De acuerdo con dicha opción, deberá declarar y pagar sus impuestos correspondientes al año comercial de la opción, y siguientes, sujeto al régimen de renta presunta, en tanto no deje de cumplir los requisitos para mantenerse en él, o bien, voluntariamente no decida abandonar dicho régimen.

Recibido el aviso del contribuyente de acogerse al régimen de renta presunta, sea dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario para quienes inician actividades, o entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial respectivo para quienes ya habían informado el inicio de actividades, y sin perjuicio de que este Servicio pueda verificar dentro de los plazos de prescripción el cumplimiento de los requisitos para tal efecto, se procederá a incorporar al contribuyente al “Registro de Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta”, al que se refiere el inciso final, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

Una vez ejercida la opción de tributar conforme al régimen de renta presunta, ésta resulta irrevocable para el correspondiente ejercicio comercial, no pudiendo modificar su opción aduciendo corrección de errores propios en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario, ya que no puede entenderse que existe error en el ejercicio libre de una opción otorgada por la ley.”.

Finalmente, conforme a lo anterior, la expresión contenida en el párrafo segundo de la letra B.2), de la Circular N° 37 de 2015 que indica: “dentro de los dos primeros meses de cada año comercial” se reemplaza por: “entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial en que deseen incorporarse al régimen”.

1.4) Régimen tributario que afecta a los contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta, de forma obligatoria o voluntaria.

Conforme a lo señalado precedentemente, la Ley uniforma los plazos para dar aviso al Servicio de la entrada a los distintos regímenes de tributación. En este sentido, establece que el plazo para dar aviso de la incorporación al sistema de renta efectiva, debe efectuarse entre el 1° de enero y el 30 de abril del año de la incorporación.

De acuerdo a ello, la siguiente instrucción reemplaza lo dispuesto en la letra B.8), de Circular N° 37 de 2015, a contar del 1° de enero de 2016.

⁹ Con la finalidad de facilitar el ejercicio de la opción de acogerse a renta presunta, la Ley N° 20.899 amplió el plazo para dar aviso al SII, de acuerdo con lo establecido en el inciso 3°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR. Antes, la Ley 20.780 establecía un plazo de dos meses.

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

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

Esta instrucción regula los efectos tributarios de los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR, deban abandonar el régimen de renta presunta. Para ello debemos distinguir entre aquellos contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015 y que cumpliendo los requisitos de dichas normas se mantienen en el régimen de renta presunta incorporándose a las reglas vigentes a contar del 1° de enero de 2016 y aquellos contribuyentes que se incorporan al régimen de renta presunta a contar del 1° de enero de 2016:

a) Reglas especiales para los contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de renta presunta al 31 de diciembre de 2015.

Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, y en la misma oportunidad hubieren cumplido con todos los requisitos que establecían tales normas para mantenerse en el régimen, podrán mantenerse en el régimen de renta presunta, incorporándose a las reglas establecidas en el artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016. Para ello, deberán observar al término de dicho año comercial, es decir al 31 de diciembre de 2016, el cumplimiento de la totalidad de los requisitos establecidos en el referido artículo.

Cabe señalar que el requisito establecido en el inciso 4°, del N°1 del artículo 34 de la LIR, esto es, que las empresas acogidas a este régimen solo podrán estar conformadas por personas naturales, es una condición que en general debe observarse en todo momento desde que se incorporan al régimen y mientras permanecen en él. Sin embargo en el caso de los contribuyentes de esta letra a), la Ley N° 20.899, incorporó un párrafo final al N° 4, del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780¹⁰ estableciendo que para estas empresas, se entiende cumplido este requisito cuando se verifique a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016. En consecuencia, en el caso exclusivo de estos contribuyentes no constituirá causal de incumplimiento la circunstancia de estar integradas por socios, accionistas, comuneros o cooperados personas jurídicas, entre el 1° de enero y 30 de diciembre de 2016, siempre que regularicen su situación de forma tal que, al 31 de diciembre de 2016, se encuentren conformados solo por personas naturales.

Por otra parte, el incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR que debe ser observado por estos contribuyentes al término del año comercial 2016, incluyendo el señalado en el párrafo anterior, impedirá que puedan mantenerse en este régimen, y deberán a contar del día 1° de enero del año comercial del incumplimiento (1° de enero de 2016), sujetarse en todo a las normas comunes de la LIR, es decir, deberán incorporarse al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa, establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para ello.

Cualquiera sea el régimen al cual se incorporen estos contribuyentes, deberán dar aviso de su opción al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial 2017, en la forma que establezca este Servicio mediante resolución.

Finalmente, cabe señalar que estas reglas especiales solo tienen aplicación durante el año comercial 2016, para aquellos contribuyentes que ya se encontraban sujetos al régimen de renta presunta de los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR que cumpliendo los requisitos de dichas normas al 31 de diciembre de 2015, se mantienen en el régimen de renta presunta incorporándose a las reglas del artículo 34 de la LIR. Conforme con ello, desde el año comercial 2017 en adelante, deberán someterse a las reglas generales de cumplimiento, desarrolladas a continuación en la letra b).

¹⁰ Párrafo introducido por la Ley N°20.899, en su letra c., N°5, del artículo 8.

b) Incumplimiento de los requisitos del artículo 34 de la LIR, para los contribuyentes que se incorporan al régimen de renta presunta a contar del 1° de enero de 2016.

