

CAPÍTULO 2

Nuevo régimen de renta presunta



PRESENTACIÓN

El presente, es el segundo capítulo del Manual Práctico de la Reforma Tributaria, el cual está dedicado al régimen de renta presunta consagrado para los contribuyentes que obtengan rentas que deriven de las actividades agrícolas, de transporte y minería, el cual fue modificado por la Ley N°20.780 de Reforma Tributaria.

En efecto, la Ley limitó el régimen de renta presunta a microempresas a contar del año 2016, para lo cual se explican en el presente capítulo los nuevos requisitos establecidos para las actividades antes mencionadas, de modo tal que los contribuyentes puedan analizar si cumplen o no con estos requisitos de admisibilidad.

Asimismo, se hace especial referencia a las nuevas normas de relación, mostrando ejemplos y explicando situaciones puntuales, con el objeto de clarificar cómo interactúan estas normas y los efectos que generan en las personas, ya sea natural o jurídica, que se consideren como relacionadas.

Por otro lado, se muestran los efectos tributarios para aquellos contribuyentes que voluntaria o forzosamente deban abandonar el régimen de renta presunta a contar de 2016. Por último se muestra la tributación que afectará a este tipo de contribuyentes distinguiendo la situación de las actividades agrícolas, respecto de las actividades mineras como del transporte.

ÍNDICE

5	I. REQUISITOS PARA ACOGERSE Y PERMANECER EN EL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA
5	1. Contribuyentes beneficiados
5	2. Requisitos copulativos que deben cumplir estas empresas para acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta.
5	2.1 Límite de ventas
6	2.2 Ventas o ingresos a considerar para el cómputo de los límites señalados.
7	2.3 Ejemplos
8	2.4 Ventas o ingresos obtenidos por las personas o empresas relacionadas, a considerar en el cómputo del límite anual.
13	3 Sistema de control de flujos de ingresos que deben llevar los contribuyentes no obligados a llevar a llevar el libro de compras y ventas.
13	3.1 Información que deben proporcionar los contribuyentes que por efecto de las normas de relación queden obligados a declarar sus impuestos sobre renta efectiva.
13	4 Contribuyentes que inicien actividades en la explotación de bienes raíces agrícolas, actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros
14	5 Las empresas acogidas a este régimen deben estar en todo momento conformadas sólo por personas naturales
15	6. Los ingresos anuales provenientes de la posesión o explotación, a cualquier título de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, no deben exceder del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.
16	7. Casos en los cuales, aun cumpliendo los requisitos legales para acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, los contribuyentes igualmente deben declarar su renta efectiva.
17	8 Formalidades
18	II. TRATAMIENTO TRIBUTARIO
18	1. Determinación de la renta presunta.
18	1.1 Renta presunta proveniente de la actividad agrícola.
18	1.2 Rebajas al impuesto determinado
18	1.3 Renta presunta proveniente de la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.
18	1.4 Renta presunta proveniente de la actividad minera.
19	2. Régimen de tributación que afecta a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, que por incumplimiento de los requisitos y condiciones deban abandonar dicho régimen y de los contribuyentes que voluntariamente opten por hacerlo.
19	2.1 Contribuyentes que deban abandonar el régimen de renta presunta.
20	3. Contribuyentes que abandonen voluntariamente el régimen de renta presunta.
21	4. Pagos provisionales mensuales que deben efectuar los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta.
22	III. NORMAS APLICABLES A LOS CONTRIBUYENTES ACOGIDOS AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA QUE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2016, DEBAN O VOLUNTARIAMENTE DECIDAN DECLARAR SU RENTA EFECTIVA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA
22	1. Confección de un balance inicial y registro de activos, pasivos y capital.
22	1.1 Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.
24	1.2 Contribuyentes que desarrollen actividades mineras.
24	1.3 Contribuyentes que desarrollen la actividad del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros.

- 25 2. Normas comunes que deben aplicar.
- 25 2.1 Se presume, para todos los efectos tributarios, que los activos incluidos en el balance inicial han sido adquiridos con ingresos que tributaron con anterioridad a la vigencia de la Ley.
- 25 2.2 Régimen de depreciación aplicable a los bienes del activo inmovilizado
- 25 2.3 Tratamiento de los ingresos que se perciban a contar del momento en que el contribuyente deba determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y que correspondan a contratos u operaciones celebrados con anterioridad a esa fecha.
- 25 3. Sistemas de contabilidad que podrán llevar los contribuyentes para acreditar la renta efectiva
- 26 3.1 Sistema de contabilidad completa.
- 26 3.2 Sistema de tributación simplificada.
- 26 4. Tratamiento tributario de la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio a régimen de renta efectiva.
- 27 5. Efecto que producen las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas o del todo o parte de pertenencias mineras, y la entrega en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre o de pasajeros, efectuadas por contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta
- 28 **IV. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A LA RENTA PROVENIENTE DE BIENES RAÍCES, DE ACUERDO CON EL N° 1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR.**
- 28 1. Forma de acreditar las rentas efectivas provenientes de bienes raíces
- 29 2. Impuestos que gravan la renta efectiva proveniente de los bienes raíces.
- 29 3. Exención del IDPC sobre la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- 29 4. Crédito en contra del IDPC por concepto de impuesto territorial o contribuciones de bienes raíces.
- 32 5. Imputación a impuestos finales y derecho a devolución

