

| | |
|--|--|
| DEPARTAMENTO EMISOR: Subdirección Normativa Impuestos Directos | CIRCULAR N° 54 178849.2021 GE |
| SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS | FECHA: 30 DE SEPTIEMBRE DE 2021 |
| MATERIA Imparte instrucciones sobre la modificación al artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, por la Ley N° 21.210. | REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020. |

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria.

El N° 16 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 modificó el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), incorporando los nuevos incisos primero y segundo¹, pasando el anterior inciso primero a ser el inciso tercero. Asimismo, en el ahora inciso tercero se intercaló una frase² y se suprimió el anterior inciso segundo³.

Por otra parte, el N° 14 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 agregó en el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) los nuevos incisos cuarto, quinto y sexto, que regulan los casos en que, no pudiendo determinarse el débito fiscal del contribuyente por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia imputable a él, el Servicio, mediante resolución fundada, podrá tasar el impuesto a pagar, tomando como base los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad.

Atendido que las instrucciones relativas a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la LIVS ya fueron impartidas en la Circular N° 26 de 2021, mediante la presente circular se imparten instrucciones sobre las modificaciones introducidas al artículo 35 de la LIR, cuyo texto se encuentra en el Anexo de la presente circular⁴.

Todas las referencias efectuadas en esta circular deben entenderse referidas a la LIR según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2020, a menos que expresamente se indique algo distinto.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. DESCRIPCIÓN GENERAL

El artículo 35 de la LIR regula los casos en que el contribuyente en términos generales presenta dificultades en su contabilidad, distinguiendo dos hipótesis fundamentales:

- a) Cuando la contabilidad no refleja adecuadamente la renta efectiva debido a caso fortuito o fuerza mayor (inciso primero).

Esta hipótesis resulta aplicable a contribuyentes obligados a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa o simplificada⁵. No es aplicable entonces para contribuyentes que declaran el impuesto de primera categoría (IDPC) según renta efectiva determinada según contrato ni tampoco para aquellos que tributen conforme a las normas de la renta presunta.

Bajo esta hipótesis, el contribuyente dispone del plazo de seis meses para ajustar su contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes.

¹ Letra a) del N° 16 del artículo segundo de la Ley N° 21.210.

² Letra b) del N° 16 del artículo segundo de la Ley N° 21.210. A continuación de la expresión "otra circunstancia,", intercaló la frase: "imputable al contribuyente, situación que deberá ser declarada fundadamente por el Servicio en el acto respectivo,".

³ Letra c) del N° 16 del artículo segundo de la Ley N° 21.210.

⁴ Las instrucciones relativas a las modificaciones introducidas en el artículo 20 de la LIVS serán impartidas en la correspondiente circular.

⁵ Contribuyentes acogidos al régimen general de la letra A) del artículo 14, o acogidos al régimen Pro Pyme, ya sea de los números 3 u 8 de la letra D) del artículo 14, todos de la LIR.

Conforme al inciso segundo del artículo 35, el procedimiento señalado en el inciso primero de la misma norma también es aplicable cuando la renta líquida del contribuyente respecto de los ingresos brutos, se encuentre dentro de los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad que publique el Servicio.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 20 de la LIVS (modificado por la Ley N° 21.210), establece reglas para tasar el impuesto a pagar cuando el débito fiscal no pueda determinarse por falta de antecedentes o cualquier otra circunstancia imputable al contribuyente, materia sobre la cual se impartieron instrucciones en el apartado 6 de la Circular N° 26 de 2021.

- b) Cuando la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia imputable al contribuyente (inciso tercero).

Esta hipótesis se aplica a todo contribuyente que deba determinar una renta líquida o base imponible para efectos del IDPC; esto es, contribuyentes que determinan el IDPC según renta efectiva determinada con contabilidad completa o simplificada, contribuyentes acogidos al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR e, incluso, contribuyentes acogidos al N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, ya que estos últimos, si bien se encuentran liberados de IDPC, deben determinar una base imponible de la empresa para efectos de aplicar los impuestos finales a los propietarios.

Esta hipótesis no es aplicable a los contribuyentes que tributen conforme a las normas de la renta presunta ya que su base imponible se determina en base a una presunción de derecho establecida en la ley.

En los casos de esta letra b) el Servicio está facultado para presumir la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de primera categoría.

Por último, relacionado con lo anterior, se debe considerar lo dispuesto en los artículos 97, N° 16, y 65 del Código Tributario, que reglamentan la pérdida e inutilización de contabilidad o documentos por hecho imputable al contribuyente por caso no fortuito, normas que deberán considerarse en la aplicación del artículo 35 de la LIR, en la forma que se explica en el apartado 5 de esta circular.

2. CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR

De acuerdo con el inciso primero del artículo 35 de la LIR, cuando la contabilidad del contribuyente no refleje adecuadamente su renta efectiva debido a caso fortuito o fuerza mayor, acreditado conforme a las reglas generales, el contribuyente dispone de un plazo de seis meses, contado desde el hecho respectivo, para ajustar su contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes.

2.1. Caso fortuito o fuerza mayor

Conforme al artículo 45 del Código Civil, fuerza mayor o caso fortuito corresponde a aquel imprevisto que no es posible de resistir.

Luego, pueden considerarse comprendidos los casos de pérdida o inutilización de documentos derivados del actuar de terceros, como el robo o incendio o eventos imprevistos de la naturaleza, siempre y cuando se hubieren tomado las precauciones apropiadas para que ello no ocurriese, considerando la probabilidad del siniestro y su daño hipotético, todas cuestiones de hecho entregadas a las instancias de fiscalización respectivas.

2.2. Excepcionalidad y carga de la prueba

A partir de lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, el procedimiento regulado por el inciso primero del artículo 35 es de carácter especial, correspondiendo siempre al contribuyente (quien lo alega) informar que su contabilidad no refleja adecuadamente su renta efectiva por acaecer un caso fortuito o fuerza mayor y probar esto último.

Luego, por regla general este procedimiento no será aplicable cuando no medie caso fortuito o fuerza mayor y el contribuyente no cuente con uno o más antecedentes de respaldo de sus operaciones, correspondiendo en tal caso dar por no probada la partida respectiva.

Con todo, la ley establece una regla excepcional al disponer que, incluso de no mediar caso fortuito o fuerza mayor, este procedimiento es igualmente aplicable cuando la renta líquida del contribuyente respecto de los ingresos brutos se encuentre dentro de los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad que publique el Servicio, en cuyo caso no procede calificar de no fidedigna la contabilidad (ver apartado 4).

2.3. Plazos y obligaciones del contribuyente

Acaecido el caso fortuito o fuerza mayor y acreditado conforme las reglas generales, el contribuyente dispone de un plazo de seis meses, contado desde el cese del caso fortuito o fuerza mayor (“el hecho respectivo”) para ajustar su contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes.

Conforme lo anterior, desde el acaecimiento del caso fortuito o fuerza mayor, el contribuyente dispone de seis meses para:

- 2.3.1.** Informar al Servicio (en la forma que determine mediante resolución) e iniciar el procedimiento.
- 2.3.2.** Acreditar la ocurrencia del caso fortuito o fuerza mayor conforme las reglas generales.
- 2.3.3.** Acreditado que sea lo anterior, acompañar su contabilidad o documentos faltantes, ajustar la contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes.

Cabe precisar que, estando dentro del plazo de seis meses desde el acaecimiento del caso fortuito o fuerza mayor, este procedimiento también se puede iniciar como consecuencia de una revisión, fiscalización u otra acción (por ejemplo, al amparo del artículo 33 del Código Tributario) iniciada por este Servicio.

2.4. Procedimiento

Presentada la solicitud, se habilitará un expediente electrónico para los efectos que señala el artículo 21 del Código Tributario, relativo a la acreditación de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes que corresponda.

En dicho expediente se levantará un acta donde se dejará constancia del caso fortuito o fuerza mayor alegado por el contribuyente y su prueba, de los documentos aportados (si los hubiera), de los documentos exigidos y no aportados, de la imposibilidad de determinar su renta efectiva y del hecho de no encontrarse el contribuyente formalizado, querrellado o sancionado por delito tributario dentro de los 3 años tributarios anteriores⁶.

Dicha acta determinará el plazo que resta, hasta completar los seis meses, en que el contribuyente deberá acompañar su contabilidad o documentos faltantes y/o generar el ajuste de la contabilidad y el reemplazo de las declaraciones relativas a los periodos fiscalizados.

Presentada la solicitud, los plazos de prescripción se entienden aumentados por el término de seis meses (“igual plazo”), de acuerdo con el artículo 200 del Código Tributario.

Se hace presente que, en este caso, no se trata de un procedimiento de fiscalización iniciado formalmente por el Servicio.

2.5. Finalización del procedimiento

Cumplido el plazo de seis meses, desde el cese del caso fortuito o fuerza mayor, para ajustar la contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes, pueden ocurrir tres situaciones:

- 2.5.1.** El contribuyente ajusta su contabilidad y reemplaza sus declaraciones originales presentando nuevas declaraciones rectificatorias o modificatorias.