De acuerdo a lo establecido en el inciso 1°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR, los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en dicho artículo, deban abandonar el régimen de renta presunta, lo harán a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, debiendo determinar a contar de esta fecha su renta efectiva. En este caso, deberán dar aviso al Servicio, entre el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año siguiente a aquel en que dejen de cumplir los requisitos, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, informando el régimen tributario al cual deseen o puedan acogerse, que puede consistir en uno de los regímenes generales establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR¹¹ o determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Sin embargo, cuando dicho incumplimiento consista en que incorporen a sus empresas en calidad de socio, cooperado, comunero o accionista a una persona jurídica o se constituyan o transformen en Sociedades Anónimas (abiertas y cerradas) o Sociedades en Comanditas por Acciones, deberán abandonar el régimen de renta presunta y sujetarse en todo, a partir del 1° de enero del año del incumplimiento¹², a las normas comunes de la LIR, es decir, deberán incorporarse al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa, establecido la letra B) del artículo 14, debiendo dar aviso de esta circunstancia entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente al incumplimiento, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución.

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

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

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

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

El ejercicio de esta opción se efectuará dando aviso al Servicio entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que deseen cambiar al régimen de renta efectiva, quedando sujetos a todas las normas comunes de la LIR a contar del día 1° de enero del año del aviso. En este caso, los contribuyentes podrán optar por alguno de los regímenes generales establecidos en las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR¹³ o, en caso de cumplir los requisitos para este efecto, determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, todos según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

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

¹¹ Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

¹² Inciso primero del N°4 del artículo 34 de la LIR.

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

En el mismo sentido, debido a la modificación de los plazos para dar aviso de la incorporación al régimen de renta efectiva, la siguiente instrucción reemplaza lo dispuesto en el punto 2.3), de la letra C) de Circular N° 37 de 2015, a contar del 1° de enero de 2016.

“2.3) Aviso al Servicio.

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que a partir del 1° de enero de 2016, en cualquier situación, deban o voluntariamente decidan declarar su renta efectiva, según contabilidad completa, deberán dar aviso de esta circunstancia a este Servicio, entre el 1° de enero y el 30 de abril del año calendario siguiente al del incumplimiento o entre el 1° de enero y el 30 de abril del año en que deseen incorporarse al régimen de renta efectiva, según corresponda, en la forma que este Servicio establezca mediante resolución, debiendo acompañar el balance inicial mencionado en el N°1) anterior.

La falta de este aviso hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso 2°, del artículo 200 del Código Tributario¹⁴.”.

1.5) Plazo para presentar la tasación comercial de la primera enajenación de predios agrícolas efectuada con posterioridad a la incorporación de estos contribuyentes al régimen de renta efectiva.

La Ley N° 20.780, establece en el N°1.- del N° 6), del numeral IV, del artículo tercero de sus disposiciones transitorias, que para los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2015 posean o exploten bienes raíces agrícolas acogidos al régimen de renta presunta establecido en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, que obligatoriamente hayan debido abandonar dicho régimen incorporándose al de renta efectiva determinada según contabilidad completa por disposición de lo establecido en el artículo 34 de la LIR, respecto de la primera enajenación de dichos predios agrícolas, que efectúen estando en el régimen de renta efectiva según contabilidad completa a partir del 1° de enero de 2016, el valor de la primera enajenación del predio agrícola, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de las cantidades alternativas que indica, a elección del contribuyente, contemplando como una de dichas alternativas, en la letra d), de dicha norma, el valor comercial del predio, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con al menos diez años de título profesional, tasación que debe efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas, según contabilidad completa.

Adicionalmente, la misma Ley N° 20.780, en el número 4.- del N°6), del numeral IV, del artículo tercero de sus disposiciones transitorias, extendió el referido beneficio a aquellos contribuyentes acogidos al derogado artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, estableciendo que, no se considerará renta el valor de la primera enajenación de los bienes raíces de los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 han debido tributar en base a sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa. Para estos contribuyentes, la Ley N° 20.899 estableció que cuando opten, para efectos de determinar el ingreso no renta por la enajenación del predio, por la alternativa de la tasación del valor comercial contemplada en la letra d), del N°1 del N°6) explicado en el párrafo anterior, dicha tasación deberá efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016¹⁵.

1.6) Regla residual de atribución de las rentas a los contribuyentes de los impuestos finales.

La Ley N° 20.899¹⁶ sustituye íntegramente la letra A) del artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, incorporando en la letra b) del N°3 de dicha letra, una regla especial de atribución que se verifica cuando no existe pacto formal de reparto de utilidades debidamente informado a este Servicio y tampoco se ha enterado parte alguna del capital social, caso en el cual deberá atribuirse la renta conforme al capital suscrito.

¹⁴ Norma establecida en la letra c), N°4), del numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

¹⁵ La especificación de este plazo, fue efectuada por el numeral ii) de la letra c., del N° 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

¹⁶ Modificación incorporada por el numeral ii., de la letra b., del N° 1., del artículo 8° de la Ley N°20.899.

Por lo anterior, se complementa la instrucción contenida en la Circular 37 de 2015, prescribiendo que a partir del 1 de enero de 2017, la atribución de rentas que debe ser efectuada por un contribuyente de renta presunta, en defecto de las formas señaladas en las letras a) y b) del párrafo cuarto del punto N° 2.2) de la letra B.7) de la referida Circular, en cuanto a que en el caso que no se haya enterado la totalidad del capital, la atribución de las rentas se realizará conforme al capital suscrito. De esta forma, la tributación con los impuestos finales afectará a todos los socios o accionistas, aun cuando no hayan enterado su aporte a la sociedad, en la proporción en que hayan acordado enterar dicho capital.

1.7) Reglas especiales aplicables a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta de los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, que deseen permanecer en él, bajo la vigencia del nuevo artículo 34 de la LIR.

La Ley N°20.899, incorpora una norma de transición¹⁷ para aquellos contribuyentes que se hubieren encontrado acogidos al régimen de tributación sobre renta presunta que establecían los artículos 20, número 1, letra b); 34 y 34 bis de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, y que a dicha fecha cumplan los requisitos legales establecidos en dichas normas para continuar en él.

