

REFORMA TRIBUTARIA: MODIFICACIÓN A LA TRIBUTACIÓN EN EL RÉGIMEN DE RENTAS PRESUNTAS

Luis González Silva

Magíster en Tributación
Universidad de Chile
Colaborador CET UChile



1.- INTRODUCCIÓN

La Ley N.º 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, sustituye íntegramente el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para efectos de establecer en dicho precepto legal la tributación de todas las actividades que se pueden acoger al régimen de renta presunta, como son las relacionadas con la actividad agrícola, minera y transporte de carga ajena y de pasajeros, regulados separadamente en los artículos 20 N.º 1, 34 y 34 bis, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2015.

El régimen de rentas presuntas se generó principalmente para dar cobertura a aquellos contribuyentes que les era complejo el acceso a herramientas contables, realizar gestiones administrativas, etc., como los pequeños agricultores, mineros y transportistas. Sin embargo, nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta para evitar que grandes grupos económicos utilicen este régimen para obtener un beneficio tributario que no les corresponde, establece determinados requisitos o restricciones para acceder a este régimen especial. Por lo expuesto, a través de la Ley N.º 20.780, de 2014, se modifican los requisitos que los contribuyentes deben cumplir para poder acogerse al régimen de renta presunta. Por ejemplo; se disminuye los límites máximos de ingresos o ventas; límites máximos de capital efectivo al momento de iniciar actividades; se

modifican las normas de relación haciéndolas más estrictas; y se incorporan nuevos controles.

Por lo antes expuesto, a través del presente reporte el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile busca poner en conocimiento de alumnos, académicos, asesores y todo interesado en materias tributarias, las principales modificaciones incorporadas al régimen de tributación en base a rentas presuntas que rige para la actividad agrícola, actividad minera y del transporte de carga ajena y de pasajeros, de modo de difundir estas materias para su correcta aplicación

2.- CARACTERÍSTICAS DEL REGIMEN DE RENTA PRESUNTA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2015

2.1 BASE IMPONIBLE Y TRIBUTACIÓN

Actualmente el tratamiento tributario de las rentas presuntas se encuentra contenido en la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁵³, respecto de la explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas en el artículo 20 N°1, la actividad de la mediana minería en el artículo 34 y para el transporte terrestre de carga ajena y pasajeros en el artículo 34 bis.

En el caso de la explotación de bienes raíces no agrícolas, la ley presume²⁵⁴ que la renta de tales bienes es igual al 7% de su avalúo fiscal²⁵⁵, cuando se trate de propietarios o usufructuarios que no sean sociedades anónimas, siempre y cuando la renta efectiva de esta actividad sea menor o igual al 11% del avalúo fiscal, situación en la cual los contribuyentes quedarán exentos del impuesto de primera categoría, quedando sólo gravados con los impuestos finales, esto es, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. En caso contrario, cuando la renta efectiva sea superior al 11% del avalúo fiscal, el contribuyente estará obligado a tributar en base a renta efectiva determinada mediante contabilidad completa y sujetos al régimen general de tributación, esto es, Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional.

En el caso de la actividad del transporte terrestre de pasajeros, la norma establece una presunción de derecho de la renta imponible de los contribuyentes que no sean

²⁵³ En adelante LIR.

²⁵⁴ Presunción legal que permite prueba en contrario.

²⁵⁵ Avalúo vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto, inciso final del N°1 del artículo 20 de la LIR.

sociedades anónimas, sociedades por acciones, en comandita por acciones, equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo, determinado por el Director del Servicio de Impuestos Internos²⁵⁶ al 1° de enero de cada año en que deba declararse el impuesto. A través de la Circular N°8, del 07.02.2014 el SII ha interpretado que no pueden acogerse a renta presunta las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, debido a que el inciso primero del artículo 38 de la LIR, establece que estos contribuyentes deberán determinar sus rentas en base a un balance general según contabilidad completa.

Respecto de la explotación de bienes raíces agrícolas, actividad de minería y transporte de carga terrestre, la LIR establece una base imponible similar a la señalada precedentemente que está relacionada con el cumplimiento de una serie de requisitos y condiciones que se expondrán en el presente reporte, la cual estará afecta al impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. A continuación se presenta un cuadro que resume la base imponible de cada actividad sujeta a renta presunta, dependiendo de la forma a través de la cual se efectúa su explotación:

Tipo de Actividad	Título de Explotación	Renta Presunta
Explotación de Bienes Raíces Agrícolas	Propietario o Usufructuario	10 % del avalúo fiscal del predio
	A cualquier otro título ²⁵⁷	4 % del avalúo fiscal del predio
Minería	A cualquier título	% sobre las ventas, dependiendo del precio promedio de la libra de cobre.
Transporte terrestre de carga ajena	A cualquier título	10% del valor corriente en plaza del vehículo y su respectivo remolque.
Transporte terrestre de pasajeros	A cualquier título	10% del valor corriente en plaza del vehículo .