⁶ Si el contribuyente se encuentra querrellado, formalizado o sancionado por delito tributario corresponde aplicar en primer término la presunción establecida en el inciso primero del artículo 65 inciso primero del Código Tributario, para los periodos que se traten la querrela o denuncia tributaria y para otros periodos tributarios el inciso final del artículo en análisis.

El fiscalizador a cargo del caso verificará si ellas guardan relación con la contabilidad ajustada o la nueva documentación acompañada, además de analizar la suficiencia del ajuste en sí. De existir concordancia entre ambas, cerrará el caso emitiéndose los giros que procedan de acuerdo con tales declaraciones rectificatorias presentadas voluntariamente por el contribuyente respectivo⁷.

2.5.2. No obstante ajustar o reconstituir su contabilidad, el contribuyente podrá persistir en sus declaraciones originales y no presentar declaraciones de reemplazo, lo que podrá ser aceptado en el procedimiento respectivo en mérito de los nuevos antecedentes aportados, dando por terminado el proceso o, en su defecto, iniciar la fiscalización de acuerdo con las reglas generales, en base a los nuevos antecedentes acompañados.

2.6. Contribuyentes excluidos

No pueden acogerse a este procedimiento quienes se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario dentro de los 3 años tributarios anteriores al que corresponda.

Se entiende que “al [año tributario] que corresponda” se refiere al año tributario en que acaece el caso fortuito o fuerza mayor. De este modo, si el caso fortuito o fuerza mayor se verifica en el año tributario 2020, se excluyen de este procedimiento los contribuyentes que se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario dentro de los años tributarios 2019, 2018 y 2017.

3. HECHO IMPUTABLE AL CONTRIBUYENTE

De acuerdo con el inciso tercero del artículo 35 de la LIR, en caso de que la renta imponible del contribuyente no se pueda determinar clara y fehacientemente por falta de antecedentes o cualquier otra circunstancia imputable al contribuyente, el Servicio podrá tasar su renta mínima de acuerdo con las presunciones que la misma norma establece.

De esta forma, si no concurre caso fortuito o fuerza mayor en favor del contribuyente (o la regla especial del inciso segundo del artículo 35, comentada en el apartado 4, siguiente), se deberá emitir una liquidación donde se tase la renta líquida del contribuyente, optando por alguna de las alternativas de presunción que contiene esta misma norma (10% del capital efectivo invertido en la empresa o un porcentaje de sus ventas realizadas durante el ejercicio).

En el acto respectivo, se deberá declarar fundadamente que no se puede determinar la renta imponible del contribuyente por causa que le es imputable.

4. CONTRIBUYENTES QUE SE ENCUENTREN DENTRO DE LOS MÁRGENES

Conforme al inciso segundo del artículo 35, cuando la renta líquida del contribuyente respecto de los ingresos brutos se encuentre dentro de los márgenes⁸ observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad que publique el Servicio, no procederá la calificación de no fidedigna de la contabilidad, debiéndose en todo caso aplicar lo dispuesto en el inciso primero.

Tal como establece la norma, la comparación procederá efectuarla respecto de contribuyentes que tengan similar actividad y la desarrollen en la misma localidad, entendiendo por esta a la región, comuna o provincia a la que pertenece el contribuyente.

También la comparación debe realizarse entre contribuyentes del mismo segmento, pues no resulta razonable, por ejemplo, que se compare a un gran contribuyente con uno de menor tamaño, aunque se dediquen a lo mismo y en la misma localidad.

⁷ Si de los nuevos antecedentes el contribuyente determina un saldo a favor o la corrección de errores que no impliquen un mayor pago de impuesto, el contribuyente también podrá presentar las declaraciones modificatorias que procedan y, para devoluciones de impuestos, estas declaraciones se presentarán en conjunto con una petición de devolución que se tramitará de acuerdo con las normas del artículo 126 del Código Tributario.

⁸ Tales márgenes deberán ser determinados por este Servicio e informados al público general mediante su publicación en la página web que, además, deberá actualizarse periódicamente.

Es importante notar que, de acuerdo con esta hipótesis:

- 4.1.1. Se aplica esta regla a márgenes de ingresos brutos, esto es, antes de considerar costos y gastos.
- 4.1.2. No es necesario el acaecimiento de un caso fortuito o fuerza mayor.
- 4.1.3. Con todo, solicitada la aplicación de este procedimiento, el contribuyente dispondrá de seis meses para acompañar su contabilidad o documentos faltantes, y/o ajustar la contabilidad y proceder al reemplazo de las declaraciones relativas a los periodos correspondientes.
- 4.1.4. A estos contribuyentes no se les calificará su contabilidad de no fidedigna.

