

BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2015

I. Leyes.

No hay

II. Proyectos de ley.

No hay diferentes a los comentados anteriormente.

III. Circulares, Resoluciones y Jurisprudencia administrativa.

1. Modificaciones a la ley 20780 sobre sanciones especiales a quienes impidan o entrapen la instalación de sistemas tecnológicos de información. (Circular N°29 de 5 de mayo de 2015)
2. Incorporación del artículo 41G a la ley de la renta por la ley 20780, sobre cómputo en Chile de las rentas pasivas recibidas o devengadas por empresas controladas en el exterior. (Circular N° 30 de 8 de mayo de 2015.)
3. Plazos que dispone el SII para sus actuaciones de fiscalización. (Circular N° 33 de 13 de mayo de 2015)
4. Sistema de notificación por medios electrónicos. (Circular N° 34 de 15 de mayo de 2015)
5. Sistema de créditos por costos adicionales de empresas en la implementación de la trazabilidad exigida por la ley. (Circular N° 36 de 27 de mayo de 2015)
6. Modificación régimen renta presunta agrícola y explotación de inmuebles (Circular 37 de 28 de mayo de 2015)
7. Formas y documentación para eximirse de efectuar la retención de impuestos proveniente de operaciones contempladas en los ingreso no renta en el caso de inversionistas en el exterior. (Resolución 42 de 8 de mayo de 2015)
8. Formato y condiciones respecto de operaciones de ingresos no renta cuando el SII determine el mayor valor. (Resolución N° 43 de 8 de mayo de 2015)
9. Requisitos para no efectuar retención del impuesto Adicional cuando hay tratados para evitar la doble tributación. (Resolución N° 48 de 25 de mayo de 2015)
10. Aprueba reglamento interno sobre el Consejo de Participación Ciudadana en el SII. (Resolución N° 49 de 25 de mayo de 2015)

Jurisprudencia Judicial

- 1.- Devolución de IVA denegado por el SII, acogido por la Corte Suprema al contribuyente. (Fallo de la I Corte Suprema de 4 de mayo de 2015, rol 14.744-14)
- 2.- Valor de la contabilidad. (Fallo de la I Corte Suprema de 5 de mayo de 2015, rol 16.655-14)
3. Límites del poder coercitivo del Estado, en este caso para los juicios tributarios. (Fallo de la I C Suprema de 18 de mayo de 2015, rol 13.387-14).

4. Medios probatorios diferentes a la escritura pública. (Fallo de la I Corte Suprema de 19 de abril de 2015, rol 21373-14)

Desarrollo

1. Modificaciones a la ley 20780 sobre sanciones especiales a quienes impidan o entraben la instalación de sistemas tecnológicos de información. (Circular N°29 de 5 de mayo de 2015)

I. INTRODUCCIÓN.

El artículo 10 de la Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, incorporó modificaciones al Código Tributario, contenido en el Artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974. De dichas enmiendas, la presente Circular analizará la contenida en la letra a) del numeral 25 del referido artículo, que modifica el número 6 del artículo 97 del citado Código.

I. MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° 20.780.

La letra a) del numeral 25 del artículo 10 de la Ley indicada, incorpora en el número 6 del artículo 97 del Código Tributario, los siguientes párrafos segundo y tercero, nuevos:

"El que incumpla o entrase la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter, con una multa de 10 unidades tributarias anuales a 100 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o al 15% del capital efectivo.

Los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, con una multa equivalente de 1 unidad tributaria anual a 100 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 5% del capital propio tributario o al 10% del capital efectivo."

II. INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

La modificación incorpora en el numeral 6 del artículo 97 del Código Tributario, en el acápite "De las infracciones y sanciones" del Título II del Libro Segundo, dos figuras que constituyen formas especiales de entramamiento a la fiscalización del Servicio, que contempla situaciones específicas y sanciones más severas que la figura genérica de entramamiento del inciso 1° del mismo numeral.

En el mismo sentido, ambas figuras dan cuenta de conductas que obstaculizan la acción fiscalizadora desarrollada por el Servicio de Impuestos Internos, respecto de la información tributaria que los contribuyentes deban mantener o mantengan en sistemas tecnológicos, a saber:

1. Infracción regulada en el párrafo segundo del artículo 97 N° 6 del Código Tributario:

A. Conducta sancionada.

De acuerdo con la modificación introducida, la primera conducta infraccional consiste en incumplir o entorpecer la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información e impedir o entorpecer la revisión de su correcto uso conforme al artículo 60 ter del Código Tributario.

Para determinar qué se entiende por "incumplir", cabe tener presente el concepto que da el Diccionario de la Real Academia Española al respecto. Así se entenderá por "incumplir" el no llevar a efecto, no ejecutar, faltar, infringir o desobedecer la obligación de implementar sistemas tecnológicos, utilizarlos y usarlos correctamente.

En cuanto al concepto de "entorpecer" se trata de trabar o estorbar o entorpecer de cualquier modo la obligación de implementar, utilizar o usar correctamente los sistemas mencionados anteriormente.

Al efecto, es del caso señalar que el artículo 60 ter del Código Tributario incorporado por la Ley N° 20.780, dispone que el Servicio podrá autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales, las que podrán llevar, a juicio del Servicio, una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según proceda. El Servicio, a su juicio exclusivo y de manera individualizada, establecerá mediante resolución fundada los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas.

Así, notificada la respectiva resolución en los casos en que el Servicio haya autorizado o haya exigido la utilización de los sistemas descritos, se hará exigible la obligación de implementar, utilizar los mismos y de ocuparlos correctamente, de manera que el incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones conformará la infracción que se tipifica. Por lo tanto, cualquier acción que efectúe el contribuyente consistente en incumplir o entorpecer, en los términos señalados, la obligación de implementar, utilizar sistemas tecnológicos y de usarlos correctamente conforme al artículo 60 ter de Código Tributario, constituirá una conducta sancionada conforme con lo dispuesto en el inciso 2° del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario.

B. Sujeto activo.

En cuanto al sujeto activo de esta infracción, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 60 ter del Código Tributario, introducido por la Ley N° 20.780. Conforme a éste será sujeto activo de la infracción que se analiza en este numeral, todo aquél contribuyente que transcurrido el plazo de seis meses, o su prórroga, contado desde la notificación de la resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos que exija la implementación y la utilización de sistemas tecnológicos de información, incumpla la obligación de implementar y utilizar los señalados sistemas tecnológicos, o usarlos correctamente.

De acuerdo al artículo 60 ter del Código Tributario, en ningún caso el Servicio de Impuestos Internos ejercerá la facultad de exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información respecto de los contribuyentes a que se refieren los artículos 18 ter y 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no pudiendo, en consecuencia, ser estos contribuyentes sujetos activos de esta infracción.

En cuanto a la alusión al artículo 18 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta debe entenderse que no tiene aplicación por encontrarse derogado dicho artículo.

Por otra parte, y de acuerdo al artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedan también excluidos de este tipo infraccional los pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública, suplementeros, propietarios de un taller artesanal u obrero y los pescadores artesanales debidamente inscritos.

C. Sanción.

La sanción contemplada para quien incurra en la conducta infraccional será una sanción pecuniaria de 10 Unidades Tributarias Anuales a 100 Unidades Tributarias Anuales, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o al 15% del capital efectivo.

Para los fines de la aplicación de esta sanción se considerará:

i) Capital propio.

El artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta define capital propio, para los fines de aplicar el impuesto cedular de primera categoría a los contribuyentes que declaran rentas efectivas demostradas con balance general, como la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de término del ejercicio comercial anterior, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros determinados por la Dirección Nacional, que no representen inversiones efectivas, corresponde aplicar tal definición para los fines sancionatorios de este número.

ii) Capital efectivo.

De acuerdo con el concepto dado por la Ley sobre Impuesto a la Renta en el número 5° de su artículo 2°, se entenderá que corresponde a la totalidad del activo, en el que no están incluidos los valores que no representan inversiones efectivas, tales como valores intangibles, nominales, transitorios y de orden¹.

¹ Es importante tener en cuenta como se calcula éste para los contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

iii) Límite de la multa.

Por tratarse de una norma sancionatoria y aplicando el principio "pro reo" respecto del ius puniendi del Estado, pertinente en materia sancionatoria, cuando ambos tipos de capital sean determinables, el límite de la sanción que se deberá considerar será el monto que resulte menor de la comparación entre el capital propio tributario y el capital efectivo.

En caso que el contribuyente no deba determinar el capital propio tributario, no sea posible determinarlo o resulta negativo, para efectos del límite que contempla la norma se considerará sólo el capital efectivo.

Ahora bien, en caso que el contribuyente no deba, o no sea posible determinar ninguno de los montos indicados anteriormente, la multa a aplicar será la mínima de la indicada en el numeral siguiente.

iv) Cálculo de la Multa a aplicar.

Para efectos de determinar la multa a aplicar al infractor, el Servicio de Impuestos Internos tendrá en cuenta, en primer lugar, tanto el capital efectivo como el capital propio tributario del infractor, vigente al término del año comercial anterior al que cometa la infracción, y a estos montos les aplicará los límites de las sanciones establecidos por ley -equivalentes al 10% del capital propio tributario y al 15% del capital efectivo- considerando para la sanción del caso particular el monto que resulte menor entre ambas opciones.

Ahora bien, tratándose de la primera infracción de la misma especie en que se ha incurrido en los últimos veinticuatro meses, contados hacia atrás desde la fecha en que se notificó la respectiva infracción, se propone que los Directores Regionales apliquen las sanciones que se indican en la tabla contenida en este apartado.

Tabla de cálculo de la multa:

CAPITAL EFECTIVO O PROPIO DEL INFRACTOR*	MULTA
5.000 UTA. Y MÁS	60 UTA
4.000 UTA. E INFERIOR A 5.000 UTA.	50 UTA
3.000 UTA. E INFERIOR A 4.000 UTA.	40 UTA
2.000 UTA. E INFERIOR A 3.000 UTA.	30 UTA
1.000 UTA. E INFERIOR A 2.000 UTA.	20 UTA
500 UTA. E INFERIOR A 1.000 UTA.	15 UTA
100 UTA. E INFERIOR A 500 UTA.	10 UTA
INFERIOR A 100 UTA	15 % DEL CAPITAL EFECTIVO O EL 10 % DEL CAPITAL PROPIO, CUYO MONTO NO PODRÁ SER SUPERIOR A 5 UTA.

* Vigente al término del año comercial anterior al que el contribuyente cometió la infracción.

v) Condonación.

El contribuyente podrá acogerse al Procedimiento de Aplicación de Sanciones y Condonaciones (PASC), regulado en la Circular N° 01, de 2004 y sus posteriores modificaciones.

Para las infracciones objeto de esta Circular, la condonación alcanzará un 60% de la multa determinada, sin perjuicio de lo establecido en caso de reincidencia y de la facultad de los Directores Regionales consagrada en el artículo 6° letra B N° 4 del Código Tributario.

vi) Reincidencia.

De conformidad a lo ya señalado en el numeral iv) de este apartado, para efectos de la aplicación de esta política de sanciones, se entenderá que un contribuyente es reincidente de esta infracción si dentro de un plazo de veinticuatro meses vuelve a cometer una infracción de la misma especie de las tipificadas en el artículo 97 N° 6 del Código Tributario.

De existir reincidencia, en los últimos veinticuatro meses, se aplicarán las multas indicadas en las tablas del numeral iv), pero el porcentaje de condonación que se conceda se rebajará en 10% en cada nueva infracción. A contar de la cuarta reincidencia de la misma especie, se aumentará la multa en 10 UTA -por cada nueva infracción- sin exceder el tope del 10% del capital propio o el 15% del capital efectivo, según corresponda, hasta llegar al límite de 100 UTA; en estos casos no se condonará la multa aplicada.

Ejemplo: tratándose de un contribuyente al que se le ha cursado una infracción por la conducta descrita en el párrafo segundo del artículo 97 N° 6 del Código Tributario y que tiene un capital efectivo y propio tributario mayor que 5.000 UTA; si la actual conducta se trata de la segunda infracción (primera reincidencia), se podrá aplicar una multa de 60 UTA, y corresponderá una condonación de 50% de aquella; si se trata de una tercera infracción (segunda reincidencia), se podrá aplicar la multa de 60 UTA, correspondiendo una condonación de 40% de la multa y así, sucesivamente, hasta la cuarta infracción en que ya no se dará lugar a la condonación.

En caso de una quinta infracción, la multa aplicada se propone la suma de 70 UTA, no correspondiéndole condonación alguna; en caso de una nueva infracción la multa aplicada sería de 80 UTA, no correspondiéndole condonación alguna, y así sucesivamente hasta alcanzar el límite de 100 UTA establecido en la ley.

2. Infracción regulada en el inciso tercero del artículo 97 N° 6 del Código Tributario:

A. Conducta sancionada.

El entorpecer, impedir o interferir de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley a los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos.

Así, se entenderá por "entorpecer", trabar o estorbar o entorpecer de cualquier modo la fiscalización ejercida conforme de la ley a los contribuyentes señalados en el párrafo anterior. Por otra parte, respecto del alcance de la expresión "impedir" se debe entender estorbar, dificultar o imposibilitar la ejecución de fiscalización indicada, hacer que la misma no ocurra o sea difícil o imposible de realizar. Ahora bien, en cuanto al concepto de "interferir" como interceptar, impedir, estorbar, obstaculizar, intervenir o interponerse en la fiscalización conforme a la ley a los contribuyentes ya mencionados, modificando o impidiendo su funcionamiento o desarrollo.

Es importante señalar que se debe tener en cuenta lo indicado en el artículo 60 bis inciso segundo del Código Tributario respecto a la forma en que el Servicio de Impuestos Internos fiscalizará a los contribuyentes señalados en este inciso.

B. Sujeto activo.

Serán sujetos activos de acuerdo a lo indicado en la letra anterior, los contribuyentes, que hayan sido autorizados a:

- i) sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional,
- ii) Llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier modo en la fiscalización ejercida por el Servicio de Impuestos Internos de conformidad a la ley.

C. Sanción.

La sanción contemplada para quien infrinja la conducta infraccional descrita, será una multa de 1 a 100 Unidades Tributarias Anuales, con un límite equivalente al 5% del capital propio tributario o al 10% del capital efectivo.

Se aplicará a esta infracción lo indicado en los numerales i) al iii), el v) y los primeros dos párrafos del numeral vi) del apartado anterior.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso que el contribuyente no deba determinar el capital propio tributario y el capital efectivo, la multa a aplicar será la mínima de la indicada en la tabla siguiente.

Respecto del cálculo de la multa a aplicar, el Servicio de Impuestos Internos tomará en cuenta, en primer lugar, tanto el capital efectivo como el capital propio tributario del infractor, vigentes al término del año comercial anterior en que el contribuyente cometió la infracción, y a estos montos les aplicará los límites de las sanciones establecidos por ley -equivalentes al 5% del capital propio tributario y al 10% del capital efectivo- considerando para la sanción del caso particular de que se trate el monto que resulte menor entre ambas opciones.

Ahora bien, tratándose de la primera infracción de la misma especie, en que se ha incurrido en los últimos veinticuatro meses, contados hacia atrás desde la fecha en que se notificó la respectiva infracción, se proponen las sanciones que se indican en la tabla contenida en este apartado.

Tabla de cálculo de la multa:

CAPITAL EFECTIVO O PROPIO DEL INFRACTOR*	MULTA
5.000 UTA. Y MÁS	30 UTA
4.000 UTA. E INFERIOR A 5.000 UTA.	25 UTA
3.000 UTA. E INFERIOR A 4.000 UTA.	20 UTA
2.000 UTA. E INFERIOR A 3.000 UTA.	15 UTA
1.000 UTA. E INFERIOR A 2.000 UTA.	10 UTA
500 UTA. E INFERIOR A 1.000 UTA.	5 UTA
100 UTA. E INFERIOR A 500 UTA.	1 UTA
INFERIOR A 100 UTA	10 % DEL CAPITAL EFECTIVO O EL 5 % DEL CAPITAL PROPIO, CUYO MONTO NO PODRÁ SER SUPERIOR A 0,5 UTA.

*Vigente al término del año comercial anterior al que el contribuyente cometió la infracción.

III. VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La Ley N° 20.780, en lo relativo a la modificación al numeral 6 del artículo 97 del Código Tributario, rige a contar del 30 de septiembre de 2015. En consecuencia, las sanciones que la norma establece y las condonaciones que regula se aplicarán a hechos que se materialicen a contar de esa fecha.

2.- Incorporación del artículo 41G a la ley de la renta por la ley 20780, sobre cómputo en Chile de las rentas pasivas recibidas o devengadas por empresas controladas en el exterior. (Circular N° 30 de 8 de mayo de 2015.)

I. - INTRODUCCIÓN.

Con fecha 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

Una de estas modificaciones dice relación con la incorporación del nuevo artículo 41 G a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), norma que en términos generales prescribe que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, establecidos o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

Ahora bien, la letra c), del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, dispuso que la modificación analizada entra en vigencia a partir del 1° de enero de 2016, y sobre todo ello se instruye a continuación.

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1. - Nuevo artículo 41 G de la LIR.

El artículo 41 G de la LIR, establece que los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, constituidos o establecidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas en Chile, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

Al respecto, debe tenerse presente que de acuerdo al N° 5, del artículo 8 del Código Tributario, son contribuyentes las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

Por otra parte, en cuanto al concepto de “patrimonio de afectación” y a partir de los criterios históricos de este Servicio en materia de fondos de inversión privados², debe entenderse como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, valorables en dinero y destinados a la realización de un fin específico, como por ejemplo, los fondos de inversión, fondos mutuos, bienes constituidos en fideicomiso, etc.

De este modo, esta regulación se aplica a las siguientes entidades:

- i) Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.
- ii) Personas jurídicas constituidas en Chile.
- iii) Personas naturales sin domicilio ni residencia en el país y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera de Chile, que se establezcan en el país conforme al N° 1, del artículo 58 de la LIR.
- iv) Patrimonios de afectación constituidos o establecidos en el país, tales como fondos mutuos, fondos de inversión, etc.
- v) Administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos domiciliados, residentes, constituidos o establecidos en Chile, a través de los cuales se controle directa o indirectamente las entidades sin domicilio ni residencia en el país.

² De acuerdo a los Oficios N° 1.091 de 2005, N° 5.011 de 2006, y N° 2.337 de 2013, los fondos de inversión privados califican como “patrimonios de afectación”, caracterizados como patrimonios integrados por aportes de personas naturales y jurídicas para su inversión en los valores y bienes, administrados por un tercero (sociedad anónima) por cuenta y riesgo de los aportantes, cuya disolución extingue la afectación de los bienes que lo componen (Oficio N° 2.702 de 2013).

Esta nueva norma legal, para los casos en que se aplica, altera la regla general establecida en el artículo 12 de la LIR, que dispone que las rentas de fuente extranjera, salvo las que provienen de agencias u otros establecimientos permanentes, deben computarse en Chile considerando sólo las rentas líquidas percibidas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen.

De esta manera, junto con la incorporación del artículo 41 G a la LIR, se modificó el artículo 12 de la misma Ley³, estableciéndose que tal regla general es aplicable, sin perjuicio de lo dispuesto en la primera de las normas señaladas. De acuerdo a ello, cuando se cumplan los requisitos legales para considerar que un contribuyente o patrimonio de afectación domiciliado, residente, establecido o constituido en Chile, según corresponda, controla directa o indirectamente una entidad no domiciliada ni residente en el país, deberá computar en Chile, considerando como percibidas o devengadas, las rentas pasivas percibidas o devengadas por tal entidad.

Las disposiciones del nuevo artículo 41 G de la LIR, se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las entidades controladas sin domicilio ni residencia en el país, a partir del 1° de enero de 2016⁴. En otras palabras, las rentas percibidas o devengadas por tales entidades hasta el 31 de diciembre de 2015, no se gravarán en Chile mientras no sean percibidas por la entidad que las controla, domiciliada, residente, constituida o establecida en el país, conforme a las reglas generales sobre la materia, ello sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la letra F.-, del artículo 41 G respecto de las rentas pasivas que se computen en Chile a contar del 1° de enero de 2016.

Para los efectos señalados, se considerarán como rentas percibidas o devengadas, aquellas que se determinen luego de aplicar lo dispuesto en el artículo 2, N°s 2 y 3 de la LIR.

En todo caso, esta norma legal sólo se aplicará cuando los ingresos totales por rentas pasivas percibidas o devengadas por la entidad controlada en un año comercial, excedan del 10% de los ingresos totales percibidos o devengados por ésta, en el mismo ejercicio. En este caso, se considerarán como ingresos, todos aquellos percibidos o devengados durante el año comercial respectivo por la entidad controlada conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la LIR.

Además, la LIR precisa que los contribuyentes no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior, cuando el conjunto de ellas no superen una suma equivalente a 2.400 Unidades de Fomento (UF) al término del ejercicio.

2. - Reglas sobre entidades controladas en el exterior y rentas pasivas que deben computarse en Chile.

La LIR define lo que debe entenderse por entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile, así como también cuales son las rentas pasivas que deben computarse en el país. Sobre esta materia, se precisa que para determinar si una entidad califica dentro del concepto de entidad controlada, su situación debe analizarse de manera independiente de la de otras entidades en las cuales puedan mantener inversiones los contribuyentes o patrimonios de afectación residentes, domiciliados, constituidos o establecidos en Chile, y que por no cumplir los requisitos que la Ley establece podrían ser calificadas como entidades no controladas.

³ Modificación efectuada por el N° 3, del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

⁴ De acuerdo a lo establecido en el inciso 2°, del numeral XVIII.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Por otra parte, para determinar si un tipo o categoría de ingreso o renta obtenida por una entidad controlada en el exterior califica como renta pasiva o no, deberá analizarse cada una de ellas por separado, sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 8, de la letra C., del artículo 41 G de la LIR⁵.

Los análisis indicados precedentemente deberán efectuarse año tras año, mientras los contribuyentes o patrimonios de afectación señalados mantengan inversión en las entidades controladas.

A) Entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile.

La LIR dispone en la letra A., de su artículo 41 G que son entidades controladas sin domicilio ni residencia en Chile, aquellas que, cualquiera sea su naturaleza, posean personalidad jurídica propia o no, se encuentran constituidas, domiciliadas, establecidas, formalizadas o residentes en el extranjero, y cumplan con los requisitos copulativos que se indican.

La misma norma enumera a título meramente ejemplar ciertas entidades que se comprenden bajo este concepto, en tanto cumplan con los requisitos copulativos que establece, señalando nominativamente a las sociedades, fondos, comunidades, patrimonios o trusts.

De acuerdo a lo anterior, se considerará como entidad susceptible de ser controlada, cualquier tipo de sociedad, comunidad, fondo de inversión público o privado, patrimonio de afectación o fiduciario, trust, u otro vehículo de inversión constituido o establecido en el exterior.

Como se señaló precedentemente, para considerar que una entidad sin domicilio ni residencia en Chile es controlada, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos:

1) Que las rentas de la entidad controlada, para los efectos de los impuestos de la LIR, no deban computarse en Chile de conformidad a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 B de dicha Ley⁶.

El N° 1, del artículo 41 B de la LIR establece que las empresas constituidas en Chile que declaren su renta efectiva según contabilidad, deberán reconocer el resultado de ganancia o pérdida por las agencias u otros establecimientos permanentes que tengan en el exterior, sobre base percibida o devengada.

De esta manera, se excluyen de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, las rentas obtenidas por una agencia u otro establecimiento permanente en el exterior de una empresa constituida en Chile y que declare su renta efectiva según contabilidad. Lo anterior, por cuanto dichas rentas deberán ser reconocidas en Chile sobre la base de la renta percibida o devengada conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 B de la LIR, en concordancia con el artículo 12 de la misma Ley.

No obstante lo anterior, en caso que se controle una entidad en el exterior por intermedio de una agencia u otro establecimiento permanente en el extranjero, la exclusión señalada sólo será aplicable a la renta percibida o devengada por la agencia o establecimiento permanente, no así, aquella percibida o devengada por la entidad que se controla en el exterior a través de éste.

⁵ Norma que dispone que si las rentas pasivas representan el 80% o más del total de los ingresos de la entidad controlada, el total de los ingresos de ésta será considerados como pasivas para los efectos del artículo 41 G de la LIR.

⁶ Durante el año comercial 2016 se considerará el texto del artículo 41 B vigente hasta el 31 de diciembre de ese año, norma sobre la cual este Servicio impartió instrucciones en la Circular N° 25 de 2008. Ahora bien, atendido que dicho artículo es modificado a partir del 1° de enero de 2017, desde esa fecha deberá considerarse la aplicación de la norma modificada, cuyas instrucciones serán impartidas por este Servicio en una Circular que se emitirá al efecto.

La situación descrita en el párrafo anterior se produce cuando un contribuyente o patrimonio de afectación residente, domiciliado, constituido o establecido en Chile, a través de su agencia o establecimiento permanente en el exterior, controla indirectamente una entidad también en el extranjero. En tal caso, si la entidad controlada indirectamente percibe o devenga rentas pasivas en los términos dispuestos en el artículo 41 G de la LIR, éstas deberán computarse en Chile considerándose como percibidas o devengadas. Lo anterior, es sin perjuicio del ajuste que deba efectuarse conforme a lo dispuesto en la letra F.-, del artículo 41 G de la Ley, cuando corresponda, en la determinación de la renta de la agencia o establecimiento permanente en el exterior, por los dividendos o rentas percibidas por ésta, y que correspondan a rentas pasivas que hubiesen tributado previamente en Chile.

2) Deben ser controladas por contribuyentes, entidades o patrimonios, constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Para estos efectos, se entenderá que la entidad es controlada por tales contribuyentes, entidades o patrimonios, cuando:

a) Al cierre del ejercicio respectivo, o bien, en cualquier momento durante los doce meses precedentes:

a.1) Los contribuyentes, entidades o patrimonios, constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, por sí solos, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:

i) El capital, o

ii) El derecho a las utilidades, o

iii) Los derechos a voto.

a. 2) Los contribuyentes, entidades o patrimonios, constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, en conjunto con personas o entidades relacionadas en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores⁷, cualquiera sea la naturaleza de los intervinientes⁸ e independientemente del lugar en donde dichas personas o entidades sean residentes, domiciliados, se hayan constituido o establecido, posean directa o indirectamente, respecto de la entidad de que se trate, el 50% o más de:

⁷ En todo caso, y conforme al texto expreso de la LIR, para estos efectos no se considerarán como relacionados, a los directores, ejecutivos principales, y el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de todas las personas señaladas en la letra c), del artículo 100 de la Ley N° 18.045.

Tampoco se considerará como relacionado al controlador que sea una entidad no establecida, ni constituida, domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad, contribuyente o patrimonio constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile.

⁸ De acuerdo al artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, son relacionadas:

“Artículo 100.- Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;

b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;

c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y

d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

i) El capital, o

ii) El derecho a las utilidades, o

iii) Los derechos a voto.