TRIBUTACIÓN EN EL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

A contar del 1° de enero de 2016, la Ley modifica el régimen de renta presunta contemplado en el artículo 24 de la LIR, estableciendo nuevas reglas para acceder y mantenerse en dicho régimen. Este régimen de tributación está destinado a las micro y pequeñas empresas que, atendidas las condiciones en que desarrollan su actividad, pueden optar por tributar bajo sus reglas, las que resultan ser más simples y con una carga menor de obligaciones accesorias.

I. REQUISITOS PARA ACOGERSE Y PERMANECER EN EL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

1. Contribuyentes beneficiados

Sólo podrán acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta los siguientes contribuyentes:

- i. Las personas naturales que actúen como Empresarios Individuales (EI);
- ii. Las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL); y
- iii. Las Comunidades (Cm), Cooperativas (Co), Sociedades de Personas (SP) y Sociedades por Acciones (SpA), conformadas en todo momento, sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales¹

2. Requisitos copulativos que deben cumplir estas empresas para acogerse y permanecer en el régimen de renta presunta.

2.1 Límite de ventas

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

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

¹ De esta forma, tales empresas deben estar conformadas exclusivamente por personas naturales desde el momento de su constitución y deben mantener tal conformación al optar por acogerse al régimen y para mantenerse en él.

Deberá verificarse el cumplimiento de este requisito al término del ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que deseen incorporarse al régimen, o bien, para mantenerse en él.

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

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

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

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

Para el cómputo del límite señalado, los contribuyentes deberán considerar la suma de:

- i. La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta.
- ii. La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de las mismas actividades del contribuyente o no, o bien se encuentren sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas con las cuales se encuentren relacionadas en los términos establecidos en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR.
- iii. La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas relacionadas.

2.3 Ejemplos

Ingresos por concepto de:

Ingresos por concepto de:							
MES	Ventas afectas a IVA Agricultura (Netas)	Ingresos por arriendo de bienes raíces (sin IVA)	Ventas afectas a IVA comercio (Netas)	IVA débito fiscal Agricultura y Comercio	Total ingresos netos mensuales	Valor UF último día del mes (supuesto)	Total ingresos netos anuales en UF
Enero	\$4.888.000	\$2.000.000	\$10.332.000	\$2.891.800	\$17.220.000	24600	\$700
Febrero	\$15.719.200	\$2.000.000	\$11.812.800	\$5.231.080	\$29.532.000	24610	\$1.200
Marzo	\$2.062.300	\$2.000.000	\$23.019.700	\$4.765.580	\$27.082.000	24620	\$1.100
Abril	\$5.881.600	\$2.000.000	\$11.822.400	\$3.363.760	\$19.704.000	24630	\$800
Mayo	\$9.211.200	\$2.000.000	\$4.804.800	\$2.663.040	\$16.016.000	24640	\$650
Junio	\$5.395.000	\$2.000.000	\$2.465.000	\$1.493.400	\$9.860.000	24650	\$400
Julio	\$101.180	\$2.000.000	\$16.887.020	\$3.227.758	\$18.988.200	24660	\$770
Agosto	\$8.805.460	\$2.000.000	\$3.601.820	\$2.357.383	\$14.407.280	24670	\$584
Septiembre	\$8.748.140	\$2.000.000	\$5.787.460	\$2.761.764	\$16.535.600	24680	\$670
Octubre	\$3.555.250	\$2.000.000	\$6.789.750	\$1.965.550	\$12.345.000	24690	\$500
Noviembre	\$9.757.200	\$2.000.000	\$22.822.800	\$6.190.200	\$34.580.000	24700	\$1.400
Diciembre	\$4.177.500	\$2.000.000	\$55.597.500	\$11.357.250	\$61.775.000	24710	\$2.500
TOTAL							\$11.274

COMENTARIOS:

- i. El total de las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente ascienden a 11.274 UF, por lo tanto, no cumple con el límite de 9.000 UF por lo que no podrá ingresar al régimen de renta presunta.
- ii. Si el contribuyente se encontraba acogido al régimen de renta presunta por la actividad agrícola, atendido que superó el límite de ingresos establecidos en el artículo 34 de la LIR para dicho régimen, deberá abandonarlo a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento de este requisito.