5. ARMONIZACIÓN CON OTRAS DISPOSICIONES SOBRE PÉRDIDA DE DOCUMENTOS

En lo fundamental, el artículo 35 de la LIR presupone que la contabilidad del contribuyente no refleja adecuadamente su renta efectiva debido a fuerza mayor o caso fortuito o su renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente por causa imputable al propio contribuyente.

Por otra parte, es necesario tener presente que, en el caso de pérdida o inutilización de contabilidad o antecedentes, los artículos 97, N° 16, y 65 del Código Tributario regulan el procedimiento, consecuencias y sanciones, por lo que corresponde distinguir en qué casos se aplicará dicha normativa y en cuales el artículo 35 de la LIR.

A partir de estas disposiciones, es posible señalar que, salvo las hipótesis de caso fortuito o fuerza mayor (inciso primero del artículo 35 de la LIR) o en que el contribuyente se encuentre dentro de los márgenes (inciso segundo del artículo 35 de la LIR), se presume como no fortuita (sancionable) la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, cuando se dé aviso de este hecho o se detecte con posterioridad a una notificación o a cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y/o documentación.

III VIGENCIA

Las modificaciones introducidas al artículo 35 de la LIR entraron en vigencia el 1° de enero de 2020, conforme al artículo octavo transitorio de la Ley.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

JLF/SRG/CFS/ECM/msg

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial en extracto

ANEXO.

NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Tras las modificaciones introducidas por el número 16 del artículo segundo, y número 14 del artículo tercero de la Ley N° 21.210, el texto actualizado de los 35 de la Ley Impuesto a la Renta y 20 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, quedaron en el siguiente tenor (lo tachado y lo ennegrecido para identificar la modificación):

“Artículo 35. Cuando la contabilidad del contribuyente no refleje adecuadamente la renta efectiva debido a caso fortuito o fuerza mayor, acreditada conforme a las reglas generales, el contribuyente dispondrá del plazo de 6 meses, contado desde el hecho respectivo, para ajustar su contabilidad, y reemplazar las declaraciones correspondientes. Los plazos de prescripción se entenderán aumentados por igual plazo. El contribuyente deberá informar al Servicio en la forma que éste determine mediante resolución. Para estos efectos, el Servicio habilitará un expediente electrónico de acuerdo a lo dispuesto y con los efectos que señala el artículo 21 del Código Tributario. No podrán acogerse a este procedimiento quienes se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario dentro de los 3 años tributarios anteriores al que corresponda.

Con todo, cuando la renta líquida del contribuyente respecto de los ingresos brutos se encuentre dentro de los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad que publique el Servicio, no procederá la calificación de no fidedigna de la contabilidad, debiéndose en todo caso aplicar lo dispuesto en el inciso anterior.

Cuando la renta líquida imponible no puede determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera **otra circunstancia, imputable al contribuyente, situación que deberá ser declarada fundadamente por el Servicio en el acto respectivo**, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza. Corresponderá, en cada caso, al Director Regional, adoptar una u otra base de determinación de la renta.”

~~No se aplicarán las presunciones establecidas en el inciso anterior, cuando a juicio de la Dirección Regional, no pueda determinarse la renta líquida imponible debido a caso fortuito.”~~

“Artículo 20. Constituye débito fiscal mensual la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario respectivo.

El impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según las normas del párrafo 6°.

Respecto de las importaciones, el impuesto se determinará aplicando la tasa sobre el valor de la operación señalado en la letra a) del artículo 16° y teniendo presente, cuando proceda, lo dispuesto en el inciso final de ese mismo artículo.

En aquellos casos en que no pueda determinarse el débito fiscal del contribuyente por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia imputable al contribuyente, el Servicio, mediante resolución fundada, podrá tasar el impuesto a pagar, tomando como base los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad.

En la determinación del impuesto a pagar, el Servicio deberá estimar un monto de crédito fiscal imputable a un monto estimado como débito fiscal, conforme a los parámetros señalados u otros que permitan hacer una estimación razonable del monto a pagar en cada uno de los periodos tributarios en cuestión. Si la imposibilidad de determinar el débito fiscal proviene de caso fortuito o fuerza mayor, el contribuyente dispondrá de un plazo de 6 meses para reunir los antecedentes que le permitan realizar la declaración de los períodos tributarios involucrados de conformidad al artículo 35 de la ley sobre impuesto a la renta, para lo cual deberá presentar ante el Servicio de Impuestos Internos una petición en la forma que este determine mediante resolución. Los plazos de prescripción se entenderán aumentados por igual tiempo. No podrán acogerse a este procedimiento los contribuyentes que se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario.

Con todo, cuando el contribuyente fundadamente señale que no está en condiciones de determinar su impuesto a pagar, podrá solicitar al Servicio de Impuestos Internos que efectúe la tasación a que se refiere el inciso cuarto de este artículo.”