Para el análisis de relación a que se refiere esta letra, no se considerará dentro de las personas o entidades relacionadas a:

- Los directores, ejecutivos principales, y el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de todas las personas señaladas en la letra c), del artículo 100 de la Ley N° 18.045.
- Al controlador que sea una entidad no establecida, ni constituida, domiciliada o residente en Chile, que a su vez no sea controlada por una entidad, contribuyente o patrimonio constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile.

b) Los contribuyentes, entidades o patrimonios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, que directa o indirectamente, por sí o a través de las personas o entidades relacionadas a que se refiere la letra a.2) anterior, puedan:

i) Elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de las entidades en el exterior, o

ii) Posean facultades unilaterales para modificar los estatutos, o

iii) Posean facultades unilaterales para cambiar o remover a la mayoría de directores o administradores.

c) La LIR establece también dos presunciones simplemente legales, en aplicación de las cuales se entenderá que se trata de una entidad controlada para los fines del artículo 41 G de la LIR, salvo prueba en contrario, cuando:

i) Cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto que tenga directa o indirectamente el contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile, cuando dicha entidad en el extranjero se encuentre constituida, domiciliada o sea residente en un país o territorio de baja o nula tributación.

Para tales efectos, la letra B.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación, aquellos a que se refiere el artículo 41 H de la LIR⁹.

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

1. - Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
2. - Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
3. - Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
4. - Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

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.”

⁹ Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 H de la LIR, se encuentran contenidas en la

ii) El contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile tenga, directa o indirectamente, una opción de compra o adquisición de una participación o derecho en dicha entidad, que le permita poseer directa o indirectamente, el 50% o más del capital, o el derecho a las utilidades, o los derechos a voto, en los términos señalados en la letra a.1) anterior.

B) Rentas pasivas.

Los contribuyentes o patrimonios de afectación con domicilio, residencia, establecidos o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen las entidades establecidas en el extranjero, o sin domicilio ni residencia en Chile, deberán considerar como devengadas o percibidas en el país, las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas en el exterior.

En todo caso, lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, sólo se aplicará cuando el conjunto de las rentas pasivas percibidas o devengadas por la respectiva entidad controlada en un año comercial, exceda del 10% de los ingresos totales percibidos o devengados por ésta, en el mismo ejercicio. Lo anterior significa que deberá efectuarse este análisis por cada una de las entidades controladas, de manera separada.

Cuando deba determinarse el total o una parte de los ingresos de la entidad controlada, se considerarán aquellos ingresos totales que correspondan de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 de la LIR.

Ahora bien, si los ingresos correspondientes a las rentas pasivas a que se refiere el artículo 41 G de la LIR, y que se indican a continuación, representan el 80% o más del total de los ingresos percibidos o devengados por la respectiva entidad controlada constituida, domiciliada o residente en el extranjero, el total de los ingresos percibidos o devengados por ésta en el año comercial respectivo, serán considerados como rentas pasivas. En este caso, también deberá efectuarse este análisis por cada una de las entidades controladas, de manera separada.

Conforme al nuevo artículo 41 G de la LIR que se comenta, son rentas pasivas las siguientes rentas percibidas o devengadas por las entidades controladas en el exterior:

1) Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o devengo de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, incluso cuando correspondan a distribuciones de cantidades que se hubiesen capitalizado en el extranjero.

No obstante lo anterior, no se considerará renta pasiva la distribución, retiro, reparto, o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad no domiciliada ni residente en el país que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas.

De acuerdo a ello, como regla general las rentas indicadas se considerarán como pasivas, salvo que se cumplan los siguientes dos requisitos:

a) Sean obtenidas por la entidad controlada en el exterior, desde otra entidad no domiciliada ni residente en Chile que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera. Se entenderá para estos efectos que se controla indirectamente una entidad en el exterior, cuando el control se efectúa a través de otras entidades en las cuales se tiene a su vez control directo o indirecto.

b) Que la segunda entidad, esta es, aquella desde la cual se distribuye, retira, reparte o se devengan las rentas respectivas, no tenga en los hechos, como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas de acuerdo a lo que se indica en esta letra B). Para estos efectos debe considerarse como giro o actividad principal, aquel o aquellos que en los hechos efectivamente desarrolla de manera regular y continúa la entidad en el exterior, así como aquellas actividades necesarias o complementarias para el desarrollo de la principal.

Esta regla busca impedir que rentas que en su origen no cumplen los requisitos para ser consideradas como pasivas, pasen a serlo por el mero hecho de que dicha entidad sea controlada indirectamente a través de una sociedad de inversión. Así por ejemplo, si la entidad controlada en el exterior obtiene rentas provenientes de la venta de bienes o la prestación de servicios que no califican como pasivas de acuerdo a esta disposición legal, no pasan a serlo por el hecho que esa entidad sea indirectamente controlada por el contribuyente local a través de una sociedad cuyo giro exclusivo o principal sea la tenencia de acciones o derechos de esa entidad controlada que no genera rentas pasivas.

2) Intereses y demás rentas a que se refiere el N° 2, del artículo 20 de la LIR, salvo que:

a) La entidad controlada no domiciliada ni residente en Chile que las genera, sea una entidad bancaria o financiera regulada como tal por las autoridades del país respectivo, y

b) Dicha entidad no se encuentre constituida, establecida, domiciliada o residente en una jurisdicción o territorio de aquellos a que se refieren los artículos 41 D N° 2¹⁰ y 41 H¹¹, ambos de la LIR.

Para los efectos señalados, y de acuerdo a lo interpretado históricamente por este Servicio en materias de análoga naturaleza¹², se considerará como una “entidad financiera”, aquella que tenga por objeto otorgar préstamos o financiamientos; esto es, cuya actividad principal es la intermediación financiera, ya sea facilitando las transacciones de ese tipo entre los distintos mercados y los inversionistas, otorgando créditos, ofreciendo seguros, o desarrollando otras actividades para tales efectos, siempre que dichas entidades sean reguladas en su calidad de tales por las autoridades del país respectivo.

De este modo, tales intereses igualmente se considerarán como renta pasiva si se generan en una entidad que, calificando como financiera de acuerdo a la definición anterior, no se encuentren reguladas como tales por las autoridades del país respectivo.

3) Rentas derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas, programas computacionales y otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier otra forma de remuneración.

4) Ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que generen rentas de las indicadas en los números 1), 2) y 3) precedentes.

5) Las rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, salvo que la

¹⁰ El N° 2, del artículo 41 D de la LIR se refiere a una lista de países o territorios considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos. Actualmente dicho listado está contenido en el Decreto Supremo N° 628, del Ministerio de Hacienda, del año 2003.

¹¹ Las instrucciones de este Servicio respecto de lo establecido en el artículo 41 H de la LIR se encuentran contenidas en la Circular N° 12 de 2015.

¹² Circular N° 27 de 2008, que imparte instrucciones sobre el impuesto adicional que grava el pago o abono en cuenta por concepto de intereses de créditos otorgados desde el exterior por instituciones bancarias o financieras extranjeras o internacionales. Concepto de institución financiera extranjera o internacional, para efectos de lo previsto en el artículo 59 N° 1, letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles situados en el país donde se encuentre constituida, domiciliada o residente.

Es decir, se considera como renta pasiva en estos casos, aquella proveniente del arrendamiento o cesión temporal de los bienes señalados, cuando ésta no constituye la actividad principal desarrollada por la entidad controlada. Para estos efectos, se considera como actividad principal, aquella que en los hechos desarrolla de manera regular y continua, y desde la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos totales.

6) Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, salvo que éstos hubieran sido utilizados o explotados en el desarrollo de una actividad empresarial generadora de rentas distintas de aquellas calificadas como pasivas de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.

7) Las rentas provenientes de la cesión de derechos sobre las facultades de usar o disfrutar cualquiera de los bienes o derechos generadores de las rentas consideradas pasivas de acuerdo con los números 1, 2, 3, 4, 5 y 6 precedentes.

8) Las rentas que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile obtengan como consecuencia de operaciones realizadas con contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

a) Que las entidades controladas no domiciliadas ni residentes en Chile, se encuentren relacionadas, en los términos del artículo 41 E de la LIR, con los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile con quienes realizan operaciones¹³;

b) Que tales rentas constituyan un gasto deducible para los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile para la determinación de sus impuestos a la renta en el país, o bien, deban formar parte de los valores sujetos a depreciación o amortización en Chile, según proceda, y

c) Que dichas rentas no sean de fuente chilena, o bien, siendo de fuente chilena, estén sujetas a una tasa de impuesto en Chile menor al 35%.

9) El artículo 41 G de la LIR establece también que se presumirá, salvo prueba en contrario, que:

a) Son rentas pasivas, el total de las rentas percibidas o devengadas por una entidad controlada, constituida, domiciliada o residente en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la LIR¹⁴.

En este caso, el contribuyente podrá acreditar que tales rentas no corresponden al concepto de rentas pasivas y dejar sin efecto la referida presunción legal, para lo cual deberá acreditar en la instancia de fiscalización correspondiente la naturaleza de dichas rentas y que el total o parte de ellas provienen de una actividad o giro distintos a los mencionados en esta letra B), o tienen una calidad distinta de la allí señalada.

b) Una entidad controlada domiciliada, constituida o residente en un país o territorio de baja o nula

¹³ Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 E de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 29 de 2013.

¹⁴ Las instrucciones de este Servicio sobre lo establecido en el artículo 41 H de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N°12 de 2015.

imposición de aquellas a que se refiere el artículo 41 H de la LIR¹⁵, genera en el ejercicio comercial respectivo, a lo menos, una renta neta pasiva igual al resultado de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio, por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Lo anterior, puede expresarse de la siguiente forma:

Renta neta pasiva: { Tip x (cantidad mayor entre [Va] o [Pp]) }

Donde:

Tip: Corresponde a la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio a que se refiere el artículo 41 H de la LIR, donde la entidad controlada se encuentra constituida, domiciliada o residente, al término del año comercial respectivo.

En caso que el país o territorio señalado publique oficialmente la tasa de interés promedio de las empresas de su sistema financiero, se utilizará dicha tasa. Ahora bien, en caso que no pueda determinarse la tasa indicada, se utilizará la tasa promedio que establezca anualmente el Ministerio de Hacienda mediante Decreto Supremo que emitirá al efecto.

Va: Corresponde al valor de adquisición de la participación directa o indirecta, de los propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Por valor de adquisición, deberán considerarse los valores de adquisición, aportes de capital y disminuciones del mismo que se hayan efectuado, en los términos del N° 4, del artículo 41 B de la LIR, hasta el término del año comercial respectivo.

Pp: Corresponde al valor de participación patrimonial directo o indirecto sobre la entidad controlada, de los propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile.

Para estos efectos, el valor de participación patrimonial corresponde al valor total que representa la participación directa o indirecta que posea el propietario controlador en la entidad controlada, sobre el total del patrimonio financiero de esta última, al término del año comercial respectivo. Lo anterior, por cuanto es el patrimonio financiero que detenta la entidad en el exterior, sobre el cual, obtiene su rentabilidad, y esta presunción apunta a establecer una renta mínima obtenida por dicho patrimonio.

3. - Forma de reconocer en Chile las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada en el exterior, de conformidad con el artículo 41 G de la LIR.

Las rentas pasivas percibidas o devengadas por las entidades controladas sin domicilio o residencia en Chile, se deberán computar en Chile por los contribuyentes o patrimonios de afectación señalados en el N° 1.- anterior, considerándose como percibidas o devengadas por sus propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, al cierre del ejercicio respectivo.

Con todo, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile a que se refiere este artículo, no deberán considerar como devengadas las rentas pasivas percibidas o

¹⁵ La letra B.-, del artículo 41 G de la LIR, dispone que “se entenderá como un país o territorio de baja o nula tributación aquéllos a que se refiere el artículo 41 H”.

devengadas en el ejercicio por entidades controladas en el exterior, cuando el conjunto de éstas no excedan de 2.400 Unidades de Fomento (UF) en total, al término del ejercicio respectivo. En caso que las rentas excedan la suma referida, deberá considerarse el total de ellas. Para estos efectos, las rentas pasivas se convertirán cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio dispuesto en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile, y luego, considerando el valor de la UF al término del ejercicio, se convertirá a su valor en UF.

Al respecto, se hace presente que la renta pasiva percibida o devengada por la entidad controlada en el exterior, se deberá acreditar con los medios de prueba de que disponga el contribuyente en conformidad a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, particularmente considerando aquellos que serían exigibles a dicha entidad de acuerdo a las normas legales que resulten aplicables en el país, territorio o jurisdicción de que se trate.

Cabe destacar también, que las personas naturales con domicilio, residencia o establecidas en Chile, se podrían encontrar sujetas al régimen que establece el artículo 41 G de la LIR, cuando se verifiquen las condiciones que tal norma establece, debiendo en todos los casos, declararse y pagarse el IDPC y el Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) que corresponda de acuerdo a las reglas que resulten aplicables.

De acuerdo a lo anterior, las rentas pasivas se considerarán para efectos de su cómputo en Chile, como percibidas o devengadas conforme a las siguientes reglas:

a) Se considerarán percibidas o devengadas por los propietarios controladores constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, en proporción a la participación, directa o indirecta, que ellos tengan en la entidad controlada.

Por proporción en la participación debe entenderse en este caso, el porcentaje en que el contribuyente participa directa o indirecta en el derecho a las utilidades de la entidad, y en caso que éste no se hubiere pactado, en la proporción en que se haya aportado directa o indirectamente el capital, según corresponda. Para los efectos de determinar dicha proporción, este Servicio podrá ejercer las facultades de fiscalización que correspondan.

b) Para determinar el monto de las rentas pasivas que deben computarse en Chile, se aplicarán las normas de la LIR sobre determinación de la base imponible del IDPC, y se agregará la renta pasiva así determinada, al resultado de la renta líquida imponible de la empresa al término del ejercicio. Conforme a ello, se deberá considerar lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, los conceptos de renta percibida o devengada que establece dicha Ley en su artículo 2°, así como las demás normas relacionadas que resulten pertinentes para la determinación de dicha base imponible.

En todo caso, cuando en la determinación de las rentas pasivas que deben computarse en Chile se determine un resultado negativo, o pérdida, incluida la pérdida de ejercicios anteriores, ésta no se reconocerá en el país.

Cuando los gastos deducibles de la entidad controlada incidan en la generación de rentas pasivas y de otras rentas, es decir, cuando existan gastos de utilización común a ambos tipos de renta, la deducción de la parte correspondiente a dichos gastos de las rentas pasivas, se efectuará en la misma proporción que éstas representen en el total de los ingresos de la entidad controlada.

c) El resultado de las rentas pasivas extranjeras se determinará en la moneda del país en que se encuentre radicada la entidad respectiva y se convertirá, cuando corresponda, a moneda nacional de acuerdo con el tipo de cambio dispuesto en el N° 1, de la letra D.-, del artículo 41 A de la LIR, vigente al término del ejercicio en Chile.

d) Los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR, a las entidades controladas que tengan en el exterior¹⁶.

De acuerdo a ello, los gastos rechazados del artículo 33 N°1 de la LIR, que resulten de la determinación de las rentas pasivas de la entidad controlada en el exterior, por aplicación del mecanismo contemplado en los artículos 29 al 33 de la LIR, se afectarán con la imposición que establece al respecto el artículo 21 de la LIR, en la medida que constituyan retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo.

De esta manera, cuando estas partidas hayan beneficiado a dueños, socios o accionistas contribuyentes domiciliados o residentes en Chile afectos al IGC, según corresponda, que tenga una entidad controlada en el exterior, o a sus cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, se aplicará la tributación dispuesta en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, en concordancia con su numeral i) y el inciso 4° de dicho artículo.

Igual tratamiento tributario se dará a los préstamos, retiros presuntos y ejecución de bienes en garantía de obligaciones directas o indirectas, que beneficie a los dueños, socios o accionistas respectivos, de acuerdo a lo dispuesto en los numerales ii), iii) y iv), del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, en concordancia con el inciso 4°, del mismo artículo.

Los referidos gastos afectos a la tributación establecida en el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, no se gravarán con el IDPC en el país y, por lo tanto, al determinar las rentas pasivas de la entidad controlada, deberán excluirse de la base imponible afecta a dicho tributo¹⁷.

e) Las rentas pasivas así determinadas, deberán computarse en la base imponible del IDPC, cualquiera sea el tipo de contribuyente o entidad que se encuentre obligado a reconocerlas, para afectarse en primer término con el citado tributo. El IGC o IA, según corresponda, se aplicará en la oportunidad que sea pertinente, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 o 14 ter de la LIR, u otras normas que resulten aplicables.

Al respecto, cabe hacer presente que se modificaron los artículos 54 N° 1 y 62 de la LIR, a objeto de considerar en la base imponible del IGC o IA, según corresponda, las rentas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR. Según lo señalado, la incorporación de dichas rentas en la base imponible de los impuestos referidos, procederá una vez que se haya aplicado el IDPC, en la forma y oportunidad establecida en los artículos 14 o 14 ter de la LIR, según proceda.

f) Considerando que el inciso 2°, del N° XVIII, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley establece que las normas del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016, se hace presente que a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias percibidos a partir de esa fecha, no se les aplicará la disposición contenida en la letra F.-, del artículo 41 G referido, que excluye de tributación a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con

¹⁶ Las instrucciones de este Servicio sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 45 de 2013. En todo caso, se hace presente que el artículo 21 de la LIR, es modificado a contar del 1° de enero de 2017, por la Ley N° 20.780, materia sobre la cual, se impartirán instrucciones en una nueva Circular.

¹⁷ La exclusión de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, se efectuará sólo en la parte que se proceda a gravar con la tributación del artículo 21 de la LIR, de manera que aquella parte de los gastos rechazados de la entidad controlada en el exterior, que no haya beneficiado a un contribuyente domiciliado o residente en Chile, y en tanto se vinculen con rentas pasivas, o bien sea de utilización común, en la proporción respectiva, no deberá deducirse en la determinación de las rentas pasivas del exterior.

domicilio o residencia en Chile, a menos que dichas rentas hubiesen tributado previamente conforme al artículo 41 G de la LIR, como se explica en el N° 5 siguiente.

De esta manera, si tales rentas son distribuidas con cargo a rentas percibidas o devengadas por la entidad controlada con anterioridad al 1° de enero de 2016, no se les aplicará la norma especial contenida en la letra F.-, del artículo 41 G de la LIR.

4. - Imputación como crédito de los impuestos pagados o adeudados en el exterior o del Impuesto Adicional pagado, sobre rentas pasivas que deban computarse en Chile.

Tienen derecho a los créditos señalados, aquellos contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, comprendiendo dentro de éstos a las personas naturales y jurídicas, contribuyentes del IDPC o del IGC, cualquiera sea su forma de constitución y se encuentren o no obligados a llevar contabilidad, que deban computar en Chile rentas pasivas de conformidad al artículo 41 G de la LIR.

Se aplica el referido crédito tanto si las rentas pasivas provienen de un país con el cual Chile ha suscrito y mantiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación, o no. En el primer caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 41 C de la LIR, mientras que no existiendo un Convenio vigente se aplicará lo dispuesto en el inciso 2°, de la letra B del artículo 41 A de la misma Ley¹⁸. En consecuencia, para distinguir qué normas resultan aplicables, deberá considerarse si existe o no Convenio con el país que haya aplicado los impuestos acreditables en Chile.

Por otra parte, el inciso final, de la letra G, del artículo 41 G de la LIR, dispone que cuando las rentas pasivas que deban reconocerse en Chile se hayan afectado con el IA de la LIR, por corresponder en su origen a rentas de fuente chilena percibidas o devengadas por la entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile, el citado IA podrá deducirse como crédito contra el impuesto que corresponda aplicar sobre tales rentas pasivas conforme al artículo 41 G de la LIR. En este último caso, para la deducción de tal impuesto como crédito en el país, se aplicarán las reglas contenidas en los N° 1, 4 y 5, de la letra D, del artículo 41 A de la LIR, para la reajustabilidad y acreditación de tales tributos.

Finalmente, cabe señalar que mayores instrucciones sobre la forma de determinar e imputar los créditos por IPE y por el IA referidos, se incluirán en una Circular que este Servicio emitirá al efecto sobre las modificaciones efectuadas a los artículos 41 A, 41 B, 41 C y 41 D de la LIR, que rigen a partir del 1° de enero de 2017.

5. - Dividendos que corresponden a rentas pasivas.

Con el objeto de evitar una doble tributación sobre las rentas pasivas provenientes del exterior en Chile, la letra F.-, del artículo 41 G de la LIR dispone que los dividendos retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, no estarán gravados en el país con el impuesto a la renta cuando correspondan a las rentas netas pasivas que hubiesen tributado previamente de conformidad a dicho artículo. En estos casos, deberá estarse a lo dispuesto en los artículos 41 A, letra B, inciso 2° y 41 C de la LIR, según corresponda.

¹⁸ Durante el año comercial 2016 se considerará el texto de los artículos 41 A letra B y 41 C de la LIR, vigentes hasta el 31 de diciembre de ese año, normas sobre las cuales este Servicio impartió instrucciones en las Circulares N°s 25 de 2008, 14 de 2014 y 12 de 2015. Ahora bien, atendido que dichas normas son modificadas a partir del 1° de enero de 2017, desde esa fecha deberá considerarse la aplicación de las normas modificadas, cuyas instrucciones serán impartidas por el Servicio en una Circular que se emitirá al efecto.

De esta manera, cuando se hubieren computado y afectado con impuesto en Chile conforme al artículo 41 G de la LIR, las rentas pasivas percibidas o devengadas por una entidad controlada en el exterior, éstas no volverán a afectarse con impuesto en el país al momento de su percepción por la vía de la distribución de dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que efectúen las entidades controladas en el exterior. Por tanto, en tales casos, la renta percibida del exterior que corresponda a las rentas pasivas computadas y afectadas con impuesto con anterioridad, no deberá formar parte nuevamente de la base imponible afecta al IDPC. Ello implica que tal ingreso deberá deducirse en la determinación de la renta líquida imponible del IDPC, en caso que éste hubiere aumentado la renta líquida declarada.

Ahora bien, para efectos de distinguir a qué parte o proporción de las rentas netas pasivas computadas en Chile corresponden los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, beneficios o ganancias distribuidas, se considerará que éstos corresponden en la misma proporción que las rentas netas pasivas computadas en el país representan en el total de las rentas netas acumuladas de la entidad controlada, sean pasivas o no. La misma regla se aplicará para la determinación de la distribución de utilidades que la entidad que distribuye hubiese recibido a su vez de otras entidades controladas, y así sucesivamente.

Lo anterior, puede ejemplificarse de la siguiente manera:

Resultados de la entidad controlada en el exterior al 31.12.2016:

Total rentas netas acumuladas de la entidad controlada	Total rentas	US\$ 850.000	
netas pasivas de la entidad controlada (*)		US\$ 510.000	
Rentas a reconocer en Chile considerándose devengadas al 31.12.16 (supuesto \$610)	Tipo de cambio	US\$ 510.000	US\$
Rentas a reconocer en Chile		\$ 311.100.000	
Dividendo neto recibido el año 2017 de la entidad controlada fecha distribución (supuesto \$600)	Tipo de cambio	US\$ 150.000	cambio
Monto del dividendo neto distribuido		\$ 90.000.000	
Proporción del dividendo recibido que corresponde a rentas netas pasivas ya computadas en Chile:			
Rentas netas pasivas (*)	= US\$ 510.000 = 60%		
Rentas netas totales acumuladas	US\$ 850.000		

Luego, el 60% de \$90.000.000, esto es, \$ 54.000.000, no debe afectarse nuevamente con impuesto en Chile. En consecuencia, sólo debe computarse en Chile para efectos de gravarse con impuesto los \$ 36.000.000 restantes.

NOTA(*): A partir de la entrada en vigencia del artículo 41 G de la LIR, deberá mantenerse el registro y control de las rentas netas pasivas computadas en el país, acumulándose el saldo total de éstas, descontados los dividendos, retiros y otras participaciones percibidas a partir de esa fecha y que correspondan a rentas pasivas.

Se reitera que, atendido lo dispuesto en el inciso 2°, del N° XVIII, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley, en cuanto a que las normas del artículo 41 G de la LIR se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas a partir del 1° de enero de 2016, a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias percibidos a partir de esa fecha, no se les aplicará la disposición contenida en la letra F.-, del artículo 41 G referido, que excluye de tributación a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, beneficios o ganancias que las entidades controladas distribuyan a los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, a menos que dichas rentas hubiesen tributado previamente conforme al artículo 41 G de la LIR, como se explica en este número. De esta manera, si tales dividendos son distribuidos con cargo a rentas percibidas o devengadas por la entidad controlada con anterioridad al 1° de enero de 2016, no se les aplicará esta norma especial analizada.

6. - Obligaciones de registro e información.

Con motivo de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR, los contribuyentes constituidos, domiciliados, establecidos o residentes en Chile, deberán mantener un registro detallado y actualizado de:

- a) Las rentas pasivas que se hayan computado en el país de acuerdo al artículo 41 G de la LIR.
- b) Los dividendos u otra forma de participación en las utilidades, beneficios o ganancias provenientes de sus entidades controladas en el extranjero.
- c) Los impuestos pagados o adeudados en el exterior, respecto de las rentas señaladas en las letras anteriores.
- d) Otros antecedentes que establezca este Servicio mediante resolución.

Al respecto, este Servicio, mediante resolución, fijará la información que debe anotarse en el citado registro, así como la forma en que éste debe llevarse.

Además, el Servicio podrá requerir al contribuyente, en la forma y plazo que establezca mediante resolución, para que presente una o más declaraciones con la información que determine para los efectos de aplicar y fiscalizar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

7. - Incidencia de las rentas pasivas computadas en Chile, sobre los pagos provisionales mensuales.

En concordancia con lo dispuesto en el inciso final del artículo 84 de la LIR, y para los fines de ese artículo, esto es, para efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar a los contribuyentes, no formarán parte de los ingresos brutos las rentas de fuente extranjera a que se refieren las letras A.-, B.-, y C.-, de artículo 41 A y el artículo 41 C, ambos de la LIR, que deban considerarse percibidas o devengadas conforme a lo dispuesto en el artículo 41 G de la LIR.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La incorporación efectuada por la Ley N° 20.780 del artículo 41 G a la LIR, rige a contar del 1° de enero de 2016, respecto de las rentas pasivas que deban computarse en Chile, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016. En consecuencia, si se trata de rentas percibidas o devengadas hasta el 31 de diciembre de 2015, éstas no se afectarán con el régimen de tributación analizado.

Por tanto, las instrucciones de este Servicio incluidas en la presente Circular, se aplicarán respecto de las rentas pasivas que deban computarse en el país, que hayan sido percibidas o devengadas por las respectivas entidades controladas en el extranjero a partir del 1° de enero de 2016

3.-Plazos que dispone el SII para sus actuaciones de fiscalización. (Circular N° 33 de 13 de mayo de 2015)

Con fecha 30 de septiembre de 2015, entrará en vigencia el N° 13 del artículo 10° de la Ley 20.780, que introduce modificaciones al artículo 59 del Código Tributario.