Ingresos por concepto de:								
MES	Ventas afectas a IVA Agricultura [Netas]	Ventas afectas IVA minería [Netas]	Servicios afectos a IVA transporte carga [Netas]	Servicios no afectos IVA transporte pasajeros	IVA débito fiscal agricultura, minería y transporte	Total ingresos netos mensuales	Valor UF último día del mes supuesto	Total ingresos netos anuales en UF
Enero	\$1.722.000	\$6.888.000	\$5.166.000	\$3.444.000	\$2.617.440	\$17.220.000	24600	\$700
Febrero	\$4.429.800	\$8.859.600	\$5.906.400	\$10.336.200	\$3.647.202	\$29.532.000	24610	\$1.200
Marzo	\$13.541.000	\$1.354.100	\$6.770.500	\$5.416.400	\$4.116.464	\$27.082.000	24620	\$1.100
Abril	\$8.866.800	\$10.196.820	\$13.300.200	\$11.970.180	\$6.149.126	\$44.334.000	24630	\$1.800
Mayo	\$7.207.200	\$2.082.080	\$4.324.320	\$2.402.400	\$2.586.584	\$16.016.000	24640	\$650
Junio	\$8.430.300	\$14.050.500	\$14.050.500	\$10.303.700	\$6.940.947	\$46.835.000	24650	\$1.900
Julio	\$4.611.420	\$5.425.200	\$13.563.000	\$3.526.380	\$4.483.928	\$27.126.000	24660	\$1.100
Agosto	\$11.841.600	\$1.381.520	\$3.749.840	\$2.763.040	\$3.224.862	\$19.736.000	24670	\$800
Septiembre	\$6.170.000	\$7.404.000	\$2.468.000	\$8.638.000	\$3.047.980	\$24.680.000	24680	\$1.000
Octubre	\$2.592.450	\$4.814.550	\$27.776.250	\$1.851.750	\$6.684.818	\$37.035.000	24690	\$1.500
Noviembre	\$10.719.800	\$10.028.200	\$7.261.800	\$6.570.200	\$5.321.862	\$34.580.000	24700	\$1.400
Diciembre	\$19.768.000	\$17.297.000	\$13.590.500	\$11.119.500	\$9.624.545	\$61.775.000	24710	\$2.500
TOTAL								\$15.650

COMENTARIOS:

- i. Las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente ascienden a 15.650 UF, por lo tanto, no cumple con el límite de 5.000 UF y 9.000 UF en análisis, establecido respectivamente para las actividades del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y la explotación de bienes raíces agrícolas, para poder optar por acogerse o por mantenerse en el régimen de la renta presunta.
- ii. En consideración a que las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente no exceden el límite de 17.000 UF establecido para la actividad de la minería para poder optar por acogerse o mantenerse en el régimen de la renta presunta, el contribuyente cumpliría con este primer requisito en análisis, pero sólo respecto de la actividad minera.

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

Se deberán sumar al total de las ventas o ingresos netos anuales, el total de las ventas o ingresos netos anuales obtenidos por las personas, empresas, Cm, Co y sociedades con las que esté relacionado, cualquiera sea la actividad que éstos desarrollen y cualquiera sea el régimen de tributación al que se encuentren sujetos.

En tales casos, si el resultado de la suma del total de las ventas o ingresos netos anuales excede el límite de ventas o ingresos, tanto el propio contribuyente como las personas o empresas relacionadas con aquel, no podrán optar por acogerse ni mantenerse en el régimen de renta presunta.

2.4.1 Personas relacionadas

Se considerarán relacionados las siguientes:

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

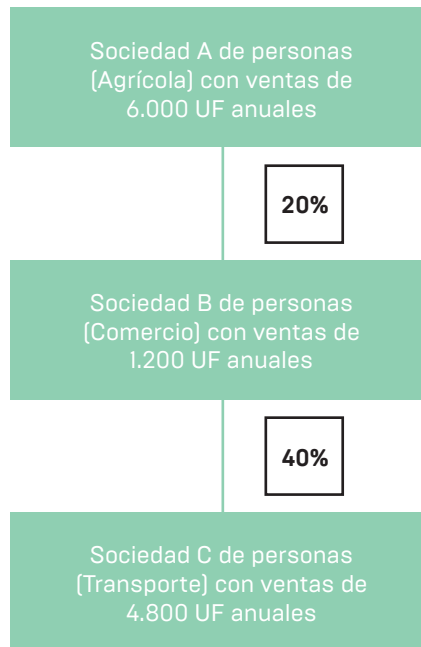
Con todo, no se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.