En estos casos la referida Ley les atribuye los siguientes efectos:

- i) Estos contribuyentes podrán mantenerse a partir del 1° de enero de 2016, en el régimen de renta presunta ahora establecido en el artículo 34 de la LIR.

Debido a que el cumplimiento de los requisitos para incorporarse a este régimen deben observarse al término del ejercicio anterior al año de la incorporación y atendido a que estos contribuyentes cumplen al 31 de diciembre del año 2015 los requisitos para permanecer en el régimen de renta presunta bajo las normas derogadas por el nuevo artículo 34 de la LIR, la norma transitoria en referencia les permite mantenerse en el régimen de renta presunta bajo la condición de que al término del ejercicio comercial del año 2016 cumplan los requisitos establecidos por el nuevo artículo 34 de la LIR.

- ii) El cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR para ingresar y permanecer en el régimen debe observarse a lo menos a contar del 31 de diciembre de 2016.
- iii) Si al 31 de diciembre de 2016, no cumplen cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 34 de la LIR, se entenderá que han abandonado el régimen de renta presunta en forma retroactiva a contar del 1° de enero de 2016 y a contar del 1° de enero de 2017, deberán incorporarse al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa establecido en el artículo 14 de la LIR o al régimen de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para ello. Los contribuyentes que se encuentren en esta circunstancia deberán dar aviso de su elección al SII entre el 1° de enero y el 30 de abril del año comercial 2017.

2) EXENCIÓN DEL IDPC SOBRE LA RENTA EFECTIVA DE LOS BIENES RAÍCES NO AGRÍCOLAS OBTENIDAS POR PERSONAS NATURALES

La Ley N° 20.899, elimina la expresión contenida en el N°3, del artículo 39 de la LIR¹⁸, “con domicilio o residencia en el país”.¹⁹

De esta forma, se benefician con la exención del IDPC, establecida en la norma aludida, las personas naturales, con o sin domicilio o residencia en Chile, es decir, basta que sean personas naturales contribuyentes del IGC o del I.A.

¹⁷ La Ley N° 20.899 a través del literal i., de la letra c., del N°5., del artículo 8°, incorpora un párrafo final al N°4), del numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780.

¹⁸ Expresión que había sido introducida en el artículo 39 N°3 por la Ley N°20.780.

¹⁹ Eliminación efectuada por el N°3., del artículo 1°.- de la Ley N° 20.899.

Conforme a lo anterior, la siguiente instrucción reemplaza a contar del 1° de enero de 2016, lo dispuesto en el número 3) de la letra D) de la Circular N° 37 de 2015.

“3) Exención del IDPC sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales.

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

La referida exención aplica respecto de la renta efectiva de todos los bienes raíces no agrícolas sin excepción, obtenidas por personas naturales antes señaladas.

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

Esta exención aplica solo respecto del IDPC. Por lo tanto, tales rentas se encuentran íntegramente afectas a IGC o IA, según corresponda.

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

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

Sobre este mismo tema, también corresponde reemplazar, a contar del 1° de enero de 2016, la instrucción contenida en la letra b.1), del número 4), de la letra D) de la Circular 37 de 2015.

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

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

3) ADJUDICACIÓN DE BIENES A LOS DUEÑOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS DE LAS EMPRESAS QUE DETERMINEN SU RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA, CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN DE LAS MISMAS Y VALOR DE COSTO PARA FINES TRIBUTARIOS A CONSIDERAR POR LOS ADJUDICATARIOS.²⁰

3.1) Tratamiento tributario de la adjudicación de bienes a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la disolución o liquidación de la respectiva empresa o sociedad que determina su renta efectiva según contabilidad completa y termina su giro, y determinación del monto que califica como un Ingreso No Constitutivo de Renta (INR)²¹.

La Ley N° 20.899 otorga la calidad de INR a la adjudicación de bienes que durante el año comercial 2016 se efectúe a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la liquidación o disolución de la respectiva empresa o sociedad, siempre que éstas determinen su renta efectiva según contabilidad completa y hayan terminado su giro durante dicho período, pero sólo hasta el monto que establece el artículo tercero transitorio de la ley antes mencionada.

La norma transitoria en comento no distingue para estos efectos el tipo de bien que se adjudica, de modo que puede tratarse de bienes corporales o incorporales, ya sean muebles o inmuebles,

²⁰ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo tercero.- de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899.

²¹ De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899

siempre que los mismos formen parte del activo de la empresa o sociedad. Asimismo, sólo pueden ser adjudicatarios los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad que se liquida o disuelve, de modo que si quien se adjudica el bien es un tercero, no se configura el INR en análisis a su respecto.

a) Tope del INR.

La suma de los valores tributarios del total de bienes adjudicados al propietario, comunero, socio o accionista respectivo no debe exceder del monto que resulte de la suma del capital aportado por éste a la empresa o sociedad, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma con motivo del término de giro .

Respecto al referido tope cabe hacer presente lo siguiente:

i. El valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad que termina su giro, siempre que éstas determinen su renta efectiva según contabilidad completa, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de aquella, corresponderá al valor al que la empresa o sociedad haya registrado tales bienes en la determinación de su CPT a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, vigente durante el año 2016. A este respecto resultan aplicables las instrucciones impartidas en la letra a) del N° 3.2) siguiente.

ii. El capital aportado por el propietario, comunero, socio o accionista a la empresa o sociedad respectiva a la fecha de término de giro, deberá determinarse conforme al N° 7, del artículo 17 de la LIR, vigente durante el año comercial 2016²², norma que fue instruida mediante el N° 3), del Capítulo II de la Circular N° 10 de 2015.