Conforme con aquello, la presente Circular instruye acerca de la aplicación operativa de la norma contenida en el referido artículo 59 del Código Tributario y persigue actualizar las instrucciones acerca de los plazos en que debe desarrollarse el ejercicio de la acción fiscalizadora del Servicio en los casos a que ella se refiere.

Las instrucciones sobre el nuevo inciso final incorporado a esta norma, por referirse a un aspecto distinto de la fiscalización tributaria, se contendrán en una Circular específica sobre la materia.

I. - TEXTO VIGENTE DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

“Artículo 59.- Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. **Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros. (La letra a) del N° 13 del artículo 10° de la Ley 20.780, suprimió en el inciso primero la palabra “fatal” que caracterizaba al plazo de 9 meses a que la disposición se refiere).**

El plazo señalado en el inciso anterior será de doce meses, en los siguientes casos:

- a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.
- b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.
- c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
- d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

No se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161. Tampoco se aplicarán estos plazos en los casos a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies, y los artículos 41 G, y 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta. **(Parte final del inciso tercero, agregada en punto seguido (.) por la letra b) del N° 13 del artículo 10° de la Ley 20.780)**

Los jefes de oficina podrán ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, aun si son de otro territorio jurisdiccional, cuando éstas últimas hayan realizado operaciones o transacciones con partes relacionadas que estén siendo actualmente fiscalizadas. El Jefe de oficina que actualmente lleva la fiscalización comunicará la referida orden mediante resolución enviada al Jefe de oficina del territorio jurisdiccional del otro contribuyente o entidad. Dicha comunicación radicará la fiscalización del otro contribuyente o entidad ante el Jefe de oficina que emitió la orden, para todo efecto legal, incluyendo la solicitud de condonaciones. Tanto el reclamo que interponga el contribuyente inicialmente fiscalizado como el que interponga el contribuyente o entidad del otro territorio jurisdiccional, deberá siempre presentarse y tramitarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del Jefe de oficina que emitió la orden de fiscalización referida en este inciso. Para efectos de establecer si existe relación entre el contribuyente o entidad inicialmente sujeto a fiscalización y aquellos contribuyentes o entidades del otro territorio jurisdiccional, se estará a las normas del artículo 41 E de la ley sobre Impuesto a la Renta.” **(Inciso cuarto sustituido en la forma que aparece en el texto, por la letra c) del N° 13 del artículo 10° de la Ley 20.780).**

II. - INSTRUCCIONES.

1. - Alcance y ámbito de aplicación de la norma:

La restricción temporal que impone al Servicio la norma del artículo 59 del Código Tributario, modificada en la forma anotada más arriba por las Leyes 20.420 y 20.780, resulta concordante con el derecho que el Código reconoce a los contribuyentes en el número 8 del artículo 8° bis, de acuerdo con el cual, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituye un derecho del contribuyente el que las actuaciones que a su respecto desarrolle el Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

Para hacer operativa esta declaración, el legislador explicitó el lapso que tiene el Servicio para:

- a) Revisar que las declaraciones presentadas por los contribuyentes sean fidedignas y oportunas y que den cabal cumplimiento a las normas legales, reglamentarias e instrucciones del Servicio;
- b) Verificar que en ellas, la determinación de los tributos se haya efectuado en forma correcta; esto es, que exista coherencia aritmética y fáctica del cálculo de la obligación impositiva realizado por el contribuyente con los antecedentes que les sirven de fundamento, sean los proporcionados por el contribuyente o aquellos que obren en poder del Servicio; y,
- c) Comprobar que el entero del impuesto en arcas fiscales se haya efectuado en los términos previstos por la ley y por los montos correspondientes.

Si bien, en el nuevo texto del inciso primero del artículo 59, los plazos referidos han perdido el carácter de fatales; de igual manera el Servicio debe someter su acción a las referidas limitaciones temporales, absteniéndose de proceder al margen de ellas, salvo situaciones de caso fortuito o fuerza mayor.

2. - Forma de cómputo del plazo:

La restricción temporal a que debe sujetarse la fiscalización se implementa sobre la base de la fijación de un término de meses de carácter no fatal.

En atención a ello, no existiendo regla especial de cómputo en el Código Tributario, conforme dispone su artículo 2°, corresponde acudir a las normas de derecho común, las que, en lo que respecta al cómputo de plazos, se encuentran en el artículo 48 del Código Civil:

a) El plazo de meses ha de ser completo; y corre hasta la medianoche del último día del mismo. Sobre este particular, debe tenerse presente, no obstante, las restricciones horarias para la práctica válida de las notificaciones.

b) El primero y último día del plazo, han de tener un mismo número en los respectivos meses. Si el mes en que ha de principiarse el plazo constare de más días que el mes en que ha de terminarse su cómputo, y el plazo corriere precisamente desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será el último día del segundo mes.

El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días, según los casos.

c) Para los fines de lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, por regla general, el plazo se cuenta desde la fecha en que el funcionario a cargo de la fiscalización certifica, de oficio o a petición de parte interesada, que la totalidad de los antecedentes solicitados al contribuyente han sido puestos a su disposición. Si en el transcurso del plazo de revisión, el fiscalizador requiere otros antecedentes relacionados con la auditoría de que se trate, ello no afectará el cómputo del plazo que haya empezado a correr con anterioridad.

d) Para los fines de la actuación que corresponda, el plazo de meses que vence en día sábado o festivo, se entiende prorrogado hasta el primer día hábil siguiente, en atención a lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 10 del Código Tributario.

Finalmente, cabe destacar que la circunstancia de que el plazo referido no tenga el carácter de "fatal", implica que lo obrado más allá de su vencimiento será válido. Esto no significa, desde luego, que no exista el deber de efectuar las actuaciones de fiscalización correspondientes, dentro de ese plazo.

Lo anterior es sin perjuicio del plazo de prescripción del artículo 200 del Código Tributario.

3. - Requerimiento de antecedentes:

En todos aquellos casos que el Servicio, al efectuar una fiscalización, precise contar con antecedentes que deba aportar el contribuyente, el funcionario competente a cargo de la diligencia deberá intimarle un requerimiento claro y preciso de éstos.

Si bien la ley no establece ninguna formalidad especial para la petición de tal documentación, para efectos de acreditar el haberse cumplido con las formalidades previstas por la ley, se instruye que en el requerimiento se deje constancia expresa, a lo menos, de los siguientes antecedentes:

- a) la individualización del contribuyente con nombre o razón social, domicilio y RUT; si la actuación se dirige al contribuyente por medio de algún representante, se deberá asimismo individualizar formalmente a éste.
- b) la documentación específica que se le requiere que presente;
- c) la Unidad del Servicio y la identificación del o de los funcionarios a quienes se debe entregar la documentación requerida; y
- d) el plazo para presentar la documentación.

En armonía con lo dispuesto en el artículo 8° bis N° 3 del Código Tributario, se hará constar en el requerimiento, en forma clara, el hecho de haberse dado inicio a un proceso de fiscalización al contribuyente sobre una determinada materia, indicándole el o los impuestos que se revisarán, y el o los períodos o años que se auditarán. Lo anterior, busca dar cumplimiento a lo previsto en la norma legal citada, que establece que el contribuyente tiene derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar.

El objetivo de entregar esta información al contribuyente, es ponerlo en antecedentes acerca de la naturaleza de la actuación de fiscalización a que está siendo sometido, sus alcances y, especialmente, especificar la fiscalización que se rige por el plazo a que se refiere esta norma.

En cada caso, deberá señalarse en forma explícita que el plazo se contará desde la fecha de la certificación de haberse presentado la totalidad de la documentación requerida. Sobre el particular, es pertinente mencionar que en el requerimiento el Servicio no se señalará el plazo que se va a aplicar, toda vez que éste dependerá de la naturaleza y alcance de la fiscalización que se desarrolle y su extensión se determina por las situaciones que se vayan presentando, como puede suceder v.gr. si durante la revisión surge la necesidad de requerir antecedentes a una autoridad extranjera, pues en tal caso no regirán las limitaciones temporales que prevé el artículo 59 del Código Tributario, para llevar a cabo la fiscalización.

Si en un proceso de fiscalización, iniciado en virtud de un requerimiento para efectuar una auditoría de un determinado impuesto, se detectan diferencias por concepto de otro u otros tributos, no corresponde formular cobros respecto de los mismos en dicho proceso, puesto que de hacerse se infringiría el derecho del contribuyente a ser informado al inicio de la fiscalización sobre la naturaleza y materia que será objeto de la revisión, previsto en el N° 3 del artículo 8 bis del Código Tributario.

En el evento antes señalado, se deberán poner los hechos que generen diferencias de impuestos no considerados en el requerimiento, en conocimiento de su jefe directo, quien deberá tomar las providencias necesarias para comunicar el hecho a la autoridad que deba fiscalizarlas, si ésta es distinta de la unidad revisora actual, o, si fuere la misma, de la jefatura a quien compete disponer la práctica de un nuevo requerimiento o actuación de fiscalización. Siempre que se disponga una nueva fiscalización, deberá explicitarse al contribuyente tal circunstancia, de modo tal que exista la adecuada consistencia con lo dispuesto en el N° 3 del artículo 8 bis del Código Tributario.

4. - Intimación del requerimiento:

El requerimiento debe ser notificado formalmente al contribuyente a efecto de dejar constancia de la solicitud que se le intima. Esta notificación debe efectuarse en alguna de las formas señaladas en el artículo 11 del Código Tributario, esto es, personalmente, por cédula o por carta certificada. Se recuerda que la notificación deberá, necesariamente, hacerse por correo electrónico en caso que el uso de dicha modalidad se hubiere solicitado.

Se debe también tener en consideración que la notificación de este requerimiento no afecta el cómputo de los plazos de prescripción de los plazos que tiene el Servicio para revisar las declaraciones de los contribuyentes, liquidar eventuales diferencias y emitir los giros correspondientes, a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario.

5. - Certificación de la entrega de la documentación:

Para los efectos de establecer el hito para el cómputo del plazo que establece la disposición legal que se comenta, una vez que sea puesta a disposición del funcionario a cargo de la fiscalización la totalidad de los antecedentes solicitados al contribuyente en la notificación, aquél deberá certificar, de oficio o a petición de la parte interesada, el acaecimiento del hecho.

Para estos fines, la certificación constituye el documento en que el funcionario que ha efectuado un requerimiento de entrega de antecedentes en un proceso de fiscalización, hace constar, en conformidad a la ley, que el contribuyente ha dado cabal cumplimiento a la entrega de la totalidad de los documentos que le han sido solicitados.

A tal fin, se podrá emplear un formato como el siguiente:

CERTIFICADO

En(lugar)....., a (fecha)....., para fines de lo dispuesto en los incisos primero y segundo del artículo 59 del Código Tributario, certifico que el contribuyente (nombre o razón social) , RUT. N° (N° Rol Único Tributario)....., puso a disposición del Servicio de Impuestos Internos la totalidad de los antecedentes requeridos en notificación (número) , de fecha (fecha requerimiento)

(Nombre, firma y timbre del fiscalizador actuante).

La certificación se deberá emitir inmediatamente que el funcionario a cargo de la fiscalización haya constatado la entrega o la puesta a disposición de la totalidad de la documentación solicitada.

Respecto de la entrega de la documentación por parte del contribuyente, como hecho a certificar por parte del funcionario requirente de la misma, cabe tener presente que el contribuyente puede cumplir con su obligación a través de:

- La entrega material de la documentación al funcionario requirente; y
- La entrega de una comunicación formal en que exprese su voluntad de que la revisión se ejecute en el lugar donde los documentos se encuentran guardados o almacenados. Este procedimiento sólo será admisible cuando los antecedentes solicitados en la fiscalización, por su cantidad o volumen, no puedan ser entregados en las oficinas del Servicio.

Respecto de la primera forma, se entenderá que el contribuyente cumple con la obligación cuando se constata la entrega real y efectiva de cada uno de los documentos objeto del respectivo requerimiento, al funcionario a cargo de la fiscalización.

Respecto de la segunda forma, se entenderá que el contribuyente pone los antecedentes a disposición cuando da las facilidades necesarias para su examen en el mismo el lugar donde éstos se encuentren guardados o almacenados, y cumpla con las siguientes condiciones mínimas:

- Que se habilite al interior del recinto donde se almacena la documentación, un espacio separado con el mobiliario necesario para permitir el adecuado examen de la misma;
- Que la documentación se encuentre ordenada y se entregue al funcionario encargado de la diligencia una minuta explicativa del sistema de archivo a que responde dicho ordenamiento.
- Que ponga alguno de sus dependientes a disposición del funcionario a cargo de la revisión, de manera de hacer más expedito el examen de la documentación que éste requiera;
- Que se haga entrega de los originales o copias simples de la documentación o antecedentes que específicamente solicite el funcionario a cargo de la revisión, en el curso de la respectiva diligencia.

Frente a la comunicación del contribuyente de que los documentos requeridos serán puestos a disposición en la forma que trata el párrafo anterior, el funcionario a cargo de la fiscalización le informará al contribuyente que, en dicho caso, la certificación correspondiente quedará sujeta al cumplimiento de los requisitos antes señalados y a la verificación de que la información requerida se encuentra efectivamente entre la que se pone a disposición.

Para los fines de la emisión del certificado, la revisión que se realice a la documentación, sólo dirá relación con determinar la compleción e identidad formal del o de los documentos requeridos, pero no está referida a una constatación de su mérito probatorio o autenticidad. En efecto, esta última circunstancia no dice relación con la constatación de la puesta a disposición de la documentación, sino de su aptitud para probar la verdad de las declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, en los términos que señala el artículo 21 del Código Tributario, cuestión que es precisamente la que se trata de determinar en el plazo de 9 ó 12 meses a que se refieren los incisos primero y segundo del artículo 59 del mismo Código, o en la labor de fiscalización que corresponda en los casos excepcionales de que trata el inciso tercero de dicha disposición.

Para los casos en que el contribuyente adjunte un documento que formalmente pareciera cumplir el requerimiento que se le ha formulado, obteniendo así la certificación y posteriormente, aduciendo haber incurrido en un error, adjunta realmente el documento que se le había requerido, dejando en evidencia que la certificación fue obtenida en forma indebida; en este caso, se deberá emitir una resolución fundada que con los fundamentos necesarios, deje sin efecto la certificación primitivamente otorgada y disponga la emisión de la nueva certificación que corresponda. Se entenderá que el plazo del Servicio para llevar a cabo la fiscalización se computa sólo desde la fecha en que el nuevo certificado constata la puesta a disposición del documento efectivamente requerido por el aparato fiscalizador.

Cabe señalar que la documentación que se presenta al Servicio debe ser la documentación original o constar en copia debidamente autenticada por un Ministro de Fe; la documentación, en todo caso, debe constar en idioma castellano o, en su caso, ser acompañada de la traducción respectiva a dicho idioma. No procederá certificar la recepción de la documentación respectiva en tanto lo anterior no haya sido subsanado.

Asimismo, para los fines de la emisión del certificado, se debe recordar que conforme a lo dispuesto en el N° 6 del artículo 8° bis del Código Tributario, el contribuyente tiene derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio, derecho reiterado por el artículo 17 letra c) de la Ley N° 19.880. En acatamiento de lo dispuesto en esta norma, los funcionarios no podrán exigir a los contribuyentes la presentación de documentos o antecedentes que no correspondan al procedimiento que se esté desarrollando o que aquel ya hubiese acompañado en otra actuación frente al Servicio.

A este fin, si bien la determinación de la pertinencia de los antecedentes que se requieran en el procedimiento corresponde, en principio, efectuarla al Servicio, el contribuyente podrá impugnar la calificación a través del procedimiento jurisdiccional correspondiente.

Este derecho que se reconoce al contribuyente resulta correlativo con la prohibición para los funcionarios de exigir en los asuntos entregados a su conocimiento o resolución documentos o requisitos no establecidos en las disposiciones vigentes (Artículo 84 letra e) del Estatuto Administrativo).

Finalmente, el contribuyente podrá demostrar que los antecedentes que se le requieren se encuentran en poder de la Administración, acompañando copia del acta de entrega con que fueron recibidos dichos documentos. Si el contribuyente no está en posesión del acta de entrega, podrá probar por otros medios que establece la ley, las circunstancias en que fueron entregados los documentos en cuestión.

6. - Plazos para efectuar la fiscalización:

Los incisos primero y segundo del artículo 59 establecen plazos diferenciados para llevar a efecto las distintas fiscalizaciones que se inicien mediante requerimiento de antecedentes, atendiendo a la magnitud, complejidad u otras particularidades que puedan presentar éstas, distinguiendo al respecto:

1) Plazo de nueve meses:

- > Fiscalizaciones en general.

2) Plazo de doce meses:

- > Fiscalización en materia de precios de transferencia;
 - > Casos en que se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.
- > Casos en que se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.
- > Casos en que se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

El objeto de los plazos que establece esta norma es que el Servicio pueda llevar a cabo la revisión de los antecedentes presentados por el contribuyente así como cualquier otro que tuviere a su disposición y, en su mérito, proceder a citar para los efectos de lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, liquidar las diferencias que determinare, girarlas, en su caso, o dictar las resoluciones que correspondan en caso de que deba disponerse la reducción de pérdidas declaradas o de remanentes de créditos fiscales declarados.

Cabe indicar que no es necesario que dentro de los plazos aludidos se efectúen todas las acciones señaladas, es decir citación, liquidación y giro, o dictación de resolución, ya que basta, para los fines legales, que se realice alguno de los actos referidos.

Cabe recordar que la actuación del Servicio se entiende practicada en el momento de su notificación al contribuyente, por lo que se debe considerar que si ésta se realiza por carta certificada, se entenderá practicada al tercer día hábil contado desde la fecha de su envío al Servicio de Correos.

Finalmente, en caso que en un mismo proceso de fiscalización concomiten situaciones afectas a plazos disímiles, por ejemplo, si se notifica a un contribuyente para la revisión de sus operaciones de compras, entre las cuales hay casos de aplicación de “precios de transferencia”, las actuaciones del Servicio podrán efectuarse dentro del plazo de 12 meses y no en el de 9 meses, que es la regla general que correspondería a las operaciones de compras que no compartan con aquellas tal calificación.

7. - Situaciones excepcionales en que no rigen las limitaciones temporales contempladas en el Artículo 59 del Código Tributario para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras:

Conforme con lo que dispone el inciso tercero del artículo 59 del Código Tributario, las restricciones temporales para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del Servicio mencionadas en el numeral precedente, no tienen aplicación en los casos siguientes:

- a) Cuando en la auditoría que se desarrolle sea necesario requerir información a alguna autoridad extranjera.
- b) Cuando se trate de casos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes regulado por el número 10 del artículo 161. Esta situación se produce desde la fecha en que la autoridad competente, en presencia de hechos que pueden constituir infracciones sancionadas con pena privativa de libertad, disponga que se proceda al inicio de un proceso de recopilación de antecedentes regulado en el N° 10 del artículo 161 del Código Tributario, individualizando el o los contribuyentes cuyas actuaciones serán sometidas a examen.
- c) En los casos de auditarse una conducta elusiva, de simulación o abuso de las formas jurídicas, regulada en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, o 4° quinquies, todos del Código Tributario.
- d) En los casos que se audita a un contribuyente constituido, domiciliado, establecido o residente en Chile que mantenga en forma directa o indirecta una entidad constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación, cualquiera sea el porcentaje de participación en el capital, las utilidades o el derecho a voto, y haya lugar a aplicar la presunción que se estatuye en el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se hace presente que esta norma se aplica conjuntamente con el artículo 41 G de la LIR, a contar del 01 de enero de 2016.

- e) En los casos que se audita el cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 14 letra E.-, N° 1, letra a); 41 F; 41 G o 59, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y resulta preciso acudir a la norma prevista en el artículo 41 H, para establecer que un territorio o jurisdicción presenta u régimen fiscal preferencial.

La vigencia de esta disposición dependiendo de la norma aplicable a la fiscalización, es la siguiente:

- Artículo 14, letra E.- N° 1, letra a) ^ 1 de enero de 2017.
- Artículo 41 G ^ 1 de enero de 2016.
- Artículos 41 F y 59 ^ 30 de septiembre de 2015

- f) Cuando se trate de situaciones sometidas a plazos de fiscalización regulados por una norma especial, como ocurre v. gr. en aquellos que se sujetan a la Ley 18.320. En estos casos priman los plazos de fiscalización establecidos en dichas disposiciones especiales por sobre la regla general establecida en el artículo 59 del Código Tributario.

- g) Finalmente, de conformidad con lo que expone el inciso primero de la norma en comento, tampoco quedan afectas a los plazos referidos, las fiscalizaciones que no se inicien por un “requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al Servicio por el contribuyente”.

Salvo los casos previstos en las letras f) y g) precedentes, en las circunstancias anotadas, el fiscalizador actuante deberá dejar constancia en el expediente respectivo del acaecimiento de las mismas y ponerlo en conocimiento del contribuyente, salvo que su comunicación ponga en riesgo o perjudique el proceso de recopilación de antecedentes o la fiscalización que se está llevando a cabo. La comunicación de las referidas circunstancias al contribuyente deberá estar debidamente fundada, correspondiendo al jefe del área de fiscalización actuante definir si concurren los presupuestos de los casos de excepción referidos, que permiten no efectuarla.

8. - *Sustitución del inciso final del artículo 59:*

Cabe señalar que la letra c) del N° 13 del artículo 10 de la Ley 20.780, sustituyó el inciso cuarto del artículo 59 del Código Tributario que se refería al plazo que tiene el Servicio para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.

Al respecto, a partir de la fecha de vigencia de la norma, el Servicio no tendrá una restricción especial para llevar a efecto dicha fiscalización en el Código Tributario, la cual, de acuerdo a lo señalado en el inciso final del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tiene que efectuarse dentro de los plazos de prescripción de la acción del Servicio para revisar las declaraciones que presenten los contribuyentes.

Cabe recordar, que en estos casos no son aplicables los plazos de 9 ó 12 meses a se refieren los incisos primero y segundo del artículo 59 del Código, en cuanto la fiscalización se deriva de una solicitud del contribuyente por lo que no se inicia con un “requerimiento de antecedentes”.

9. - *Derogación:*

Las instrucciones de la presente Circular respecto de la normativa contenida en el artículo 59 del Código Tributario reemplazan a las incluidas en la Circular N° 49, de 2010, la que a partir de la entrada en vigor de la presente instrucción queda derogada.

10. - *Vigencia de las instrucciones contenidas en la presente Circular:*

Salvo en los casos en que se haya señalado expresamente una regla diversa, las instrucciones contenidas en esta Circular rigen a contar del 30 de septiembre de 2015, afectando a las fiscalizaciones que se inicien a contar de esa fecha.

Las fiscalizaciones incoadas con antelación a esa data se rigen por la norma vigente a la fecha de su iniciación. Si alguna de éstas se mantuviere pendiente al 30 de septiembre de 2015, a contar de esa fecha, pasará a regirse por las nuevas disposiciones.

Respecto de las solicitudes de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas, presentadas antes del 30 de septiembre de 2015, se debe tener presente que si los doce meses que establecía el inciso final del artículo 59 del Código, vencen antes del 30 de septiembre, la norma es plenamente aplicable y, en consecuencia, en la fecha que corresponda, habrá precluido la facultad del Servicio para fiscalizar y resolver la petición de que se trate. Por el contrario, si dicho plazo de doce meses se encuentra aún pendiente al 30 de septiembre de 2015, desde esa fecha queda sin efecto la limitación temporal y la fiscalización respectiva deberá ajustarse a lo señalado en el N° 8, precedente.

4.- Sistema de notificación por medios electrónicos. (Circular N° 34 de 15 de mayo de 2015)

I.-INTRODUCCIÓN:

Una administración pública moderna y eficaz exige, como apoyo a su gestión, aprovechar al máximo las oportunidades que brindan las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones. En efecto, los progresos tecnológicos conducen a la necesaria incorporación y mayor utilización de los medios informáticos y digitales como recursos estratégicos comunicacionales en el ámbito de una institucionalidad jurídica que lo autorice.

Sobre la materia, cabe mencionar que nuestro ordenamiento jurídico, admitiendo la utilidad práctica, eficiencia, seguridad y economía que presentan las comunicaciones a través de medios electrónicos, ya contemplaba la posibilidad de utilizarlos, entre otros, en la Ley 19.968 que crea los Tribunales de Familia; en el Código Procesal Penal; en la Ley 19.880, sobre Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de la Administración del Estado; en el Código del Trabajo, y también en los artículos 62 y 62 bis del Código Tributario, al establecer el procedimiento a que debe sujetarse el requerimiento de información bancaria por parte de la administración tributaria. En materia jurisdiccional tributaria, la Ley 20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera introduce el sitio en Internet del Tribunal Tributario y Aduanero como medio válido para notificar a las partes las resoluciones que dicte y dispone que la notificación al Servicio de la resolución que le confiere traslado del reclamo del contribuyente, se efectúe por correo electrónico.

Actualmente, la consagración expresa de la opción a favor de la utilización de todas las herramientas tecnológicas disponibles para facilitar y dar fluidez a las relaciones entre la Administración y los interesados se encuentra en la Ley 19.880, que contempla el procedimiento administrativo electrónico y que en sus artículos 5, 18, 19 y 59 permite expresamente la utilización de técnicas y medios electrónicos en los procesos administrativos.

Por su parte, en el ámbito de la legislación tributaria la Ley 20.431, ratificando lo señalado en el párrafo precedente, incorporó a la ley orgánica de este Servicio, un artículo 4° bis nuevo, que pretende, según da cuenta el mensaje presidencial con el que se presentó dicha iniciativa legal, “consagrar en forma especial una “plataforma virtual” con competencia nacional, como forma de interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes o destinatarios de los servicios, avanzando de esta manera en la implementación de procedimientos administrativos por medios electrónicos, tal como se establece en la Ley 19.799, sobre documentos electrónicos y firma electrónica, y en la Ley 19.880, sobre bases de procedimientos administrativos.”.

La referida disposición establece: “El Servicio de Impuestos Internos podrá, además, relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiendo por tales aquellos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los trámites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o domicilio del contribuyente.”.

En concordancia con ello, la Ley 20.420, publicada en el Diario Oficial de 19 de febrero de 2010, modificó, en el número 2 de su Artículo Único, el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, permitiendo que este Servicio efectúe notificaciones a una dirección de correo electrónico en caso que el contribuyente así lo solicite.

Por su parte, la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, que agregó en el número 7 de su artículo 10, un nuevo párrafo en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, se ocupó de precisar que la solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico, registrará para todas las notificaciones que deba practicarle el Servicio, a la vez que implementó normas especiales para los contribuyentes obligados a emitir documentos tributarios en formato distinto al papel. Estas enmiendas revisten particular importancia por cuanto, como es sabido, las actuaciones que requieren de su comunicación al interesado sólo producen efectos en virtud de su notificación hecha con arreglo a la ley.