- b. Las EIRL, SP, las Co y Cm con la persona, socio, comunero o cooperado que tenga facultad de administración o que participe a cualquier título en más del 10% de las utilidades, ingresos, capital social o en una cuota o parte del bien respectivo.
- c. La Sociedad Anónima, SpA y Sociedad en Comandita por Acciones, con la persona que sea dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas.
- d. El gestor de un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que es partícipe en más del 10% del contrato.
- e. Por último si una empresa, sociedad, Cm o Co, de acuerdo con las reglas precedentes se encuentra relacionada directamente con alguna de las personas o empresas señaladas en la letra a), b) y c) anteriores, y ésta a su vez se encuentra relacionada con otras, se entenderá que la empresa, sociedad Cm o Co se encuentra también relacionada con estas últimas, debiendo por tanto considerar también el total de sus ventas o ingresos netos anuales para los fines de verificar el cumplimiento de este primer requisito.

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

- i. La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta.
- ii. La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan o no de las mismas actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas, empresas, sociedades, Cm o Co relacionadas.

Lo expresado anteriormente se ejemplifica a continuación:



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

Sociedad A: Relacionada directamente con Sociedad B e indirectamente con Sociedad C, debe considerar:

6.000 UF por sus ventas netas totales anuales propias

(+) 1.200 UF por su relación directa con Sociedad B

(+) 4.800 UF por su relación indirecta con Sociedad C

Total 12.000 UF

Por tanto, no puede acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta de la actividad agrícola, ya que excede el límite de ventas o ingresos de 9.000 UF.

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

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

No obstante, todas las personas, empresas, Cm, Co y sociedades con las que la Sociedad A esté relacionada, exceden los topes de ventas o ingresos, por lo que no podrá acogerse a este régimen.

2.4.2 Otras reglas de relación establecidas en el inciso 2º, del N° 3, del artículo 34 de la LIR.

Para verificar si una persona natural está relacionada con una o más personas, empresas, Cm, Co o sociedades, los contribuyentes deberán considerar la suma de:

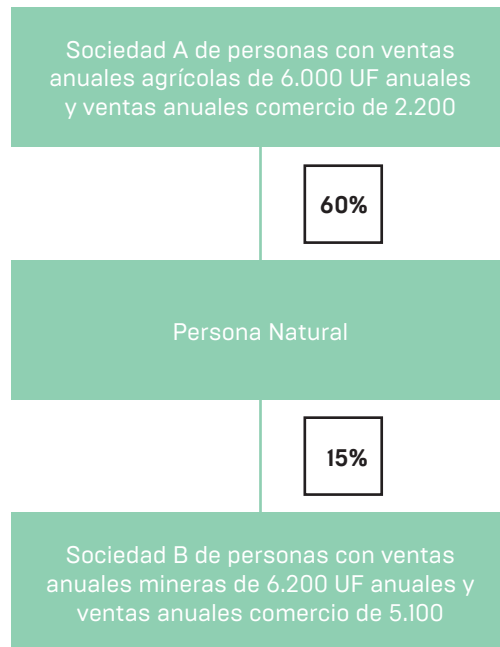
- a. La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan o no de las actividades señaladas y sea que estén o no sujetas al régimen de renta efectiva o presunta;
- b. La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas, sociedades, Cm o Co relacionadas en los términos establecidos en el inciso 1º, del N° 3, del artículo 34 de la LIR;
- c. La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas relacionadas en los términos del inciso 2º, del N° 3, del artículo 34 de la LIR.

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

Ahora bien, si alguna de estas personas, empresas, Cm, Co y sociedades, relacionadas entre sí a través de una misma persona natural, estuvieren a su vez relacionadas con otros contribuyentes en los términos establecidos anteriormente, se entenderá que los contribuyentes relacionados a través de la misma persona natural, se encuentran también relacionados con aquellas, debiendo por tanto considerar también el total de las ventas o ingresos netos anuales señalados de estas últimas, para los fines de verificar el cumplimiento de este requisito.

Finalmente, cabe señalar que si al efectuar la operación descrita, el resultado obtenido excede el límite correspondiente, ninguna de las personas, empresas, Cm, Co y sociedades relacionadas podrá acogerse a este régimen.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:



Sociedad A (agrícola): Relacionada indirectamente con Sociedad B, debe considerar:

7.000 UF (4.800 UF + 2.200 UF) por sus ventas netas totales anuales propias

(+) 6.200 UF (sólo se consideran las ventas correspondientes a la actividad minera) por su relación indirecta con Sociedad B

Total 13.200 UF.

Conforme a ello, no puede acogerse al régimen de renta presunta, ya que excede el límite de ventas o ingresos de 9.000 UF.

Sociedad B (minería): Relacionada indirectamente con Sociedad A, debe considerar:

11.300 UF (6.200 UF + 5.100 UF) por sus ventas totales anuales propias

(+) 4.800 UF por su relación indirecta con Sociedad A (sólo se consideran las ventas correspondientes a la actividad agrícola)

Total 16.100 UF

Esta sociedad, en principio, podría entenderse que puede acogerse o mantenerse en el régimen de renta presunta, ya que en este caso no excede del tope de 17.000 UF.