La referida norma, que regula la devolución de capital social y su reajuste, también aplica respecto de las comunidades teniendo en cuenta que el monto que en definitiva queda sujeto al tratamiento de INR que aquella contempla, de acuerdo al sentido natural y obvio de la palabra “devolver”, es aquel que se restituye a quien lo tenía antes.

b) Monto que exceda el tope de INR.

Teniendo presente el concepto amplio de renta establecido en el N° 1, del artículo 2° de la LIR, cuando un propietario, comunero, socio o accionista se adjudique uno o más bienes en un valor que exceda el tope referido, dicho exceso constituirá renta para aquellos, la que se entenderá percibida a la fecha de la adjudicación para los fines del cumplimiento de sus obligaciones tributarias de la LIR y deberá considerarse clasificada en el N° 5, del artículo 20 del referido cuerpo legal y, por tanto, afecta con el régimen general de tributación, esto es, con el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Para el cumplimiento de las obligaciones tributarias antes mencionadas, el monto así determinado deberá reajustarse, en los términos previstos por el N° 4, del artículo 33 de dicho texto legal.

c) Plazo de ocurrencia de la adjudicación.

El tratamiento tributario que se comenta se aplica respecto de las adjudicaciones de bienes a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas o sociedades obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, ocurridas desde del 1° de enero de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2016. Cabe hacer presente que el término de giro, conforme a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario²³, ha de tener lugar, asimismo, en el plazo indicado. Sin embargo, también quedan comprendidos los que habiendo puesto término de giro en el ejercicio comercial 2016, den el correspondiente aviso en los primeros meses del año comercial 2017, dado el plazo de 2 meses para cumplir con dicha obligación.

3.2) Costo para fines tributarios de los bienes adjudicados

²² De acuerdo a lo dispuesto en el numeral 3), del artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

²³ Aplica respecto de las empresas que ponen término a su giro o a sus actividades dando aviso conforme a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 69 del Código Tributario, o que, a pesar de estar en tal situación, no han dado el referido aviso, conforme a lo establecido en el referido artículo.

El artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899, establece una norma de control, que regula el valor de costo para fines tributarios que corresponde a los bienes que se adjudiquen los dueños, comuneros, socios o accionistas de empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa que terminen su giro, con ocasión de la liquidación o disolución de las mismas.

Dicha norma de control además de regular esta materia en los mismos términos establecidos en el inciso final del artículo 38 bis de la LIR, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, establece una nueva obligación, esto es, la de certificación por parte de la empresa, y la no procedencia de la facultad de tasar, resulta necesario precisar, para el año comercial 2016, las instrucciones contenidas en la letra D), del número 6), del Capítulo II de la Circular N° 10 de 2015, las que se reemplazan íntegramente por las siguientes:

“D) VALOR DE COSTO PARA FINES TRIBUTARIOS E INR DE LOS BIENES QUE SE ADJUDIQUEN LOS DUEÑOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS DE LAS EMPRESAS QUE TERMINAN SU GIRO, CON OCASIÓN DE LA DISOLUCIÓN O LIQUIDACIÓN DE LAS MISMAS.

a) Valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados.

El valor de costo para fines tributarios que deberán considerar los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que terminan su giro, cuando se trate de empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa, respecto de los bienes que les sean adjudicados en la liquidación o disolución de aquellas, corresponderá al valor al que las empresas tengan registrados tales bienes en la determinación de su CPT a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR²⁴.

Se hace presente que para estos efectos la Ley no distingue el tipo de bien que se adjudica, de modo que puede tratarse de bienes corporales o incorporales, muebles o inmuebles, siempre que los mismos formen parte del activo de la empresa.

El referido valor de costo será aplicable para fines tributarios aun cuando el valor asignado en la adjudicación respectiva resulte ser una cantidad distinta a la señalada precedentemente. Por ejemplo, si los accionistas acuerdan que la adjudicación de bienes en la liquidación de la sociedad anónima respectiva se efectúe a valor de mercado determinado en la oportunidad que corresponda, ello no contraría que tales bienes deben tener para fines tributarios, como valor de costo, el mismo valor que tenían en la sociedad anónima que puso término de giro, de acuerdo a lo anteriormente señalado.

En consecuencia, los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa que termina su giro, adjudicatarios de los bienes en referencia, en caso de corresponderles aplicar respecto de los bienes adjudicados, por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria del artículo 41, o las de depreciación del N°s 5 o 5 bis del artículo 31, ambos de la LIR, o al determinar el costo tributario deducible al enajenar tales bienes, deberán considerar, como se señaló, el valor tributario de aquellos, que no es otro que el valor que registren tales bienes en la determinación del CPT a la fecha del término de giro.

b) Obligación de la empresa de certificar a los dueños, comuneros socios o accionistas adjudicatarios el valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados.

Las empresas que determinen su renta efectiva según contabilidad completa y que pongan término a su giro durante el año comercial 2016, deberán certificar a sus dueños, comuneros, socios o accionistas adjudicatarios, el valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados con ocasión de la liquidación o disolución de aquellas, determinado en los términos indicados en la letra a) precedente.

La forma y el plazo en que dichos contribuyentes deberán cumplir con la señalada obligación, serán establecidos por este Servicio mediante resolución.

²⁴ El N° 1, del artículo 41 de la LIR fue modificado a partir del 1° de enero de 2015, de acuerdo a la letra a), del numeral 24), en concordancia con la letra b) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, cuyas instrucciones fueron impartidas mediante el N° 2.-, del Capítulo II de la Circular N° 1 de 2015.

c) Improcedencia de la facultad de tasar el valor de adjudicación.

Por expresa disposición del inciso primero del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899, no procede la aplicación de la facultad de tasar dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario ni en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, respecto del valor al que en definitiva se adjudiquen los señalados bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la liquidación o disolución de la empresa que determine su renta efectiva según contabilidad completa que pone término a su giro.

d) Plazo de ocurrencia del término de giro.