²⁵⁶En adelante SII.

²⁵⁷ Cualquier otro título comprende a modo de ejemplo al arrendatario y subarrendador.

2.2 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

Los contribuyentes que pueden acogerse al régimen de renta presunta son aquellos contribuyentes que no sean sociedades anónimas, en comandita por acciones y las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile, que cumplan los demás requisitos que señala la LIR. Cabe destacar que el N°1 del artículo 20 de la LIR no excluye a las sociedades en comanditas por acciones, por lo tanto, dichas sociedades podrían acogerse a la explotación de bienes raíces agrícolas.

Para efectos de acogerse al régimen de renta presunta por las actividades de agricultura, minería y transporte de carga ajena, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las sociedades, cooperativas, comunidades u otras personas jurídicas, estén formadas exclusivamente por personas naturales.
- b) Que los contribuyentes no obtengan rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa.
- c) Que las ventas o servicios anuales no excedan determinados límites, que varían según el tipo de actividad y normas de relación.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos, obliga a los contribuyentes a tributar en base a renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, salvo en aquellos casos en que los ingresos anuales por la explotación de bienes raíces agrícolas y transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros no exceden de 1.000 UTM²⁵⁸ y respecto de la actividad minera no exceden a 500 UTA²⁵⁹.

2.3 MONTO LÍMITE DE INGRESOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

La norma vigente contenida en los incisos 4° y 9°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, establece un límite de ingresos que deben obtener los contribuyentes para efectos de acogerse al régimen de renta presunta, por lo tanto, en aquellos casos en que estos ingresos superen dichos topes, quedarán obligados a declarar la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. A continuación se expone un cuadro con los límites asociados a las tres actividades susceptibles de acogerse a renta presunta:

²⁵⁸ Unidades Tributarias Mensuales

²⁵⁹ Unidad Tributaria Anual

Tipo de Actividad	Límite
Explotación de Bienes Raíces Agrícola	Ventas Anuales \leq 8.000 UTM
Minería	Ventas Anuales \leq 36 mil toneladas de mineral metálico no ferroso. ó \leq 2.000 UTA, cualquiera sea el mineral.
Transporte terrestre de carga y pasajeros	Servicios Anuales Facturados \leq 3.000 UTM

Para la determinación de los límites precedentemente señalados, los contribuyentes deben considerar adicionalmente a los ingresos propios de su actividad, aquellos provenientes de las sociedades, comunidades o cooperativas con las que se encuentren relacionados, originarios de la misma actividad sujeta a renta presunta.

Es del caso destacar, que no deben considerarse dentro del cómputo de las ventas anuales asociadas a la actividad agrícola, las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Adicionalmente, a modo de ejemplo, en el caso de la actividad de transporte de pasajeros no se consideran dentro del cómputo, las enajenaciones de maquinarias y herramientas; enajenación de acciones o derechos sociales y la venta de alguno de los vehículos destinado al transporte terrestre de pasajeros.

2.4 NORMAS DE RELACIÓN

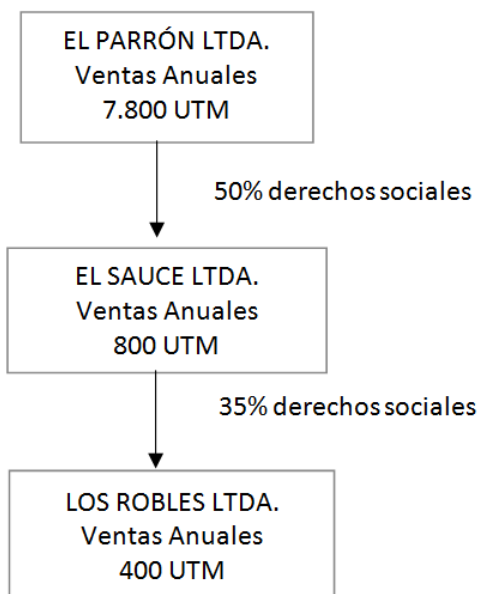
Tal como se explicó anteriormente, los contribuyentes deben cumplir ciertos requisitos para efectos de acogerse y mantenerse en el régimen de renta presunta, dentro de los cuales se encuentra la determinación de los límites de ingresos, debiendo considerar para el cómputo de los mismos, no sólo sus propios ingresos, sino también aquellos obtenidos por las sociedades y comunidades con las que se encuentren relacionado. Según lo dispuesto en el inciso décimo tercero de la letra b), del N°1, del artículo 20 de la LIR, se entenderá que una persona se encuentra relacionada con una sociedad cuando:

- i. La sociedad es de personas o cooperativa y la persona, como socio o cooperado, tiene facultades de administración o si participa en más de un 10% de las utilidades o ingresos, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más de 10% del capital social, de los derechos sociales o cuotas de participación. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen.
- ii. La sociedad es anónima y la persona 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.
- iii. Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad o cooperativa es gestora.
- iv. Si la persona o comunidad, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona o comunidad también está relacionada con esta última, y así sucesivamente.

A continuación analizaremos la modificación incorporada a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N°20.630, de 2012 en relación con la actividad agrícola, teniendo en consideración que los contribuyentes que no cumplen los requisitos establecidos en los incisos 1° al 8° de la letra b) del N°1, del artículo 20 de la LIR, pueden continuar en el régimen de renta presunta si sus ventas no superan las 1.000 UTM.

Para la determinación del límite de ventas anuales de 1.000 UTM, los contribuyentes deben aplicar las normas contenidas en el inciso 9°, de la norma legal antes referenciada, computando para este efecto, las ventas anuales de la actividad agrícola que obtengan las sociedades, comunidades o cooperativas con las que se encuentren relacionados, en la proporción en que el contribuyente participe en el capital, ingresos o utilidades de tales empresas.

Lo anterior, se puede graficar de la siguiente manera:



Debido a que estas sociedades están relacionadas conforme a lo señalado en los incisos 6° y 7° de la letra b), del N°1 del artículo 20 de la LIR; deben computar el límite de sus ventas para evaluar si dichas sociedades continúan tributando bajo el régimen de renta presunta o pasan al régimen de renta efectiva. Para tal efecto deben realizar el siguiente procedimiento:

Ventas propias Sociedad El Parrón Ltda.	7.800 UTM
Participación directa en ventas Soc. El Sauce Ltda. (50%)	400 UTM (800UTM x 50%)
Participación indirecta en ventas Soc. Los Robles Ltda. (35% x 50%)	70 UTM ((400 UTM x 35%) x 50%)
Total ventas Sociedad El Parrón Ltda.	8.270 UTM

Como se puede observar, la suma de las ventas anuales es de 8.270 UTM, por lo tanto, todas las sociedades deberán tributar bajo el régimen de renta efectiva por exceder el límite de 8.000 UTM establecido para la actividad agrícola. Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 9°, de la norma legal en análisis, la Sociedad El Sauce Ltda., deberá sumar a sus ventas propias la proporción de las ventas anuales de la sociedad

donde participa, para determinar el límite de las 1.000 UTM, lo que se expone a continuación:

Ventas propias Sociedad El Sauce Ltda.	800 UTM	
Participación en ventas Sociedad Los Robles Ltda. x 35%)	140 UTM	(400 UTM
Total ventas Sociedad El Sauce Ltda.	940 UTM	

Por lo tanto, la Sociedad El Sauce Ltda., puede continuar en el régimen de renta presunta, aún cuando no cumpla con los requisitos establecidos en los incisos 2° al 8° de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, debido a que no excede el límite de ventas anuales de 1.000 UTM. En la misma situación, se encuentra la Sociedad Los Robles Ltda., ya que sus ventas ascienden a 400 UTM, monto inferior al límite definido en la norma legal.

3.- CARACTERISTICAS DEL REGIMEN DE RENTA PRESUNTA QUE RIGE A CONTAR 01.01.2016

A través de la Ley N.° 20.780, de fecha 29 de septiembre de 2014, todas las actividades que se pueden acoger al régimen de renta presunta a contar del 1° de enero de 2016, son las relacionadas con la actividad agrícola, minera y transporte de carga ajena y de pasajeros, las cuales quedan contenidas en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

3.1 BASE IMPONIBLE Y TRIBUTACIÓN

Uno de los principales cambios que afecta al régimen de renta presunta, dice relación con la determinación de la renta, la cual no hace distingo en el caso de la actividad agrícola respecto del título a través del cual se explota el bien raíz, como lo hace actualmente el artículo 20 N°1, letra B) de la LIR, que diferencia entre propietario, usufructuario y cualquier otro título (arrendador, subarrendador). Por lo tanto, a contar del 01.01.2016, todos los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas ya sea en calidad de propietario, usufructuario o cualquier otro título, su renta presunta será equivalente a un 10% del avalúo fiscal del predio, vigente al momento de presentar la declaración anual de impuestos. Además, estos contribuyentes mantendrán el derecho de imputar como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta.