No obstante, de acuerdo a la parte final, del inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, si luego de calcular el total de ventas o ingresos de las Sociedades A y B con las que la persona natural está relacionada, el resultado obtenido excede el límite correspondiente, todos los relacionados a través de la persona natural incumplirían con este requisito.

En consecuencia, en este ejemplo, la Sociedad B tampoco puede acogerse al régimen de renta presunta por la actividad de la minería.

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

Los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, y no califiquen como microempresas, deberán llevar un sistema de control de su flujo de ingresos para los efectos de establecer el monto total de sus ventas o ingresos anuales, y verificar si éstos se encuentran bajo el límite del artículo 34 de la LIR.

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

Los contribuyentes que queden obligados a declarar sus impuestos sobre la renta efectiva, deberán informar dicha circunstancia, mediante carta certificada, a las personas, empresas, Cm, Co o sociedades con las que se encuentre relacionado.

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

4. Contribuyentes que inicien actividades en la explotación de bienes raíces agrícolas, actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros

Podrán incorporarse al régimen de renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de sus actividades, siempre que su capital efectivo no exceda de los siguientes límites:

ACTIVIDAD	LÍMITE DE CAPITAL EFECTIVO
Explotación de bienes agrícolas	18.0000 UF
Transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros	10.000 UF
Minería	34.000 UF

Este requisito sólo es exigible a aquellos contribuyentes que deseen acogerse al régimen de renta presunta dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades, no así cuando éstos decidan acogerse con posterioridad a él, en cuyo caso deberán dar cumplimiento a los requisitos antes señalados y a los que se explicarán más adelante.

Reglas aplicables:

- i. Se debe entender por capital efectivo al total del activo con exclusión de aquellos valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.
- ii. En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41 de la LIR, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital.
- iii. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales autorizadas por el SII.
- iv. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3, del artículo 41 de la LIR.
- v. Para los fines de la medición de este requisito, el capital efectivo declarado en la iniciación de actividades deberá convertirse a su valor en UF, considerando el valor que esta unidad tenga el mismo día del inicio de actividades.

5. Las empresas acogidas a este régimen deben estar en todo momento conformadas sólo por personas naturales

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

6. Los ingresos anuales provenientes de la posesión o explotación, a cualquier título de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, no deben exceder del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

Para determinar si se cumple o no el requisito se deberá:

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

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

A continuación se presenta un ejemplo sobre la materia:

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

CONCEPTO	MONTO
Ingresos brutos provenientes de la venta de productos agrícolas (valor neto sin recargar IVA)	\$92.000.000
Venta de bienes del activo fijo de su actividad agrícola	\$18.000.000
Rescate de cuotas de fondos de inversión por un monto de \$5.000.000 que produjo un mayor valor por un monto de \$700.000	\$5.000.000
Venta de acciones por un valor de \$3.000.000 que originó una pérdida de \$300.000.	\$3.000.000
Dividendos de sociedad anónimas	\$1.800.000
Retiros de utilidades de sociedad de personas de la cual es socio	\$1.600.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS ANUALES	\$121.400.000

Ingresos provenientes de derechos sociales (retiros de utilidades)	\$1.600.000
Ingresos provenientes de acciones de sociedades anónimas (dividendos)	\$1.800.000
Ingresos provenientes de fondos de inversión	\$5.000.000
Ingresos provenientes de venta de acciones	\$3.000.000
TOTAL INGRESOS PROVENIENTES DE INVERSIONES	\$11.400.000
Porcentaje de los ingresos brutos anuales que corresponde a los ingresos provenientes de las inversiones	9,40%

COMENTARIOS:

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

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

La Ley contempla situaciones en las cuales el contribuyente, no obstante cumplir con todos los requisitos indicados anteriormente, está inhabilitado para acogerse al sistema de renta presunta.

- a. Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, o se dediquen a la actividad minera, o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, cuando a su vez:
 - i. Hayan tomado en arrendamiento, y exploten el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de contribuyentes que deban tributar sobre su renta efectiva demostrada mediante un balance general según contabilidad completa de acuerdo al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley;
 - ii. Cuando, a cualquier otro título de mera tenencia, exploten el todo o parte de predios agrícolas, pertenencias mineras o vehículos motorizados de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, de este tipo de contribuyentes.

- b. Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también bajo ese sistema.

La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones efectuadas por los adquirentes del todo o parte de los predios agrícolas o de las pertenencias en su caso, en los ejercicios citados.

- c. Los que exploten predios agrícolas o pertenencias mineras adquiridas a su turno de los contribuyentes señalados en las letras a) o b) anteriores, según corresponda, en los mismos ejercicios allí señalados.

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

8. Formalidades

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

Si un contribuyente declara y paga, respecto del año comercial 2015, sus impuestos sobre la renta efectiva, y al término de dicho año comercial cumple con todos los requisitos para poder acogerse al régimen de renta presunta, deberá ejercer dicha opción durante los dos primeros meses del año comercial 2016.