Lo referido en este número aplica respecto de los bienes adjudicados a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que desde el 1° de enero de 2016 y hasta el 31 de diciembre de 2016 pongan término a su giro, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario²⁵. Dentro de dichas empresas o sociedades se incluyen aquellas que, por aplicación del plazo que establece el referido artículo 69, que habiendo puesto término de giro en el ejercicio comercial 2016, puedan dar el correspondiente aviso en el año comercial 2017, dado el plazo de 2 meses para cumplir con dicha obligación.”

4) MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 21 DE LA LIR SOBRE TRIBUTACIÓN DE LOS GASTOS RECHAZADOS²⁶.

La Ley N° 20.899, sin alterar en forma sustancial el régimen de tributación dispuesto en el artículo 21 de la LIR, sustituido por el numeral 11), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, introdujo una serie de modificaciones a sus incisos 2° y 3°, las que se instruyen a continuación.

Se hace presente que las instrucciones contenidas en las Circulares N° 45 de 2013, referida a la sustitución del artículo 21 por la Ley N° 20.630, y 71 de 2015, en lo que dicen relación, asimismo, con la referida sustitución del artículo 21 por la Ley N° 20.780, se mantienen vigentes en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, las cuales sólo se refieren a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899.

4.1) LIBERACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIR, RESPECTO DE LAS SUMAS PAGADAS POR CONCEPTO DEL IMPUESTO ESTABLECIDO EN EL N° 2, DEL ARTÍCULO 38 BIS DE LA LIR.

Con el objeto de excepcionar de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, al pago del impuesto de 35%, establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, que tiene lugar en los casos que se señalan a continuación, la Ley N° 20.899 modificó el inciso 2°, del artículo 21 de dicho cuerpo legal, estableciendo que el pago del señalado impuesto, no se afecta con el IU de 40%, establecido en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR.

Conforme a lo que dispone el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR, los contribuyentes que declaren sobre la base de su renta efectiva según contabilidad completa sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14 de la LIR, deben considerar retiradas, remesadas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, determinadas en conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo de este mismo número 2, en la oportunidad de su término de giro, ya sea que haya sido declarado por el contribuyente o cuando el Servicio por aplicación de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo 69 del Código Tributario, pueda liquidar o girar los impuestos correspondientes.

De acuerdo con lo señalado, la nueva suma que se incorpora dentro de aquellas que se encuentran liberadas de la aplicación de la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, es el desembolso efectivo por concepto del impuesto de 35%, establecido en el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR²⁷.

²⁵ Aplica respecto de las empresas que ponen término a su giro o a sus actividades dando aviso conforme a lo establecido en el inciso 1°, del artículo 69 del Código Tributario, o que, a pesar de estar en tal situación, no han dado el referido aviso, conforme a lo establecido en el referido artículo. Cabe hacer presente que el artículo 69 del Código Tributario fue modificado por el numeral 21., del artículo 10, en concordancia con el artículo decimoquinto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, artículo que fue modificado a su vez por el numeral 9., del artículo 3°.- de la Ley N° 20.899.

²⁶ De acuerdo a lo dispuesto en la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N°20.899.

²⁷ Las instrucciones sobre la aplicación del impuesto establecido en el artículo 38 bis de la LIR a partir del 1.01.2017, se impartirán en una nueva Circular sobre los nuevos regímenes generales de tributación del artículo 14 de la LIR.

4.2) PRÉSTAMOS CALIFICADOS COMO UN RETIRO, REMESA O DISTRIBUCIÓN ENCUBIERTA QUE RESULTE IMPUTADO A CANTIDADES GRAVADAS CON IGC O IA, CUANDO ASÍ CORRESPONDA DE ACUERDO A LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA LIR.

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley N° 20.899 dicen relación con el aspecto que se indica en la letra a) siguiente:

a) Precisión sobre procedencia de la aplicación de los impuestos del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, sobre el hecho gravado por la norma²⁸, atendiendo a si los préstamos en cuestión pueden o no ser imputados a cantidades afectas a los IGC o IA .

La Ley N° 20.899 modificó el inciso 1°, del numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR con el objeto de precisar el hecho gravado con la tributación dispuesta en el referido inciso 3°, estableciendo expresamente que los préstamos a que se refiere esta disposición, respecto de los cuales el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución encubierta, para los fines de ser gravado con los impuestos del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, deben además, resultar imputados a cantidades afectas a IGC o IA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de dicho cuerpo legal.

En otras palabras, respecto de los préstamos recalificados fundadamente por el Servicio como un retiro, remesa o distribución, para definir si procede o no su tributación con los impuestos establecidos en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, deberá a continuación de su recalificación, determinarse el tratamiento tributario que tengan las cantidades a las cuales finalmente resultan imputados de acuerdo a lo señalado precedentemente. Así, en el evento que puedan ser imputadas a rentas o cantidades que conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR se gravan con IGC o IA, corresponderá afectar el préstamo recalificado con la tributación dispuesta en el inciso 3°, del señalado artículo 21. Por el contrario, si conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR, no puedan ser imputados a rentas afectas con IGC o IA, los señalados préstamos recalificados no se afectan con la tributación establecida en el inciso 3° del señalado artículo 21, lo que no obsta a que, dada su recalificación como retiro, remesa o distribución, deban deducirse del registro que corresponda, conforme con las disposiciones del artículo 14 de la LIR.

b) Dedución del monto del préstamo recalificado fundadamente como un retiro, remesa o distribución encubierta que resulte imputado o no a cantidades gravadas con IGC o IA, de acuerdo a lo señalado en el artículo 14 de la LIR²⁹.