En síntesis, las modificaciones obradas por la citada ley permiten que los contribuyentes que lo soliciten puedan ser notificados válidamente por correo electrónico de las actuaciones y resoluciones del Servicio de Impuestos Internos que les conciernan. A través de esta modalidad se pretende, además, facilitar las comunicaciones con los contribuyentes que residen en zonas apartadas, donde no se cuenta con una oficina del Servicio, permitiendo a aquéllos recibir oportunamente y en forma íntegra y segura las notificaciones que este organismo les remita.

De otra parte, la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, agregó en el número 8 de su artículo 10, un inciso final nuevo en el artículo 13 del Código Tributario, que faculta a este Servicio para notificar a través de su página web al contribuyente que no concurra o no fuere habido, cumpliéndose las condiciones que la norma indica, lo que permitirá a la Administración el empleo de un procedimiento excepcional para evitar que el proceso administrativo quede inconcluso, en aquellos casos en que se vea impedida de actuar a causa de la incomparecencia del contribuyente o de la imposibilidad de notificarlo. Lo anterior, es concordante con los principios conclusivo establecido en el artículo 8° y de inexcusabilidad, previsto en el artículo 14, ambos de la Ley 19.880, de acuerdo con los cuales todo el procedimiento administrativo está destinado a que la Administración dicte un acto decisorio que se pronuncie sobre la cuestión de fondo y en el cual exprese su voluntad, por lo que aquella está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla, cualquiera que sea su forma de iniciación.

Debe tenerse presente que la publicación en la página web institucional no modifica las normas del Código Tributario que regulan las notificaciones que debe practicar el Servicio, toda vez que atendido su carácter supletorio, esta modalidad de emplazamiento sólo tiene lugar cuando se han agotado sin éxito dos intentos de notificación efectuados en alguna de las formas previstas en el Código del ramo o, cuando tras habersele notificado en dos oportunidades, el contribuyente se mantiene en calidad de inconcurrente.

Finalmente, en relación a la materia que se comenta, es preciso tener presente lo dispuesto en el Decreto N° 77, de 2004, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que “Aprueba Norma Técnica sobre Eficiencia de las Comunicaciones Electrónicas entre Órganos de la Administración del Estado y entre Éstos y los Ciudadanos”, en lo que sea pertinente.

II. - MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 11 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: NOTIFICACIÓN A UNA DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO

1. - Casos en que procede la notificación por correo electrónico

Según se desprende de la lectura del texto legal vigente, a solicitud del contribuyente se reemplazarán por notificaciones dirigidas a la dirección de correo electrónico que aquél señale, todas aquellas que el Servicio pueda realizar en forma personal, por cédula o por carta certificada. De lo anterior se sigue que la facultad del contribuyente de optar por ser notificado por medio del correo electrónico puede actualmente ejercerse respecto de actuaciones precisas o determinadas.

En efecto, de acuerdo con la normativa vigente que contempla el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, si el contribuyente ha solicitado ser notificado por correo electrónico, las diligencias de notificación que señale en su petición, deben practicarse en la dirección de correo electrónico que aquél indique.

No obstante, a contar del 30 de septiembre de 2015, fecha en que entran en vigor las modificaciones que la Ley 20.780 introduce al inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, la solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico afectará a todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio.

En razón de lo anterior, los contribuyentes que, a la fecha de entrada en vigor de la modificación dispuesta por la Ley 20.780, estén acogidos a la opción de ser notificados por correo electrónico respecto de actuaciones específicas o determinadas, deberán manifestar si ratifican su voluntad de continuar siendo notificados por correo electrónico en las nuevas condiciones en que esta modalidad se aplicará. Para tal fin, el Servicio les efectuará la consulta correspondiente notificándolos en alguno de los domicilios señalados en el artículo 13 del Código Tributario. Los contribuyentes que en el plazo de diez días hábiles contados desde la fecha en que se les notifique la consulta, manifiesten su decisión de no acogerse a esta forma de notificación en su nueva extensión, serán excluidos de esta modalidad de emplazamiento y el Servicio les efectuará en lo sucesivo las notificaciones en forma personal, por cédula o por carta certificada, según

corresponda. Se entenderá que los contribuyentes que no den respuesta en el plazo antes indicado, no aceptan continuar siendo notificados por correo electrónico y por consiguiente, las actuaciones del Servicio que en lo sucesivo deban ser puestas en su conocimiento se notificarán de acuerdo a las normas generales del Código Tributario.

El artículo 11 del Código Tributario hace expresa salvedad de la notificación de resoluciones que modifiquen los avalúos o contribuciones de bienes raíces, respecto de la cual se mantiene la opción que el inciso final del mismo artículo 11 entrega al Servicio de notificarlas por aviso postal simple dirigido a la propiedad afectada.

2. - Solicitud de notificación por correo electrónico, modificación o revocación

Como se ha señalado, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, el contribuyente deberá ser notificado por correo electrónico cuando así lo solicite expresamente y se cumplan las condiciones que se señalan en los párrafos siguientes.

A este fin, el interesado deberá efectuar una gestión formal, que sólo podrá realizarse en el sitio electrónico del Servicio en Internet, a través de la aplicación Sistema de Inscripción a Notificación Electrónica, solicitando para sí ser notificado bajo la modalidad electrónica, indicando, cuando corresponda, la dirección de correo electrónico que designa para estos efectos. El Servicio pondrá a disposición de los interesados que no dispongan de los medios necesarios, los Centros de Asistencia al Contribuyente que operan en todas las direcciones regionales y en todas las unidades de la Institución, facilitándoles la presentación de su solicitud en los computadores de auto atención y brindándoles toda la orientación necesaria para llevarla a efecto.

En cuanto a la dirección de correo electrónico para notificaciones cabe distinguir dos situaciones:

a) El contribuyente que no sea emisor de documentos tributarios electrónicos, podrá informar una única dirección de correo electrónico que él determine para ser notificado por el Servicio a través de este medio. Ello, sin perjuicio de la facultad que tiene de reemplazar dicha dirección de correo electrónico por otra, comunicándolo oportunamente al Servicio, conforme se indica en el número 4 siguiente.

b) Respecto de los contribuyentes obligados a emitir documentos tributarios en formato distinto al papel, la modificación introducida por la Ley 20.780, que rige a contar del 30 de septiembre de 2015, establece que cuando aquellos soliciten ser notificados por correo electrónico, el Servicio utilizará para dichos efectos, las mismas direcciones de correo electrónico que usen para la emisión de tales documentos o las que hubieren señalado en sus declaraciones de impuestos. Luego, en la situación que se comenta, no se admite que estos contribuyentes puedan designar en su solicitud una dirección de correo electrónico distinta de aquéllas que la norma establece para que el Servicio les efectúe las notificaciones. Asimismo, de acuerdo a la modificación obrada por la ley, el Servicio tiene la facultad de practicar las notificaciones en cualesquiera de las direcciones de correo electrónico que esta nueva norma fija, a saber, las que el contribuyente use para la emisión de documentos tributarios electrónicos o las que hubiere señalado en sus declaraciones de impuestos.

Ahora bien, para todos los contribuyentes, la posibilidad de ser notificados por correo electrónico es una opción voluntaria, y por ello pueden en cualquier tiempo, revocar su decisión de ser notificado por el medio que se comenta, comunicando su determinación formalmente al Servicio. La modificación que introduce la Ley 20.780 en esta materia consiste en imponer al contribuyente, la obligación de indicar en el acto en que solicite revocar su decisión, un domicilio para los fines de posteriores notificaciones, el cual se registrará como domicilio del contribuyente en los sistemas del Servicio para todos los efectos, mientras no informe su determinación de modificarlo. Si el contribuyente no cumple con señalar un domicilio en su solicitud de revocación, ésta se tendrá por no efectuada al no cumplir con los requisitos legales. Debe recordarse que esta enmienda rige a contar del 30 de septiembre de 2015.

El Servicio verificará que la declaración de voluntad del contribuyente de ser notificado por correo electrónico, de modificar la dirección o de revocar esta decisión, sea formulada por él mismo, su representante legal o un mandatario o apoderado con facultades suficientes para ello.

El Servicio guardará los antecedentes relativos a la solicitud de notificación por correo electrónico, sus modificaciones o revocación, en los términos señalados en el número 10 de este Capítulo.

Finalmente, debe tenerse presente que las direcciones de correo electrónico que el contribuyente puede consignar en algunos formularios del Servicio, como por ejemplo, en el F22 sobre Impuestos Anuales a la Renta o en el F29 sobre Declaración y Pago Mensual de IVA, no son de aquéllas que tienen la idoneidad o aptitud a que se refiere la modificación que ha introducido la Ley 20.420 al artículo 11 del Código Tributario, por cuanto en los casos mencionados, no se cumple con el requisito legal de haberse solicitado expresamente por el contribuyente que dicha dirección de correo electrónico constituya el medio elegido para que se le notifiquen las actuaciones del Servicio. Sin perjuicio de ello, a contar del 30 de septiembre de 2015, en virtud de la modificación introducida al Código Tributario por la Ley 20.780, el Servicio podrá notificar a los contribuyentes que sean emisores de documentos tributarios electrónicos que hayan solicitado ser notificados por el medio anotado, también en las direcciones de correo electrónico que éstos hubieren incluido en sus declaraciones de impuestos.

3. - Custodia de la información relativa a correos electrónicos comunicados por los contribuyentes

La dirección de correo electrónico que proporciona un contribuyente para los fines de ser notificado no es un dato que el Servicio recopila por mandato legal, sino que es aportado voluntariamente por éste para un fin determinado.

Luego, dado que la entrega del correo electrónico es enteramente facultativa para el contribuyente toda vez señalado se ponga en su conocimiento, la información sobre el mismo queda afectada a los fines con arreglo a los cuales fue proporcionada, esto es, para efectos de notificaciones, no siendo posible divulgarla sin riesgo de frustrar la consecución de esos mismos fines que al Servicio interesan. En efecto, el proporcionar en forma indiscriminada a terceros las direcciones de correo

electrónico de los contribuyentes, podría inhibirlos de entregarlas, y con ello se privaría al Servicio de esta forma de comunicación rápida y eficaz con los contribuyentes.

Además, debe tenerse presente, que la dirección del correo electrónico de una persona natural, constituye un dato personal de su titular que se encuentra protegido por la reserva dispuesta en la Ley 19.628, lo que obsta a su entrega a terceros.

En relación con la materia, cabe añadir que respecto de otros servicios públicos, la custodia de esta información se ajustará, en lo que fuese pertinente, a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 19.628, que preceptúa que el tratamiento de datos personales por parte de un organismo público, sólo podrá efectuarse respecto de las materias de su competencia y con sujeción a las reglas de ese cuerpo normativo, añadiendo que, en esas condiciones, no necesitará el consentimiento del titular. Sobre este punto, se entiende que el Servicio podrá proveer la información sobre el correo electrónico que tenga en su poder a otros servicios públicos que se la requieran sobre la base del deber de coordinación de la función pública a que se refiere el artículo 5° de la Ley 18.575.

En cuanto a las direcciones de correo electrónico que deben ser utilizadas para notificar a contribuyentes obligados a emitir documentación tributaria electrónica que así lo soliciten, cabe señalar que el hecho que la ley designe cuáles son las direcciones electrónicas en que estos contribuyentes deben ser notificados, liberándolos del señalamiento de alguna en particular, no altera la circunstancia fundamental de que aquellas direcciones son creadas y originadas por el contribuyente y entregadas al Servicio para cumplir un propósito determinado, por lo que también en este caso la finalidad de la entrega del mismo impide su divulgación a terceros.

Finalmente, se recuerda que es un deber de los contribuyentes mantener la custodia de las claves y cuentas de correos electrónicos y adoptar las medidas que permitan resguardar debidamente la información o actuaciones que el Servicio les envía o notifica a una dirección de correo electrónico.

4. - Actualización de la dirección de correo electrónico

Con arreglo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, sobre el contribuyente recae la carga de mantener actualizada la dirección electrónica que comunique al Servicio, debiendo informar sus modificaciones a este organismo.

Por lo mismo, el incumplimiento de la carga antes señalada no obsta a la validez de las notificaciones que se realicen al correo electrónico informado por el contribuyente y registrado por el Servicio, que esté desactualizado, toda vez que la norma del inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, expresamente dispone que cualquier circunstancia ajena al Servicio que no permita al contribuyente recibir el correo, no anula la notificación.

Luego, las notificaciones que se practiquen en la dirección de correo electrónico registrada en el Servicio a solicitud del contribuyente, se entenderán válidamente efectuadas en dicha dirección, hasta la fecha en que éste comunique formalmente al Servicio el cambio de ella o su decisión de no continuar siendo notificado por ese medio. En este último caso, las notificaciones que en lo sucesivo deban intimarse al

contribuyente se efectuarán personalmente, por cédula o por carta certificada, en el domicilio que éste indique en la solicitud que presente para excluirse de ser notificado por correo electrónico.

5. - Efectos de la solicitud de notificación por correo electrónico

Si con anterioridad a la vigencia de la modificación de la Ley 20.780 se ha solicitado ser notificado por correo electrónico, informando una dirección de correo electrónico para tal efecto, toda notificación que el contribuyente indique y que el Servicio pueda practicar en forma personal, por cédula o por carta certificada, se efectuará necesariamente mediante correo electrónico enviado a la dirección que el contribuyente haya señalado, pues en caso contrario la respectiva actuación no producirá efecto alguno, salvo que opere la notificación tácita. A este respecto, cabe recalcar que desde el 30 de septiembre de 2015, la solicitud del contribuyente para ser notificado por correo electrónico afectará a todas las notificaciones que en lo sucesivo deba practicarle el Servicio.

Del mismo modo, a contar de la vigencia de la Ley 20.780, los contribuyentes que sean emisores de documentos tributarios electrónicos, cuando así lo hayan solicitado, deberán ser notificados de todas las actuaciones del Servicio que deban ser puestas en su conocimiento, en alguna de las direcciones de correo electrónico que la respectiva enmienda singulariza.

6. - Forma en que debe efectuarse la notificación por correo electrónico

La notificación por correo electrónico debe efectuarse enviando a la dirección electrónica que haya designado el contribuyente, o a cualquiera de aquellas señaladas en la modificación de la Ley 20.780 en el caso de emisores de documentos tributarios electrónicos que soliciten acogerse a esta modalidad de notificación, un correo que contenga la transcripción de la actuación del Servicio que se notifica, incluyendo los datos necesarios para su acertada inteligencia, así como el acta de notificación, suscrita por el Ministro de Fe que efectúa la diligencia con su firma electrónica avanzada; todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 19.799. Una imagen digital del documento que se notifique se incluirá en un archivo PDF, que otorgue garantías de seguridad e inalterabilidad, y se insertará en el correo electrónico respectivo. En el acta de notificación debe dejarse constancia por el Ministro de Fe que efectúa la diligencia, que la transcripción que se incluye en un archivo adjunto, es íntegra y copia fiel del original, así como la fecha y hora del envío del correo electrónico respectivo.

De conformidad a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 10 del Código Tributario, la notificación por correo electrónico deberá practicarse en días hábiles, esto es los no feriados, y en horas también hábiles, cuales son las que median entre las ocho y las veinte horas. A los efectos señalados, el inciso segundo del citado artículo 10 prescribe que se considera que los días sábado son inhábiles.

En las Unidades del Servicio que deban efectuar notificaciones a una dirección electrónica, se habilitará en sus respectivas sedes una dirección de correo electrónico especial, desde la cual se practicarán las diligencias de notificación que procedan.

El ejemplar electrónico de la notificación, que estará firmado electrónicamente, se conservará por el Servicio durante el período indicado en el numeral 10 de este Capítulo.

En Anexos 1 y 2 se incluyen ejemplos del contenido que debe tener el correo por el cual se efectúa la notificación a una dirección electrónica del contribuyente.

Cabe tener presente que a contar del 30 de septiembre de 2015, entrará en vigencia la modificación introducida al artículo 11 del Código Tributario por la Ley 20.780, conforme a la cual se exige al Servicio, respecto de todos los contribuyentes que soliciten ser notificados por correo electrónico, mantener en su página web y a disposición del contribuyente en su sitio personal, una imagen digital de la notificación y de la actuación que se notifica, en cada oportunidad que se efectúe una notificación por correo electrónico.

Para los efectos de dar cumplimiento al deber señalado, una vez que se haya efectuado la notificación a una dirección de correo electrónico, se incorporará automáticamente la imagen digital de la notificación y actuación realizadas en el sitio personal del contribuyente en la página web del Servicio en Internet.

7. - Constancia de haberse efectuado la notificación por correo electrónico

Tratándose de esta forma de notificación, el Ministro de Fe que haya practicado la diligencia deberá dejar constancia de este hecho a través de una certificación que se guardará por el Servicio durante el lapso indicado en el numeral 10 de este Capítulo. Dicha certificación señalará el lugar, hora, y día en que se realizó la notificación; forma en que se efectuó; nombre y RUT del notificado y tipo y número del documento que se notificó. La constancia deberá ser certificada por el Ministro de Fe con su firma electrónica avanzada y se incorporará en el expediente del contribuyente.

En Anexo 3 se contiene un modelo de constancia de notificación.

8. - Fecha de la notificación

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 11, la notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, certificada ésta conforme a lo instruido en el numeral precedente, por el Ministro de Fe que realiza la diligencia.

De este modo, cabe anotar que el legislador no ha previsto en esta forma de notificación que deba existir un acuse de recibo o confirmación de la recepción del mensaje para que esta diligencia se entienda practicada válidamente.

9. - Validez de la notificación

Las notificaciones que se efectúen a través del mecanismo electrónico a que se refiere esta instrucción tienen igual validez que las que se realicen por los otros medios legales y le son oponibles al contribuyente en los casos y oportunidades establecidas en la ley.

A su vez, conforme a lo señalado en la enmienda que se comenta, se reitera que cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anula la notificación.

En efecto, la vigencia y correcta operación de su correo electrónico es de carga del contribuyente, y el Servicio queda eximido de responsabilidad en casos tales como que éste haya caducado, presente fallas o no tenga suficiente espacio de almacenamiento para recibir los documentos.

En el mismo sentido, a contar del 30 de septiembre de 2015, la Ley 20.780 permite que, tratándose de emisores de documentos tributarios electrónicos, la falta de dirección de correo electrónico del representante del contribuyente o la no recepción de la notificación por parte de dicho representante, no invalidará la notificación del documento enviado a la dirección de correo electrónico utilizada o señalada en las declaraciones de impuestos.

10. - Conservación de documentos

Con el objeto que el Servicio pueda acreditar ante cualquier autoridad que así lo requiera, el haber efectuado correctamente la notificación por correo electrónico de que se trate, se deberán resguardar indefinidamente, los siguientes antecedentes en el sistema informático de la Institución:

- i) La solicitud del contribuyente en que requiere ser notificado por correo electrónico y fija la dirección correspondiente;
- ii) La solicitud de modificación de la dirección de correo electrónico o la revocación de la voluntad del contribuyente de ser notificado por este medio, y
- iii) El ejemplar electrónico de cada una de las notificaciones que se le hayan practicado y la certificación de las mismas.

Adicionalmente, se deberá conservar el expediente administrativo al cual se haya incorporado la impresión en papel de la actuación de notificación correspondiente, por lapso necesario que corresponda, de acuerdo a las instrucciones generales. La misma instrucción aplicará, con las especificidades correspondientes, cuando la tramitación del caso se haya llevado por medio de un expediente electrónico.

11. - Registro de notificaciones no recibidas por contribuyentes emisores de documentos tributarios electrónicos que hayan solicitado ser notificados por correo electrónico

La Ley 20.780 impone al Servicio, a contar del 30 de septiembre de 2015, el deber de llevar y conservar un registro en que conste la no recepción de las notificaciones electrónicas cuando la dirección de correo electrónico utilizada por los contribuyentes emisores electrónicos o aquellas señaladas en sus declaraciones de impuestos presente fallas o problemas de recepción. A este registro se incorporará automáticamente toda la información de los correos que no hayan sido recibidos por los contribuyentes antes mencionados que hayan optado por ser notificados por correo electrónico, una vez que se verifique en el sistema esa circunstancia, debiendo especificarse en el mismo el nombre del contribuyente, su dirección de correo electrónico, la fecha y hora en que se envió el correo, el documento que se notificó, la certificación de la notificación y la fecha en que

se verificó que el correo enviado no fue recibido. La incorporación al registro, cuyo carácter es meramente informativo, de los correos no recibidos por los contribuyentes por causa ajena al Servicio, no afecta la validez de la notificación realizada, la que se entenderá efectuada en tiempo y forma de acuerdo a lo dispuesto en la norma analizada.

En atención a su contenido, este registro no reviste el carácter de público, sin perjuicio que cualquier contribuyente emisor electrónico podrá pedir al Servicio que le certifique si en dicho registro figura alguna notificación no recibida por él, y, en su caso, pedir copia íntegra de la misma. A esta copia se adjuntará la certificación pertinente de la dirección electrónica a la que se remitió y la fecha y hora de ello.

12. - Situaciones especiales

- Notificación de resoluciones que modifiquen los avalúos o contribuciones de bienes raíces

Respecto de estas resoluciones, es preciso tener presente que el Servicio mantiene la opción de notificarlas al correo electrónico registrado por el contribuyente o notificarlas por aviso postal simple dirigido a la propiedad afectada de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 11 del Código Tributario.

Se aclara, en todo caso, que si el Servicio elige practicar la diligencia de notificación en el correo electrónico que el contribuyente haya fijado con arreglo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario e instrucciones de la presente Circular, se debe cumplir con todas las formalidades que se especifican en el numeral 6 de este Capítulo.

- Fijación de correo electrónico del contribuyente por su apoderado o mandatario

Si el apoderado o mandatario de un contribuyente, en cumplimiento de un poder o mandato general o especial que para tal efecto se le hubiere conferido, informa al Servicio una dirección de correo electrónico solicitando que allí se le notifiquen las actuaciones, resoluciones o diligencias concernientes a su representado, las notificaciones al contribuyente deberán practicarse en dicha dirección de correo electrónico. Esta dirección se considerará válida como domicilio electrónico del contribuyente y sustituirá, en su caso, a aquella que éste hubiere fijado ante el Servicio con anterioridad, mientras el propio contribuyente (o su mandatario con poder suficiente), no ponga en conocimiento de este organismo su decisión de cambiarla por otra o de revocar su determinación de ser notificado por correo electrónico.

Sólo hasta el 29 de septiembre de 2015, el apoderado o mandatario de un contribuyente puede fijar una dirección de correo electrónico para que, en representación de su poderdante o mandante, el Servicio le notifique determinadas actuaciones, diligencias o gestiones. Después de esa data, la dirección de correo electrónico que fije se deberá usar para todas las notificaciones conforme con lo dicho en el numeral 1 de este Capítulo.

La dirección de correo electrónico que fije el apoderado o mandatario en su calidad de contribuyente, para que en ella se le notifiquen actuaciones del Servicio que le afecten en forma personal y no en el desempeño del poder o mandato, en ningún caso será considerada como la fijación de una dirección de correo electrónico de su representado ante el Servicio.

- Notificación de giros

Tratándose de la notificación de un giro de impuestos por correo electrónico, la diligencia se ejecutará haciendo presente al contribuyente la intimación de la orden de ingreso, con su folio, fecha y unidad emisora, e indicándole que una copia fiel de la orden de ingreso que se notifica se incluye en un archivo PDF adjunto. Se informará, asimismo, que el contribuyente, debidamente autenticado con su RUT y clave secreta, podrá ingresar al sitio Web del Servicio y acceder a la aplicación que le permitirá efectuar el pago del giro en forma electrónica, utilizando alguna de las modalidades que se aceptan para ello. Asimismo, podrá optar por imprimir una copia del formulario del giro incluido en el archivo PDF o concurrir a alguna Unidad del Servicio a solicitar una copia oficial del formulario del giro correspondiente y efectuar el pago en forma presencial en alguna institución bancaria o financiera autorizada para recibirlo.

13. - Advertencias de seguridad que se deben formular al contribuyente

Para precaver que los contribuyentes puedan ser víctimas de estafas virtuales o fraudes electrónicos, en los correos electrónicos que contengan notificaciones que el Servicio les envíe, deberán incluirse las siguientes leyendas de alerta:

- Para ingresar al sitio web institucional escriba la dirección completa www.sii.cl en su browser.
- El Servicio no se contactará con Ud. por teléfono o correo electrónico para solicitarle datos personales; su clave secreta de acceso al sitio web del Servicio; número de tarjeta de crédito o de cuenta corriente, ni le requerirá la confirmación o validación de sus antecedentes.
- Los correos que el Servicio envía no contienen links o hipervínculos dirigidos a sitios en Internet.
- Este correo no debe ser respondido; en su caso, cualquier duda podrá ser planteada ante la Unidad del Servicio de su domicilio; a través del sitio web institucional sección: "Contacte- nos", o del teléfono de la mesa de ayuda del SII.

14. - Vigencia de las modificaciones introducidas por las leyes 20.420 y 20.780 al inciso primero del artículo 11 del Código Tributario

Las modificaciones introducidas al inciso primero del artículo 11 del Código Tributario por la Ley 20.420 están vigentes desde el día 19 de febrero de 2010, fecha de publicación de la Ley en el Diario Oficial.

Las modificaciones que a la misma disposición efectúa la Ley 20.780, rigen a contar del 30 de septiembre de 2015, de acuerdo lo dispuesto en el artículo decimoquinto transitorio de dicha Ley.

En el texto de esta Circular se indica, en cada caso, las enmiendas dispuestas por la Ley 20.780 y su fecha de vigencia.

- MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 13 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO: NOTIFICACIÓN PRACTICADA A TRAVÉS DE LA PÁGINA WEB DEL SERVICIO

1. - Casos en que procede la notificación por página web

La modalidad de notificación que se comenta puede ser utilizada en los siguientes casos:

a) Cuando el contribuyente tenga la calidad de incurrente.

Esta situación se presenta cuando el contribuyente o su representante, no comparece, en el plazo fijado, habiendo sido legalmente emplazado en dos oportunidades por el Servicio, en alguna de las formas que señala el Código Tributario, con el objeto de corregir una declaración, justificar una inversión, presentar libros, antecedentes, u otros motivos. Constatada cada omisión, se debe registrar en sus antecedentes una nota de incurrente, que indica la fecha, la hora y la naturaleza de la solicitud de comparecencia incumplida.

Al mismo tiempo, se debe tener presente que la no comparecencia, injustificada, a un segundo requerimiento notificado al contribuyente, tipifica la infracción prevista en el artículo 97 N° 21 del mismo cuerpo legal.

Sobre la materia, cabe señalar que es aplicable la notificación a través de la página web del Servicio, si el contribuyente ha sido válidamente notificado por correo electrónico en dos oportunidades y no ha concurrido en los plazos fijados en los requerimientos.

b) Cuando el contribuyente tenga la condición de “no habido” en el domicilio o domicilios declarados.