Es del caso destacar, que la explotación de bienes raíces NO agrícolas, ya no se encuentra sujeta al régimen de renta presunta, por lo tanto, dicha actividad deberá tributar solamente en base a renta efectiva.

En cuanto al monto de la renta presunta de la actividad de minería y de transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros no sufrieron modificaciones²⁶⁰, por lo tanto, se aplicarán las mismas escalas de tasas sobre el monto de las ventas o servicios anuales o sobre el valor corriente en plaza, según corresponda.

En resumen, a contar de la entrada en vigencia del nuevo artículo 34 de la LIR, la renta presunta se determinará de la siguiente forma:

Tipo de Actividad	Título de Explotación	Renta Presunta
Explotación de Bienes Raíces Agrícola.	A cualquier título	10 % del avalúo fiscal del predio
Minería.	A cualquier título	% sobre las ventas, dependiendo del precio promedio de la libra de cobre ²⁶¹ .
Transporte terrestre de carga ajena.	A cualquier título	10% del valor corriente en plaza del vehículo y su respectivo remolque.
Transporte terrestre de pasajeros.	A cualquier título	10% del valor corriente en plaza del vehículo.

3.2 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN OPTAR AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

Según lo dispuesto en el inciso 3°, del número 1, del nuevo artículo 34 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, los contribuyentes que pueden acogerse al régimen de renta presunta son los siguientes:

- a) Personas naturales que actúen como empresarios individuales.
- b) Empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL).

²⁶⁰ En el caso de la actividad de la minería se mantuvieron las tasas, pero hubo cambios en los tramos expresados en centavos de dólar.

²⁶¹ Ver incisos primero al sexto, de la letra c), del número 2, del artículo 34 de la LIR.

- c) Comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, conformadas en todo momento sólo por comuneros, cooperados, socios o accionistas personas naturales.

Además, el inciso 5°, del número 1, del artículo 34 de la LIR, incluye una nueva restricción o requisito para tributar bajo el régimen de renta presunta, estableciendo que no podrán acogerse a este régimen 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.

Por lo tanto, a modo de ejemplo, para determinar este porcentaje del 10% se deben considerar los retiros, dividendos y/o ganancias de capital originados en la venta de acciones y/o derechos sociales que obtuviere el contribuyente, respecto del total de sus ingresos brutos.

Finalmente, conviene destacar que el N°1, del artículo 20 de la Ley de la Renta, norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, no permite el ingreso al régimen de renta presunta a los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa. Sin embargo, a contar de la entrada en vigencia del nuevo artículo 34 de Ley de la Renta, que establece nueva reglas para tributar en este régimen especial, no establece como requisito tal condición.

3.3 MONTO LÍMITE DE INGRESOS O CAPITAL EFECTIVO PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

Uno de los cambios relevantes incorporados a través de la Ley N°20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria, es el establecimiento de nuevos límites de ventas o ingresos para acogerse al régimen de renta presunta y el ajuste a los parámetros de medición que dispone la norma para efectos de optar a dicho régimen, por cuanto actualmente estos están definidos en UTM y a contar del 1° de enero de 2016 se medirán en UF, lo que reduce el límite de los ingresos por ventas o servicios dependiendo de la actividad (agricultura, minería, transporte terrestre de carga ajena o de pasajeros), cumpliéndose de esta forma uno de los objetivos de la reforma consistente en acoger a este régimen sólo a los pequeños contribuyentes.

A continuación se expresa la conversión en pesos (\$) de ambos parámetros, considerando el valor referencial de la UF y UTM al 30.04.2015 para las actividades de agricultura y transporte, de manera de dimensionar el efecto en los límites de ingreso al régimen:

Tipo de Actividad	Límite de ventas o ingresos (vigente hasta el 31.12.2015)		Límite de ventas o ingresos (a contar del 01.01.2016)	
	UTM		UF	
Agricultura	8.000	\$ 345.920.000	9.000	\$ 222.792.930
Transporte terrestre de carga y pasajeros	3.000	\$ 129.720.000	5.000	\$ 123.773.850

En base a los cálculos realizados, podemos concluir que la nueva norma está dirigida a restringir la incorporación de contribuyentes con mayores ingresos que en la actualidad, por ejemplo si consideramos a un contribuyente que explota bienes raíces agrícolas que obtiene ingresos por ventas de su actividad equivalente a 8.000 UTM podría acogerse al régimen de renta presunta hasta el 31 de diciembre de 2015, sin embargo, a contar del año comercial 2016 con el mismo monto de ingresos excederá el nuevo límite de 9.000 UF quedando fuera del régimen especial.