La Ley N° 20.899, modificó el inciso final, del numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, eliminando la referencia al N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, adecuando su redacción al efecto, por cuanto dicho número, luego de la modificación introducida por la Ley al mismo, ya no da cuenta de la forma de determinar las rentas o cantidades afectas a IGC o IA, según corresponda, cuestión que la Ley incluyó expresamente en la letra a), del N° 2.-, de la letra B), del señalado artículo 14. De este modo, tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, resulta suficiente para aludir a las cantidades de las cuales han de deducirse los préstamos recalificados como un retiro, remesa o distribución.

Asimismo, la Ley N° 20.899 incorporó a dicho inciso la forma en que se debe deducir el monto del préstamo recalificado fundadamente como un retiro, remesa o distribución de las cantidades que, de acuerdo al N° 4.- de la letra A) y al N° 2.- de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, estableciendo expresamente que se deducirán de dichos registros de la misma forma en que se deducen los retiros, remesas o distribuciones.

²⁸ De acuerdo a lo dispuesto en el primer guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

²⁹ De acuerdo a lo dispuesto en el segundo guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

4.3) USO O GOCE DE BIENES DEL ACTIVO DE LA EMPRESA, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, COMUNIDAD O SOCIEDAD, AFECTO A LA TRIBUTACIÓN DEL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.³⁰

En lo que respecta a este hecho gravado, el cambio incorporado por la Ley N° 20.899 dice relación con la modificación del inciso final, del numeral iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, que eliminó la referencia al N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Lo anterior en consideración a que dadas las modificaciones que la Ley incorporó al artículo 14 de la LIR, tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, resulta suficiente para aludir a las cantidades y registros de las cuales no debe deducirse el monto del beneficio por el uso o goce de bienes del activo de la empresa.

4.4) DEDUCCIÓN DEL VALOR DEL BIEN DE LA EMPRESA, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, COMUNIDAD O SOCIEDAD, EJECUTADO COMO GARANTÍA DE OBLIGACIONES DIRECTAS O INDIRECTAS DE SUS PROPIETARIOS, COMUNEROS, SOCIOS O ACCIONISTAS, QUE RESULTE IMPUTADO O NO A CANTIDADES GRAVADAS CON IGC O IA, DE ACUERDO A LO SEÑALADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA LIR³¹.

En lo que respecta a este hecho gravado, los cambios incorporados por la Ley N° 20.899 dicen relación con los siguientes aspectos:

La Ley antes citada modificó el párrafo segundo del numeral iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, eliminando la referencia al N° 3.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR. Lo anterior en consideración a que dadas las modificaciones que la mencionada Ley antes mencionada incorporó al artículo 14 de la LIR tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N° 2.-, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, resulta suficiente para aludir a las cantidades de las cuales ha de deducirse el valor del bien de la empresa, establecimiento permanente, comunidad o sociedad, entregado en garantía y ejecutado, por las obligaciones directas o indirectas de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas.

Asimismo, la referida Ley incorporó a dicho inciso la forma en que se debe deducir el referido valor de las cantidades que, de acuerdo al N° 4.- de la letra A) y al N° 2.- de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR, estableciendo expresamente que se deducirán de dichos registros de la misma forma en que se deducen los retiros, remesas o distribuciones.

5) MODIFICACIONES EFECTUADAS AL N° 4, DEL ARTÍCULO 74 DE LA LIR, SUSTITUIDO POR EL N° 47), DEL ARTÍCULO 1° DE LA LEY N° 20.780³².

La Ley N° 20.899, sin alterar en forma sustancial las normas sobre retención contenidas en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, sustituido por el numeral 47), del artículo 1° de la Ley N° 20.780, introdujo una serie de modificaciones a dicho numeral, las que se instruyen a continuación, con excepción de aquellas que dicen relación con las normas sobre retención del IA que afectan a las rentas empresariales, pues dichas instrucciones se incluyen en las Circulares que instruyan los regímenes de las letras A), B) y C) del artículo 14 y de la letra A) del artículo 14 ter, ambos de la LIR.

Se hace presente que las instrucciones contenidas en la Circular N° 54 de 2013, referida a la sustitución del N° 4 del artículo 74 por la Ley N° 20.630, y en la Circular N° 71 de 2015, en lo que dicen relación, asimismo, con la referida sustitución del N° 4 del artículo 74 por la Ley N° 20.780, se mantienen vigentes en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, las cuales sólo se refieren a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899.

5.1) RETENCIÓN DEL IA SOBRE CIERTAS ENAJENACIONES A QUE SE REFIERE EL N° 8, DEL ARTÍCULO 17 DE LA LIR³³.

³⁰ De acuerdo a lo dispuesto en el tercer guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

³¹ De acuerdo a lo dispuesto en el cuarto guión, del numeral ii., de la letra e., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

³² De acuerdo a lo dispuesto en la letra q., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

³³ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral iv., de la letra q., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

Los cambios efectuados a las normas sobre retención en lo que dice relación con esta materia, tienen su origen en las modificaciones que la Ley N° 20.899 introdujo al N° 8, del artículo 17 de la LIR³⁴, naturalmente en el caso en que quien obtiene el mayor valor en las operaciones a que se refiere esta norma, es un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile.

a) Tratamiento tributario del mayor valor obtenido por contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile en las enajenaciones a que se refieren las letras a), b), c), d) y h), del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

Luego de la modificación introducida por la Ley N° 20.899 al N° 8, del artículo 17 de la LIR, el mayor valor obtenido por contribuyentes que no tengan domicilio o residencia en Chile en las enajenaciones a que se refieren entre otras las letras a), b), c), d) y h), del inciso 1°, del N° 8, del señalado artículo, de resultar gravado, sólo se afectará con IA, eliminándose la tributación con el IDPC. El tratamiento tributario del resultado obtenido en dichas enajenaciones será instruido mediante una Circular que se emitirá al efecto.