El artículo 13 del Código Tributario dispone que para los efectos de las notificaciones, se tendrá como domicilio el que indique el contribuyente en su declaración de iniciación de actividades o sus modificaciones posteriores o el que indique el interesado en su presentación o actuación de que se trate o el que conste en la última declaración de impuesto respectiva.

Más adelante, luego de referirse al llamado domicilio postal, la norma citada dispone que ante la falta de alguno de los domicilios hábiles que se señalan en la primera parte, las notificaciones por cédula o por carta certificada podrán practicarse en la habitación del contribuyente o de su representante o en los lugares en que éstos ejerzan su actividad.

Por su parte, el artículo 12 del Código Tributario establece que la notificación personal puede hacerse en cualquier lugar donde el notificado se encuentre o fuere habido.

Por consiguiente, el contribuyente se considerará “no habido”, cuando no ha podido ser notificado legalmente por el Servicio en alguno de los domicilios o lugares a que se refiere el artículo 13 del Código Tributario, por diversas razones, como por ejemplo, el haber declarado un domicilio fiscal con dirección inexistente.

De conformidad con lo previsto en el artículo 11 inciso cuarto del Código Tributario, en el caso de una notificación que se realice por carta certificada, el contribuyente se considerará no habido, en el evento que el funcionario de Correos no encontrare en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o si éstos se negaren a recibir la carta certificada o a firmar el recibo, o no retiraren la remitida al domicilio postal que el contribuyente haya fijado en el plazo de 15 días contados desde su envío, y la carta certificada es devuelta al Servicio.

Cabe recordar que la devolución de la carta certificada determina, según lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 11, que en los casos que la norma indica expresamente, se aumenten o renueven, en tres meses, los plazos de prescripción para revisar, liquidar y girar impuestos y aplicar las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, que establece el artículo 200 del Código Tributario.

2. - Requisitos que deben cumplirse para notificar a través de la página web

a) En un mismo proceso de fiscalización deben haberse efectuado al menos dos intentos de notificación sin resultado.

La norma legal que se comenta exige que en un mismo proceso de fiscalización se efectúen dos intentos de notificación sin resultado. De este modo, si se ha iniciado un proceso de fiscalización en virtud de un requerimiento para efectuar la auditoría de un determinado impuesto, en ese mismo procedimiento deberán realizarse las dos tentativas de emplazamiento, que, de resultar fallidas, habilitarán para notificar al contribuyente a través de la página web. Luego, no se verificarán dos intentos de emplazamiento que permitan notificar por este medio especial, si el contribuyente inconcurrente ha sido notificado en un procedimiento de fiscalización del Impuesto al Valor Agregado y luego se le notifica en otro procedimiento para una fiscalización de Impuesto sobre la Renta.

Es requisito de esta forma de notificación residual, que se hayan agotado previamente a lo menos dos intentos de notificación, realizados conforme a las modalidades que admite el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, sin resultado, esto es, el contribuyente no es habido o no concurre. El empleo de la expresión "al menos" que se utiliza en el inciso final del artículo 13, no excluye la posibilidad de practicar más de dos intentos de notificación si se estimare pertinente, para luego, si procediere, notificar a través de la página web.

Siempre se debe dejar constancia en el expediente administrativo de los intentos fallidos que constituyen el presupuesto de hecho condicionante del procedimiento que se comenta. La o las cartas certificadas devueltas por Correos o la nómina respectiva en su caso, deben incorporarse con la constancia correspondiente al respectivo expediente administrativo.

Al efecto cabe recordar que para los fines que interesan, el Código Tributario contempla los siguientes tipos de notificaciones: personal, por cédula, y por carta certificada, para cuya práctica el artículo 13 del Código Tributario dispone que se tendrá como domicilio del contribuyente, el que se hubiera indicado por el interesado en la presentación o actuación de que se trate; el que conste en la última declaración de impuesto respectiva, o aquél que se haya indicado en la declaración de iniciación de actividades o en sus modificaciones. EIA falta de los domicilios señalados, se ha previsto por el legislador, según establece el inciso final del artículo 13 del Código Tributario, que la notificación por cédula también puede practicarse en los lugares donde es más probable que se encuentre la persona que debe ser notificada y así tome conocimiento de la notificación, y, al efecto considera como tales: "la habitación del contribuyente o de su representante", esto es, el lugar o morada donde la persona pernocte, o "los lugares en que éstos ejerzan su actividad". Si estos últimos fueren dos o más, la notificación por cédula podrá hacerse en cualquiera de ellos.

La notificación por carta certificada se realiza enviando a cualquiera de los domicilios del notificado una carta que el funcionario de Correos debe entregar a cualquiera persona adulta que se encuentre en dicho domicilio, la cual debe firmar el recibo respectivo. Para los fines de esta notificación, el contribuyente podrá también fijar un domicilio postal, señalando para tal efecto, la casilla o apartado postal u oficina de Correos donde debe remitírsele la carta. En este caso, la carta certificada se remitirá en primer lugar al domicilio postal fijado, y sólo a falta de éste, al que indique el contribuyente en su declaración de iniciación de actividades o al que indique el interesado en su presentación o actuación o al que conste en la última declaración de impuesto respectiva. Si no existen los domicilios precedentemente indicados, la notificación por carta certificada puede practicarse, según lo dispuesto en el inciso final del artículo 13 del citado Código, en la habitación del contribuyente o de su representante o en los lugares en que éstos ejerzan su actividad.

La notificación personal que debe efectuarse entregando a la persona del notificado copia íntegra de la resolución o documento que se pone en su conocimiento, podrá hacerse "en cualquier lugar donde éste se encuentre o fuere habido", lugares que, obviamente, pueden coincidir con algunos de los domicilios señalados en el artículo 13 del Código Tributario.

Verificada la notificación personal o por cédula o por carta certificada, la diligencia de emplazamiento habrá prosperado, y no se configurará el supuesto de una segunda notificación sin resultado, que permita notificar a través de la página web del Servicio.

Por el contrario, en caso que una carta certificada remitida a un domicilio hábil del contribuyente sea devuelta por Correos, y el contribuyente registra algún otro de los domicilios hábiles a que se refiere el artículo 13 del Código Tributario, es conveniente practicar el nuevo intento de notificación en este segundo domicilio, por cualquiera de los medios que admite el artículo 11 del mismo Código.

Si en el segundo domicilio, por cualquier razón, tampoco se puede llevar a efecto la notificación en forma satisfactoria, se habrá cumplido la condición que permite al Servicio notificar a través del sitio web.

A modo de ejemplo, se explicita que existirán dos intentos de notificación infructuosos en los siguientes casos:

i) La carta certificada remitida al domicilio hábil según lo previsto en el artículo 13 del Código Tributario, es devuelta por Correos dando cuenta de un cambio de domicilio del contribuyente o de ser éste desconocido en dicho lugar. En estas circunstancias, si el funcionario Ministro de Fe acude a efectuar el segundo intento de notificación en forma personal y ratifica, con algún antecedente, que el notificado efectivamente cambió de domicilio o que es fidedigno que en ese lugar no es conocido, certificará esta circunstancia, y dejará constancia de ello en el expediente respectivo, configurándose el supuesto de un segundo intento de notificación ineficaz que habilita para efectuar la notificación por página web.

Obviamente, en el caso que se ejemplifica, no procederá notificar por cédula al contribuyente en un domicilio en que se ha constatado que ya no es el de él o en el cual no es conocido.

ii) Cuando la carta certificada dirigida al único domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio, sea devuelta por Correos con certificación de que el domicilio es inexistente, y en el segundo intento, el funcionario Ministro de Fe al concurrir a notificarlo en forma personal ratifica o corrobora la inexistencia del domicilio.

Sin embargo, se debe tener presente que si un funcionario del Servicio, Ministro de Fe, va a practicar la primera diligencia de notificación y constata que el contribuyente cambió de domicilio; no es conocido en ese lugar, o el domicilio indicado es inexistente, y el Servicio carece de otro domicilio hábil donde notificarlo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 del Código Tributario, se estará ante la situación de un contribuyente cuyo paradero se ignora. En este caso, dado que no se podrá cumplir el requisito de un segundo intento infructuoso de notificar al contribuyente, los actos administrativos que deban intimársele se deberán notificar por medio de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 19.880.

Finalmente, cabe tener presente, que tratándose de contribuyentes que hayan solicitado ser notificados por correo electrónico nunca se producirán intentos fallidos de notificación, pues conforme dispone el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anula la notificación.

Entre un intento de notificación y otro deben transcurrir al menos quince días corridos. Ello implica que entre dos tentativas de notificación pueden pasar más de quince días corridos, pero nunca menos.

En cuanto a la entrega de la carta certificada, se ha previsto en el artículo 11 del Código Tributario, inciso cuarto, que en el evento que el funcionario de Correos no encontrare en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o éstos se negaren a recibirla o a firmar el recibo o no retiraren la remitida al domicilio postal dentro del plazo de 15 días contados desde su envío, se proceda a dejar constancia de este hecho en la carta y luego, bajo la firma del funcionario y del Jefe de la Oficina de Correos que corresponda, se devuelva al Servicio.

Luego, tratándose de una notificación por carta certificada, antes de efectuar el segundo intento de notificación, que podrá hacerse en el mismo domicilio si la devolución de la carta obedece a alguno de los supuestos precedentemente referidos, deberá verificarse previamente que la carta ha sido devuelta con la constancia de que no ha podido ser entregada en el domicilio del notificado o que no ha sido retirada por éste la remitida al domicilio postal que haya fijado.

c) Debe certificarse por un Ministro de Fe que han resultado fallidos los dos intentos de notificación que se intentaron.

El Ministro de Fe correspondiente, que será el funcionario a cargo del caso, deberá certificar en el procedimiento de fiscalización respectivo, bajo su firma y timbre, en cada oportunidad, que la tentativa de notificación ha resultado infructuosa y la causa de ello.

De acuerdo a lo dispuesto en la Circular N° 48 de 1997, la recepción por el Servicio de una carta certificada devuelta, se acreditará con el atestado de un Ministro de Fe, quien dejará constancia en el mismo sobre de la fecha en que ésta ha sido devuelta por Correos. El Ministro de Fe correspondiente será el funcionario a cargo del procedimiento de fiscalización y el sobre con las certificaciones respectivas o el certificado de Correos en su caso, se incorporará o agregará al expediente administrativo o a los antecedentes que correspondan. De este modo, el Servicio podrá tener la certeza de que la carta no ha sido entregada al destinatario, y podrá adoptar, en tal evento, las medidas conducentes para practicar la notificación nuevamente por carta certificada, o por otros medios, que pueden ser la notificación personal o por cédula, evitándose el riesgo de que se promuevan incidentes de nulidad por falta de notificación.

Al efecto, se recuerda que la devolución de la carta certificada determina, según lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 11 del Código Tributario, que se aumenten o renueven, en tres meses, los plazos de prescripción para revisar, liquidar y girar impuestos y aplicar las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, que establece el artículo 200 del mismo Código. Se configuran las causales que extienden el plazo de la acción fiscalizadora en caso que el funcionario de Correos no encontrare en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o éstos se negaren a recibir la carta certificada o a firmar el recibo, o no retiraren la remitida al domicilio postal (casilla o apartado postal u oficina de Correos) que el contribuyente haya fijado como tal.

En consecuencia, si la carta devuelta es recibida antes de que haya vencido el plazo de prescripción normal, se produce el aumento de tres meses a contar del último día del plazo, y si ésta se recibe después de transcurrido el plazo de prescripción, éste se renueva por un término de tres meses a contar de la recepción, por el Servicio, de la carta devuelta.

Cabe reiterar que si no se han efectuado al menos dos intentos infructuosos de notificación, debidamente certificados no procede emplear la opción de notificar por aviso en la página web del Servicio.

Finalmente, debe señalarse que si en el mismo procedimiento de fiscalización en que el contribuyente ha sido notificado a través de la página web, no varían los antecedentes que le otorgaron la condición de inconcurrente o no ubicado, las actuaciones posteriores que deban notificársele se harán también mediante una publicación en su sitio personal en la página web del Servicio de Impuestos Internos

3. - Contenido de la publicación en el sitio personal del contribuyente en la página web

La notificación debe hacerse en el sitio personal del contribuyente, disponible en la página web del Servicio de Impuestos Internos, y comprenderá:

- a) El folio de la actuación;
- b) Una imagen digital de la notificación;
- c) Una imagen digital del acto que se pone en conocimiento del contribuyente;
- d) La fecha de la publicación;
- e) El nombre y firma electrónica avanzada del Ministro de Fe que efectuó la publicación, y
- f) La Unidad del Servicio que practicó la notificación por página web.

4. - Cuando se entiende notificado el contribuyente

Esta forma de notificación se convertirá en notificación principal cuando a pesar de haberse notificado o procurado notificar al contribuyente en dos oportunidades, éste no se hace presente o no es habido, y se entenderá practicada el día de su incorporación en el sitio personal del contribuyente en la página web del Servicio.

5. - Requisito adicional que debe cumplirse al efectuarse una notificación por página web

De acuerdo a la modificación que se comenta, además de la publicación de una imagen digital de la notificación y actuación respectivas en el sitio personal del contribuyente en la página web del Servicio, el Jefe de la Oficina en la que se esté conociendo del procedimiento de fiscalización, deberá dictar una resolución que contendrá un resumen de la actuación por contribuyente o grupos de ellos, ordenando la publicación de un extracto de la misma en un diario de circulación nacional y en formato papel.

Dicho extracto deberá contener las siguientes menciones:

- Rol Único Tributario del contribuyente
- Nombre o razón social
- Tipo y folio de actuación realizada
- Folio y fecha de la notificación a través de la página web

En ningún caso se indicarán valores o partidas revisadas, ya que dichos antecedentes están amparados por el deber de reserva.

En la página web del Servicio se publicará igualmente la resolución antes mencionada o un extracto de ella cuando comprenda a grupos de contribuyentes.

6. - Vigencia de esta modificación

La modificación introducida al artículo 13 del Código Tributario por la Ley 20.780, rige a contar del 30 de septiembre de 2015, de acuerdo lo dispuesto en la disposición decimoquinta transitoria de dicha Ley.

ANEXO N° 1 (Ejemplo de Acta de Notificación de liquidación) ANEXO N° 2 (Ejemplo de Acta de Notificación de Giro) ANEXO N° 3 (Modelo Certificado de Notificación)

5.-Sistema de créditos por costos adicionales de empresas en la implementación de la trazabilidad exigida por la ley. (Circular N° 36 de 27 de mayo de 2015)

I.- INTRODUCCION.

1. - En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014 se publicó la Ley N° 20.780, que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario (en adelante "la Ley"), la cual incorporó una serie de modificaciones a diferentes textos legales, entre ellos al Decreto Ley N° 828 de 1974 y al Código Tributario.

En efecto, a través de la letra b), de su artículo 4°, la Ley incorporó el artículo 13 bis en el Decreto Ley N° 828 de 1974, que establece normas para el cultivo, elaboración, comercialización e impuestos que afectan al tabaco.

Por otra parte, a través del N° 19, de su artículo 10, incorporó el artículo 60 quinquies en el Código Tributario.

Las nuevas disposiciones establecen para los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de determinados bienes, la obligación de incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal.

El nuevo artículo 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974, se refiere al caso de productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuesto de ese Decreto Ley, quiénes deberán incorporar o aplicar el sistema de marcación o trazabilidad señalado anteriormente, debiendo establecer este Servicio mediante resolución los contribuyentes obligados.

Por su parte, el nuevo artículo 60 quinquies del Código Tributario, se refiere al caso de productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes o productos afectos a otros impuestos específicos, que deberán incorporar o aplicar el sistema de marcación o trazabilidad señalado. En este caso, este Servicio mediante resolución debe establecer el tipo de bienes o productos de que se trata y cuáles son los contribuyentes obligados.

A través de las normas señaladas, se estableció un crédito de carácter tributario en favor de dichos contribuyentes, consistente en la imputación de los desembolsos que efectúen y se encuentren directamente relacionados con la implementación y aplicación de los referidos sistemas de marcación o trazabilidad de bienes o productos, al pago de determinadas obligaciones tributarias que los afectan, de acuerdo con las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y de otros textos legales.

2. - Mediante la presente Circular, se dan a conocer las normas legales referidas, y se instruye sobre la aplicación de este crédito establecido en favor de los contribuyentes que incurren en los desembolsos en cuestión; el procedimiento de recuperación o imputación de dicho crédito; y el tratamiento tributario que deben aplicar los contribuyentes respecto de dichos desembolsos desde el punto de vista de la LIR.

En el Anexo N° 1 de esta Circular, se adjunta el texto del artículo 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974 y del artículo 60 quinquies del Código Tributario.

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1) Descripción general del crédito por desembolsos relacionados directamente con los sistemas de marcación o trazabilidad.

Los contribuyentes que incurran en desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación del sistema de trazabilidad o marcación de bienes o productos a los que se refieren los artículos 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974 o de aquellos que, de acuerdo al artículo 60 quinquies del Código Tributario, este Servicio establezca mediante resolución, según corresponda, tendrán derecho a imputar un crédito de carácter tributario, el que se determinará y aplicará en los términos que se indican en el N° 5) siguiente, en contra de las obligaciones tributarias que se detallan a continuación:

a) Dichos desembolsos podrán ser deducidos como crédito en contra de los Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios (PPMO) que deban efectuar sobre los ingresos del mes en que hayan efectuado dichos desembolsos;

b) El remanente de crédito que resultare de la imputación anterior, por ser inferior el PPMO o por no existir la obligación de efectuarlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma oportunidad;

c) El saldo que aún quedare de dicho crédito después de las imputaciones señaladas, podrá rebajarse o imputarse a las mismas obligaciones en los meses siguientes, reajustando dicho saldo en la forma que prescribe el artículo 27 del Decreto Ley N° 825 de 1974;

d) El saldo o remanente de crédito que quedare, una vez efectuadas las imputaciones señaladas en el mes de diciembre del año respectivo, o en el último mes del año comercial respectivo en el caso de término de giro, según sea el caso, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la LIR.

2) Contribuyentes beneficiados.

Los contribuyentes que tienen derecho a la imputación del crédito son los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a los impuestos del Decreto Ley N° 828 de 1974, o a impuestos específicos, según corresponda, que este Servicio determine mediante resolución.

Cabe precisar sobre este punto, que los contribuyentes favorecidos con el crédito, son aquellos que al momento de efectuar la referida imputación, cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Sean contribuyentes productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores o comerciantes de bienes afectos a los impuestos del Decreto Ley N° 828 de 1974, o a impuestos específicos, según corresponda, que este Servicio determine mediante resolución;
- b) Al momento de efectuar la imputación del crédito en los términos indicados en el N° 5) siguiente, hayan incurrido en desembolsos directamente relacionados con la implementación o aplicación del sistema de marcación o trazabilidad.

3) Desembolsos que forman parte del crédito.

Las sumas que los contribuyentes pueden imputar como parte del crédito, son los desembolsos que efectúen y que se encuentren directamente relacionados con la implementación o aplicación del sistema de trazabilidad o marcación de los bienes o productos afectos a los impuestos del Decreto Ley N° 828 de 1974, o a impuestos específicos, según corresponda.

Dichos desembolsos efectuados, corresponden a aquellos vinculados directamente con la implementación o aplicación del sistema de trazabilidad destinado a incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal.

A manera de ejemplo, los contribuyentes podrán considerar como desembolsos directamente relacionados con la implementación o aplicación del sistema de trazabilidad respectivo, los siguientes:

- Costos y gastos pagados, que se hayan incurrido directamente en la modificación o adaptación de las líneas de producción o de los procesos productivos o de importación, fabricación, elaboración, envase, distribución o comercialización para cumplir con las obligaciones de marcación y trazabilidad.
- Pagos por la adquisición, o desarrollo de los sistemas de gestión de la información que deban proveer a este Servicio para el control fiscal, en cumplimiento de las obligaciones que establecen las normas señaladas.
- Pagos por la compra o confección de los componentes físicos de seguridad, sea que se trate de un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, que establezca este Servicio mediante resolución, para dar cumplimiento a las obligaciones que establecen las normas señaladas.
- Pagos efectuados a la o las empresas que provean el mecanismo tecnológico de trazabilidad, sea por su instalación, puesta en marcha, mantención, soporte, entrega de dispositivos necesarios para la fiscalización, seguridad y mejoras del mismo.

4) Monto del crédito.

Los artículos 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974 y 60 quinquies del Código Tributario, no establecen una limitación en cuanto al monto del crédito analizado, sino sólo en cuanto a que éste debe corresponder única y exclusivamente a desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de trazabilidad o marcación de los bienes o productos referidos.

Por tanto, los contribuyentes podrán utilizar como crédito el total de los desembolsos que cumplan con los requisitos legales que se analizan en la presente Circular, en principio, sin ningún tipo de limitación en cuanto al monto o suma de ellos. Sin embargo, se debe tener presente que tales desembolsos deben estar debidamente justificados o acreditados, y estar relacionados directamente relacionados con la implementación y aplicación de tales sistemas.

5) Oportunidad y forma de imputar el crédito.

El derecho al crédito, se devenga en el mes en que se efectúen los desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de trazabilidad o marcación de los bienes o productos referidos, una vez que los contribuyentes se encuentran obligados a ello de acuerdo a los artículos 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974 o 60 quinquies del Código Tributario.

Según lo señalado, el derecho al crédito nace o se devenga, en el mismo período mensual en el cual se efectúen los desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de trazabilidad o marcación, independientemente de que se haya terminado o no de implementar el sistema, de su aplicación, o de que dicho sistema haya entrado o no en funcionamiento. Sin embargo, será necesario que los contribuyentes obligados sean notificados de la resolución emitida por el Servicio que los obliga a aplicar el referido sistema, en cuyo caso, a partir de los períodos siguientes y aun cuando se haya incurrido en tales gastos con anterioridad a tal notificación, podrán deducir el crédito respectivo.

El crédito correspondiente a la suma de los desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de trazabilidad o marcación de los bienes o productos referidos, se imputará de la siguiente forma:

a) Imputación mensual: Se imputará en el mes respectivo a los siguientes impuestos:

i) En primer lugar a los PPMO, correspondientes a los ingresos de dicho mes, de aquellos a que se refiere el artículo 84 de la LIR, según corresponda.

ii) El remanente que resultare, por ser inferior el PPMO o por no existir la obligación de efectuarlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma declaración y fecha. A título ejemplar, se pueden señalar los siguientes:

- Retención de impuesto con tasa del 10%, que deban efectuar sobre las rentas del artículo 42 N° 2, según el artículo 74 N° 2 de la LIR.

- Retención de impuesto con tasa del 10%, que deban efectuar sobre las rentas del artículo 48, según el artículo 74 N° 3 de la LIR.

- Retención del Impuesto Único de Segunda Categoría que deban efectuar sobre las rentas del artículo 42 N° 1, según el artículo 74 N° 1 de la LIR.

- IVA determinado para el período mensual, etc.

iii) El saldo que aún quedare después de las imputaciones señaladas, podrá rebajarse de los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27, del Decreto Ley N° 825, de 1974.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán reajustar dichos saldos o remanentes de crédito, convirtiéndolos en Unidades Tributarias Mensuales (UTM), según su monto vigente a la fecha en que se genera el referido saldo o remanente, y posteriormente reconvirtiendo el número de UTM así obtenido, al valor en pesos de ellas a la fecha en que se impute efectivamente dicho remanente.

b) Imputación anual: Una vez que se hayan efectuado las imputaciones mensuales, el remanente que resulte en el mes de diciembre de cada año, o del último mes en el caso de término de giro, según corresponda, se podrá imputar en carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la LIR, contra los impuestos a que se refieren los artículos 93 y 94 de la misma Ley, o bien, solicitar su devolución en conformidad al artículo 97 de ésta.

6) Tratamiento tributario de los desembolsos que forman parte del crédito.

Los desembolsos que forman parte del crédito que se analiza, se efectúan para la implementación y aplicación del sistema de marcación al que estos contribuyentes se encuentran obligados por expresa disposición de los artículos 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974 o 60 quinquies del Código Tributario, según corresponda, en su calidad de productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuestos específicos, que este Servicio determine mediante resolución.

Dichas normas otorgan a tales desembolsos la calidad de crédito imputable a las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y establece el derecho a la recuperación del excedente que se determine, en los términos y conforme al procedimiento indicado en el N° 5) anterior.

En consideración a ello, dichas sumas o desembolsos no pueden ser rebajados en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría por estos contribuyentes, sea como un gasto necesario para producir la renta, o como parte del costo tributario de los bienes o productos respectivos al momento de su enajenación.

Por consiguiente, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo fueron contabilizados con cargo a resultados o disminuyeron la renta líquida declarada, ellos deberán agregarse al resultado del balance, conforme a lo señalado por el N° 1, del artículo 33 de la LIR, todo ello para los efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda.

De acuerdo a lo anterior, a estas partidas no les son aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, atendido que forman parte del activo de la empresa al tratarse como un crédito de carácter tributario imputable en la forma ya señalada.

III. - VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Conforme con lo establecido en el artículo undécimo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, el artículo 4° de dicha Ley, que incorporó el derecho al crédito a que se refiere el artículo 13 bis del Decreto Ley N° 828, rige a partir del 1° de octubre del 2014. No obstante lo anterior, dentro del plazo de 120 días contados desde la publicación de la Ley N° 20.780, debía dictarse el reglamento a que se

refiere el artículo 13 bis del Decreto Ley N° 828, cuestión que ocurrió el día 17 de abril de 2015¹⁹. Este Servicio, por su parte, dictó la Resolución Exenta N° 47 de 2015, a que se refiere el inciso 1°, del referido artículo 13 bis, determinando los contribuyentes obligados a aplicar a los respectivos bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, el sistema de marcación establecido en la norma legal referida.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo decimoquinto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, el artículo 60 quinquies del Código Tributario, rige a contar del 30 de septiembre de 2015. No obstante aquello, a la fecha no ha sido emitido el reglamento del Ministerio de Hacienda, a que se refiere el inciso 4°, del referido artículo 60 quinquies, necesario para la aplicación de la norma analizada, y para la emisión de la resolución por parte de este Servicio que establezca los bienes o productos afectos a impuestos específicos según indica el artículo 60 quinquies, así como los contribuyentes obligados a incorporar o aplicar el sistema de trazabilidad allí establecido.

En consecuencia, el crédito establecido en beneficio de los contribuyentes a que se refieren los artículos 13 bis del Decreto Ley N° 828 de 1974 o 60 quinquies del Código Tributario, vale decir, de los contribuyentes productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a los impuestos específicos respectivos, tiene aplicación respecto de los desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de trazabilidad o marcación a que se refieren dichas normas, que efectúen a partir de la fecha en que se les notifique la resolución que debe emitir este Servicio que los obligue en tal sentido.

ANEXO N° 1: TEXTO DE LOS ARTÍCULOS 13 BIS DEL DECRETO LEY N° 828, DE 1974 Y 60 QUINQUIES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (destacado en negrita es nuestro).ANEXO N° 1: TEXTO DE LOS ARTÍCULOS 13 BIS DEL DECRETO LEY N° 828, DE 1974 Y 60 QUINQUIES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (destacado en negrita es nuestro).Artículo 13 bis, del Decreto Ley N° 828 de 1974.

"Los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a los impuestos de esta ley, que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución, deberán incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal. La información electrónica para la trazabilidad originada en el sistema de marcación referido anteriormente será proporcionada al Servicio mediante los sistemas informáticos que éste disponga con arreglo al presente artículo.

Los contribuyentes dispondrán del plazo de seis meses, contado desde la publicación o notificación de la resolución referida, para implementar y aplicar el sistema respectivo. El plazo podrá ser prorrogado a petición fundada del contribuyente respectivo por otros tres meses contados desde el vencimiento del plazo original.

¹⁹ Reglamento contenido en el Decreto del Ministerio de Hacienda N° 19, del 20 de enero de 2015, publicado en el Diario Oficial el 17 de abril de 2015.

La resolución del Servicio de Impuestos Internos que determine los contribuyentes afectos a esta obligación, así como la prórroga para la aplicación e implementación del sistema, deberá ser notificada al Servicio Nacional de Aduanas, para su debido registro y fiscalización.

Un reglamento expedido por el Ministerio de Hacienda, establecerá las características y especificaciones técnicas, requerimientos, forma de operación y mecanismos de contratación de los sistemas de marcación de bienes o productos, como asimismo, los requisitos que deberán cumplir los elementos distintivos, equipos, máquinas o dispositivos, los que podrán ser fabricados, incorporados, instalados o aplicados, según corresponda, por empresas que cumplan con los requisitos que allí se contemplen. Tales empresas o su personal no podrán divulgar, en forma alguna, datos relativos a las operaciones de los contribuyentes de que tomen conocimiento, ni permitirán que éstos, sus copias, o los papeles en que se contengan antecedentes de aquellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio de Impuestos Internos. La infracción a lo dispuesto precedentemente, autorizará al afectado para perseguir las responsabilidades civiles y penales ante los tribunales competentes.

Los contribuyentes que incurran en desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de marcación de bienes o productos que trata este artículo, tendrán derecho a deducirlos como crédito en contra de sus pagos provisionales obligatorios del impuesto a la renta, correspondientes a los ingresos del mes en que se haya efectuado el desembolso. El remanente que resultare, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de efectuarlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha. El saldo que aún quedare después de las imputaciones señaladas, podrá rebajarse de los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley N° 825, de 1974, ley sobre impuesto a las ventas y servicios. El saldo o remanente que quedare, una vez efectuadas las deducciones en el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, según el caso, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la ley sobre impuesto a la renta, contenida en el artículo 1°, del decreto ley N° 824, de 1974.

Los productos o artículos gravados de acuerdo a las leyes respectivas, no podrán ser extraídos de los recintos de depósito aduanero ni de los locales o recintos particulares para el depósito de mercancías habilitados por el Director Nacional de Aduanas de conformidad al artículo 109 de la Ordenanza de Aduanas, ni de las fábricas, bodegas o depósitos, sin que los contribuyentes de que se trate hayan dado cumplimiento a la obligación que establece este artículo. En caso de incumplimiento, se considerará que tales bienes han sido vendidos o importados clandestinamente, incurriéndose en este último caso en el delito de contrabando previsto en el artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas, salvo que se acredite haber pagado el impuesto de que se trate, antes de la notificación de la infracción.

Los contribuyentes que no den cumplimiento oportuno a la obligación que establece el inciso primero, serán sancionados con multa de hasta 100 unidades tributarias anuales. Detectada la infracción, sin perjuicio de la notificación de la denuncia, se concederá administrativamente un plazo no inferior a dos meses y no superior a seis meses para subsanar el incumplimiento; en caso de no efectuarse la corrección en el plazo concedido se notificará una nueva infracción conforme a este inciso. La aplicación de las sanciones respectivas se ajustará al procedimiento establecido en el número 2° del artículo 165 del Código Tributario.

La adulteración maliciosa en cualquier forma de los productos o inventarios, o de la información que respecto de aquellos se proporcione al Servicio de Impuestos Internos, con la finalidad de determinar un impuesto inferior al que corresponda, será sancionada conforme a lo dispuesto en el inciso primero del número 4° del artículo 97 del Código Tributario.

En caso de detectarse en un proceso de fiscalización, especies de las reguladas en el presente artículo, que no cuenten con alguno de los elementos distintivos a que se refiere el inciso primero, se aplicará la sanción establecida en el inciso sexto de este artículo y el comiso de los bienes o productos respectivos.

La incautación de las especies se efectuará por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en el momento de sorprenderse la infracción, debiendo remitirlas al recinto fiscal más próximo para su custodia y conservación. El vehículo o medio utilizado para cometer la infracción establecida en el inciso anterior no podrá continuar hacia el lugar de destino mientras no se proceda a la incautación de los bienes o productos respectivos.

Para llevar a efecto las medidas de que trata el inciso anterior, se aplicará lo dispuesto en el inciso final del número 17 del artículo 97 del Código Tributario.

Respecto de los bienes o productos incautados o decomisados de conformidad a la presente ley, se aplicarán en cuanto fueren compatibles las normas establecidas en el Título VIII del Libro II de la Ordenanza de Aduanas, contenida en el decreto con fuerza de ley N° 213, de 1953, según texto fijado por el decreto con fuerza de ley N° 30, de 2005, del Ministerio de Hacienda.”.

1) Artículo 60 quinquies del Código Tributario.-

"Los productores, fabricantes, importadores, elaboradores, envasadores, distribuidores y comerciantes de bienes afectos a impuestos específicos, que el Servicio de Impuestos Internos determine mediante resolución, deberán incorporar o aplicar a tales bienes o productos, sus envases, paquetes o envoltorios, un sistema de marcación consistente en un sello, marca, estampilla, rótulo, faja u otro elemento distintivo, como medida de control y resguardo del interés fiscal. La información electrónica para la trazabilidad originada en el sistema de marcación referido anteriormente será proporcionada al Servicio mediante los sistemas informáticos que éste disponga con arreglo al presente artículo.

Los contribuyentes dispondrán del plazo de seis meses, contado desde la publicación o notificación de la resolución referida, para implementar y aplicar el sistema respectivo. El plazo podrá ser prorrogado a petición fundada del contribuyente respectivo por otros tres meses contados desde el vencimiento del plazo original.

La resolución del Servicio de Impuestos Internos que determine los contribuyentes afectos a esta obligación, así como la prórroga para la aplicación e implementación del sistema, deberá ser notificada, dentro del plazo de diez días, al Servicio Nacional de Aduanas, para su debido registro y fiscalización.

Un reglamento expedido por el Ministerio de Hacienda establecerá las características y especificaciones técnicas, requerimientos, forma de operación y mecanismos de contratación de los sistemas de marcación de bienes o productos, como asimismo, los requisitos que deberán cumplir los elementos distintivos, equipos, máquinas o dispositivos, los que podrán ser fabricados, incorporados, instalados o aplicados, según corresponda, por empresas que cumplan con los requisitos que allí se contemplen. Tales empresas o su personal no podrán divulgar, en forma alguna, datos relativos a las operaciones de los contribuyentes de que tomen conocimiento, ni permitirán que éstos, sus copias, o los papeles en que se contengan antecedentes de aquellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio de Impuestos Internos. La infracción a lo dispuesto precedentemente, autorizará al afectado para perseguir las responsabilidades civiles y penales ante los tribunales competentes.

Los contribuyentes que incurran en desembolsos directamente relacionados con la implementación y aplicación de los sistemas de marcación de bienes o productos que trata este artículo, tendrán derecho a deducirlos como crédito en contra de sus pagos provisionales obligatorios del impuesto a la renta, correspondientes a los ingresos del mes en que se haya efectuado el desembolso. El remanente que resultare, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de efectuarlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha. El saldo que aún quedare después de las imputaciones señaladas, podrá rebajarse de los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley N° 825, de 1974. El saldo o remanente que quedare, una vez efectuadas las deducciones en el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, según el caso, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la ley sobre impuesto a la renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974.

Los productos o artículos gravados de acuerdo a las leyes respectivas, no podrán ser extraídos de los recintos de depósito aduanero ni de los locales o recintos particulares para el depósito de mercancías habilitados por el Director Nacional de Aduanas de conformidad al artículo 109 de la Ordenanza de Aduanas, ni de las fábricas, bodegas o depósitos, sin que los contribuyentes de que se trate hayan dado cumplimiento a la obligación que establece este artículo. En caso de incumplimiento, se considerará que tales bienes han sido vendidos o importados clandestinamente, incurriéndose en este último caso en el delito de contrabando previsto en el artículo 168 de la Ordenanza de Aduanas, salvo que se acredite haber pagado el impuesto de que se trate, antes de la notificación de la infracción.

Los contribuyentes que no den cumplimiento oportuno a la obligación que establece el inciso primero serán sancionados con multa de hasta 100 unidades tributarias anuales. Detectada la infracción, sin perjuicio de la notificación de la denuncia, se concederá administrativamente un plazo no inferior a dos meses ni superior a seis para subsanar el incumplimiento; en caso de no efectuarse la corrección en el plazo concedido se notificará una nueva infracción conforme a este inciso. La aplicación de las sanciones respectivas se ajustará al procedimiento establecido en el número 2 del artículo 165.

La adulteración maliciosa en cualquier forma de los productos o inventarios, o de la información que respecto de aquellos se proporcione al Servicio de Impuestos Internos, con la finalidad de determinar un impuesto inferior al que corresponda, será sancionada conforme a lo dispuesto en el inciso primero del número 4 del artículo 97.

En caso de detectarse en un proceso de fiscalización especies de las reguladas en el presente artículo que no cuenten con alguno de los elementos distintivos a que se refiere el inciso primero, se aplicará la sanción establecida en el inciso sexto y el comiso de los bienes o productos respectivos.

La incautación de las especies se efectuará por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en el momento de sorprenderse la infracción, debiendo remitirlas al recinto fiscal más próximo para su custodia y conservación. El vehículo o medio utilizado para cometer la infracción establecida en el inciso anterior no podrá continuar hacia el lugar de destino mientras no se proceda a la incautación de los bienes o productos respectivos.

Para llevar a efecto las medidas de que trata el inciso anterior, se aplicará lo dispuesto en el inciso final del número 17, del artículo 97.

Respecto de los bienes o productos incautados o decomisados de conformidad a la presente ley, se aplicarán en cuanto fueren compatibles las normas establecidas en el Título VIII del Libro II de la Ordenanza de Aduanas, contenida en el decreto con fuerza de ley N° 213, de 1953, cuyo texto fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 30, de 2005, del Ministerio de Hacienda.”.

6.- Modificación régimen renta presunta agrícola y explotación de inmuebles (Circular 37 de 28 de mayo de 2015)

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

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

Los contribuyentes señalados, deben en principio, pagar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y el Impuesto Global Complementario (IGC) o Adicional (IA), según corresponda, sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa, sin perjuicio de que puedan optar por declarar y pagar dichos impuestos sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR²⁰, u optar por sujetarse al régimen de renta presunta en la forma dispuesta en el nuevo artículo 34 de la LIR, cuando en estos dos últimos casos, se cumplan con los requisitos y condiciones que para tales efectos establecen dichas disposiciones legales.

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

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

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

II. - INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

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

²⁰ Las instrucciones de este Servicio sobre los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para acogerse al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, se encuentran contenidas en la Circular N° 69 de 2014. Las instrucciones sobre esta norma vigente a contar del 1° de enero de 2017, serán impartidas en una nueva Circular que se emitirá al efecto.

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

En virtud de lo establecido en el artículo 68 de la LIR, como regla general, dichos contribuyentes deben acreditar la renta efectiva proveniente de su actividad mediante contabilidad completa, afectándose con IDPC sobre la base de la renta percibida o devengada, y con el IGC o IA, en la oportunidad que proceda conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIR²¹.

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

Debe tenerse presente también, que de acuerdo con lo dispuesto en la letra a), del artículo 68 de la LIR, estarán facultados para llevar una contabilidad simplificada, aquellos contribuyentes que, a juicio exclusivo de la Dirección Regional, tengan un escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional, a quienes se les podrá exigir una planilla con el detalle cronológico de sus entradas o ingresos y un detalle aceptable de gastos. En tales casos, el IDPC se pagará sobre la renta efectiva que se determine sobre los ingresos percibidos o devengados, y el IGC o IA, según corresponda, se aplicarán en la forma y oportunidad establecida en el N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR (según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016), o en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la misma ley (de acuerdo a su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017), según corresponda²².

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

²¹ A partir del 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780 sustituye el artículo 14 de la LIR, estableciendo dos regímenes generales de tributación, en las letras A) y B), del artículo 14 vigente a contar de esa fecha. El contribuyente deberá optar por uno de ellos, y en caso que así no ocurra, la Ley dispone cual le corresponderá por defecto. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

²² A contar del 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780 sustituye el artículo 14 de la LIR. De acuerdo con ello, las reglas de tributación contenidas en el N° 1, de la letra B), del artículo 14 de la LIR, rigen hasta el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1° de enero de 2017, dichas reglas se trasladan al N° 1, de la nueva letra C), del artículo 14 de la LIR, por lo que a partir de tal fecha, esa es la referencia legal a la cual corresponderá remitirse. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

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

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

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

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

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

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

B) TRIBUTACIÓN EN EL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA.

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

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

Así, el régimen de renta presunta constituye una alternativa de tributación al régimen general²³, por el cual pueden optar los contribuyentes que cumplan los requisitos que la nueva norma establece. Según se ha señalado, dichos contribuyentes, también podrán optar por acogerse al régimen de tributación que contempla la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, en tanto cumplan las condiciones que dicha norma regula.

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

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

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

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

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

De esta manera, por ejemplo, las Sociedades Anónimas (abiertas y cerradas) y Sociedades en Comanditas por Acciones, al no estar consideradas dentro de aquellas empresas habilitadas para acogerse a las disposiciones del artículo 34 de la LIR, no pueden, en ningún caso, determinar sus rentas afectas a impuesto en base al régimen de presunción de rentas, aun en el caso en que estuvieran conformadas sólo por socios y accionistas personas naturales. En consecuencia, este tipo de sociedades

²³Se hace presente que durante el año comercial 2016, el régimen general de tributación con los impuestos IGC o IA, está contenido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, modificado por la Ley N° 20.780, y cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 10 de 2015. A contar del 1° de enero de 2017, la Ley N° 20.780 introdujo nuevas modificaciones al régimen general de tributación, estableciendo dos regímenes, debiendo el contribuyente optar por uno de ellos, o bien, en su defecto, la LIR establece el régimen que le corresponde. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto

sólo pueden determinar sus rentas provenientes de la actividad de la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, en base a la renta efectiva determinada en base a un balance general según contabilidad completa, conforme a las disposiciones del artículo 14 de la LIR, o bien de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley, siempre que cuando opten por este último régimen, cumplan con los requisitos que establece tal norma.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para el cómputo de los límites señalados, los contribuyentes deberán considerar la totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, exceptuando los ingresos que correspondan a enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente²⁴, así como también los ingresos no constitutivos de renta a que se refiere el artículo 17 de la LIR.

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

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

- i) La totalidad de sus ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta.
- ii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, sea que provengan de las mismas actividades del contribuyente o no, o bien se encuentren sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas, empresas, sociedades, Cm o Co relacionadas en los términos establecidos en el inciso 1°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, conforme a lo indicado en la letra c.1) siguiente.
- iii) La totalidad de las ventas o ingresos netos anuales expresadas en UF, provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, de las personas relacionadas en los términos del inciso 2°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, conforme a lo indicado en la letra c.2) siguiente.

²⁴De acuerdo al inciso 2°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

COMENTARIOS:

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

- ii) En caso que las ventas o ingresos netos anuales del contribuyente no hubiesen excedido de 9.000 UF, cumpliría con el requisito en análisis para poder optar por el régimen de renta presunta.
- iii) Si el contribuyente se encontraba acogido al régimen de renta presunta por la actividad agrícola, atendido que superó el límite de ingresos establecidos en el artículo 34 de la LIR para dicho régimen, deberá abandonarlo a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento de este requisito.

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

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

COMENTARIOS:

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme a ello, se considerarán relacionados:

- i) Los que formen parte del mismo grupo empresarial²⁵: Grupo empresarial, es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

²⁵De acuerdo al artículo 96 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

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

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

ii) El controlador²⁶: Es controlador de una sociedad, toda persona o grupo de personas con acuerdo de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas naturales o jurídicas, participa en su propiedad y tiene poder para realizar alguna de las siguientes actuaciones:

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

iii) Las empresas relacionadas²⁷: Son relacionadas con una empresa o sociedad las siguientes personas:

- Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la empresa o sociedad;
- Las personas jurídicas que tengan, respecto de la empresa o sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la Ley N° 18.046;
- Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y
- Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.
- La Superintendencia de Valores y Seguros, puede establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:
 - Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
 - Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
 - Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o

²⁶ Conforme a lo establecido en los artículos 97 al 99 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

²⁷ En virtud del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

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

b) Las EIRL, SP, las Co y Cm en las cuales tenga facultad de administración o si participa a cualquier título en más del 10% de las utilidades, ingresos, capital social o en una cuota o parte del bien respectivo.

- La relación en este caso se da cuando la persona, socio, comunero o cooperado, según corresponda, tiene facultades de administración en la SP, Cm o Co respectiva. Tratándose de la EIRL, su titular siempre se encuentra relacionado con la empresa;
- Cuando la persona, socio, comunero o cooperado, según corresponda, participa a cualquier título en más del 10% de las utilidades o ingresos de la SP, Cm o Co;
- Cuando la persona, socio, comunero o cooperado, según corresponda, participa a cualquier título en más del 10% del capital social de la SP o Co, o en una cuota o parte del bien respectivo de la Cm.

c) La Sociedad Anónima, SpA y Sociedad en Comandita por Acciones, si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas.

- La relación en este caso se da, cuando la persona, empresa, Cm, Co o sociedad es dueña, usufructuaria, o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, ingresos o de los votos en la junta de accionistas de la SA, SpA, o Sociedad en Comandita por Acciones respectiva.

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

- La relación se da en este caso cuando la persona, empresa, Cm, Co o sociedad, que tiene la calidad de gestora, participa en más de un 10% en dicho contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que es gestora.

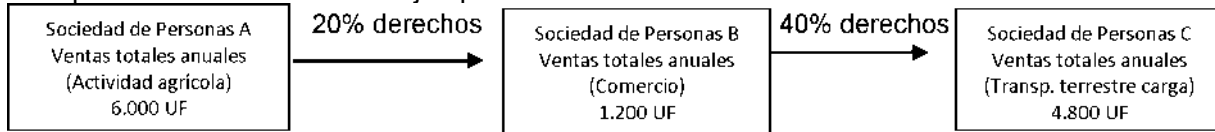
e) Conforme con lo señalado en el inciso 5°, del N° 3, del artículo 34 de la LIR, si una empresa, sociedad, Cm o Co, de acuerdo con las reglas precedentes se encuentra relacionada directamente con alguna de las personas o empresas señaladas en la letra a) , b) y c) anteriores, y ésta a su vez se encuentra relacionada con otras, se entenderá que la empresa, sociedad Cm o Co se encuentra también relacionada con estas últimas, debiendo por tanto considerar también el total de sus ventas o ingresos netos anuales para los fines de verificar el cumplimiento de este primer requisito.

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

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

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

Lo expresado anteriormente se ejemplifica a continuación:



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

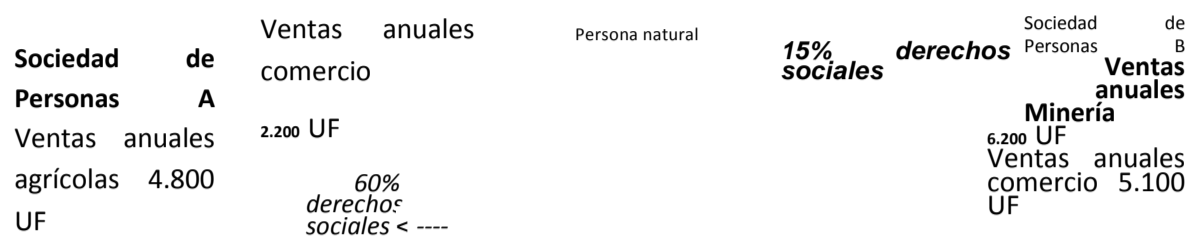
Es importante precisar que bajo esta última regla de relación analizada, sólo deben computarse el total de las ventas o ingresos netos anuales provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros y de la minería, sea que se encuentren sujetas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

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

Finalmente, cabe señalar que si al efectuar la operación descrita, el resultado obtenido excede el límite correspondiente, todas las personas, empresas, Cm, Co y sociedades relacionadas, deberán determinar el impuesto en base a renta efectiva, sobre la base de un balance general, según contabilidad completa conforme al artículo 14 de la LIR, o de acuerdo a la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando opten por este régimen y cumplan los requisitos para acogerse a dicha disposición.

Lo anterior, se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Caso1:



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

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

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

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

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

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

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

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

b) Califiquen como microempresas, conforme al artículo 2° de la Ley N° 20.416²⁸.

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

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

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

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

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

²⁸ Conforme a lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley N° 20.416 "Son microempresas aquellas empresas cuyos ingresos anuales por ventas y servicios y otras actividades del giro no hayan superado las 2.400 UF en el último año calendario;".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En el caso de contribuyentes no sometidos a las normas del artículo 41 de la LIR, la valorización de los bienes que conforman su capital efectivo se hará por su valor real vigente a la fecha en que se determine dicho capital. Los bienes físicos del activo inmovilizado se valorizarán según su valor de adquisición debidamente reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor (IPC) en el período comprendido entre el último día del mes que anteceda al de su adquisición y el último día del mes que antecede a aquel en que se determine el capital efectivo, menos las depreciaciones anuales que autorice la Dirección de este Servicio. Los bienes físicos del activo realizable se valorizarán según su valor de costo de reposición en la plaza respectiva a la fecha en que se determine el citado capital, aplicándose las normas contempladas en el N° 3, del artículo 41 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme a lo dispuesto en el inciso 5°, del N° 1, del artículo 34 de la LIR, no podrán acogerse al régimen de renta presunta o mantenerse en él, según corresponda, los contribuyentes que exploten bienes

raíces agrícolas, se dediquen a la minería o al transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión, salvo que los ingresos provenientes de tales inversiones no excedan del 10% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo.

En consecuencia, este requisito se cumple cuando:

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

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

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

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

Lo anterior, se puede graficar en la siguiente fórmula:

r		X 100 = %
Total de ingresos provenientes de inversiones.		
<	▶	
Total de ingresos brutos anuales.		

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

A continuación se presenta un ejemplo sobre la materia:

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

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

COMENTARIOS:

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

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

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

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

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

De esta manera, y conforme con lo dispuesto por el inciso 2°, del N° 4, del artículo 34 de la LIR²⁹, los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, o se dediquen a la actividad minera, o del transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros, no podrán acogerse al régimen de renta presunta o mantenerse en él, según corresponda, cuando a su vez:

²⁹ En concordancia con lo establecido en la letra e), del numeral 4), del N° IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

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

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

2) Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta, en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también bajo ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones efectuadas por los adquirentes del todo o parte de los predios agrícolas o de las pertenencias en su caso, en los ejercicios citados³⁰.

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

a) Los que exploten predios agrícolas adquiridos de otros contribuyentes que deban tributar conforme al régimen de renta efectiva, a contar del ejercicio siguiente o subsiguiente a aquél en que hubieran enajenado dichos predios.

b) Los que exploten pertenencias mineras adquiridas de contribuyentes que deban tributar conforme al régimen de renta efectiva, a contar del ejercicio siguiente o subsiguiente a aquél en que hubieran enajenado dichas pertenencias.

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

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

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

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

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

³⁰ De acuerdo lo establecido en la letra e), del numeral 4), del N° IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Recibido el aviso del contribuyente de acogerse al régimen de renta presunta, sea dentro del plazo del artículo 68 del Código Tributario al inicio de actividades o dentro de los primeros meses del año

comercial respectivo, y sin perjuicio de que este Servicio pueda verificar dentro de los plazos de prescripción el cumplimiento de los requisitos para tal efecto, se procederá a incorporar al contribuyente al "Registro de Contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta", al que se refiere el inciso final, del N° 1, del artículo 34 de la LIR.

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

B.6) Determinación de la renta presunta.

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

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

a) Renta presunta proveniente de la actividad agrícola.

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

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

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

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

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

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

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

c) Renta presunta proveniente de la actividad minera.

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

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

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

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

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

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

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

B.7) Impuestos aplicables sobre la renta presunta.

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

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

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

1) Aplicación del IDPC.

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

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

2) Aplicación del IGC o IA, según corresponda.

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

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

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

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

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

a) Renta presunta determinada por un EI.

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

b) Renta presunta determinada por una EIRL.

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

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

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

d) Renta presunta determinada por una SpA.

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

e) Renta presunta determinada por una Cm.

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

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

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

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

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

En virtud de lo anterior, y conforme a lo establecido en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, para atribuir las rentas o cantidades señaladas, a su propietario, comuneros, cooperados, socios o accionistas contribuyentes de IGC o IA, se aplicarán, al término de cada año comercial, las siguientes reglas³¹:

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

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

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

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

³¹ Las instrucciones de este Servicio sobre la forma en que las empresas deben atribuir las rentas conforme a lo señalado en el N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto sobre el régimen de tributación que dispone dicho artículo.

a) Renta presunta determinada por un EI.
El total de la renta presunta se atribuirá al empresario dueño de la EI.

b) Renta presunta determinada por una EIRL.
El total de la renta presunta se atribuirá al titular de la EIRL.

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, si el monto del crédito por IDPC determinado conforme a los párrafos anteriores, excediere del IGC determinado, dicho excedente podrá imputarse a los demás impuestos de declaración anual que deba pagar el contribuyente y en caso que aún resultare un excedente, podrá solicitarse su devolución cuando éste se encuentre efectivamente pagado, en cuyo caso se devolverá en la forma señalada en el artículo 97 de la LIR.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Para ello, deberán manifestar el ejercicio de su opción dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada situación³².

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

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

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

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

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

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

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

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

³² Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular y resolución que se emitirá al efecto.

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

Es este caso, los contribuyentes podrán:

- a) Determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos a uno de los regímenes generales establecidos en las letras A) 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 mes de octubre señalado, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada situación³³. En este caso, los contribuyentes deberán aplicar además las normas señaladas en la letra C) siguiente.

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

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

- b) Siempre que cumplan con los requisitos legales, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR. En este caso, deberán dar el aviso respectivo al Servicio, dentro del mes de octubre señalado, mediante la presentación del Formulario N° 3264, disponible en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

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

B.9) Pagos provisionales mensuales que deben efectuar los contribuyentes sujetos al régimen de renta presunta³⁴.

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

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

Producto de dicha modificación, a contar del 1° de enero de 2016, los contribuyentes que obtengan su renta efectiva proveniente de las actividades señaladas en los N°s 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, según el texto vigente de ésta a contar de la fecha señalada, deben efectuar sus pagos provisionales

³³ Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A), o B) del artículo 14 de la LIR, serán impartidas mediante una Circular y resolución que se emitirán al efecto.

³⁴ De acuerdo a las modificaciones efectuadas al inciso 1°, del artículo 84 de la LIR, por las letras a), b) y c), del N° 48), del artículo 1° de la Ley N° 20.780.

mensuales en la forma establecida en la letra a), del artículo 84 de la LIR, de acuerdo a las instrucciones generales impartidas por este Servicio sobre la materia.

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

a) Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

No se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales mensuales.

b) Contribuyentes que se dediquen a la actividad minera.

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

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

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

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

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

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

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

d) Posibilidad de acumular pagos provisionales mensuales obligatorios.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1) Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

a) Activos.

i) Terrenos agrícolas.

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

- Valor del avalúo fiscal del bien raíz a la fecha del balance inicial; o

- Valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al del balance inicial.

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

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

iii) Bienes del activo realizable.

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

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

Tales bienes se valorizarán a su costo de reposición a la fecha del balance inicial³⁵. Para determinar el costo de reposición de dichos bienes se deberá considerar los siguientes factores:

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

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

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

b) Pasivos.

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

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

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

c) Capital.

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

1.2) Contribuyentes que desarrollen actividades mineras.

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

³⁵ El costo de reposición de estos bienes deberá ser efectuado conforme a las pautas de valorización contenidas en la letra b.4), del N° 1), de la letra B), del N° I, de la Circular 63 de 1990.

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

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

2) Normas comunes que deben aplicar.

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

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

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

En todo caso, en el ejercicio de la facultad de tasación señalada, las diferencias que se produzcan entre el valor determinado por la tasación y el valor registrado como activo por el contribuyente, no se afectarán con la tributación dispuesta en el inciso 1°, del artículo 21 de la LIR³⁶. En virtud de la tasación practicada por el Servicio, el contribuyente sólo podrá considerar el valor que dicho organismo determine para efectos tributarios, como por ejemplo, para aplicar la corrección monetaria, determinar el capital propio tributario, la cuota anual de depreciación y/o el costo tributario en la enajenación de tales bienes.

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

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

³⁶ De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del N° 4, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

En todo caso, estos contribuyentes podrán optar por aplicar el régimen de depreciación acelerada establecido en los N°s 5 y 5 bis, del referido artículo 31, en tanto cumplan los requisitos que disponen tales normas, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016³⁷.

2.3) **Aviso al Servicio**³⁸.

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

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

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

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

Deberán dar el aviso respectivo, acompañando el balance inicial señalado, para determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al régimen establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR hasta el 31 de diciembre de 2016, o bien, según proceda, a la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, manifestando el ejercicio de su opción para acogerse dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos, cumpliendo con las formalidades y condiciones que establecen las normas legales referidas para cada caso³⁹, o bien, podrán también optar por determinar su renta efectiva sujetos al régimen simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

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

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

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

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

³⁷ Las instrucciones de este Servicio sobre el régimen de depreciación acelerada establecido en el N° 5 bis, del artículo 31 de la LIR, se encuentran contenidas en la Circular N° 62 de 2014.

³⁸ De acuerdo a la letra c), del N° 4), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

³⁹ Las instrucciones de este Servicio sobre las formalidades y condiciones que deben cumplir los contribuyentes para optar por el régimen de renta efectiva según contabilidad completa establecido en la letra A), o B) del artículo 14 de la LIR, serán impartidas en una Circular y Resolución que se emitirá al efecto.

Los ingresos percibidos por los contribuyentes que pasen al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, que correspondan a operaciones o contratos celebrados con anterioridad a esa fecha, deberán ser considerados como ingresos en el ejercicio de su percepción como correspondientes al régimen de renta efectiva, a menos que se cumplan los requisitos siguientes, en cuyo caso se estará a las reglas generales sobre devengo, es decir, se reconocerán tales ingresos en el ejercicio de su devengo cuando así corresponda⁴⁰.

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

- a) Que tales ingresos hubieren sido facturados en el período en que el contribuyente se encontraba sujeto al régimen de renta presunta; y
 - b) Hubieren sido entregados los bienes, o prestados los servicios, según corresponda, en el período en que el contribuyente se encontraba sujeto al régimen de renta presunta.
- 3) Sistemas de contabilidad que podrán llevar los contribuyentes para acreditar la renta efectiva.

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

- a) Sistema de contabilidad completa.

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

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

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

- b) **Sistema de tributación simplificada.**

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

En tal caso, los registros que se encuentran obligados a llevar los contribuyentes serán el libro de caja y el libro de ingresos y egresos, en este último caso, siempre que el contribuyente no esté obligado a llevar el libro de compras y ventas⁴¹.

⁴⁰ De acuerdo a lo dispuesto en la letra d), del N° 4, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁴¹ Las instrucciones de este Servicio sobre los registros que deben llevar los contribuyentes acogidos al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran contenidas en la Resolución Exenta N° 129 de 2014 y la Circular N° 69 de 2014 (respecto del texto de esa norma vigente hasta el 31.12.2016). Las instrucciones de este Servicio sobre el texto

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

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

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

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

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

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

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

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

de la letra A), del artículo 14 ter vigente a contar del 1° de enero de 2017, serán impartidas en una Circular que se emitirá al efecto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6) Efecto que producen las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas o del todo o parte de pertenencias mineras, y la entrega en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas, el todo o parte de pertenencias o vehículos de transporte de carga terrestre o de pasajeros, efectuadas por contribuyentes que abandonen el régimen de renta presunta⁴².

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

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

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

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

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

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

- Investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato en que se enajenen predios agrícolas, pertenencias mineras o acciones en sociedades legales mineras, son efectivas;

⁴² De acuerdo a la letra e), del N° 4), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley.

- Investigar si las obligaciones indicadas anteriormente, realmente se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el valor corriente en plaza, a la fecha del contrato;

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

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

D) RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN APLICABLE A LA RENTA PROVENIENTE DE BIENES RAÍCES, DE ACUERDO CON EL N° 1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR. 1) Forma de acreditar las rentas efectivas provenientes de bienes raíces.

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

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

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

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

1.1) Respecto de los bienes raíces agrícolas.

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

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

1.2) Respecto de los bienes raíces no agrícolas.

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

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

Dicha limitación está contenida en la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR⁴³ y es equivalente al 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo, considerando los ingresos provenientes de las demás operaciones y actividades que la norma señala.

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

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

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

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

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

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

⁴³ Las instrucciones de este Servicio sobre la materia, están contenidas en la Circular N° 69 de 2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Contribuyentes que tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces. a.1)

Contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El mencionado crédito respecto de los contribuyentes que tienen derecho a dicha rebaja tributaria, operará bajo el cumplimiento de las siguientes condiciones: c.1) Las contribuciones de bienes raíces que dan derecho al crédito son aquellas inherentes a los inmuebles propios del contribuyente o recibidos en usufructo, siempre que correspondan al período finalizado al 31 de diciembre del año respectivo respecto del cual se está declarando el IDPC del que se pueden deducir como crédito;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3)Control que deberán mantener los contribuyentes.

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

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

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

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

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

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

III. - VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

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

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

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

Anexo N° 1. 1.- Texto del artículo 34 de la LIR,

vigente a contar del 1° de enero de 2016.

Artículo 34.- Rentas presuntas.

1. - Normas generales.

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

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

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

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

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

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

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

2. - Determinación de la renta presunta.

a) Actividad agrícola.

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

Serán aplicables a estos contribuyentes, las normas de los dos últimos párrafos de la letra

a) del número 1° del artículo 20.

b) Transporte terrestre de carga o pasajeros.

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

c) Minería.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. - Normas de relación.

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

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

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

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

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

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

4. - Otras normas.

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

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

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

deseen cambiar, quedando sujetos a todas las normas comunes de esta ley a contar del día primero de enero del año siguiente al del aviso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.- Formas y documentación para eximirse de efectuar la retención de impuestos proveniente de operaciones contempladas en los ingreso no renta en el caso de inversionistas en el exterior. (Resolución 42 de 8 de mayo de 2015)

RESOLUCIÓN EX. SII N° 42.- /

VISTOS: Lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; y en el artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974, norma esta última, modificada por el N° 32 del artículo 1 de la Ley N° 20.630 publicada en el Diario Oficial el 27.09.2012, y

CONSIDERANDO:

1. - Que, conforme a lo dispuesto en el inciso 6° del N° 4 del artículo 74° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, numerando que fue sustituido íntegramente por la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial de fecha 27.09.2012, los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del número 8°, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, están obligados a retener el impuesto que afecte a dichas operaciones.

2. - Que, las mencionadas letras del número 8°, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se refieren a las siguientes operaciones:

a) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas;

c) Enajenación de pertenencias mineras;

d) Enajenación de derechos de agua;

e) Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial;

h) Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias; y

j) Enajenación de bonos y debentures;

3. - Que, en el inciso 10° del N° 4 del artículo 74° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se establece que, en todo caso, podrá no efectuarse la retención si se acredita, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que los impuestos de retención o definitivos aplicables a la operación han sido declarados y pagados directamente por el contribuyente de Impuesto Adicional, o que se trata de cantidades que correspondan a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas de los impuestos respectivos o que de la operación respectiva resultó un menor valor o pérdida para el contribuyente, según corresponda. En estos casos, cuando no se acredite fehacientemente el cumplimiento de alguna de las causales señaladas, y el contribuyente obligado a retener, sea o no sociedad, se encuentre relacionado con el beneficiario o receptor de tales rentas o cantidades en los términos que establece el artículo 100 de la Ley N° 18.045, será responsable del entero de la retención a que se refiere este número, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente sin domicilio o residencia en Chile.

4. - Que, mediante la Circular N° 54, de 2013, en el punto 3.4 del Capítulo II, este Servicio instruyó que conforme a lo dispuesto en el inciso 10°, del N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tratándose del pago, remesa, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado, el agente retenedor respectivo podrá no efectuar la retención de impuesto que corresponda, si acredita en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, que:

a) Los impuestos de retención o definitivos que resultan aplicables a la operación, han sido declarados y pagados en forma directa y oportunamente por el contribuyente de Impuesto Adicional. Esta alternativa supone que previamente dicho contribuyente de Impuesto Adicional se ha inscrito en el Rol Único Tributario.

b) Se trata de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos que afectan al contribuyente sin domicilio ni residencia en el país, o se determinó un menor valor o pérdida en la operación.

Cuando no se acredite fehacientemente el cumplimiento de algunas de las circunstancias señaladas en las letras a) o b) precedentes, en la forma y plazo que establezca este Servicio mediante resolución, 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 beneficiario o perceptor de tales rentas o cantidades, sólo será responsable del entero en arcas fiscales de las retenciones indicadas, el contribuyente obligado originalmente a retener, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente de Impuesto Adicional. En los demás casos, operarán las reglas generales sobre la materia, en cuanto a que la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar dichas retenciones, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. En el caso que no se haya efectuado la retención respectiva, la responsabilidad por el pago del impuesto recaerá también sobre las personas obligadas a efectuar la retención, sin perjuicio que este Servicio puede girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta.

5. - Que, en conformidad a lo expuesto, a este Servicio le corresponde establecer la forma en que los contribuyentes deben acreditar las circunstancias señaladas en las letras a) y b) del considerando anterior, que los habilitan para no efectuar las retenciones de impuestos dispuestas en el N° 4, del artículo 74, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de las operaciones indicadas en el considerando N° 2 anterior.

1. - La acreditación de las circunstancias que establece el inciso 10° del número 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de aquellos casos en que los contribuyentes pueden no efectuar la retención de impuestos por los pagos, remesas al exterior, abono en cuenta o puesta a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile de cantidades o rentas que correspondan a operaciones a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8 del artículo 17 de dicha ley, deberá efectuarse con los antecedentes que en forma copulativa se señalan para cada caso:

1.1. - En el caso de que los impuestos de retención o definitivos que resulten aplicables a la operación, hayan sido declarados y pagados en forma directa y dentro del plazo legal por el contribuyente de Impuesto Adicional, el contribuyente que se exime de practicar la retención, deberá conservar los siguientes antecedentes de respaldo y cumplir con los requisitos que se señalan:

a) Contar con fotocopia legalizada de la Resolución Favorable emitida por este Servicio, en respuesta a la solicitud presentada por el contribuyente de Impuesto Adicional para que se determine previamente el mayor valor sobre el cual debe calcularse el impuesto de retención que afecta a una operación de aquellas a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

b) Contar con los datos del número de folio y fecha de pago del formulario N° 50 en que se pagó el impuesto respectivo, presentado vía Internet. Dicho formulario debe estar a nombre y con el RUT del contribuyente de Impuesto Adicional y haberse presentado oportunamente dentro del plazo legal, por el monto y conceptos que correspondan a los impuestos determinados en la operación, según lo señalado en la Resolución Favorable que se indica en la letra a) precedente. Además, deberá cumplir con indicar en la sección "Otros Datos" (códigos 786, 787 y 788) el RUT y nombre del pagador de la renta y el tipo de relación que existe entre éste y el beneficiario. En el caso que el pago se haya realizado en formulario en papel, deberá contar con una fotocopia legalizada de dicho documento y cumplir los requisitos antes señalados;

c) Haber informado la operación respectiva al Servicio de Impuestos Internos, en la forma exigida y dentro del plazo establecido. Este requisito sólo será exigible desde el momento en que el plazo de presentación de la información señalada se encuentre vencido⁴⁴; y

⁴⁴ Actualmente mediante Declaración Jurada 1912 sobre "Retenciones de Impuesto y sobre rentas o cantidades pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas sin

d) Original del contrato, acuerdo o documento en que conste la operación, firmado por las partes.

1.2. - En el caso de que se determine que los ingresos obtenidos en la operación de enajenación no constituyen renta o se trata de rentas exentas de los impuestos respectivos o que de la operación de que se trate resultó un menor valor o pérdida para el contribuyente de Impuesto Adicional, el contribuyente que se libera de practicar la retención deberá conservar los siguientes antecedentes de respaldo, y cumplir con los requisitos que se señalan:

a) Contar con un documento en que conste el análisis tributario de la operación, que indique la norma legal y argumentos en que el contribuyente que se libera de la retención se basa para considerar que los ingresos obtenidos en la operación no constituyen renta o son rentas exentas, o para establecer la pérdida en la operación, según corresponda;

- b) Contar con el detalle de cálculos efectuados, cuando no esté contenido en el documento señalado en la letra a) anterior.
- c) Haber informado la operación respectiva al Servicio de Impuestos Internos, en la forma exigida y dentro del plazo establecido. Este requisito sólo será exigible desde el momento en que el plazo de presentación de la información señalada se encuentre vencido⁴⁵;
- d) Contar con el original del contrato, acuerdo o documento en que conste la operación, firmado por las partes;
- e) Contar con la malla de entidades relacionadas con el contribuyente que se exime de practicar la retención, en los términos del artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, a la fecha en que ocurrió la operación de enajenación;
- f) Contar con escrituras o contratos de adquisición de los bienes o derechos que fueron objeto de la operación de enajenación;
- g) Contar con las facturas de adquisición de los bienes o derechos que fueron objeto de la operación de enajenación;
- h) Contar con un documento en que conste la tasación comercial de los bienes o derechos objeto de la operación de enajenación a la fecha de ésta; y,

Además, cuando la operación de enajenación haya recaído sobre acciones o derechos en sociedades, el contribuyente que se exime de practicar la retención deberá conservar los siguientes documentos de respaldo, en forma adicional a los ya señalados, salvo que se trate de acciones de sociedades anónimas abiertas o que las acciones o derechos que se enajenen no superen el 10% del total de acciones o de los derechos de dichas sociedades:

- i) Contar con la escritura de constitución de la sociedad cuyas acciones o derechos fueron objeto de la operación de enajenación, y sus modificaciones a la fecha de ésta;
- j) Contar con los balances tributarios y financieros de la sociedad cuyas acciones o derechos fueron objeto de la enajenación a la fecha de ésta;
- k) Contar con los respaldos de los aumentos y/o disminuciones de capital realizados en la sociedad cuyas acciones o derechos fueron objeto de la operación enajenación hasta la fecha de ésta;
- l) Si se trata de una inversión efectuada a través del Estatuto de Inversión Extranjera D.L. N° 600, del Ministerio de Economía, de 1974, deberá contar con los antecedentes que respalden dicha inversión;
- m) Si se trata de retiros reinvertidos, deberá contar con los antecedentes que correspondan a las empresas que hayan vendido las acciones objeto de análisis;
- n) Si se trata de enajenación de bonos o debentures, adicionalmente a los documentos señalados en las letras i) y j) anteriores, referidos a la sociedad emisora de dichos instrumentos, deberá conservar un prospecto de emisión de los bonos o debentures enajenados y cualquier otro antecedente que acredite o de cuenta de la emisión y de las amortizaciones de capital e intereses, correspondientes a los mencionados instrumentos; y,
- o) Si se trata de una operación exenta de impuesto, deberá contar con los antecedentes que demuestren el cumplimiento de los requisitos para que sea aplicable la exención de que se trate.

⁴⁵ Actualmente mediante Declaración Jurada 1912 sobre "Retenciones de Impuesto y sobre rentas o cantidades pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile."

2. - El contribuyente que se exime de practicar la retención deberá conservar la documentación y antecedentes de respaldo señalados y presentarlos al Servicio cuando sea expresamente requerido para efectos de su fiscalización. En el caso de documentos emitidos en idiomas distintos al español, deberá aportar las traducciones respectivas.

Cabe hacer presente que para que el cumplimiento de los requisitos que permiten que el contribuyente se libere de practicar la retención, se entiendan fehacientemente acreditados, es necesario que la documentación y antecedentes que de acuerdo a los puntos 1.1 y 1.2 del N° 1 anterior debe conservar el contribuyente y aportar cuando sea requerido, debe cumplir con tratarse de información fehaciente y guardar concordancia entre sí.

3. - Cuando no se acredite fehacientemente el cumplimiento de las circunstancias señaladas en los puntos 1.1 y 1.2 del N° 1 anterior en la forma exigida, o, en general, cuando no se haya practicado la declaración y pago del impuesto de retención, debiendo hacerlo:

- a) Si el pagador de la renta o cantidad, sea o no sociedad, se encuentra relacionado en los términos establecidos en el artículo 100, de la Ley N°18.045 sobre Mercado de Valores, con el beneficiario o receptor de las rentas o cantidades respectivas, sólo será responsable del entero en arcas fiscales de las retenciones indicadas, el contribuyente obligado originalmente a retener, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra del contribuyente de Impuesto Adicional.
- b) En los demás casos, es decir, cuando el pagador de la renta o cantidad no se encuentre relacionado en los términos establecidos en el artículo 100, de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, operarán las reglas generales sobre la materia, en cuanto a que la responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención recae únicamente sobre las personas obligadas a efectuar dichas retenciones, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se le efectuó.
- c) En el caso que el pagador de la renta o cantidad no se encuentre relacionado en los términos establecidos en el artículo 100, de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, y no se haya efectuado la retención respectiva, la responsabilidad por el pago del impuesto recaerá sobre el pagador de la renta afecta, sin perjuicio que este Servicio puede girar el impuesto al beneficiario de ésta.

- La presente Resolución registrará desde su publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

8.- Formato y condiciones respecto de operaciones de ingresos no renta cuando el SII determine el mayor valor. (Resolución N° 43 de 8 de mayo de 2015)

VISTOS: Lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; y en el N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974, norma esta última, modificada por el N° 32 del artículo 1 de la Ley N° 20.630 publicada en el Diario Oficial el 27.09.2012, y

CONSIDERANDO:

1. - Que, conforme a lo dispuesto en el inciso 6° del N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo que fue sustituido íntegramente por la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial de fecha 27.09.2012, los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del número 8°, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, están obligados a retener el impuesto que afecta a dichas operaciones.
2. - Que, las mencionadas letras del número 8°, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se refieren a las siguientes operaciones:
 - a) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas;

- c) Enajenación de pertenencias mineras;
- d) Enajenación de derechos de agua;
- e) Enajenación del derecho de propiedad intelectual o industrial;
- h) Enajenación de acciones y derechos en una sociedad legal minera o en una sociedad contractual minera que no sea anónima, constituida exclusivamente para explotar determinadas pertenencias;
- j) Enajenación de bonos y debentures.

3. - Que, el inciso 8° del N° 4 del artículo 74° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que, sin perjuicio de la declaración anual a la que pueda encontrarse obligado, el contribuyente enajenante podrá presentar una solicitud al Servicio con anterioridad al vencimiento del plazo legal para la declaración y pago de la retención, en la forma que éste establezca mediante resolución, con la finalidad de que se determine previamente el mayor valor sobre el cual deberá calcularse el monto de la retención. Dicha solicitud, deberá incluir, además de la estimación del mayor valor de la operación, todos los antecedentes que lo justifiquen. El Servicio, a su juicio exclusivo, se pronunciará sobre dicha solicitud en un plazo de 30 días hábiles, contado desde la fecha en que el contribuyente haya puesto a disposición de aquel todos los antecedentes que haya requerido para resolver la solicitud, de lo que se dejará constancia en una certificación emitida por la oficina correspondiente del Servicio. Vencido este plazo sin que se haya pronunciado sobre la solicitud, se entenderá que el Servicio la ha denegado, caso en el cual deberá determinarse el monto de la retención conforme a las reglas de esta ley y del Código Tributario. Cuando el Servicio se haya pronunciado aceptando la solicitud del contribuyente y se hubiere materializado la operación que da origen al impuesto y la obligación de retención, éste deberá declarar y pagar la retención dentro del plazo de 5 días hábiles contado desde la notificación de la resolución favorable, caso en el cual se entenderá declarada y pagada oportunamente la retención. Vencido este plazo sin que se haya declarado y pagado la retención, se entenderá incumplido el deber de retener que establece este artículo, aplicándose lo dispuesto en esta ley y el Código Tributario. El mayor valor que se haya determinado de acuerdo a lo anterior, no podrá ser objeto de fiscalización alguna, salvo que los antecedentes acompañados sean maliciosamente falsos, incompletos o erróneos, caso en cual podrán, previa citación conforme al artículo 63 del Código Tributario, liquidarse y girarse las diferencias de impuestos que se detecten conforme a las reglas generales más los reajustes, intereses y multas pertinentes.

4. - Que, mediante la Circular N° 54, de 2013, en el punto 3.3 del Capítulo II, este Servicio instruyó que conforme a lo dispuesto en el inciso 8°, del N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes del Impuesto Adicional tienen la posibilidad de solicitar a este Servicio que se pronuncie mediante resolución, respecto del mayor valor afecto a impuesto sobre el cual debe calcularse la retención en las operaciones señaladas, sin perjuicio de la declaración anual de impuestos a la renta a la cual se encuentren obligados, pudiendo el contribuyente ejercer dicha opción respecto de las operaciones señaladas, independientemente de si éstas se afectan con Impuesto de Primera Categoría en carácter de único a la renta o bien con el Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Adicional; instruyendo, además sobre los siguientes aspectos de la solicitud:

- Contribuyentes autorizados a presentarla;
- Objeto de la solicitud;
- Oportunidad de presentación;
- Lugar y forma en que debe ser presentada la solicitud;
- Forma y plazo dentro del cual debe resolver este Servicio;
- Efectos de las actuaciones de este Servicio;
- Efectos del incumplimiento de la obligación de declaración y pago de la retención de impuesto; y
- Fiscalización posterior del mayor valor obtenido en una operación confirmada mediante resolución.

5- Que, en conformidad a lo expuesto, a este Servicio le corresponde establecer la forma en que el contribuyente enajenante podrá presentar la solicitud al Servicio con la finalidad de que se determine previamente el mayor valor obtenido en las operaciones indicadas en el considerando N° 2, sobre el cual deberá calcularse el monto de la retención de impuesto respectivo.

1.- Los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que tengan la calidad de enajenantes en las operaciones señaladas en el considerando N° 2, que deseen solicitar al Servicio que determine previamente el mayor valor sobre el cual deberá calcularse el monto de la retención, conforme a lo señalado en el inciso 8° del N° 4 del artículo 74° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán presentar una solicitud de acuerdo al formato e instrucciones de llenado y presentación del Formulario N° 3702 que se encontrará disponible en el sitio de Internet www.sii.cl. Dichas solicitudes podrán ser presentadas por el representante o mandatario del contribuyente enajenante sin domicilio ni residencia en Chile, y deberán contener al menos los siguientes antecedentes:

- a) La identificación del solicitante y su representante o mandatario designado en Chile para efectos de la presentación de la solicitud;
- b) La identificación de los adquirentes o cesionarios y su relación con la contraparte;
- c) La descripción del bien o derecho objeto de la operación de enajenación o cesión;
- d) La fecha en que se efectuó la enajenación o cesión o la fecha estimada en que se realizará;
- e) El precio y detalles de la forma de pago de la operación;
- f) La fecha y antecedentes del costo de adquisición o aporte del bien o derecho objeto de la enajenación;
- g) El cálculo del mayor valor determinado por el contribuyente en la operación;
- h) El régimen tributario aplicable a la operación y la estimación del monto del impuesto a pagar; y
- i) La firma del representante o mandatario en Chile del contribuyente de Impuesto Adicional petionario.

Además, se deberá adjuntar todos los antecedentes que justifiquen y acrediten el mayor valor determinado por el contribuyente, sea que la determinación arroje un resultado negativo o un resultado positivo, pudiendo dichos antecedentes consistir en uno o más de los siguientes, u otros, según corresponda:

- i. Contrato de enajenación o cesión o un borrador de éste cuando la operación no se encuentre materializada;
- ii. Escrituras o contratos de adquisición de los bienes o derechos que se enajenan;
- iii. Documento que acredite la representación;
- iv. Facturas de adquisición de los bienes o derechos que se enajenan;
- v. Escritura de constitución del solicitante (enajenante o cedente) y sus modificaciones;
- vi. Escritura de constitución de la sociedad objeto de la enajenación o cesión y sus modificaciones;
- vii. Balances tributarios y financieros de la sociedad objeto de la enajenación o cesión;
- viii. Respaldos de los aumentos y/o disminuciones de capital realizados en la sociedad objeto de la operación;
- ix. Prospecto de emisión de bonos o debentures y cualquier otro antecedente que acredite o de cuenta de la emisión de dichos instrumentos y de la amortización del capital;
- x. Informe de la tasación comercial de los bienes o derechos que se enajenan;
- xi. Informe de análisis tributario de la operación;
- xii. Malla de empresas relacionadas;
- xiii. Detalle de cálculos;
- xiv. Antecedentes relacionados con la inversión efectuada a través del estatuto de inversión extranjera D.L. N° 600, del Ministerio de Economía, de 1974;
- xv. Antecedentes referidos a retiros reinvertidos en las empresas que hayan vendido las acciones objeto de análisis; y ,
- xvi. Otros antecedentes que se estimen necesarios de acuerdo a las características de la operación.

2. - Las solicitudes señaladas en el resolutivo N° 1 deberán ser presentadas en tres ejemplares (dos originales y una copia), al menos con 30 días hábiles de anticipación al vencimiento del plazo legal para la declaración y pago del impuesto de retención, en la Dirección de Grandes Contribuyentes si el enajenante y/o el adquirente están en la nómina de Grandes Contribuyentes. En los demás casos, la solicitud deberá presentarse en la Dirección Regional o Unidad del Servicio que corresponda al domicilio del representante o mandatario designado por el contribuyente enajenante para estos efectos, según corresponda.

3. - Si la solicitud carece de los antecedentes referidos, el Servicio en uso de sus facultades de fiscalización, podrá requerirlos a través del Departamento de Fiscalización, oficina, unidad o área respectiva, junto con otros antecedentes necesarios para la acertada resolución de la petición, tanto al enajenante como al agente retenedor u otras personas que participen en la operación, otorgando para ello el plazo que señale la resolución que dicte al efecto la Dirección de Grandes Contribuyentes, Dirección Regional o Unidad según corresponda, el cual no podrá ser superior a 10 días hábiles.

En dicho caso, el cómputo del plazo con que cuenta este Servicio para resolver la solicitud, se iniciará desde la fecha en que se haya certificado por el Departamento de Fiscalización, oficina, unidad o área respectiva la puesta a disposición de todos los antecedentes requeridos al solicitante.

En el evento que la solicitud acompañada carezca de los antecedentes indicados o bien no sean acompañados aquellos requeridos adicionalmente al solicitante por este Servicio, su falta de presentación incidirá en el rechazo o denegación de la solicitud.

4. - La áreas o unidades del Servicio receptoras de las solicitudes, las derivarán junto con todos los antecedentes acompañados, al Departamento de Fiscalización, oficina, unidad o área correspondiente, en un plazo no mayor a dos días hábiles, con el objeto que dichos Departamentos procedan a su revisión, pudiendo éstos requerir los antecedentes adicionales conforme a lo señalado previamente. Asimismo, un ejemplar de los formularios de solicitudes deberá ser remitido por las áreas o unidades receptoras, al Departamento de Análisis Selectivo de la Subdirección de Fiscalización.

De esta forma, una vez revisadas las solicitudes y dentro del plazo de 30 días hábiles contados desde la fecha en que este Servicio certifica que el contribuyente solicitante ha puesto a disposición todos los antecedentes que le fueron requeridos, o transcurrido el plazo para aportar antecedentes adicionales sin que el contribuyente peticionario haya dado cumplimiento a lo solicitado, la Dirección de Grandes Contribuyentes, Dirección Regional o Unidad, según corresponda, a su juicio exclusivo, se pronunciará autorizando o denegando la solicitud, mediante resolución que se notificará al representante o mandatario del contribuyente.

Una copia de las resoluciones que se emitan deberá ser remitida por los Departamentos de Fiscalización de las unidades respectivas al Departamento de Análisis Selectivo de la Subdirección de Fiscalización.

Los Departamentos de Fiscalización respectivos deberán verificar el correcto cumplimiento de la presentación de las declaraciones de impuestos de retención aplicable al mayor valor determinado en las resoluciones que emitan conforme a lo dispuesto en este resolutivo.

5. - Será responsabilidad del peticionario poner en conocimiento del agente retenedor la resolución que le notifique este Servicio conforme a lo dispuesto en el resolutivo anterior.

Se hace presente que, la resolución que deniega la solicitud referida no podrá ser objeto de reclamación, al incidir en un pronunciamiento de juicio exclusivo de este Servicio.

6. - Los mayores valores que se determinen en las resoluciones que se emitan conforme a lo indicado en el resolutivo N° 4 anterior, no podrán ser objeto de fiscalización alguna, salvo que los antecedentes acompañados sean maliciosamente falsos, incompletos o erróneos, caso en el cual podrán, previa citación conforme al artículo 63 del Código Tributario, liquidarse y girarse las diferencias de impuestos que se detecten conforme a las reglas generales más los reajustes, intereses y multas pertinentes.

En todo caso, la entrega de información maliciosamente falsa o incompleta hará aplicables las sanciones dispuestas en el Código Tributario.

7. - La presente Resolución regirá a partir de su publicación en extracto, en el Diario Oficial.

Anexos:

[Formato Formulario N° 3702.](#)

[Instrucciones de llenado y presentación Formulario N° 3702.](#)

9.- Requisitos para no efectuar retención del impuesto Adicional cuando hay tratados para evitar la doble tributación. (Resolución N° 48 de 25 de mayo de 2015)

VISTOS:

Lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; y en el artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974, norma esta última, modificada por el N° 32 del artículo 1 de la Ley N° 20.630 publicada en el Diario Oficial el 27.09.2012, y

CONSIDERANDO:

1. - Que, en el inciso 1° del N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo que fue sustituido íntegramente por la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial de fecha 27.09.2012, se establece que los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60 deben efectuar las retenciones de dicho tributo con la tasa de Impuesto Adicional respectiva, con derecho al crédito establecido en el artículo 63 cuando corresponda.
2. - Que, el inciso 6° de esta misma norma legal, establece que igual obligación de retener tendrán los contribuyentes que remesen al exterior, pongan a disposición, abonen en cuenta o paguen a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, rentas o cantidades provenientes de las operaciones señaladas en las letras a), c), d), e), h) y j), del número 8°, del artículo 17.
3. - Que el inciso 9°, del N° 4, del artículo 74 referido, establece la obligación de retener el impuesto, tratándose de otras operaciones cuyos mayores valores deban tributar con los impuestos de Primera Categoría y Adicional.
4. - Que, el inciso 11° de dicha norma legal, establece que, no obstante lo dispuesto en los incisos anteriores, 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 vigente para Evitar la Doble Tributación Internacional, tratándose de rentas o cantidades que conforme al mismo sólo deban gravarse en el país del domicilio o residencia, o se les aplique una tasa inferior a la que corresponda de acuerdo a esta ley, podrán no efectuar las retenciones establecidas en este número o efectuarlas con la tasa prevista en el Convenio, según sea el caso, cuando el beneficiario de la renta o cantidad les acredite mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante, su residencia en ese país y le declare en la forma que establezca el Servicio mediante resolución, que al momento de esa declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir tales rentas o cantidades, y sea, cuando el Convenio así lo exija, el beneficiario efectivo de dichas rentas o cantidades, o tenga la calidad de residente calificado. Cuando el Servicio establezca en el caso particular que no concurrían los requisitos para aplicar las disposiciones del respectivo Convenio en virtud de las cuales no se efectuó retención alguna o la efectuada lo fue por un monto inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo a este artículo, y el contribuyente obligado a retener, sea o no sociedad, se encuentre relacionado con el beneficiario o perceptor de tales rentas o cantidades en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045, dicho contribuyente será responsable del entero de la retención que total o parcialmente no se hubiese efectuado, sin perjuicio de su derecho a repetir en contra de la persona no residente ni domiciliada en Chile.

5. - Que, mediante la Circular N° 54, de 2013, este Servicio instruyó que conforme a lo dispuesto en el inciso 11°, del N° 4, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para que el agente retenedor pueda no practicar la retención, o practicarla con la tasa rebajada establecida en el Convenio según corresponda, deben cumplirse las siguientes condiciones:

a) La renta o cantidad remesada, distribuida, abonada en cuenta, puesta a disposición del interesado o pagada, debe ser de aquellas amparadas por un Convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, suscrito con el país del domicilio o residencia del beneficiario efectivo de ella.

b) El beneficiario de la renta o cantidad, debe acreditar su residencia al agente retenedor, mediante la entrega de un certificado emitido por la Autoridad Competente del otro Estado Contratante.

c) El beneficiario de la renta o cantidad, 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. - Cuando el Convenio así lo exija, que es el beneficiario efectivo de dichas rentas o cantidades, o bien, tiene la calidad de residente calificado en el otro Estado Contratante.

d) El Convenio 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 para el mismo tipo de renta o cantidad, o bien, debe liberar de tributación en la fuente a dicho tipo de renta o cantidad, quedando gravada sólo en el país de residencia del beneficiario efectivo de ella.

6. - Que, en conformidad a lo expuesto, a este Servicio le corresponde establecer la forma en que el beneficiario de la renta o cantidad debe declarar al agente retenedor lo señalado en la letra c) del número precedente.

RESUELVO;

1. - La declaración que, conforme a lo señalado en el inciso 11° del N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe efectuar el beneficiario de la renta o cantidad indicada en los considerandos N°s 1, 2 y 3, al agente retenedor, para que éste pueda acreditar el cumplimiento de uno de los requisitos necesarios para no practicar la retención de impuesto respectiva, o para practicarla con la tasa rebajada establecida en un Convenio para evitar la doble tributación internacional vigente, según corresponda, debe cumplir las siguientes condiciones:

- a) Consistir en una declaración jurada.
- b) Contener los siguientes datos:
 - Datos de identificación completa del declarante beneficiario de la renta o cantidad (razón social o nombre completo, tipo jurídico, fecha de constitución o nacimiento, número o código de identificación tributaria, dirección incluyendo calle, número de calle, oficina y/o departamento, ciudad de residencia, país de residencia, dirección de correo electrónico, teléfono, código postal y giro o actividad);
 - Datos de identificación completa de los representantes (nombre completo, fecha de nacimiento, número o código de identificación tributaria, dirección incluyendo calle, número de calle, oficina y/o departamento, ciudad de residencia, país de residencia, dirección de correo electrónico, teléfono, código postal y giro o actividad), en su caso;
 - Razón social o nombre y RUT del pagador de la renta o agente retenedor, incluyendo su dígito verificador;
 - Lugar (país, ciudad, provincia) y fecha en que se realiza la declaración;
 - Firma del declarante o sus representantes, si corresponde; y
 - Datos de identificación del notario o ministro de fe y la firma y timbre de éste.
- c) Señalar clara y expresamente en su texto que el beneficiario de la renta o cantidad:
 - i. - Al momento de la declaración no tiene en Chile un establecimiento permanente o base fija a la que se deban atribuir las rentas o cantidades pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a su disposición por el pagador, y
 - ii. - Cuando el Convenio así lo exija, que es el beneficiario efectivo de dichas rentas o cantidades, o bien, tiene la calidad de residente calificado en el otro Estado Contratante.
- d) Ser firmada por el declarante o sus representantes, según corresponda, ante notario u Oficial del Registro Civil en Chile, o, si se emite en otro país, ante funcionarios que tengan la calidad de ministros de fe pública o su equivalente en el país de residencia del declarante.
- e) La fecha de la declaración deberá corresponder al periodo mensual en que las rentas o cantidades sean pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado.
- f) Indicar que la declaración se otorga para efectos de aplicar las normas de un Convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile e identificar el otro país, jurisdicción o estado contratante.

2. - Para los efectos del resolutivo anterior, fíjese como un modelo de declaración jurada el que se adjunta en Anexo, que forma parte integrante de esta Resolución, sin perjuicio de lo cual, se considerarán igualmente válidas las declaraciones que cumplan las condiciones señaladas en esta Resolución aun cuando su formato sea distinto.

3. - El agente retenedor deberá conservar las declaraciones juradas, durante los plazos señalados en el artículo 17 del Código Tributario, y presentarlas o ponerlas a disposición del Servicio cuando éste lo requiera expresamente. Si las declaraciones juradas se encuentran emitidas en un idioma distinto al español, la Dirección Regional respectiva podrá requerir que se acompañe una traducción a este idioma.

4. - La falta de cumplimiento de la presentación de las declaraciones juradas a que se refiere esta Resolución ante un requerimiento del Servicio, o su presentación sin cumplir con las normas establecidas, determinará que el contribuyente no cumple con la acreditación de los requisitos que establece el inciso 11°, del N° 4, del artículo 74 de la LIR, para no practicar la retención de impuesto respectiva, pudiendo este Servicio, en consecuencia, proceder al cobro de las diferencias de impuesto adeudadas y aplicar las sanciones que correspondan, conforme a las reglas generales establecidas en el artículo 83 de la LIR, y sus facultades legales.

Cabe hacer presente que, si habiéndose presentado los antecedentes indicados, este Servicio verifica que no concurrían los requisitos para aplicar las normas del convenio respectivo y el agente retenedor, sea o no sociedad, se encuentra relacionado en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores con el beneficiario o perceptor de las rentas o cantidades, 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 de la persona no residente ni domiciliada en Chile. De no existir relación entre el agente retenedor y el beneficiario o perceptor de las rentas en los términos antedichos, serán aplicables las reglas generales sobre la materia.

5. - Se hace presente que la sola presentación de la declaración jurada establecida en esta Resolución, no es suficiente para acreditar el cumplimiento de todos los requisitos necesarios para acceder a los beneficios establecidos en los convenios para evitar la doble tributación internacional, por cuanto el contribuyente debe acreditar el cumplimiento de la totalidad de los requisitos indicados en dichos convenios y en la ley, considerando las demás instrucciones impartidas por este Servicio, particularmente lo señalado en la Circular N° 54, de 2013.

6. - La presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o falsas hará aplicable las sanciones señaladas en el Código Tributario.

7. - La presente Resolución regirá a partir de su publicación en extracto, en el Diario Oficial.

10.- Aprueba reglamento interno sobre el Consejo de Participación Ciudadana en el SII. (Resolución N° 49 de 25 de mayo de 2015)

APRUEBA REGLAMENTO INTERNO SOBRE CONSEJO DE LA SOCIEDAD CIVIL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

SANTIAGO, 25 de mayo de 2015.- Hoy se ha resuelto lo que sigue:

RESOLUCIÓN EX. SII N° 49.- _____ /

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 1°, 6° y 7° de la Constitución Política de la República de Chile; en el Decreto con Fuerza de Ley N° 01, de 2001, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 18.575, de 1986 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, la Ley N° 20.285, sobre acceso a la información pública; y en la Ley N° 20.500, del Ministerio Secretaría General de Gobierno, de 2011 Sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública; en el Instructivo Presidencial N° 007 de 06 de agosto de 2014 que establece la Política para la Participación Ciudadana en el marco de la corresponsabilidad; Resolución N° 1600, de 2008, de la Contraloría General de la República, y

CONSIDERANDO:

1. - Que, el Consejo de la Sociedad Civil constituye un mecanismo de participación ciudadana en que los representantes de la sociedad civil pueden ser escuchados por los órganos de la Administración de Estado.
2. - Que, en el artículo 74 de la Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, se señala “los órganos de la Administración del Estado deberán establecer Consejos de la Sociedad Civil, de carácter consultivo, que estarán conformados de manera diversa, representativa y pluralista por integrantes de asociaciones sin fines de lucro que tengan relación con la competencia del órgano respectivo”
3. - Que, mediante Resolución Exenta del Servicio de Impuestos Internos N° 33, de 31 de marzo de 2015, se aprobó una Norma General de Participación Ciudadana.
4. - Que, el artículo 4° de la Resolución Exenta indicada en el considerando anterior, señala que el Servicio de Impuestos Internos contará con un Consejo de la Sociedad Civil, que estará conformado de manera diversa, representativa y pluralista por funcionarios de la institución y por representantes de la ciudadanía y organizaciones que tengan relación con la competencia de este Servicio.
5. -Que de acuerdo a lo expuesto, corresponde dictar el Reglamento Interno del Consejo de la Sociedad Civil del Servicio de Impuestos Internos.

RESUELVO:

PRIMERO.- APRUÉBASE el siguiente Reglamento Interno sobre el Consejo de la Sociedad Civil en el Servicio de Impuestos Internos.

REGLAMENTO INTERNO CONSEJO DE LA SOCIEDAD CIVIL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Título I Disposiciones Generales.

Artículo 1°. Concepto de Consejo de la Sociedad Civil del Servicio de Impuestos Internos. El Servicio de Impuestos Internos contará con un Consejo de la Sociedad Civil, que estará conformado de manera diversa, representativa y pluralista por funcionarios de la institución y por representantes de la ciudadanía y organizaciones que tengan relación con la competencia de este Servicio.

Artículo 2°. Función. El Consejo de la Sociedad Civil tendrá por función la incorporación de la voz de la ciudadanía en el ciclo de la implementación de las políticas del Servicio.

Artículo 3°. Integración. El Consejo estará integrado por el Director del Servicio de Impuestos Internos, el Subdirector Normativo, el Subdirector Jurídico, el Subdirector de Fiscalización, el Subdirector de Asistencia al Contribuyente y por tres abogados y dos contadores públicos o auditores externos de reconocida trayectoria y experiencia en el ámbito tributario y económico. Además, sin la calidad de Consejero, un abogado designado por el Director, estará a cargo de la Secretaría.

Para la designación de los Consejeros externos abogados, uno de ellos será propuesto por el Colegio de Abogados de Chile A.G., otro por el Instituto Chileno de Derecho Tributario (ICHDT) y el tercero por la International Fiscal Association Chile A.G. (IFA.) Los Consejeros externos contadores públicos o auditores serán propuestos, uno por el Colegio de Contadores de Chile A.G. y otro por el Colegio de Contadores Auditores, Contadores Públicos y Contadores Generales de Chile A.G.. Las propuestas serán sometidas a consideración del Director, quien podrá rechazarlas o aprobarlas. En caso de que sean aprobadas, se designará al Consejero propuesto. En caso contrario, se requerirá a la entidad respectiva efectuar una nueva propuesta.

Los Consejeros que no pertenezcan al Servicio, serán designados por el Director mediante resolución.

El Secretario, previa aprobación del Director, y en función del temario de la sesión respectiva, podrá invitar a participar en ésta a representantes de organizaciones de la sociedad civil vinculados a distintos segmentos de contribuyentes, a saber, Confederaciones de Grandes Contribuyentes, Medianas Empresas, Pequeños y Microempresarios y Personas Naturales. Del mismo modo, podrán ser invitados expertos del mundo académico o personas que se desempeñen en áreas directamente relacionadas con la competencia del Servicio.

Artículo 4°. Funciones del Presidente. Los Consejeros y expertos convocados no recibirán remuneración alguna por su desempeño.

El Consejo será presidido por el Director del Servicio.

Las atribuciones del Presidente serán:

- a) Presidir las sesiones del Consejo.
- b) Ser vocero oficial del Consejo
- c) Convocar al Consejo a sesiones ordinarias y extraordinarias.
- d) Dirigir las reuniones del Consejo.
- e) Dirimir una controversia en caso que los Consejeros no logren un acuerdo en una determinada materia.

Artículo 5°. Ausencia de Consejeros. En caso de ausencia del Director o imposibilidad de participar en la respectiva sesión, designará un funcionario delegado para que actúe en su representación sin hacer uso de la facultad de presidir el Consejo y el Subdirector Jurídico asumirá la presidencia en tal caso. A falta de cualquiera de los restantes integrantes, su lugar será ocupado por el subrogante o suplente legal respectivo o por la persona en quien el Consejero delegue su representación, en su caso.

Artículo 6°. Funciones del Secretario. Las atribuciones del Secretario serán:

- a) Actuar como Ministro de Fe de los acuerdos que adopte el Consejo y velar por el cumplimiento del presente Reglamento.
- b) Asegurar los medios necesarios para el normal funcionamiento del Consejo.
- c) Llevar el registro de las sesiones del Consejo, mediante la redacción y despacho de actas, con listado de firma de asistencia al presidente, y por su intermedio a los consejeros.

Título II Del Funcionamiento del Consejo.

Artículo 7°. Sesiones. El Consejo sesionará a lo menos en forma ordinaria 5 veces al año. Los acuerdos se adoptarán por mayoría. Sin perjuicio, que en caso que los Consejeros no logren acuerdo en una determinada materia será el Director, o quien lo represente, el que dirimirá la controversia.

La fecha y lugar de la realización de estas sesiones se informará con a lo menos una semana de anticipación por medio de correo electrónico enviado por el Secretario.

Artículo 8°. Sesiones ordinarias. Al final de cada sesión, los Consejeros propondrán al Presidente los temas a tratar en la próxima sesión ordinaria y la fecha de ésta. El Presidente, sobre la base de la propuesta señalada, definirá los temas a tratar en la próxima sesión.

Artículo 9°. Sesiones extraordinarias. El Presidente podrá solicitar y convocar a sesión extraordinaria a través del Secretario, el que indicará día, hora y lugar de la sesión y el tema para el cual es convocada, con una antelación mínima de 5 días hábiles. Sin perjuicio, que exista la posibilidad de que los Consejeros externos por unanimidad soliciten al Director una sesión extraordinaria en casos calificados.

Artículo 10. De las actas. En cada sesión del Consejo el Secretario deberá registrar la discusión y acuerdos alcanzados en un acta.

Artículo 11. Publicidad de las sesiones. Las actas de las sesiones del Consejo serán públicas.

SEGUNDO.- Se dejan sin efecto las Resoluciones Exentas del Servicio de Impuestos Internos N°s 36, de 24 de marzo de 2008; 73, de 25 de mayo de 2009; 148, de 30 de septiembre de 2009; y 153, de 7 de octubre de 2009.

TERCERO.- La presente Resolución regirá a contar de su publicación en el Diario Oficial.

IV. Jurisprudencia Judicial

1.- Devolución de IVA denegado por el SII, acogido por la Corte Suprema al contribuyente. (fallo de la I Corte Suprema de 4 de mayo de 2015, rol 14.744-14)

Se trata de una empresa cuyo giro es compraventa de fierros y metales, la cual generó un remanente de IVA el que fue negado de devolver por el SII en vista de que tenía sospechas sobre la irregularidad de sus operaciones.

La Corte resolvió que no procedía el recurso de casación interpuesto por el SII, lo cual toma importancia el fallo de la Corte de Apelaciones, la que resumidamente dijo lo siguiente:

Que el SII declaró que tenía sospechas de las operaciones del contribuyente a quién se le negó la devolución y hasta que no lo investigara, no procedería a ello.

Que el SII no justificó dicho presupuesto, con lo cual resolvió que se le debía devolver el IVA al contribuyente.

2.- Valor de la contabilidad. (Fallo de la I Corte Suprema de 5 de mayo de 2015, rol 16.655-14)

En lo que interesa, el fallo se remite al artículo 132 del Código Tributario, que se refiere a la contabilidad fidedigna. Sostiene que esa norma obliga en materia probatoria al Juez a dar valoración preferente a la contabilidad pues constituyen pautas comunes para reflejar el devenir económico del contribuyente. Es así como dicha contabilidad constituye una prueba fundamental de las operaciones que realiza, al punto que la revisión de los asientos pertinentes es la piedra angular de la actividad fiscalizadora. El Juez no puede prescindir sin más de dicha prueba.

En el caso de este proceso, ese fue uno de los fundamentos del fallo de la Corte de Apelaciones para dar la razón al contribuyente, esto es que el SII no se basó en este medio de prueba el SII.

3. Límites del poder coercitivo del Estado, en este caso para los juicios tributarios. (Fallo de la I C Suprema de 18 de mayo de 2015, rol 13.387-14).

Se trata básicamente de un contribuyente que sostuvo un juicio tributario durante 19 años.

La Corte Suprema, sustentándose en la Constitución y además en el Pacto San José de Costa Rica, Convención Americana de Derechos Humanos, y otras organizaciones de esta naturaleza, indicó que “el lapso de tiempo por el cual se ha extendido el presente proceso, 19 años, constituye una infracción al derecho de ser juzgado en un plazo razonable, circunstancia que impone a la judicatura ejercer el control a que se encuentra llamada, en que en el caso de autos se manifiesta en verificar si la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria ha sido ejercida dentro del plazo que contempla la ley”.

Si bien reconoce la Corte en este fallo que no hay una definición legal de plazo razonable esa contrariedad no puede erigirse en un escollo o excusa para fijar uno, resolviendo que será el de la prescripción ordinaria del Código Tributario, esto es seis años.

4. Medios probatorios diferentes a la escritura pública. (Fallo de la I Corte Suprema de 19 de abril de 2015, rol 21373-14)

Se trata de una sociedad que compró unos derechos y en la escritura pública de cesión declaró que el pago era al contado. Con posterioridad modifican dicha escritura sin subinscribirla al margen de la anterior, declarando en esta última que el pago acordado sería en un plazo determinado y no al contado.

Durante el período acordado del pago, la cesionaria lo hizo anticipadamente a su vencimiento.

El SII sostuvo que al haberse declarado el pago al contado la cesionaria no tenía como justificar el origen de los fondos con que habría pagado dicha obligación.

Al demostrar la contribuyente que el pago no fue al contado sino a plazo, no podía el SII exigir el origen de los fondos.

La Corte determinó finalmente que si bien no se había subinscrito la escritura pública de modificación en la de cesión, los otros medios probatorios, como la escritura misma, los pagos, etc., eran prueba suficiente para demostrar que no hubo pago al contado, sino a plazo, con lo cual la pretensión del Servicio de que no había justificado los recursos para el pago del contrato, no encontró lugar en su postura jurídica en este proceso.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN MAYO 2015

En materia de Circulares se han publicado varias que dicen relación con la reforma tributaria.

Se destaca aquella que impone sanciones a los que impidan o entorpezcan la instalación de sistemas tecnológicos de información. (Circular N°29 de 5 de mayo de 2015), otra sobre cómputo en Chile de las rentas pasivas recibidas o devengadas por empresas controladas en el exterior. (Circular N° 30 de 8 de mayo de 2015.), sistema de notificación por medios electrónicos, (Circular N° 34), las modificaciones al régimen de renta presunta, (Circular 37), y otra sobre el sistema de créditos por costos adicionales de empresas en la implementación de la trazabilidad exigida por la ley. (Circular N° 36 de 27 de mayo de 2015)

En cuanto a las resoluciones, la N° 42 trata sobre formas y documentación para eximirse de efectuar la retención de impuestos proveniente de operaciones contempladas en los ingresos no renta en el caso de inversionistas en el exterior y la N° 43 sobre condiciones respecto de operaciones de ingresos no renta cuando el SII determine el mayor valor y la N° 48 sobre la opción de no retener el impuesto Adicional cuando hay tratados para evitar la doble tributación.

En materia de Jurisprudencia Judicial, se da cuenta de 4 fallos.

El primero sobre devolución de IVA denegado por el SII, en que la Corte Suprema falla a favor del contribuyente, y en lo sustancial reafirma que el SII no debe retener este impuesto por meras sospechas que la empresa realiza las operaciones sospechosas.

El segundo sobre la importancia y valor de la contabilidad.

El tercero es de una gran trascendencia pues impone límites al poder coercitivo del Estado, en este caso para los juicios tributarios, sustentándose en la Constitución y además en el Pacto San José de Costa Rica, Convención Americana de Derechos Humanos, y otras organizaciones de esta naturaleza. Resolvió que los largos procesos, definiéndolos como aquellos que se prolongan por más de seis años atentan contra los derechos de los contribuyentes, con lo cual acogió el reclamo.

El cuarto fallo también de interés pues otorga importancia a un conjunto de documentos que dan cuenta que la escritura pública que modificó a otra respecto de la forma de precio, de al contado a plazo, eran suficientes, aun cuando la escritura modificatoria no fue inscrita al margen de la primera.

Franco Brzovic G.