Ahora bien, debido a que este régimen está dirigido a micro, pequeñas y medianas empresas, se incorporó a través de la Ley N°20.780, una nueva restricción de un límite del capital efectivo²⁶² que deben cumplir los contribuyentes cuando ejercen la opción de acogerse al régimen de renta presunta, al momento de su inicio de actividades. Cabe destacar que esta opción deben ejercerla dentro del plazo que establece el artículo 68 de Código Tributario, por lo tanto, aquel contribuyente que cumpla los requisitos de capital efectivo e inicie actividades, por ejemplo, el 20.03.2016 podrá ejercer la opción de acogerse a renta presunta hasta el 31.05.2016.

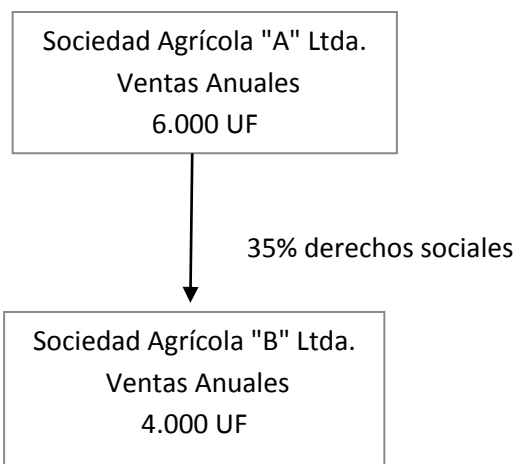
A continuación se presenta un cuadro con los nuevos límites para acogerse al régimen de renta presunta:

²⁶² Total Activo menos valores que nos representan inversiones efectivas, tales como, valores intangibles, nominales, transitorios y de orden.

Tipo de Actividad	Ventas o Ingresos Netos Anuales de la Primera Categoría no superior a:	Capital Efectivo a la fecha del inicio de las actividades no superior a:
Agricultura	9.000 UF	18.000 UF
Minería	17.000 UF	34.000 UF
Transporte terrestre de carga y pasajeros	5.000 UF	10.000 UF

Otra de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 de 2014 al artículo 34 de la LIR, dice relación con el cómputo de la totalidad de los ingresos por ventas y servicios obtenidos por los contribuyentes, los cuales a partir del 1° de enero de 2016 considerarán tanto los ingresos provenientes de la misma actividad acogida a renta presunta como los ingresos provenientes de otras actividades desarrolladas por el contribuyente. Actualmente²⁶³, sólo se consideran los ingresos por ventas y servicios provenientes de la actividad sujeta a renta presunta.

Lo anterior se puede graficar con el siguiente ejemplo:



²⁶³ Hasta el 31 de diciembre de 2015.

Nota: Adicionalmente, la sociedad Agrícola “A” Ltda., durante el año obtiene rentas equivalentes a 3.500 UF²⁶⁴ por su actividad de Explotación de Bosques, sujeta al régimen de renta efectiva.

Para evaluar si la sociedad se mantiene en el régimen de renta presunta, se debe computar la totalidad de los ingresos obtenidos, sea que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, conforme al inciso segundo, del N° 1, del artículo 34 de la LIR. Respecto de las normas de relación, debe considerar el total de los ingresos por ventas y servicios obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que se encuentre relacionada y no una proporción de estos ingresos, conforme al inciso primero, del N°3 del artículo 34 de la LIR, lo que se expresa de la siguiente forma:

Ventas propias actividad Agrícola	6.000 UF
Ventas propias explotación de Bosques Categoría)	3.500 UF (Afecta a 1°
Participación en ventas Sociedad Agrícola “B” Ltda.	4.000 UF
Total ventas Sociedad El Sauce Ltda.	<u>13.500 UF</u>

En base a lo anterior, la Sociedad Agrícola “A” Ltda., queda obligatoriamente excluida del régimen de renta presunta por exceder el límite de 9.000 UF, a partir del 1° de enero del año siguiente y no podrá volver a dicho régimen, salvo que no hubiere estado afecto al impuesto de Primera Categoría por su actividad agrícola durante 5 ejercicios consecutivos o más. Para efectos de computar este plazo, se considera que el contribuyente desarrolla actividades agrícolas cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas, cuya propiedad o usufructo conserva.