De esta forma, el nuevo texto del inciso séptimo del N° 4 del artículo 74 de la LIR, en lo que dice relación con esta materia, guarda armonía con la eliminación de la tributación con el IDPC en las referidas enajenaciones, de modo que la retención que proceda conforme con esta disposición, frente a la remesa, puesta a disposición, abono en cuenta o pago de rentas o cantidades originadas en las enajenaciones a que se refieren las letras a), b), c), d) y h), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, en caso de resultar gravadas, debe entenderse vinculada al IA.

b) Tasa y base imponible de la retención, cuando no pueda determinarse el mayor valor afecto a IA.

Atendido lo instruido en la letra a) precedente, resulta necesario dejar sin efecto las instrucciones contenidas en la letra a), de la letra B), del N° 1), del Capítulo III, de la Circular N° 71 de 2015, debiendo estarse en esta materia a las siguientes instrucciones:

Cuando el agente retenedor no pueda determinar o establecer el mayor valor obtenido en la operación de enajenación, la tasa con la cual deberá practicar la retención será una tasa provisional del 10%.

La base imponible sobre la cual se practicará la retención del IA, está constituida por el total de las cantidades que se remesen, paguen, abonen en cuenta o se pongan a disposición del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, sin deducción alguna.

c) Tasa y base imponible de la retención, cuando pueda determinarse el mayor valor afecto a IA.

Atendido lo instruido en la letra a) precedente, resulta necesario dejar sin efecto las instrucciones contenidas en la letra b), de la letra B), del N° 1), del Capítulo III, de la Circular N° 71 de 2015, debiendo estarse en esta materia a las siguientes instrucciones:

En el caso que el agente retenedor pueda determinar el mayor valor obtenido en la operación de enajenación, la retención se efectuará con una tasa de 35%, aplicada sobre el mayor valor que se determine (precio o valor de enajenación menos el valor de costo tributario, efectuados los ajustes que correspondan a éste), sin deducción de ninguna especie.

En estos casos, atendido que con la retención declarada y pagada por el agente retenedor, o directamente por el contribuyente en su caso, se han solucionado íntegramente los impuestos que afectan al contribuyente de IA, este último quedará liberado de la obligación de presentar una declaración anual de impuesto, conforme lo establecido en el N° 4 del artículo 65 de la LIR.

5.2) RENTAS O CANTIDADES REGULADAS POR UN CONVENIO VIGENTE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL³⁵.

³⁴ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral iv., de la letra d., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

³⁵ De acuerdo a lo dispuesto en el numeral v., de la letra q., del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

La Ley N° 20.899 modificó el párrafo 10°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, norma que libera de la obligación de retener, o bien faculta para efectuarla con una tasa inferior a los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional (en adelante CDTI) que se encuentre vigente. La modificación en comento incorporó como requisito para tales efectos que los destinatarios de tales sumas sean beneficiarios de dicho Convenio y que declare al respecto, entre otras cosas, que cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del citado Convenio en lo que dice relación con la imposición de las rentas o cantidades señaladas.

Por lo anterior, resulta necesario dejar sin efecto las instrucciones contenidas en el N° 2.-, de la letra B.-, del Capítulo II, de la Circular N° 54 de 2013, debiendo estarse en esta materia a las siguientes instrucciones:

Los contribuyentes que remesen, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que sean residentes de países con los que exista un Convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, podrán no efectuar las retenciones de impuesto señaladas o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando se trate de rentas o cantidades que sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia del destinatario, o deba aplicarse en virtud del Convenio una tasa inferior a la que corresponde de acuerdo a la LIR.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo 10°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, para que el agente retenedor pueda no practicar la retención, o practicarla con la tasa rebajada establecida en el CDTI, según corresponda, deben cumplirse las siguientes condiciones:

a) La renta o cantidad remesada, distribuida, abonada en cuenta, puesta a disposición o pagada al contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, debe ser de aquellas amparadas por un CDTI vigente, suscrito con el país del domicilio o residencia de dicho contribuyente.

b) El contribuyente sin domicilio o residencia en Chile debe cumplir con los requisitos para ser beneficiario de dicho CDTI, esto es, debe cumplir todos y cada uno de los requisitos generales establecidos en aquel para que a su respecto se aplique el referido CDTI, así como todos y cada uno de los requisitos específicos que el mismo establece en relación a la imposición de las rentas o cantidades de que se trate.

c) El contribuyente sin domicilio o residencia en Chile debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la autoridad competente del otro Estado Contratante. Tal certificado deberá ser presentado debidamente traducido y legalizado³⁶.

Sin perjuicio de lo anterior, no será necesaria dicha legalización en los siguientes casos:

i. Cuando sea posible verificar la autenticidad de un certificado expedido por la autoridad competente del otro Estado Contratante de acuerdo a lo dispuesto en el CDTI en cuestión, por funcionarios de este Servicio en el sitio de Internet o por otros medios tecnológicos que disponga al afecto la administración fiscal extranjera;

ii. De encontrarse en vigor en Chile como en el otro Estado Contratante, la Convención de la Haya que suprime la exigencia de legalización de documentos públicos extranjeros³⁷. En tal caso, no será necesario la legalización de los certificados otorgados cuando éstos hayan sido autenticados mediante el sistema de apostilla, y otorgados por la autoridad Competente del Estado de que emana dicho instrumento.

³⁶ Bastando para estos efectos la certificación efectuada por las autoridades consulares chilenas en el país de residencia del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 345 del Código de Procedimiento Civil aplicado en relación con lo dispuesto en el artículo 420 del Código Orgánico de Tribunales.

³⁷ El 24 de marzo de 2016 se publicó en el Diario Oficial el Decreto N° 228, del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 18 de diciembre de 2015, que promulga la Convención que Suprime la Exigencia de Legalización de Documentos Públicos Extranjeros, la que entrará en vigor en Chile el 30 de agosto de 2016.