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. Si el contribuyente decide volver al régimen de renta efectiva, podrá hacerlo para el ejercicio siguiente dando aviso al SII.

II. TRATAMIENTO TRIBUTARIO

1. Determinación de la renta presunta.

1.1 Renta presunta proveniente de la actividad agrícola.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que exploten bienes raíces agrícolas es igual al 10% del avalúo fiscal del predio respectivo.

Tal renta resulta aplicable sin importar el título en virtud del cual se efectúa la explotación del bien raíz respectivo, vale decir, sin importar si la explotación se efectúa en calidad de propietario, arrendatario, usufructuario o a cualquier otro título de mera tenencia del bien.

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

1.2 Rebajas al impuesto determinado

La ley permite rebajar el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponda la declaración de renta.

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

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta que exploten vehículos de transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, es igual al 10% del valor corriente en plaza del vehículo, incluido su remolque, acoplado o carro similar, respectivamente.

Se entenderá para los efectos señalados, que el valor corriente en plaza del vehículo es el determinado por el Director del SII al 1° de enero de cada año en que deba declararse el impuesto, mediante resolución que será publicada en el Diario Oficial o en otro diario de circulación nacional.

1.4 Renta presunta proveniente de la actividad minera.

Se presume de derecho que la renta líquida imponible de estos contribuyentes, incluyendo en ella la actividad de explotación de plantas de beneficio de minerales, siempre que el volumen de los minerales tratados provenga en más de un 50% de la pertenencia explotada

por el mismo contribuyente, será la que resulte de aplicar sobre las ventas netas anuales de productos mineros, la siguiente escala:

- i. 4% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo no excede de 276,79 centavos de dólar.
- ii. 6% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 276,79 centavos de dólar y no sobrepasa de 293,60 centavos de dólar.
- iii. 10% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 293,60 centavos de dólar y no sobrepasa de 335,52 centavos de dólar.
- iv. 15% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 335,52 centavos de dólar y no sobrepasa de 377,52 centavos de dólar.
- v. 20% si el precio promedio de la libra de cobre en el año o ejercicio respectivo excede de 377,52 centavos de dólar.

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

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

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

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

2.1 Contribuyentes que deban abandonar el régimen de renta presunta.

Estos contribuyentes deberán abandonar el régimen de renta presunta a contar del día 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento.

En tal caso, dichos contribuyentes podrán optar por:

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

Para ello, deberán manifestar el ejercicio de su opción dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos.

En estos casos, cualquiera sea el régimen de renta efectiva al que se incorporen, los contribuyentes no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo que no exploten bienes raíces agrícolas, no se dediquen a la actividad minera o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, según corresponda, por 5 ejercicios comerciales consecutivos o más, debiendo cumplir con el resto de los requisitos para acogerse al régimen de renta presunta.

3. Contribuyentes que abandonen voluntariamente el régimen de renta presunta.

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

En este caso, los contribuyentes podrán:

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

Para ello, deberán manifestar el ejercicio de su opción dentro del mes de octubre del año anterior al cambio.

- b. Siempre que cumplan con los requisitos legales, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. En este caso, deberán dar el aviso respectivo al Servicio, dentro del mes de octubre señalado.

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

Es importante destacar que 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.

4. Pagos provisionales mensuales que deben efectuar los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta.

A contar del 1° de enero de 2016, los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta, deberán considerar las siguientes reglas:

4.1 Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

No se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales.

4.2 Contribuyentes que se dediquen a la actividad minera.

Los mineros sometidos a las disposiciones de la LIR, darán cumplimiento al pago mensual obligatorio, con las retenciones a que se refiere el N° 6, del artículo 74 de la LIR.

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

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

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

4.4 Posibilidad de acumular pagos provisionales mensuales obligatorios.

4.4.1 Situación a partir del 1° de enero de 2015.

A partir del 1° de enero de 2015, sólo los contribuyentes que no sean sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, o agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que a cualquier título exploten vehículos motorizados en el transporte terrestre de pasajeros, y que estén sujetos al régimen de renta presunta, tendrán la posibilidad de acumular sus PPMO, hasta por cuatro meses. Esto es, pudiendo pagar sus PPMO entre el 1 y el 12 de abril, agosto o diciembre, respectivamente.

4.4.2 Situación a partir del 1° de enero de 2016.

Se podrán declarar y pagar sus pagos provisionales mensuales en forma mensual o proceder a su acumulación por dos meses (entre el 1° y el 12 de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre, respectivamente), tres meses (entre el 1° y el 12 de marzo, junio, septiembre y diciembre, respectivamente) o cuatro meses como máximo (entre el 1° y el 12 de abril, agosto y diciembre, respectivamente).

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

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

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

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

1.1 Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

1.1.1 Activos.

i. Terrenos agrícolas.

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

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

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

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

iii. Bienes del activo realizable.

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

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

Tales bienes se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance inicial.

Para determinar el costo de reposición de dichos bienes se deberá considerar los siguientes factores:

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

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

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

1.1.2 Pasivos.

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

1.1.3 Capital.

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

1.2 Contribuyentes que desarrollen actividades mineras.

Estos contribuyentes se sujetarán a las mismas reglas de valorización y registro, indicadas, con las siguientes salvedades:

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

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

Estos contribuyentes se sujetaran a las mismas reglas de valorización y registro, indicadas, con las siguientes salvedades:

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

2. Normas comunes que deben aplicar.

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

Conforme con esta disposición, los referidos ingresos tienen cumplidas todas sus obligaciones tributarias a la fecha del referido balance inicial².

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

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

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

Estos deberán ser considerados como ingresos en el ejercicio de su percepción como correspondientes al régimen de renta efectiva, a menos que se cumplan los requisitos siguientes, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengo, es decir, se reconocerán tales ingresos en el ejercicio de su devengo cuando así corresponda.

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

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

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

Deberán hacerlo a través de alguno de los dos sistemas que se indican a continuación:

² Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio podrá rebajar los valores registrados en el balance inicial, aplicando la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario, en todos aquellos casos en que la valorización efectuada por el contribuyente no cumpla con los requisitos analizados anteriormente, o no sean acreditados fehacientemente cuando corresponda.

3.1 Sistema de contabilidad completa.

Los contribuyentes deberán acreditar su renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) ó B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017.

3.2 Sistema de tributación simplificada.

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

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

Respecto de la primera enajenación de dichos predios agrícolas, que efectúen estando en el régimen de renta efectiva según contabilidad completa a partir del 1° de enero de 2016, se sujetarán al tratamiento tributario que se indica a continuación.

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

- i. El valor de adquisición del bien raíz agrícola respectivo, reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes que antecede al término del año comercial anterior a aquel en que se efectúa la enajenación;
- ii. El valor del avalúo fiscal del bien raíz agrícola respectivo, a la fecha de enajenación;
- iii. El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio.
- iv. El valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la Ley N° 17.235, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional. Dicho valor deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, o por una sociedad tasadora de activos, según lo señalado en el N° 2, del numeral 6), del N° IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

La tasación del valor comercial a que se refiere este numeral deberá efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa. En caso que la referida tasación comercial no se hiciera en la oportunidad señalada, esta cantidad no podrá ser considerada por el contribuyente como una alternativa.

La diferencia positiva que se produzca entre el valor de tasación comercial y el valor registrado en el balance inicial, deberá registrarse en una cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido.

Tanto la cuenta de activo, como la de ingreso diferido, deberán reajustarse al término de cada año comercial, en el porcentaje de variación experimentado por el IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición o anterior al último balance, según corresponda, y el último día del mes anterior al término del año comercial respectivo.

Ahora bien, la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, sólo formará parte del costo de adquisición de los predios tasados en caso que la enajenación de dichos bienes se efectúe con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva según contabilidad completa.

En tales casos, el ingreso diferido se reconocerá como un ingreso no constitutivo de renta del ejercicio en que ocurra la enajenación.

Si la enajenación se efectuara antes de cumplirse el plazo señalado en el párrafo anterior, sólo constituirá costo, el valor de adquisición registrado en el balance inicial, en cuyo caso, el contribuyente deberá reversar las cuentas de activo y de ingreso diferido, registradas al momento de la tasación comercial.

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

Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también según ese sistema.

También se encontrarán obligados a tributar bajo el régimen de renta efectiva, el que adquiera de éstos últimos tales predios o pertenencias en los ejercicios citados.

El mismo efecto se producirá también, cuando durante los ejercicios señalados, tales contribuyentes entreguen en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia, el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre o de pasajeros.

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

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

A contar del 1° de enero de 2016, se sustituye el N° 1, del artículo 20 de la LIR, modificándose el régimen de tributación que afecta a la renta proveniente de bienes raíces.

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

1.1 Respecto de los bienes raíces agrícolas.

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal estos bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

En caso que la explotación de estos bienes raíces se efectúe en una forma distinta a la señalada anteriormente, o bien, el contribuyente se encuentre obligado a declarar renta efectiva por otras actividades:

- i. Podrá acreditar la renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa;
- ii. Podrá acreditar la renta efectiva sujetos al régimen de tributación simplificada establecida en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

1.2 Respecto de los bienes raíces no agrícolas.

Tratándose del caso de contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

En caso que el contribuyente se encuentre obligado a declarar renta efectiva por otras actividades:

- i. Podrá acreditar la renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa.
- ii. Podrá acreditar la renta efectiva sujetos al régimen de tributación simplificada establecida en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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

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

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

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

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

Este es el caso de la rentas obtenidas por personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Esta exención aplica sólo respecto del IDPC. Por lo tanto, tales rentas se encuentran íntegramente afectas a IGC.

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

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

A. Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

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

B. Contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas.

Los contribuyentes que sean propietarios o usufructuarios que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa sino que la acrediten según contrato, en el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes.

C. Las empresas constructoras en general y las empresas inmobiliarias

Por los inmuebles que construyan o manden a construir para su venta posterior, clasificadas estas empresas en el N° 3, del artículo 20 de la LIR.

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

A. Las personas naturales con domicilio o residencia en el país

Respecto de las contribuciones de bienes raíces que correspondan sobre los bienes raíces no agrícolas que exploten, atendido que se encuentran exentos del IDPC por la renta efectiva que obtengan.

B. Los contribuyentes de los N°s. 2, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR

Respecto de aquellos bienes raíces no agrícolas destinados al giro, desarrollo o explotación de sus propias actividades de inversión, comerciales, industriales y demás actividades clasificadas en dichos números, ya sea que determinen su renta mediante contabilidad completa, simplificada o acogidos a renta presunta.

C. Los contribuyentes que posean o exploten en calidad de propietario o usufructuario bienes raíces agrícolas o no agrícolas, y acrediten la renta efectiva de dicha actividad acogidos al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

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

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

Para estos efectos, deben seguirse las siguientes reglas:

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

Las citadas contribuciones deben reajustarse previamente de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha de pago de la contribución y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio respectivo;

- ii. Debe considerarse el valor neto de las respectivas cuotas pagadas por concepto de contribuciones, más los recargos establecidos por leyes especiales, excluidos los derechos de aseo y los reajustes, intereses y multas que hayan afectado al contribuyente por mora en el pago de las citadas contribuciones de bienes raíces;

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

- i. Los ingresos percibidos o devengados durante el año deberán separarse según la actividad a la cual accedan, esto es, si dan derecho o no al crédito por contribuciones de bienes raíces;
- ii. Los costos o gastos pagados o adeudados durante el ejercicio que por su naturaleza puedan clasificarse, se imputarán a la actividad que corresponda;
- iii. Los costos y gastos comunes o que correspondan simultáneamente a ambos tipos de actividad, se asignarán a cada actividad utilizando como base de distribución la relación porcentual que exista entre los ingresos de cada actividad y el total de los ingresos percibidos o devengados en el año.

4.4 Situación tributaria de los excedentes o remanentes que resulten del crédito por contribuciones de bienes raíces

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

Lo antes expuesto no es aplicable respecto de los remanentes que resulten en el mismo ejercicio del crédito por contribuciones de bienes raíces provenientes del IDPC que afecta a las actividades agrícolas acogidas a renta presunta, en cuyo caso tales excedentes podrán imputarse al IDPC que se determine sobre aquellas actividades sujetas a renta efectiva y respecto de las cuales la ley autoriza la rebaja como crédito de las contribuciones de bienes raíces.

Lo anterior también se aplica cuando se dé la situación contraria, esto es, cuando del IDPC proveniente de actividades acogidas a renta efectiva con derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces resulte un remanente de dicho crédito en el mismo ejercicio, en cuyo caso tal excedente se podrá imputar al IDPC determinado sobre las actividades agrícolas acogidas a renta presunta respecto del cual la ley autoriza la rebaja como crédito de las contribuciones de bienes raíces.

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

Los contribuyentes que no puedan utilizar o invocar como crédito las contribuciones de bienes raíces, las podrán rebajar como un gasto, siempre y cuando en la especie se dé cumplimiento a los requisitos para calificar de necesario para producir la renta.

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

El impuesto territorial adoptará la calidad de un gasto rechazado de aquellos señalados en el artículo 33 N° 1 de la LIR, no afecto a la tributación que dispone el artículo 21 de la ley citada, atendido que el inciso 2° de dicha disposición las libera expresamente de ésta.

5. Imputación a impuestos finales y derecho a devolución

5.1 Impuesto Global Complementario

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

5.2 Impuesto Adicional

No podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por contribuciones.

5.3 Pago provisional por utilidades absorbidas

Tampoco podrá ser objeto de devolución a contribuyente alguno, el IDPC en aquella parte en que se haya deducido de dicho tributo, el crédito por contribuciones.

5.4 Control que deberán mantener los contribuyentes

Los contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán anotar separadamente en el registro que les corresponda mantener, aquella parte del IDPC que no da derecho a devolución, producto de haberse imputado el crédito por contribuciones de bienes raíces en contra del referido tributo.

Para este efecto, al momento de incorporar la renta líquida imponible o el crédito por IDPC en el registro respectivo, los contribuyentes deberán anotar en columnas separadas, el crédito por IDPC que da derecho a devolución de aquel crédito por IDPC que no otorga tal derecho.

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

Por último, cabe indicar que durante el año comercial 2015, el crédito por contribuciones de bienes raíces procede sólo en un monto equivalente al 50% del impuesto territorial pagado, en los casos que se indican.