Asimismo, por aplicación de las normas de relación contenidas en el inciso 1°, del N°3, del artículo 34 de la LIR, la Sociedad Agrícola “B” Ltda., también queda obligada a determinar su renta efectiva, mediante contabilidad completa, a contar del 1° del año siguiente, pudiendo optar por el régimen de renta atribuida del artículo 14, letra A), el régimen en base a retiros del artículo 14, letra B), o bien, acogerse al régimen simplificado del artículo 14 ter, letra A), en la medida que en este último caso cumpla con los requisitos para ello.

²⁶⁴ Las ventas o ingresos de cada mes se expresan a la UF del último día del mes respectivo.

Otro cambio relevante contenido en la Ley N°20.780 es la eliminación del límite de las 1.000 UTM o 500 UTA (dependiendo de la actividad), cantidad que liberaba de la obligación de declarar las rentas en base a renta efectiva según contabilidad completa, a los contribuyentes que desarrollaran alguna de las actividades acogidas al régimen de renta presunta (agricultura, minería, transporte de carga ajena y de pasajeros) y que no cumplieran alguno de los requisitos que establecían los incisos 1° al 8° de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR, para mantenerse en dicho régimen. Dado lo anterior, si un contribuyente deja de cumplir algún requisito, deberá pasar a régimen de renta efectiva según contabilidad completa a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que dejen de cumplir los requisitos, sin atender los límites antes señalados.

Al eliminar esta norma liberatoria se reprime la creación de sociedades con el objeto de dividir las ventas con el propósito de no sobrepasar el tope de las 1.000 UTM, de modo continuar en el régimen de renta presunta.

3.4 NORMAS DE RELACIÓN

Para efectos de establecer si los contribuyentes cumplen con el requisito referido al límite de las ventas o ingresos, materia ya analizada en el presente reporte, la nueva norma establece que estos contribuyentes deben sumar a sus ingresos propios aquellos obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado, sin importar si realizan o no la misma actividad por la que se acogen al régimen de renta presunta.

En base a lo anterior, es relevante destacar que ahora basta con que un contribuyente acogido a renta presunta se encuentre relacionado con otro, para efectos de computar el total de las ventas de este último, sin atender a la actividad que desarrolla, por lo tanto, los requisitos para tributar en renta presunta resultan más restrictivos, ya que es más probable que un contribuyente relacionado quede excluido de la norma del nuevo artículo 34 de la LIR, por exceder los límites establecidos, pasando a tributar en base a renta efectiva. En cambio, la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, en materia de normas de relación sólo considera las ventas o ingresos provenientes de la misma actividad acogida a renta presunta.

El N°3 del artículo 34 de la LIR define que se entenderá por “relacionado”, concepto que aplicará para los tres tipos de actividades en análisis.

Por lo tanto, se entenderán relacionados con una persona, una empresa, comunidad, cooperativa o sociedad:

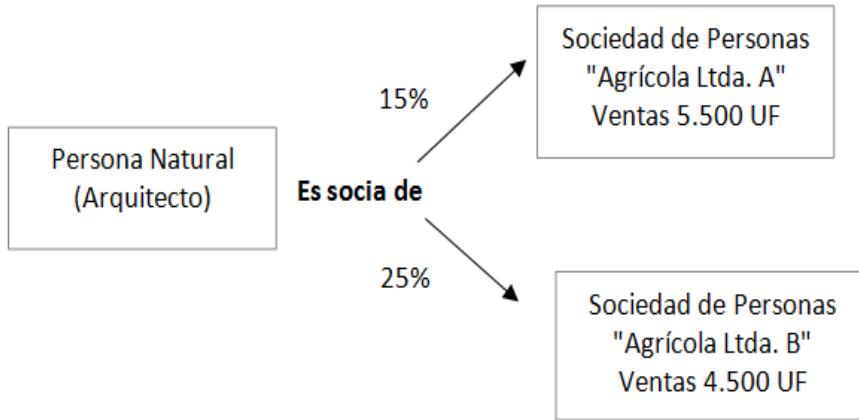
- i. Las empresas o sociedades que formen parte del mismo grupo empresarial, conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de la ley N° 18.045, y las personas relacionadas en los términos del artículo 100 de la misma ley, cualquier sea la naturaleza jurídica de las entidades intervinientes, exceptuando al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

Asimismo, la norma señala que 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 dispuesto en la norma, debe sumar el total de los ingresos anuales provenientes de las actividades señaladas, de las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades relacionadas con la persona natural.

Es relevante destacar que cuando la relación se produce a través de una persona natural, para efectos de establecer el cómputo del límite de las ventas anuales, se deben sumar sólo las ventas de las actividades sujetas a **renta presunta**.

Lo anterior se puede graficar de la siguiente forma:



En este caso las dos sociedades de personas deben consolidar sus ventas provenientes de la actividad agrícola, conforme al inciso segundo, del N°3, del artículo 34 de la LIR, por tener un mismo socio, persona natural, que está relacionada con ellas. Por lo tanto, ambas sociedades pasan a tributar bajo el régimen de renta efectiva, a contar del año siguiente, por exceder el límite de las 9.000 UF.

3.5 TRIBUTACIÓN EN RENTA EFECTIVA

Los contribuyentes que, por incumplimiento de alguno de los requisitos analizados en el presente reporte, deban abandonar el régimen de renta presunta, quedarán obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, a contar del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que dejen de cumplir tales requisitos. En este caso, podrán optar por aplicar las disposiciones de la letra A) o B) del artículo 14 de la LIR. (Régimen de renta atribuida o parcialmente integrado, respectivamente, vigente a contar del 1° de enero de 2017) o bien, optar por el régimen del artículo 14 ter letra A), cumpliendo los requisitos que dispone dicho artículo.

Asimismo, el inciso segundo, del N°4, del artículo 34 de la LIR dispone que los contribuyentes acogidos a renta presunta 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 bajo renta efectiva, 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.

En cualquier caso 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.

Adicionalmente, la norma otorga la opción a los contribuyentes de renta presunta de pagar el impuesto de esta categoría sobre sus rentas efectivas, dando aviso al SII en el mes de octubre del año anterior a aquél en que se deseen cambiar. Una vez ejercida dicha opción no podrán reincorporarse al sistema de presunción de renta.

También, quedan sujetos al régimen de renta efectiva los contribuyentes que se encuentren en la situación referida en la letra e), del N° 4, del N° IV, del artículo 3° transitorio, de la Ley 20.780, que dispone lo siguiente: *“Las enajenaciones del todo o parte de predios agrícolas, o del todo o parte de pertenencias mineras efectuadas por los contribuyentes a que se refiere este número IV), en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que deban operar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen, obligarán a los adquirentes de tales predios o pertenencias mineras, según el caso, a tributar también según ese sistema. La misma norma se aplicará respecto de las enajenaciones hechas por estos últimos en los ejercicios citados. Lo dispuesto en esta letra se aplicará también cuando, durante los ejercicios señalados, los contribuyentes entreguen en arrendamiento o a cualquier otro título de mera tenencia el todo o parte de predios agrícolas, 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 según contabilidad completa”.*

3.6 OBLIGACIONES APLICABLES AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA.

El nuevo artículo 34 de la LIR., establece una obligación a los contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta y que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, para efectos de llevar el control del límite de las ventas o ingresos, consistente en llevar algún sistema de control de su flujo de ingresos, que cumpla con los requisitos y forma que establezca el Servicio, mediante resolución. Quedan exentos de esta obligación aquellos 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.

Los contribuyentes que por aplicación de las normas de relación ya analizadas, queden obligados a declarar sus impuestos sobre renta efectiva deben informar de ello, mediante carta certificada, a las personas, empresas, comunidades, cooperativas o sociedades con las que se encuentre relacionado. Del mismo modo, 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. Esta obligación no fue incorporada a través de la reforma tributaria, sino actualmente se encuentra normada en la LIR

4.- NORMAS TRANSITORIAS

De conformidad al párrafo IV del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, relacionadas con las normas sobre rentas presuntas de la actividad agrícola, minería, transporte terrestre de carga ajena y de pasajeros contenidas en el artículo 34 de la LIR, se establece que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se encuentren acogidos al régimen de renta presunta, y que a partir del 1° de enero de 2016 deban abandonar dicho régimen, ya sea, obligatoria o voluntariamente, deberán declarar su renta efectiva de la actividad que corresponda, mediante contabilidad completa.

Para dar cumplimiento a lo anterior, los contribuyentes deberán aplicar las siguientes normas especiales relacionadas con:

- 1) Valoración de los activos (Ej. terrenos agrícolas, plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio, animales nacidos en él, entre otros) y pasivos que se contienen en el balance inicial que debe confeccionar el contribuyente a contar el 01.01.2016 o del 1° de enero del año siguiente a partir del cual deben abandonar el régimen de renta presunta.

Asimismo, la norma dispone que la diferencia positiva que se determine entre los activos y pasivos constituye capital y en caso contrario, cuando esta diferencia sea negativa, no podrá deducirse como pérdida tributaria en conformidad al artículo 31, N°3 de la LIR.

- 2) Sistemas de contabilidad que podrán llevar para utilizar la renta efectiva (Contabilidad completa o Simplificada).

- 3) Tratamiento tributario de la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio de régimen de renta efectiva.

Respecto de este último punto, el N°1, del N°6), del N° IV, del artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.780, dispone que: *“La primera enajenación de los predios agrícolas que, a contar del 1 de enero de 2016, efectúen los contribuyentes acogidos hasta el 31 de diciembre de 2015, a las disposiciones del artículo 20 N° 1, letra b), de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, que deban tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a partir de esa fecha, se sujetará a las siguientes normas:*

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

- a) El valor de adquisición del predio respectivo reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes que antecede al término del año comercial anterior a aquel en que se efectúa la enajenación.*
- b) Su avalúo fiscal a la fecha de enajenación.*
- c) El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos. El contribuyente podrá reclamar de dicha tasación con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario. La norma de esta letra no se aplicará a las enajenaciones que se efectúen con posterioridad a la entrada en vigencia de la primera tasación de bienes raíces de la primera serie, que se haga con posterioridad al 1° de enero de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3° de la ley N° 17.235.*
- 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 número 2 siguiente.”*

Asimismo, la norma legal señala que sin perjuicio del valor del predio agrícola registrado en el balance inicial, la tasación debe efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas, según contabilidad completa. La diferencia que se produzca entre el valor contabilizado y el valor de tasación, se debe registrar en una cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido y sólo formará parte del costo de adquisición de los predios tasados cuando 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. En caso contrario, sólo constituirá costo, el valor de adquisición registrado a la fecha del balance inicial debidamente reajustado, situación en la cual el contribuyente deberá reversar las cuentas de activo y de ingreso diferido, registradas al momento de la tasación.

5.- CONCLUSIÓN

Como se pudo observar a lo largo del presente reporte, la Ley N°20.780, del 29 de septiembre de 2014, sobre Reforma Tributaria, introdujo modificaciones importantes al régimen de tributación en base a renta presunta, estableciendo en el artículo 34 de la LIR todas las actividades que pueden sujetarse a este régimen de tributación.

Entre los principales cambios se encuentra la disminución de los límites de ingresos o ventas, cambio en la unidad de medida como parámetros de medición, modificaciones a la base de presunción, ajustes a las normas de relación, eliminación de la renta presunta para los arrendamiento de los bienes raíces no agrícolas, entre otros. La norma entrará en vigencia a contar del 1° de enero del 2016.

A continuación se presenta un cuadro comparativo que resume las modificaciones incorporadas por la Reforma Tributaria aplicables al régimen de presunción de rentas:

Materias modificadas	Norma vigente hasta el 31.12.2015	Norma vigente a contar del 01.01.2016
¿Quiénes pueden acogerse?	Sociedades, cooperativas, comunidades u otras personas jurídicas (formadas exclusivamente por personas naturales (PN))	Se incorpora expresamente a las PN que actúen como empresarios individuales y EIRL, y las sociedades por acción.
Limitación de inversión en acciones, derechos sociales o cuotas de fondos de inversión.	No existía	Ingresos por inversiones en derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión no deben exceder del 10% de los ingresos brutos del año.
Limitación al iniciar actividades.	No existía	Límite de capital efectivo, no superior a: 18.000 UF -> Agrícola 10.000 UF -> Transporte 34.000 UF -> Minería
Parámetros de medición de los ingresos.	UTM	UF
Título de Explotación (Bienes Raíces Agrícolas)	Propietario o Usufructuario (Renta Presunta del 10% del avalúo fiscal del predio) A cualquier otro título (Renta Presunta del 4% del avalúo fiscal del predio)	No hace distinción del título a través del cual se explota (Renta Presunta del 10% del avalúo fiscal del predio)
Permanencia en el régimen aun cuando no se cumplan requisitos.	Límite de ventas < 1.000 UTM (considera relacionados)	Se eliminó el límite mínimo para mantenerse en el régimen.
Computo de ventas entre relacionados.	Sumar a sus ventas propias la <u>proporción</u> de las ventas anuales en que el contribuyente participe en el capital, ingresos o utilidades de las comunidades o sociedades con las que esté relacionado.	Sumar a sus ingresos por ventas y servicios el <u>total</u> 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 a renta presunta.
Obligación de llevar registro de control de ingresos.	Existía sólo para la actividad del transporte de pasajeros, establecido a través de Circular N°8 del 07.02.2014.	Llevar un sistema de control de flujos de ingresos (salvo las microempresas)