Respecto de la traducción del certificado, ésta podrá ser oficial o privada. En este último caso, sólo podrá aceptarse mientras se acompañe una declaración jurada del contribuyente o su representante legal, informado ante este Servicio en el sentido de que corresponde fielmente al contenido del documento respectivo.

d) El contribuyente sin domicilio o residencia en Chile, debe declarar al agente retenedor, en la forma y plazo que determine este Servicio mediante resolución, que:

i. Al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y

ii. Cumple con los requisitos para ser beneficiario de las disposiciones del CDTI respecto de la imposición de tales rentas o cantidades, esto es, que cumple con todos y cada uno de los requisitos específicos que el CDTI establece en relación a la imposición de las rentas o cantidades de que se trate, así como todos y cada uno de los requisitos generales establecidos en aquel para que a su respecto se aplique el referido CDTI.

e) El CDTI en cuestión debe disponer un límite máximo de imposición para el tipo de renta o cantidad que se trate, el cual debe ser inferior al contemplado en la legislación local (en este caso, en la chilena) para el mismo tipo de renta o cantidad, o bien, debe liberar de tributación en la fuente (en este caso, en Chile) a dicho tipo de renta o cantidad, quedando gravada sólo en el país de residencia del contribuyente no domiciliado o residente en Chile.

Ahora bien, cuando este Servicio determine en un proceso de fiscalización que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del CDTI, en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o se practicó ésta por un monto inferior a la que hubiese correspondido, y el agente retenedor, sea o no sociedad, se encuentre relacionado en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, con el contribuyente no domiciliado o residente en Chile, dicho agente retenedor será el único responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente no domiciliado ni residente en Chile. De no existir relación entre el agente retenedor y este último en los términos antedichos, serán aplicables las reglas generales sobre la materia³⁸.

5.3) RETENCIÓN APLICABLE SOBRE LAS PARTIDAS DEL INCISO 3°, DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR.

Atendidas las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899 a los artículos 14 y 21 de la LIR y al N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, resulta necesario actualizar y precisar las instrucciones contenidas en el tercer párrafo del N° 2), del Capítulo III, de la Circular N° 71 de 2015, en lo que dice relación con lo siguiente:

Dado el efecto de las partidas del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en los registros establecidos en el N° 4.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, tratándose del régimen de renta atribuida, o en el N° 2.-, de la letra B) de dicho artículo, tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, considerando en ambos casos, y siempre que corresponda, lo dispuesto en el N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, la retención del IA con una tasa del 45% deberá ser efectuada por la empresa, comunidad o sociedad, al término del ejercicio comercial respectivo, en los siguientes casos:

i. La retención del IA, siempre será procedente respecto de las partidas señaladas en los numerales i) y iii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR.

ii. En el caso de las partidas señaladas en los numerales ii) y iv), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, la retención del IA debe practicarse sólo cuando tales partidas resulten gravadas con IA, atendidas las normas sobre imputación a las rentas o cantidades acumuladas en la empresa, comunidad o sociedad establecidas en el N° 5.-, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o en el N° 3.-, de la letra B) de dicho artículo, considerando en ambos casos, y siempre que corresponda, lo dispuesto en la letra c) del N° 1.-, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones, procediendo dicha retención de IA conforme a las normas del inciso 1° y siguientes del N° 4, del artículo 74 de la LIR.

³⁸ Conforme a lo dispuesto en el artículo 83 de la LIR.

5.4) MODIFICACIÓN A CIRCULAR N° 17, de 2016

En el segundo párrafo de la letra H), del Capítulo II.- de la Circular 17, de 2016, de este Servicio, que instruye sobre el régimen opcional y transitorio, vigente durante el año comercial 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, aplicable a las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2015 y/o 31 de diciembre de 2016, se sustituye el guarismo “31%” por “32%”, que es el porcentaje que corresponde aplicar como tasa única del impuesto sustitutivo que se analiza en dicho literal. Por lo tanto, la segunda parte del párrafo 2° de la citada letra H, queda de la siguiente manera:

“Esta partida obedece a un desembolso efectivamente realizado al momento del pago del impuesto, es decir, la diferencia del impuesto pagado que resulte de aplicar la tasa del **32%** o la tasa variable que corresponda sobre la base imponible acogida a esta opción, descontando el crédito por IDPC respectivo”.

III.- VIGENCIA DE LAS PRESENTES INSTRUCCIONES.

Las presentes instrucciones respecto de las materias que se indican, rigen a contar de las siguientes fechas:

1. Modificaciones al régimen de tributación que afecta a los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros; a contar del 1 de enero de 2016, conforme a lo dispuesto por el Artículo 1° de la Ley N° 20.899, de 08.02.2016.
2. Exención del impuesto de Primera Categoría sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales con o sin domicilio o residencia en Chile; a contar del 1 de enero de 2016, conforme a lo dispuesto por el Artículo 1° de la Ley N° 20.899, de 08.02.2016.
3. Adjudicación de bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas, con ocasión de la disolución o liquidación de las mismas y valor de costo para fines tributarios a considerar por los adjudicatarios; vigente durante el año comercial 2016, conforme a lo dispuesto en el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899;
4. Modificaciones al artículo 21 de la LIR, sobre tributación de los gastos rechazados; a contar del 1 de enero de 2017, conforme con lo establecido en el inciso primero del Artículo Primero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780;
5. Modificaciones efectuadas al N° 4, del artículo 74 de la LIR, sobre retención de IA en los casos que se indican en la presente Circular; a contar del 1 de enero de 2017, conforme con lo establecido en el inciso primero del Artículo Primero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR**

**JARB/CFS/CCP/LRP/PAO/
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA**