



“DIFERENCIAS EN INTERPRETACIÓN DE LA LEY: EL CASO PRO-PYME EN INMOBILIARIA”

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

ALUMNO: Luis Hernaldo Hernández Sepúlveda

PROFESOR GUÍA: Rodrigo Ormeño Pérez

Santiago, marzo 2024

A Dios que me ha dado salud y vida y todo lo que soy y he obtenido, se lo debo solamente a él.

A mi esposa que me Incentivo a seguir el camino de la perfección

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|--|----|
| ABSTRACT | 6 |
| RESUMEN EJECUTIVO | 7 |
| 1. INTRODUCCIÓN | 8 |
| 1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA..... | 8 |
| 1.2. HIPÓTESIS | 11 |
| 1.3. OBJETIVO GENERAL | 11 |
| 1.4. OBJETIVO ESPECÍFICO..... | 11 |
| 1.5. METODOLOGÍA | 12 |
| 2. MARCO TEÓRICO..... | 13 |
| 2.1 INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA | 13 |
| 2.1.1 Formas de manifestación de la interpretación administrativa..... | 16 |
| 2.1.2 Fuerza obligatoria de la interpretación administrativa | 17 |
| 2.2 DIFERENCIAS ENTRE NORMAS CONTABLES Y LA LEY TRIBUTARIA E INTERPRETACIONES DEL SII GENERA IMPUESTOS DIFERIDOS A LA RENTA | 19 |
| 2.2.1 Base Financiera para el Impuesto a la Renta..... | 21 |
| 2.2.2 Base Tributaria para el Impuesto a la Renta | 23 |
| 3. METODOLOGÍA Y CONTEXTO | 25 |
| 3.1 METODOLOGÍA | 25 |
| 3.2 CONTEXTO: MARCO LEGAL..... | 26 |
| 3.3 CONTRATOS DE PROMESAS DE COMPRA-VENTA DE INMMUEBLES..... | 44 |
| 3.3.1 Característica del Contrato de Promesas..... | 44 |
| 3.3.2 Requisitos del Contrato de Promesas de Ventas | 45 |
| 3.3.3 La promesa de venta es un contrato distinto del contrato de compra-venta | 48 |
| 3.3.4 Efectos de la promesa..... | 48 |
| 3.3.5 Término del contrato de promesa..... | 49 |
| 3.4 NORMATIVA QUE NO TIENEN INCIDENCIA TRIBUTARIA A LOS INGRESOS PERCIBIDOS POR | |

| | |
|---|----|
| PROMESAS DE VENTAS..... | 52 |
| 3.5 SUJECCIÓN DE CUMPLIMIENTO A LAS INSTRUCCIONES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS..... | 56 |
| 4. DESARROLLO Y RESULTADOS | 57 |
| 4.1 ANÁLISIS DE LAS INSTRUCCIONES DEL SII SOBRE INGRESO PERCIBIDO EN EL RÉGIMEN PRO-PYME | 57 |
| 4.2 ANALISIS DE OBLIGACIÓN PRINCIPALES Y ACCESORIAS MENSUALES EN LOS CONTRATOS DE PROMESAS DE VENTAS EN LA CONTRIBUYENTE PRO-PYME | 62 |
| 4.3 ANALISIS DE EGRESOS VINCULADOS A LOS INGRESOS EN LOS CONTRATOS DE PROMESAS DE VENTAS EN LA CONTRIBUYENTE PRO-PYME | 62 |
| 4.4 ANTECEDENTES DEL SII DE CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDAD ECONÓMICA DE INMOBILIARIA | 63 |
| 4.5 ANÁLISIS DE ENCUESTAS A ASESORES TRIBUTARIOS | 66 |
| 4.6 IMPUESTO A LA RENTA E IMPACTO FINANCIERO POR INGRESOS PERCIBIDOS EN PROMESAS DE VENTAS DE INMUEBLES POR CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO PRO-PYME | 71 |
| 4.6.1 Antecedente de Empresa para el analisis | 71 |
| 4.6.2 Determinación de la base imponible de acuerdo a la ley | 72 |
| 4.6.3 Comparación base imponible según Ley y Oficios | 73 |
| 4.6.4 Efecto financiero ante el pago del impuesto a la renta afecto a los ingresos percibidos por promesas de ventas..... | 74 |
| 4.6.5 Verificación de requisitos para la mantención en el régimen tributario Pro-Pyme | 76 |
| 4.6.6 Criterio uniforme en la aplicación de normativas e instrucciones sobre los ingresos percibidos en los Contratos de Promesas de Ventas en la contribuyente Pro-pyme..... | 77 |
| CONCLUSIONES | 78 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 80 |
| ANEXO | 82 |

ÍNDICE DE TABLAS

| | |
|--|----|
| Tabla 1: Comparación Régimen Tributario Pro-Pyme..... | 43 |
| Tabla 2: Problemática de Interpretación de la ley sobre el Ingresos Percibido..... | 60 |
| Tabla 3: Instrucciones del formulario 22 sobre el Ingreso Percibido del Régimen Pro-pyme | 61 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1: Comparación Base Financiera y Tributaria para cálculo Impuesto Renta | 23 |
| Figura 2: Computo de Ingresos propios y de empresas relacionadas | 28 |
| Figura 3: Ingreso Percibido en Circular N° 62 del año 2020..... | 58 |
| Figura 4: Ingreso Percibido en Contratos de Promesas de Ventas. Oficio 1339/2023 | 59 |
| Figura 5: Cantidad de contribuyentes de actividad inmobiliarias..... | 63 |
| Figura 6: Comparación de contribuyentes Régimen General v/s Régimen Pro-Pyme..... | 64 |
| Figura 7: Números de contribuyentes inmobiliarias de acuerdo a su régimen tributario..... | 64 |
| Figura 8: Observaciones de declaración de impuesto anual a la renta | 65 |
| Figura 9: Profesión de los encuestados | 66 |
| Figura 10: Representación de consideraciones a las instrucciones del SII | 67 |
| Figura 11: Régimen Tributario de las empresas inmobiliarias..... | 67 |
| Figura 12: Cumplimiento de requisitos en el Régimen Pro-Pyme | 68 |
| Figura 13: Representación de Causas de incumplimiento del Régimen Pro-Pyme..... | 69 |
| Figura 14: Criterios a los ingresos Percibidos a las promesas de venta..... | 70 |

ABSTRACT

With the entry into force of law 21.210 of February 24, 2020, 2 new regimes for SMEs were incorporated into our tax system that has certain particularities in the taxation of the annual income tax, in which enterprises have to comply with entry and permanence requirements, otherwise they would have to leave obligatorily and comply with the procedures established in the same regulatory frame to migrate to another tax regime.

All the enterprises cannot be tax classified as SMEs due to the activities they carry out, although they can be classified by their level of sales, nevertheless, there are certain limits that are excluded from the segment to be affected by the taxation of large companies.

The Equivalent Formative Activity that will be developed is about the interpretation done by the Internal Revenue Service in the qualification of tax income to the resources perceived from promises of sales of real estate (properties) obtained by companies of the real estate sector that opt for the SME tax regime.

The interpretations of the law by the Internal Revenue Service through the trades about the issue of income received in advance in a promise contract of the sale of real estate, apply differently to other taxpayers who belong to the general regime that declares their income based on what is earned or received by postponing the income until the signing of the deed of sale; meanwhile taxpayers of the Pro-SME regime are considered income in the same year of its collection because of its income received.

The interpretation of the tax law is subjected to mandatory compliance by ITS officials, but also to avoid any difference of opinion, it is obeyed to voluntary compliance by taxpayers or the instructions are not followed and thus there is a risk of differences in interpretation of the law between the taxpayer and the ITS and it may be resolved before the courts of law.

RESUMEN EJECUTIVO

Con la entrada en vigencia de la ley 21.210 del 24 de febrero de 2020 se incorporaron 2 nuevos regímenes para las Pymes a nuestro sistema tributario que tiene ciertas particularidades en la tributación del impuesto anual a la renta, en la que las empresas tienen que cumplir con requisitos en el ingreso y de permanencia, de lo contrario tendrían que salir obligadamente y cumplir con los procedimientos establecidos en el mismo cuerpo normativo para migrar a otro régimen tributario.

Todas las empresas por sus actividades que desarrollan no pueden ser clasificadas tributariamente como Pymes a pesar que pueden serlo por su nivel de ventas, pero existen ciertos límites que son excluidas del segmento para afectarse a la tributación de las grandes empresas.

La AFE que se desarrollara consiste sobre la interpretación del Servicio de Impuestos Internos en la calificación de ingreso tributario a los recursos percibido por promesas de ventas de inmuebles obtenido por empresas del rubro Inmobiliaria que optan por el régimen tributario Pymes

Las interpretaciones de la ley por el Servicio de Impuestos Internos a través de los Oficios sobre la materia del ingreso percibido anticipado en Contrato de Promesa de Venta de Inmuebles, aplica distinto a los demás contribuyentes que pertenecen al régimen general que declara sus ingresos en base a lo devengado o percibido postergando el ingreso hasta la suscripción de la escritura de venta, mientras que contribuyentes del régimen Pro-pyme se consideran ingresos en el mismo ejercicio de su percepción por tratarse de ingresos percibidos.

La interpretación de la ley tributaria está sometidas a cumplimiento obligatorio los funcionarios del SII pero también para evitar alguna diferencia de opinión se obedece a cumplimiento voluntario por los contribuyentes o bien no se acata las instrucciones y se corre el riesgo ante diferencias de interpretación de la ley entre el contribuyente y el SII se resuelva antes los tribunales de justicia.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento del problema

Las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos son de carácter obligatoria para los funcionarios del SII emitidas por su Director a través de Circulares. Las resoluciones emitidas son de carácter obligatoria para los contribuyentes. Los Oficios emitidos por los Directores Regionales o funcionarios del SII delegados van dirigidas al contribuyente quien hizo la consulta y no es de carácter obligatoria para los demás contribuyente. Sin perjuicio que el SII podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago o bien será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa, de acuerdo al inciso 1 y 2 del artículo del Código Tributario.

La aplicación de las instrucciones del SII es voluntaria para los Contribuyentes, pero se corre el riesgo tributario de que SII lo fiscalice y le gire ciertas diferencias de impuestos, por no aplicar a lo ceñido de la ley y a las instrucciones del SII que se encuentran publicadas para el conocimiento del contribuyente. El inciso 1 del artículo 26 del Código Tributario señala que “no habrá un cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”. Entonces para que no haya un cobro retroactivo, debe el contribuyente someterse a las instrucciones del SII desde la Circulares, Resoluciones y Oficios.

Las diferencias de interpretación de la ley tributaria entre el Servicio de Impuestos Internos y el propio contribuyente se resuelven en los tribunales tributarios y aduaneros, pero los contribuyentes enfrentan un panorama desalentador, según estudio, éstos pierden aproximadamente el 70% de las veces en los Tribunales Tributarios y Aduaneros y el 75% en la Corte Suprema. Estos resultados negativos, junto con el alto costo de litigar contra el SII, donde los juicios duran en promedio 36 meses y pueden incurrir en intereses moratorios de hasta el 52,5%. (Observatorio Judicial, 2021)

Contribuyentes que insisten que las instrucciones del Servicios de Impuestos Internos que se contraponen a la ley y recurren ir a las últimas instancias de los cuales se ha revertido la posición del SII y los juicios han fallado a favor del contribuyente tales como: el caso Walmart ganó después de haber transcurrido seis años contra el SII, en la que el Estado tuvo que devolver \$3.500 millones a la multinacional. El conflicto se centró en dos maniobras societarias realizadas por la empresa y el cálculo del crédito fiscal generado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Walmart argumentó que había pagado impuestos en exceso debido a un mal cálculo de este crédito fiscal, mientras que el SII rechazó esta interpretación y se negó a realizar el reembolso. El veredicto final favoreció a Walmart.

El caso de estudio de la presente AFE se concentra en la problemática que hay en las instrucciones del SII para empresas que optan al Régimen Pro-Pyme y que desarrollan una actividad de Inmobiliaria, respecto a lo que la ley califique ingreso percibido. Las empresas inmobiliarias debido a la situación actualmente que enfrentan en el mercado, una disminución de las ventas, un alto costo de las viviendas por el precio que han tenido los materiales para su construcción, las políticas de los bancos para conceder crédito hipotecario han sido cada vez más difícil. Debido a estos factores, las empresas para autofinanciar sus gastos de administración han debido que pactar contratos de promesa de compra-venta con los promitentes compradores, donde se establecen cláusulas de responsabilidad para cada parte, tales como el comprador se compromete a pagar en cuotas la propiedad que allí se indica, pero también puede ocurrir lo contrario que el comprador no quiera comprar la propiedad y la empresa inmobiliaria tendrá que restituir el monto previamente recibido descontado la establecida sanción indemnizatoria que se establece en el contrato a la fecha de suscripción.

El SII ha respondido el Oficio Número 1339 del 04 de mayo de 2023 “Ingresos percibidos por contratos de promesa de venta de inmuebles, por contribuyentes acogido al régimen Pro-Pyme”, que se concluye: *que los ingresos originados en promesas de venta de inmuebles celebrados por un contribuyente acogido al referido régimen Pro-Pyme deben incorporarse a la base imponible en el ejercicio en que se perciban*. Sin embargo, este oficio ha sido una problemática para las empresas acogidas al Régimen Pro-Pyme que han tratado en la práctica aquellos ingresos percibidos en virtud del inciso 3 del artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta *que señala que “los ingresos obtenidos con motivo de contratos*

de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.....”

Las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sobre lo tratado a esta materia del ingreso percibido por contratos de promesas de ventas a lo que respecta al régimen Pro-Pyme, no establece una definición propia a este tipo de contrato sino lo que predomina es el ingreso que se percibe más que el origen o la causa que motiva tal ingreso.

1.2. Hipótesis

Interpretación divergente de la ley sobre los ingresos percibidos por Promesas de Ventas de contribuyente acogido al régimen Pro-pyme genera diferencias en la determinación del impuesto a la renta.

Las instrucciones del Servicio de Impuesto Internos acerca de los ingresos percibidos de Promesa de Venta de inmuebles en el régimen tributario Pro-Pyme genera impuesto diferido a la renta que impactan en los presupuestos de efectivo de la inmobiliaria.

1.3. Objetivo General

Identificar las divergencias de la interpretación del Servicio de Impuestos Internos y evaluar la decisión del contribuyente en la forma de determinar la base imponible

1.4. Objetivo Específico

- 1) Comprender el concepto de ingreso percibido del régimen tributario Pro-Pyme en la ley y en las Interpretaciones del Servicio de Impuesto Internos.
- 2) Determinar la naturaleza de las diferencias interpretativas de la ley con sus circulares y oficios sobre el ingreso percibido de una empresa inmobiliaria.
- 3) Cuantificar potencial efecto en la determinación de la base imponible de acuerdo a las instrucciones del Servicio de Impuesto Internos.

1.5. Metodología

La investigación se basa en el método deductivo que pretende obtener un razonamiento lógico en la ley y en las instrucciones del SII a través de las Circulares y Oficios por casos en consultas relacionadas al tema del ingreso percibido para la determinación de la base imponible afecta al impuesto anual a la renta de una Pro-Pyme de giro inmobiliario.

Se solicitará información al SII a través de Ley N° 20.285 sobre acceso de información pública para conocer la cantidad de empresas con rubro inmobiliario que se hayan mantenido en el Régimen Pro-Pyme o que se hayan cambiado al Régimen General producto de una nueva instrucción del SII, cantidad de contribuyentes de actividad económica de inmobiliaria por región y de formulario 22 de la declaración impuesto anual a la renta que mantienen alguna observación de los contribuyentes que pertenecen al Régimen Propyme General y de Opcional de Transparencia en los años tributarios 2021, 2022 y 2023.

Realizar encuesta a asesores tributarios sobre lo relativo a la ley y sus instrucciones vigentes que ha impartido el SII en la determinación de la base imponible de una Pro-Pyme con giro inmobiliario. Para conocer el criterio tributario que utilizan a los ingresos percibidos provenientes en los contratos de promesas de ventas en la oportunidad de la determinación de la base imponible en el régimen tributario Pro-Pyme.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Interpretación de la ley tributaria

El termino de interpretación es establecer el significado de algo. De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española (RAE), es el de “explicar o declarar el sentido de una cosa y principalmente el de los textos carentes de claridad”. Por lo mismo interpretar el derecho tiene que ser la acción que ejecutan determinadas personas facultadas, con el fin de establecer el sentido claro de la ley.

La interpretación se realiza, no arbitrariamente, según puro arbitrio o sentimiento del que la hace, sino obedeciendo a ciertos criterios, principios o directrices. Cuando estos criterios o principios los señala el legislador, el sistema es reglado como es el caso del Código Civil Chileno. En el caso de Francia y Alemania no tienen criterios de interpretación de la ley, por ende, tienen un sistema no reglado. (Gillet, 2020)

La interpretación de la ley ha sido una actividad reglada en el derecho chileno, es decir, para determinar el sentido y alcance de las normas positivas se debe seguir el método contemplado en los artículos 19 al 24 del Código Civil. Por lo mismo, no de extrañar que la administración no se aparte de él. (Seguel, 2019, pág. 238)

Las instrucciones impartidas por la Dirección Nacional son vinculantes para todos los funcionarios de la administración tributaria, ellas son particularmente relevantes para que el derecho fiscal, debido a que permiten que los funcionarios apliquen de manera uniforme las normas impositivas en todo el territorio nacional, previniendo la arbitrariedad y respetando el principio de igualdad ante la ley y su corolario el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas. El Servicio de Impuestos Internos publica en su sitio de internet las interpretaciones oficiales de la ley tributaria, de manera de poder difundir su conocimiento entre la mayor cantidad de contribuyentes. Igualmente, en el sitio de internet del Servicio de Impuestos Internos se han clasificado los documentos de manera didáctica en una aplicación llamada Administrador de Contenido Normativo.

Cuando la administración interpreta una norma, los ciudadanos asumen que el pronunciamiento se conforma con la ley vigente, por lo que se acogen al él asumiendo que con ello están conformando su actuar con la legalidad. (Vergara, 2021, pág. 56)

El Código Tributario no contiene norma alguna sobre esta materia; por lo tanto, se debe atener a lo dispuesto en el artículo 2º del Código Tributario que ordena, para estos casos, aplicar las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales. En esta materia la remisión es a los artículos 19 al 24 del Código Civil:

Art. 19: *“Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.*

Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.”

El profesor Boetsch (Gillet, 2020) señala que

(i) una ley puede ser gramaticalmente perfecta, y sin embargo, su sentido jurídico puede ser ambiguo, oscuro o contradictorio; en otras palabras, el intérprete debe fijar en primer lugar el claro sentido de la norma, sin estar obligado a ceñirse estrictamente a su tenor literal.

(ii) Expuesto lo anterior, procede en el evento en que el sentido de la ley no sea claro, sino que oscuro o ambiguo. Al efecto, el inciso 2º del art. 19 establece que “se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestada en ella misma ...”.

De este modo, para buscar el sentido de la ley puede considerarse su razón o espíritu, es decir, realizar una interpretación teleológica buscando la finalidad de la ley. Esta intención o espíritu (finalidad de la ley) es un concepto de carácter objetivo, por lo que debe buscarse la finalidad manifestada claramente en la propia ley, sin que tenga cabida el subjetivismo de buscar una supuesta voluntad del legislador

Art. 20: *“Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.*

Art. 21: *“Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.*

Art. 22: *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”.* El profesor Boetsch (Gillet, 2020) señala que esta norma se funda en que todas las partes de una ley forman una unidad y responden a una misma intención o espíritu y es natural entonces que guarden armonía y no contradicción. Por tanto, si en un artículo de una determinada ley cierta expresión puede ser tomada en dos sentidos y en todos los demás artículos se considera uno de dichos sentidos, a la expresión ambigua habrá que atribuirle este sentido que demuestra ser el de la voluntad de la ley.

“Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”.

En relación al elemento sistemático de interpretación, cabe asimismo recordar lo dispuesto en el art. 4, que consagra el principio de especialidad frente a una contradicción de la ley, que se dé entre dos cuerpos legales, al señalar que “las disposiciones contenidas en los Códigos de Comercio, de Minería, de Ejército y Armada, y demás especiales, se aplicarán con preferencia a las de este Código”.

Art. 23: *“Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley, se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes”.*

Art. 24: *“En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural”.* El profesor Boetsch (Gillet, 2020) define el espíritu general de la legislación es lo que integra e informa a todo el ordenamiento jurídico cuya función interpretativa se encuentra expresamente reconocida en el precepto en

análisis y por otro la equidad natural consiste en la consideración de un caso particular para darle una solución justa y prudente en atención a sus circunstancias especiales.

El Abogado Matus señala “El Servicio de Impuestos Internos, personificado en algunos de sus funcionarios, tiene la facultad de interpretar administrativamente la ley tributaria, de acuerdo al artículo 6º letra A del Código Tributario, que contiene las facultades del Director del SII, entre las que encontramos:

1º Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y,

2º Absolver consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades.

En cuanto a esta facultad- obligación de absolver consultas debemos hacer referencia al inciso segundo del artículo 45 de la Ley Orgánica del Servicio, según el cual el Director estará obligado a dar respuesta solo a las consultas que sobre interpretación y aplicación de las leyes tributarias formulen los jefes de Servicio y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición.

El mismo artículo 6º del Código Tributario, en la letra B N.º 1, señala que corresponde a los directores regionales, dentro de su jurisdicción: 1º Absolver las consultas sobre la interpretación de las normas tributarias. Pero esta facultad de los Directores Regionales es limitada, al establecer que los informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las que no haya precedentes, deberán ser sometidas a la aprobación del Director. En consecuencia, si bien desde un punto de vista formal comparten facultades de interpretación de la legislación tributaria, tanto el director como los Directores Regionales, en realidad solo detenta tal facultad el Director, al ser solo este quien modifica una determinada interpretación y pronunciarse sobre materias nuevas” (Matus & Abundio, 2021)

2.1.1 Formas de manifestación de la interpretación administrativa

Las normas citadas nos permiten diferenciar o clasificar la interpretación administrativa de la ley tributaria, atendiendo a su origen, en: *Interpretación de oficio*, exclusiva del director, contenida principalmente en circulares que corresponden a la interpretación de la ley tributaria. *Interpretación a petición de parte*, vía consultas, propia tanto del director como de los directores regionales; contenida en documentos de distinta denominación principalmente

oficios, que corresponde a una aclaración y/o aplicación, por lo que su aplicación no es extensiva al resto de los contribuyentes, siendo en definitiva una respuesta en particular, que tiene presente la situación concreta que se plantea y los antecedentes que son aportados por el contribuyente consultante.

2.1.2 Fuerza obligatoria de la interpretación administrativa

El Abogado Matus señala “Esta interpretación obliga a los funcionarios del SII, pero no a los Tribunales de Justicia ni a los particulares no funcionarios.

Obliga a los funcionarios del SII. Según el Artículo 7 del Título II del DFL N° 7 de fecha 30-09-1980 se fija la Ley Orgánica del SII, en que señala que el Director es el Jefe Superior del Servicio y en consecuencia tiene la autoridad, atribuciones y deberes inherentes a tal calidad; en forma especial, a este respecto, dicha ley le encomienda la súper-vigilancia en el cumplimiento de las instrucciones que imparta y la estricta sujeción de los dictámenes, resoluciones e instrucciones que, sobre las leyes y reglamentos, emita la Dirección.

No obliga a los Tribunales de Justicia, pues estos deben resolver de acuerdo a la ley.

Tampoco obliga a los particulares, a estos los puede obligar una resolución del SII que, en virtud de facultades entregadas por la ley, ordene, por ejemplo: que los contribuyentes presenten un estado de situación, artículo 60 inciso segundo del Código Tributario; un cambio de sujeto de los impuestos a las ventas y servicios, artículo 3° inciso tercero del D.L. N° 825, de 1974, etc. pero la interpretación administrativa no les obliga.

Sin embargo, existe una contradicción, que igual el contribuyente debe tener sujeción a lo que interprete el SII, ya que tiene consecuencias importantes según el artículo 26 del Código Tributario, conforme a dicha norma no procede el cobro con efecto retroactivo, cuando el contribuyente se ajustó de buena fe a una determinada interpretación administrativa de la ley tributaria, efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, siempre que se cumplan determinados requisitos, a saber: Existencia de una interpretación administrativa de la ley tributaria, Que emane de órganos competentes, o sea, la Dirección o direcciones regionales que son autoridades, según el artículo 6° del C.T., con facultades de interpretación. También pueden incluirse aquellos funcionarios en quienes hayan delegado facultades, Debe estar contenida en documentos oficiales como circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales, Esos documentos deben estar destinados a impartir instrucciones a

los funcionarios del Servicio o a ser conocidos por los contribuyentes en general o por no o más de estos en particular. Pues va desde una desde una circular destinada a ser conocida por todos hasta la respuesta dada a una determinada consulta planteada por un contribuyente. El contribuyente debe acogerse de buena fe a la interpretación oficial; el contribuyente tiene la convicción de que su conducta se ajusta a derecho, o mejor, a la ley según la interpretación del Servicio de Impuestos Internos.” (Matus & Abundio, 2021)

En la página web del SII dentro de las informaciones que da conocer en forma pública aparece una pregunta y respuesta sobre el alcance de una consulta tributaria emitida bajo un Oficio. La autoridad tributaria señala que: “El Director da respuesta a contribuyentes sobre una materia específica, respecto de la cual no hay un pronunciamiento oficial de la autoridad, **esta respuesta si bien se dirige al contribuyente que hizo la consulta, también constituye jurisprudencia administrativa que debe ser aplicada por el Servicio en situaciones iguales y puede ser invocada por otros contribuyentes que se encuentren en una situación semejante.** La consulta tributaria es una situación tributaria particular de un determinado contribuyente, la cual se presenta al Director Regional, para su aclaración y/o aplicación, siendo resuelta por éste mediante un Oficio, **por lo que su aplicación no es extensiva al resto de los contribuyentes, siendo en definitiva una respuesta particular, que tiene presente la situación concreta que se plantea y los antecedentes que son aportados por el contribuyente consultante**”. (Servicio de Impuestos Internos, 2015)

2.2 Diferencias entre normas contables y la ley tributaria e interpretaciones del SII genera impuestos diferidos a la renta

El Decreto Ley 824 establece la normativa para la determinación de la base imponible afecta al impuesto a la renta empresarial que dependerá además del tipo de régimen tributario que tenga el contribuyente. En este proceso se agregan gastos o excluyen ciertos ingresos que difieren de la norma tributaria por provenir de la norma contable. La ley del impuesto a la Renta no establece una remisión directa con carácter general a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) para la determinación de la renta imponible. En ninguna parte de la norma tributaria incluida las instrucciones del SII, señala que el resultado consignado en los Estados Financieros elaborados a partir de normas contables deba ser el mismo como base o renta imponible con el fin de calcular el impuesto a la renta. En efecto, algunos ajustes extracontables, que debieran realizarse en la determinación de la Renta Líquida Imponible de los contribuyentes, que llevan la contabilidad acorde a las normas internacionales de contabilidad como es: NIC 16 Depreciación de Activos Fijos, NIC 2 Costos de las Inventarios a su Valor Neto Realizable, NIC 40 Valorización de las Propiedades de Inversión, entre otras.

Belaunde (Belaunde, 2018, pág. 161) señala que: “no podemos negar que los estados financieros son el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta Empresarial y, por tanto, resulta esencial que las operaciones se registren contablemente en forma correcta. En otras palabras, el resultado contable reflejado en los estados financieros únicamente constituye una base metodológica para determinar la base imponible del impuesto a la Renta Empresarial y, llegado el caso, pueden ser un medio de prueba de gran importancia”.

Ferreiro (Ferreiro, 2016) señala que: “la contabilidad conserva así el papel que le corresponde como apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados sin invadir un terreno que no le corresponde: el de la normativa fiscal”.

En efecto, la contabilidad sirve para conocer el estado de la empresa, sus resultados generados, realizar estimaciones futuras en base a resultados históricos. El resultado contable que se obtenga será la base para la determinación de la Renta Líquida Imponible calculada en virtud a lo establecido en la Ley del impuesto a la Renta.

El resultado contable que difiere del resultado tributario como ocurre en la mayoría de los

países de Latinoamérica, también en Estados Unidos y Reino Unido realizan ajustes al resultado contable depurándolo para finalmente obtener la base impositiva, lo contrario ocurre en Alemania, Francia, España y Italia que comparten la normativa tributaria con las normas contables, es decir no hay ajustes para el cálculo de la base imponible. En la actualidad existen 2 modelos que la doctrina internacional reconoce para la determinación del impuesto a la renta empresarial:

Sistema de Balance Único con correcciones: el resultado contable constituye la base imponible del tributo, lo que significa que las normas contables y/o estándares contables utilizados para la determinación del impuesto a la renta empresarial constituyen la fuente normativa tributaria. Ello significa que, cualquier modificación que se pudiera dar en el tratamiento que las normas contables establezcan afectará necesariamente la determinación del impuesto a la Renta Empresarial. Este sistema considera a la contabilidad como base imponible del impuesto a la Renta Empresarial en la medida que el régimen normativo se remite al resultado contable como punto de partida. Las administraciones tributarias que apliquen este modelo podrían válidamente exigir “cierto tipo de contabilización sobre la base de la lectura que ellos tuvieran en cuanto a lo que señalen las normas y/o estándares contables”, en la medida que la base del impuesto a la renta empresarial se encuentra sujeto a lo establecido por las normas contables. En otras palabras, la forma de contabilización de las operaciones podría generar la pérdida de una deducción, pudiendo las administraciones tributarias válidamente exigir que para que un costo o gasto sea reconocido, deba encontrarse registrado contablemente. Al amparo de este modelo, cualquier corrección que se pudiera efectuar en los estados financieros de una empresa, con posterioridad a la fecha en que se presentó la declaración de impuesto a la renta, generaría una posterior presentación de una declaración de rectificatoria en la medida que la base del impuesto a la renta se encuentre sujeto a lo consignado en los estados financieros, sin ningún tipo de conciliación. (Belaunde, 2018, págs. 162-163)

Sistema de Balance Independientes: En este sistema, el resultado contable consignado en los estados financieros es usado como punto de partida práctico para la determinación del impuesto a la renta empresarial, pero se somete a la regulación de las normas tributarias los ingresos computables, los gastos deducibles y los criterios para su valoración e imputación. En otras palabras, conforme a este modelo, en los hechos hay un balance tributario que se

elabora a partir del balance contable, pero en forma independiente del mismo. En ese sentido, no será determinante la forma como las normas contables establezcan el tratamiento de una operación, sino que será indispensable el análisis de dicha operación o hecho conforme a las normas tributarias a fin de hallar la base imponible del impuesto que corresponde. Como puede apreciarse en este modelo, a diferencia de lo que ocurre en el “Sistema de Balance Único con correcciones”, las Administraciones Tributarias no pueden exigir que para un costo o gasto sea reconocido a efecto del Impuesto a la Renta Empresarial deba ser contabilizado, salvo que las propias normas tributarias lo exijan de manera específica. Es así que, una ventaja de este modelo sería que válidamente vía declaración jurada del impuesto, se pueden efectuar adiciones y deducciones a fin de reconocer un costo o gasto, aunque no esté contabilizado, salvo evidentemente que las propias normas tributarias exijan una manera específica de contabilización. (Belaunde, 2018, pág. 163)

En el caso de Chile se considera el Modelo de Sistema de Balance Independientes que al resultado contable obtenido no es el válido para efectos tributarios y se necesitan hacer los ajustes respectivos para la determinación de la Renta Líquida Imponible.

2.2.1 Base Financiera para el Impuesto a la Renta

La normativa contable de la NIC 12 que se refiere principalmente a la contabilización del impuesto diferido, que corresponde al impuesto por recuperar o pagar en años posteriores por situaciones contables que se reconocen en el ejercicio presente pero que difieren con las normas tributarias, dando lugar al reconocimiento contable de impuestos por activos diferidos y/o bien por impuestos por pasivos diferidos.

El activo por Impuesto Diferido se produce por la comparación de:

| | | |
|-------------------|---|-------------------|
| ACTIVO FINANCIERO | < | ACTIVO TRIBUTARIO |
| PASIVO FINANCIERO | > | PASIVO TRIBUTARIO |

El pasivo por Impuesto Diferido se produce por la comparación de:

| | | |
|-------------------|---|-------------------|
| ACTIVO FINANCIERO | > | ACTIVO TRIBUTARIO |
| PASIVO FINANCIERO | < | PASIVO TRIBUTARIO |

Por ejemplo, la empresa en un ejercicio comercial obtiene Pérdida Tributaria que es un gasto

para la determinación de la RLI en el ejercicio siguiente de acuerdo la ley de impuesto a la renta (Art. 31 número 3), mientras que lo contable no traslada esa pérdida para el ejercicio siguiente, pero si podrá registrar en la contabilidad, un Activo por Impuestos Diferidos equivalente al valor de la pérdida tributaria multiplicada por la tasa de impuesto al renta que se estima su recuperabilidad (27% para el Régimen Semi-Integrado, 25% ó 10% ó 12,5% según sea el caso para el Régimen Pro-Pyme General) e incierto a una tasa efectiva menor de impuesto final (Impuesto Global Complementario o Adicional) para contribuyentes del Régimen Pro-Pyme Transparente. Lo mismo ocurre si se deba pagar Impuesto a la Renta por algún gasto incluido en la contabilidad que no es aceptado por la Ley del Impuesto a la Renta tales como Estimaciones de Deudores Incobrables, Estimaciones de Indemnizaciones de Años de Servicios o de Vacaciones al Personal que son parte integra de pasivos financieros de mayor valor que el pasivo a valor tributario. Se afectarán con Impuesto en el presente ejercicio, reconociéndose la contabilidad el Impuesto por Activo Diferido que se recupera una vez que sea aceptado por la ley tributaria en ejercicios posteriores cuando incurra la obligación para casos del Régimen General o bien su respectivo pago efectivo para el Régimen Pro-Pyme. El mismo efecto tendría que cierto pasivos o deudas de carácter exigible que la empresa tiene con terceros, deba afectarlos con impuesto a la, tales como ingresos percibidos por Contrato de Promesas de Ventas.

En aquellos casos que no hay recuperación a ejercicios posteriores y que la ley tributaria los afecta a impuesto a la renta, en término contable se le conoce como Diferencias Permanentes como son las Multas pagadas del Artículo 21 inciso 2 de la Ley del Impuesto al Renta.

También ocurre las adquisiciones de activos realizables (mercaderías) o activos fijos al contado para una Pro-Pyme que el monto de tal pago traducida a la tasa del impuesto a la renta en el ejercicio presente tenga menor pago de impuesto, pero al futuro tenga que pagar impuesto cuando los venda, ya que costo tributario de aquellos bienes a futuro que rebajar. Entonces el primer ejercicio de su adquisición al contado y que hace uso de ese beneficio temporal tributario, la empresa debiera reconocer un pasivo por impuesto diferido, para el conocimiento de cuanto impuesto a la renta tendrá que devolver en el futuro por causa de un activo que hoy está llevando a gasto para pagar un menor impuesto en el presente.

2.2.2 Base Tributaria para el Impuesto a la Renta

En la práctica se observa que no se determina lo indicado anteriormente del cálculo del impuesto diferido se pierde ese dato y contabilizan el impuesto a la renta por el monto que se declara y paga en el Formulario 22 Declaración de Impuesto Anual a la Renta y más aún el registro contable se sitúa en el mes de abril (fecha de vencimiento de la declaración de renta) del año de la declaración y pago y no del año que devengo tal renta. El monto que contabilizan no corresponde al gasto del impuesto a la renta del año.

La determinación del Impuesto a la Renta para Contribuyentes del Régimen Propyme se encuentra en la letra f) núm. 3 de la letra D Número 14 de Ley de Impuesto a la Renta, aplicada para el Pro-Pyme General y con para Opcional de Transparencia Tributaria con algunas particularidades en el ingreso que quedan afectas a impuesto también las rentas exentas o no afectas conforme a la ley, también las rentas con motivo de participaciones en otras empresas.

Figura 1: Comparación Base Financiera y Tributaria para cálculo Impuesto Renta

| | Base Financiera | Base Tributaria |
|------------------------------------|------------------------|------------------------|
| Resultado Contable | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Ingresos Anticipado de Clientes | | 3.000.000 |
| Multas | 60.000 | 60.000 |
| Compras de Activos Fijos (Contado) | | -500.000 |
| Base Imponible | 1.060.000 | 3.560.000 |
| Impuesto Tasa 10% | \$ 106.000 | \$ 356.000 |
| Impuesto a la Renta del Año | 106.000 | |
| Impuesto Diferido (Activo) | 300.000 | |
| Impuesto Diferido (Pasivo) | -50.000 | |
| | \$ 356.000 | |

Fuente: Elaboración Propia

Para un contribuyente Pro-Pyme General que lleva contabilidad determina un impuesto a pago de \$356.000 equivalente al 10% sobre la Base Imponible, que se compone de acuerdo a la Base Financiera de \$106.000 como gasto de impuesto a la renta del ejercicio y lo demás

son valores a recuperar o pagar en años tributarios posteriores. Un activo por Impuesto Diferido por \$300.000.- que corresponde al 10% de ingresos anticipado de clientes, cuyo impuesto se está pagando en el ejercicio actual con recuperación en el año que ocurra la venta, sería un impuesto anticipado a cuenta de la transacción de venta cuando se materialice. Un pasivo por Impuesto Diferido por \$50.000.- que corresponde al 10% de las compras de activos fijos al contado, hoy le sirve por el flujo de efectivo para pagar menos impuestos, pero cuando no lo tenga por causa de una venta tendrá que devolver ese impuesto en el precio que resulte la venta que no tendrá costo para descontar, pagando el 100% de impuesto por esa transacción.

3. METODOLOGÍA Y CONTEXTO

3.1 METODOLOGÍA

La investigación se basa en el método deductivo que pretende obtener un razonamiento lógico en la ley y en las instrucciones del SII a través de las Circulares y Oficios por casos en consultas relacionadas al tema del ingreso percibido para la determinación de la base imponible afecta al impuesto anual a la renta de una Pro-Pyme de giro inmobiliario.

Realizar encuesta a asesores tributarios sobre lo relativo a la ley y sus instrucciones vigentes que ha impartido el SII en la determinación de la base imponible de una Pro-Pyme con giro inmobiliario. Para conocer el criterio tributario que utilizan a los ingresos percibidos provenientes en los contratos de promesas de ventas en la oportunidad de la determinación de la base imponible en el régimen tributario Pro-Pyme.

Se utiliza la técnica de encuesta (Anexo 2) porque es ampliamente utilizada como procedimiento de investigación, ya que permite obtener y elaborar datos de modo rápido y eficaz, solo conocer una respuesta precisa del asesor tributario sobre el elemento básico de la determinación de la base imponible de una Pro-Pyme que es el ingreso percibido proveniente de contratos de promesas de ventas de inmuebles (Formato Anexo 1).

Según la Dr. Anguita (Anguita, 2002), señala que la encuesta presenta las siguientes características que se pueden destacar:

1. La encuesta permite aplicaciones masivas, que mediante técnicas de muestreo adecuadas pueden hacer extensivos los resultados a comunidades enteras.
2. El interés del investigador no es el sujeto concreto que contesta el cuestionario, sino la población a la que pertenece; de ahí, como se ha mencionado, la necesidad de utilizar técnicas de muestreo apropiadas.
3. Permite la obtención de datos sobre una gran variedad de temas.
4. La información se recoge de modo estandarizado mediante un cuestionario (instrucciones iguales para todos los sujetos, idéntica formulación de las preguntas, etc.), lo que faculta hacer comparaciones intragrupalas.

3.2 CONTEXTO: MARCO LEGAL

La ley N° 21.210 publicada el 24 de febrero de 2020 establece un nuevo régimen tributario para las micro, pequeñas y medianas empresas a contar del 01 de enero de 2020. Un régimen especial para incentivar la inversión, capital de trabajo y liquidez de las Pymes.

Concepto Pyme

El número 1 del Art. 14 D de dicho artículo define el concepto "Pyme" e indica lo siguiente:

"Para efectos de este artículo se entenderá por Pyme, aquella empresa que reúna las siguientes condiciones copulativas:

(a) Que el capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 unidades de fomento, según el valor de esta al primer día del mes de inicio de las actividades.

(b) Que el promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 unidades de fomento, y mantenga dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo.

Si la empresa ejerciera actividades por menos de 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios que corresponda a los que realice sus actividades.

Además, añade que el límite de ingresos podrá excederse solo una vez, sin embargo, no podrá ser mayor a 85.000 unidades de fomento (UF) en ningún caso".

Se confirma lo señalado en la ley a través del Oficio N° 3231 de fecha 15-11-2021 (Exclusión del régimen Pro Pyme en caso de incumplimiento de requisitos, 2021).

Se plantea la Situación: Inicio de actividades cumpliendo los requisitos del Art. 14 D N° 1 letra a) de la L.I.R. pero al término del año obtiene ingresos brutos superiores a 75.000 U.F. o incluso supera 85.000 U.F. (no cumple con el requisito Art. 14 D N° 1 letra b) de la L.I.R.

Respuesta del SII: Por incumplimiento debe abandonar el régimen Pro-pyme a partir de enero de año siguiente, por lo cual debe dar aviso entre el 01 de enero al 30 de abril del año siguiente al del incumplimiento.

“Para efectos de realizar el cómputo, se considerarán ingresos del giro **los que provienen de la actividad que realiza habitualmente** el contribuyente, incluyendo ventas, exportaciones, prestaciones de servicios y otras operaciones; y, excluyendo aquellos ingresos extraordinarios, como en el caso de ganancias de capital, o esporádicos, como los obtenidos en la venta de activo inmovilizado.

Para el cómputo de los ingresos brutos del giro no se considerará el impuesto al valor agregado ni otros impuestos adicionales o específicos que se recarguen al precio o remuneración ni las rentas señaladas en la letra (c) siguiente.

El cálculo del promedio de ingresos brutos se determinará en base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley 825 de 1974. Dicha información será puesta a disposición en el sitio personal del contribuyente por el Servicio de Impuestos Internos y deberá ser complementada o ajustada por la empresa, según corresponda. El Servicio mediante una o más resoluciones establecerá la forma en qué se llevará a cabo la determinación del ingreso bruto y la forma de poner a disposición la información.

Los créditos incobrables que correspondan a ingresos devengados que se castiguen durante el ejercicio, se descontarán para efectos del cómputo del promedio anual de ingresos brutos.

Adicionalmente, para el cálculo del promedio de ingresos brutos se deberá sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas o entidades relacionadas, y además, sumar las rentas de dichas empresas o entidades relacionadas provenientes de la tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que las entidades relacionadas perciban con motivo de participaciones en otras empresas o entidades.

Para efectos de este artículo, se considerarán empresas o entidades relacionadas según se establece en el artículo 8º número 17 del Código Tributario y los ingresos de las entidades relacionadas se sumarán, en su totalidad, en los casos de las letras a) y b) de dicho artículo; en tanto que, en los casos de las letras c), d) y e) del artículo referido se considerará la proporción que corresponda a la participación en el capital, utilidades, ingresos o derechos a votos, según resulte mayor”.

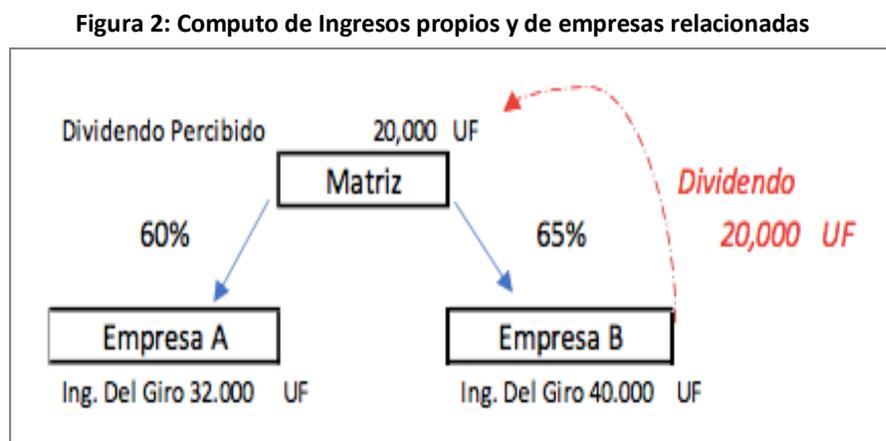
Se confirma lo señalado en la ley a través del Oficio N° 854 de fecha 01-04-2021 (Cómputo de Ingresos del régimen Pro Pyme, 2021).

Se plantea la Situación: Sociedad relacionadas en que la controlada presta servicio a su empresa matriz.

Respuesta del SII: Para calcular el límite de las 75.000 U.F. atendido que se encuentran relacionadas se deberán considerar los ingresos del giro de la Sociedad Matriz y sumarle los ingresos de la empresa relacionada. Además, deberán sumar los ingresos las rentas provenientes de capitales mobiliarios, derechos, acciones y participaciones percibidas de otras empresas.

Además, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Resolución N° 85 de fecha 22 de julio de 2020 “Establece forma de determinación del Promedio de Ingresos Brutos a que se refiere la Letra B) del N°1 de la letra D) del Artículo 14 de la Ley Sobre Impuesto A La Renta”

Donde representa en forma de esquema lo siguiente:



Fuente: Circular 62 de fecha 24-09-2020

En el ejemplo, la Empresa A, para determinar si sus ingresos propios y de relacionados no exceden de 75.000 unidades de fomento, atendiendo a que existe un controlador común, y por tanto debe computar la totalidad de los ingresos de sus relacionados, deberá efectuar el siguiente cálculo: $UF\ 32.000 + UF\ 20.000 + UF\ 40.000 = UF\ 92.000$, resultando de esta forma improcedente su incorporación o permanencia en el régimen Pro Pyme. Sin embargo,

atendido que la Empresa B hizo una distribución de utilidades de UF 20.000 a su matriz, las cuales provienen de utilidades generadas por el giro de dicha entidad, la Empresa A no deberá considerar en el cómputo de sus ingresos promedio dicha cantidad, porque se estarían duplicando.

De este modo, el cálculo de la Empresa A es el siguiente: UF 32.000 + UF 40.000 = UF 72.000; pudiendo dicha empresa acogerse o permanecer en el régimen Pro Pyme, según corresponda.

Lo anterior no aplicaría en caso que el dividendo que distribuye la Empresa B provenga de participaciones en otras sociedades que mantiene la Empresa B.

“Las empresas o entidades relacionadas deberán informar anualmente a la empresa respectiva, en la forma y plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, el monto total de los ingresos que deban sumarse para efectos de determinar la aplicación de este régimen, los que se expresarán en unidades de fomento conforme a lo señalado en el párrafo sexto de esta letra (b).

(c) Que el conjunto de los ingresos que percibe la Pyme en el año comercial respectivo, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de sus ingresos brutos del giro:

(i) Cualquiera de las descritas en los números 1°.- y 2°.- del artículo 20. Con todo, no se computarán para el cálculo del límite del 35% las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

(ii) Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.

Para los efectos señalados en esta letra, se considerarán sólo los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los bienes y participaciones señaladas. No se considerarán las enajenaciones de tales bienes que generen una renta esporádica o la cesión a título oneroso de los derechos reales constituidos sobre dichos bienes.

(iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión”.

Se confirma lo señalado en la ley a través del Oficio N° 1558 de fecha 24-05-2023
(Exclusión de régimen tributario pyme por incumplimiento de condiciones, 2023).

Se plantea la Situación: Dividendo percibido por sociedad supera el 35% de los ingresos del giro.

Respuesta del SII: Se debe abandonar el régimen pro-pyme, dando aviso de tal circunstancia entre el 01 de enero al 30 de abril del año siguiente al año del incumplimiento.

Régimen Propyme General

“La Pyme acogida al régimen de esta letra D) podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, la que se ejercerá en la forma y plazo que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. La Pyme que no ejerza dicha opción deberá llevar contabilidad completa en cuyo caso, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en esta letra D), mediante los ajustes que corresponda realizar. Aún en el caso que la Pyme opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a esta letra D).

Para efectos de llevar la contabilidad simplificada y determinar la tributación de la Pyme, se aplicarán las siguientes reglas:

(a) El Servicio de Impuestos Internos pondrá a disposición, en el sitio personal del contribuyente, entre el 15 y el 30 de abril del año tributario respectivo, la información digital con la que cuente, en especial aquella contenida en el registro electrónico de compras y ventas establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, para que la Pyme realice su declaración y el pago de los impuestos anuales a la renta, complementando o ajustando, en su caso, la información que corresponda. Lo anterior no liberará a la empresa de realizar una rectificación de su declaración en caso que dicha empresa o terceros hayan entregado información inexacta o fuera de plazo al Servicio, siendo aplicables en ese caso los intereses

y multas que correspondan de conformidad a la ley, sin perjuicio de lo establecido en el número 7 de la letra A) de este artículo que resultará aplicable a la Pyme.

Lo dispuesto en esta letra (a) también será aplicable respecto de las Pymes que opten por el régimen del número 8 de esta letra D).

(b) Deberá tributar anualmente con impuesto de primera categoría, con la tasa establecida en el artículo 20 para este tipo de empresas. Serán procedentes todos los créditos que correspondan conforme a las normas de esta ley a las Pymes sujetas a este régimen.”¹

(c) Estará liberada de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.

(d) Depreciará sus activos físicos del activo inmovilizado de manera instantánea e íntegra en el mismo ejercicio comercial en que sean adquiridos o fabricados.

(e) Reconocerá como gasto o egreso, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricados en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda.

(f) Determinará la base imponible, sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la Pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) de este artículo, en cuyo caso la Pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme con las normas generales.”

En el tratamiento de los ingresos percibidos por promesas de ventas de inmuebles, el Servicio de Impuestos Internos ha emitido el Oficio N° 1339 de fecha 04-05-2023 (Ingresos percibidos por contratos de promesa de venta de inmuebles, por contribuyentes acogido al régimen pro-pyme, 2023).

Se plantea la Situación: Empresa dedicada exclusivamente a la compra y venta de inmuebles sujeta al régimen pro-pyme recibe ingresos por promesas de ventas.

Respuesta del SII: Los ingresos originados en promesas de venta de inmuebles celebrados por un contribuyente acogido al régimen pro-pyme deben incorporarse en la base imponible en el ejercicio en que se perciban.

¹ Art. 26 de la Ley N° 21.578

Con anterioridad existen el Oficio N° 1556 de fecha 11-05-2022 y el Oficio N° 2118 de fecha 12-07-2022 (Solicita reconsiderar el Oficio N° 1556 de fecha 11-05-2022 que califica los anticipos recibidos de clientes como ingresos percibidos).

Como normativa general de los ingresos por promesas de ventas aplicada a los contribuyentes del régimen Semi-Integrado, en los cuales tienen una norma tributaria específica del **Art. 29 Inciso 3 de la L.I.R.** que señala que “los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.....”

Mientras que del régimen Pro-Pyme no está resuelto su aplicación completa, desde el cómputo de los ingresos hasta la determinación de la base imponible por sus ingresos percibidos por promesas de venta y el efecto de las facturaciones posteriores o escrituras de ventas por operaciones exentas.

La Circular N° 62 del 24-09-2020 “Instruye sobre los nuevos regímenes tributarios incorporados por la Ley N° 21.210, para la micro, pequeña y mediana empresa contenidos en el artículo 14 letra D) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2020.” Define ingresos percibidos y ingresos devengados en lo siguiente:

1.5.1.1 Ingresos percibidos: aquellos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona.

También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas bajo este concepto aquellos casos en que no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

1.5.1.2 Ingresos devengados: aquellos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. De

esta manera, cuando el ingreso se devenga, nace el título o derecho sobre él, independientemente de su pago o percepción.

1.5.1.3 Ingresos que deben ser considerados para la determinación de la base imponible del IDPC de los contribuyentes del régimen del N° 3, de la letra D) del artículo 14: Los contribuyentes acogidos al régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14, como regla general, solo deben considerar los ingresos percibidos.

- a) En términos generales, se considerarán los ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, que provengan de las operaciones de venta, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad; Cabe precisar que no debe incluirse entre los ingresos percibidos el monto correspondiente a IVA u otros impuestos especiales.

.....

Para la determinación de la base imponible se aplicarán además las siguientes reglas:

(i) Normas especiales respecto de los ingresos.

“Para determinar los ingresos provenientes del rescate o enajenación de las inversiones en capitales mobiliarios, o de la enajenación de participaciones a que se refiere la letra c), del número 1.- de esta letra D), o en general, en la enajenación de bienes que no pueden depreciarse conforme a esta ley, se rebajará del ingreso percibido, y en el mismo ejercicio en que ocurra, el valor de la inversión efectivamente realizada, reajustada de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al del egreso o inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.

En ningún caso formarán parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible de la Pyme las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A) de este artículo o al régimen del número 3 de la letra D) de este artículo.

(ii) Normas especiales respecto de los egresos o gastos.

Se entenderá por gastos pagados o egresos aquellas cantidades efectivamente pagadas por concepto de compras, importaciones, prestaciones de servicios, remuneraciones, honorarios, intereses e impuestos que no sean los de esta ley. Asimismo, corresponderá a un egreso o gasto las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio que previamente hayan sido reconocido en forma devengada o por préstamos otorgados por la Pyme.

En el caso de adquisiciones de bienes o servicios pagaderos en cuotas o a plazo, podrán rebajarse sólo aquellas cuotas o parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente.

Tratándose de la enajenación o rescate de inversiones en capitales mobiliarios, o en participaciones a que se refiere la letra c), del número 1.- de esta letra D), o en general, en bienes que no pueden depreciarse conforme a esta ley, el egreso respectivo, correspondiente al valor de la inversión efectivamente realizada, se deducirá en el ejercicio en que se perciba el valor de rescate o enajenación, reajustada de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación o rescate, según corresponda.”

Para la deducción de los egresos o gastos, aplicará el artículo 31, con las modificaciones que establece este artículo y considerando la naturaleza de Pyme de las empresas acogidas a este régimen.

Se confirma lo señalado en la ley a través del Oficio N° 1632 de fecha 18-05-2022 (Egresos en régimen pro-pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, 2022).

Se plantea la Situación: Contribuyente con giro de compra y venta de bienes raíces consulta sobre la oportunidad del egreso o gasto, no enajenados.

Respuesta del SII: Si fueron adquiridos con el objeto de venderlos, clasificándose dentro de las existencias se rebajan en el mismo ejercicio en que sean adquiridos los

inmuebles que no hubieren sido vendidos.

Si fueran activos fijos, el valor o costo de dichos terrenos puede ser reconocido como tal en la oportunidad en que sean enajenados.

Oficio N° 1292 de fecha 27-04-2023 (Depreciación y/o reconocimiento de gasto de bienes inmuebles en el régimen pro-pyme genera, 2023).

Se plantea la Situación: *Adquisición de bien raíz (que no sería terreno) consulta ¿si constituye un gasto o únicamente un activo fijo?*

Respuesta del SII: *Si fue adquirido para venderlo es egreso en el mismo ejercicio en que fue adquirido. Si es activo fijo en aquella parte que puede ser depreciada puede ser rebajada de manera instantánea e íntegra en la determinación de la base imponible del ejercicio comercial en que se efectúa la compra del inmueble.*

(g) Estará liberada de mantener y preparar los registros de rentas empresariales establecido en las letras (a), (b) y (c) el número 2 de la letra A) de este artículo, salvo que perciba o genere rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. En este último caso, podrá eximirse de esta obligación en caso que las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el capital propio o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución y de acuerdo a las reglas que se establecen a continuación.

Si la empresa no emitiera los documentos electrónicos respectivos, la Pyme preparará y mantendrá los registros de rentas empresariales a que se refieren las letras (a), (c) y (d) del número 2 de la letra A) de este artículo, para lo cual considerará el capital propio tributario que se determine conforme a la letra (j) del número 3 de esta letra D).

(h) No aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades si la Pyme no obtiene rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida que se controlen en el registro REX, gravándose, en ese caso, todo retiro, remesa o distribución con impuestos finales, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría, cuando proceda, según lo dispuesto en la letra (i) siguiente.

En los demás casos, para la aplicación de los impuestos finales, los retiros, remesas o distribuciones se imputarán conforme a lo dispuesto en el número 4 de la letra A) de este artículo.

(i) Para efectos de asignar los créditos establecidos en los artículos 56 N° 3, 63 y 41 A, deberán mantener y preparar el registro SAC, conforme a lo dispuesto en la letra d) del N° 2 de la letra A) de este artículo, registrando en forma separada los créditos por impuesto de primera categoría sin la obligación de restitución y aquellos con la obligación de restitución. Los créditos con obligación de restitución corresponden a aquellos que, directa o indirectamente, provienen de empresas acogidas al régimen establecido en la letra A) de este artículo.

La asignación del crédito del registro SAC se realizará conforme a lo dispuesto en el número 5.- de la letra A) de este artículo. En caso que se mantengan registrados créditos por impuesto de primera categoría sin la obligación de restitución y con la obligación de restitución, se asignarán en primer lugar los créditos sin obligación de restitución, y una vez agotados estos, se asignarán los créditos con obligación de restitución.

Para efectos de lo establecido en la letra (h) y en la letra (i) precedentes, podrá aplicarse a la empresa acogida al N° 3 de esta letra D), lo señalado en la letra a) del N° 8 de la letra A), según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

(j) Reglas especiales para determinar un capital propio tributario simplificado.

Para todos los efectos, la forma de determinación del capital propio tributario, al 1° de enero de cada año, de una Pyme acogida al Régimen Pro Pyme, se realizará determinando la diferencia entre:

- El valor del capital aportado formalizado mediante las disposiciones legales aplicables al tipo de empresa, más las bases imponibles del impuesto de primera categoría determinada cada año, según corresponda, más las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas; y,

- El valor de las disminuciones de capital, de las pérdidas, de las partidas del inciso segundo del artículo 21 pagadas y de los retiros y distribuciones efectuadas a los propietarios en cada año.

El capital propio tributario será informado por el Servicio de Impuestos Internos a la empresa, para que proceda a su complementación o rectificación en caso que corresponda, en la forma en que lo establezca mediante resolución.

(k) Reglas especiales para determinar los pagos provisionales mensuales.

Las empresas acogidas al Régimen Pro Pyme efectuarán un pago provisional conforme a lo siguiente:

- (i) **En el año del inicio de sus actividades, la tasa será de 0,25%.**
- (ii) **Si los ingresos brutos del giro del año anterior no exceden de 50 mil unidades de fomento, se efectuarán con una tasa de 0,25% sobre los ingresos respectivos.**
- (iii) **Si los ingresos brutos del giro del año anterior exceden de 50 mil unidades de fomento, se efectuarán con una tasa de 0,5% sobre los ingresos respectivos.**

El saldo anual debidamente reajustado se imputará y podrá ponerse a disposición de los propietarios, según corresponda, de acuerdo a los artículos 93 a 97. El Servicio de Impuestos Internos instruirá la forma de determinación de los pagos provisionales y su puesta a disposición mediante resolución.

4.- Tributación de los propietarios contribuyentes de impuestos finales de la Pyme

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de este artículo, considerando las disposiciones de esta letra D).

5.- Procedimiento para acogerse al Régimen Pro Pyme

Las empresas que cumplan con las condiciones establecidas en el número 1.- de esta letra D), y que no opten por otro régimen al momento de iniciar sus actividades, quedarán acogidas por el solo ministerio de la ley al Régimen Pro Pyme sin necesidad de efectuar una declaración expresa. Lo anterior será informado por el Servicio de Impuestos Internos en el sitio personal del contribuyente al momento del inicio de actividades.

Tratándose de contribuyentes que hayan iniciado actividades en ejercicios anteriores, o respecto de los cuales no haya operado el Régimen Pro Pyme por el ministerio de la ley, la opción de acogerse al mismo se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al referido régimen, en la forma y plazo que establezca dicho Servicio mediante resolución.

No obstante lo anterior, serán reclasificadas por el Servicio de Impuestos Internos al Régimen Pro Pyme aquellas Pymes que se encuentren sujetas a la letra A) del artículo 14, que al término del año comercial del inicio de sus actividades obtengan ingresos que no excedan de 1.000 unidades de fomento y que cumplan los requisitos que el Servicio establezca mediante resolución. En estos casos el Servicio de Impuestos Internos deberá realizar un aviso en el sitio personal del contribuyente, incluyendo información con las implicancias de este cambio.

Régimen Opcional de Transparencia

Las Pymes podrán optar por acogerse a un régimen de transparencia tributaria, en caso que, además de los requisitos establecidos en el número 1 anterior, sus propietarios sean contribuyentes de impuestos finales durante el ejercicio respectivo, incluyendo a los contribuyentes que se encuentren en el tramo exento de impuesto global complementario. Para estos efectos, aquel empresario individual que haya asignado la participación en la Pyme a la contabilidad de la empresa individual deberá igualmente tributar con impuestos finales sobre la base imponible que determine la Pyme, en la forma que señala la letra (b) siguiente.

(a) Tributación de la Pyme en el régimen de transparencia tributaria

La Pyme que opte por el régimen se sujetará a las siguientes reglas:

- (i) Quedará liberada del impuesto de primera categoría** y sus propietarios se afectarán con impuestos finales sobre la base imponible que determine la empresa, en la forma que señala la letra (b) siguiente.

- (ii) Estará liberada, para efectos tributarios, de llevar contabilidad completa**, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, aplicar corrección monetaria conforme con el artículo 41 y llevar los registros de rentas empresariales establecidos en el número 2 de la letra A.

Se confirma lo señalado en la ley a través Oficio N° 1996 de fecha 29-06-2022
(Aplicación de corrección monetaria a contribuyentes sujetos al régimen pro-pyme, 2022).

Se plantea la Situación: La liberación de la corrección monetaria ¿es voluntaria (que se pueda elegir) o es obligatoria?

Respuesta del SII: La no aplicación de la corrección monetaria para las empresas acogidas al régimen pyme debe entenderse como una norma de carácter obligatoria.

- (iii) Realizará el control de los ingresos y egresos de acuerdo al registro electrónico de compras y ventas** establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, salvo en caso que no se encuentre obligada a llevar dicho registro, en que llevará un libro de ingresos y egresos, en el que se registrará el resumen diario, tanto de los ingresos percibidos como devengados que obtenga, así como los egresos pagados o adeudados, según instruya el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Adicionalmente, las Pymes acogidas a este régimen deberán llevar un libro de caja que reflejará cronológicamente el resumen diario del flujo de sus ingresos y egresos, según instruya el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

La Pyme podrá también llevar contabilidad completa, sin que se altere la forma de determinación de sus resultados tributarios conforme a este número 8.

(iv) Determinará la base imponible, aplicando lo establecido en las letras (d), (e) y (f) del número 3, con los siguientes ajustes:

Para efectos de determinar la base imponible, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su fuente u origen ni si se trata de cantidades no afectas o exentas conforme a la ley.

Formarán también parte de los ingresos para efectos de determinar la base imponible, las rentas percibidas con motivo de participaciones en otras empresas o entidades sujetas a la letra A o B del artículo 14 o sujetas al régimen del número 3 de esta letra D).

Estas rentas se incorporarán a la base imponible incrementándose previamente en una cantidad equivalente al crédito por impuesto de primera categoría que establecen los artículos 56 número 3) y 63. Dicho crédito se imputará en contra de los impuestos finales que deban pagar los propietarios en el mismo ejercicio. Para los efectos de su imputación, dicho crédito se reajustará según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se haya determinado y el mes anterior al cierre del ejercicio de su imputación.

(v) La base imponible se afectará con los impuestos finales en el mismo ejercicio en que se determine, de la que no podrá deducirse ningún crédito o rebaja, salvo los que se establecen en este número 8 y en el artículo 33 bis, no siendo aplicable lo señalado en la letra (i) del número 3 de esta letra D.

El crédito del artículo 33 bis, se imputará a los impuestos finales que afecten a los propietarios, y se asignará en la forma dispuesta en la letra (b) siguiente. Para todos los efectos, este crédito se entenderá que corresponde a un crédito por impuesto de primera categoría y no podrá exceder del monto del impuesto que hubiere gravado a la base imponible que determine la empresa durante el ejercicio si esta hubiere estado afecta.

El Servicio de Impuestos Internos entregará a la empresa la información que tenga a su disposición respecto de los créditos a que se refiere este número (v), para su complementación o rectificación, según determine mediante resolución.

(vi) No aplicará un orden de imputación a los retiros, remesas o distribuciones de utilidades.

(vii) Las Pymes con ingresos que excedan las 50.000 unidades de fomento determinadas en conformidad a la letra (b) del número 1 de esta letra D), y estén sometidas a este régimen opcional de transparencia tributaria, determinarán un capital propio tributario simplificado según la información que dispone el Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a lo establecido en la letra (j) del número 3 de la letra D) de este artículo, considerando las disposiciones de esta letra (a).

(viii) Para determinar los pagos provisionales mensuales aplicará lo señalado en la letra (k) del número 3 de esta letra D), aplicando una tasa de 0,2% en el ejercicio de su inicio de actividades, y en los ejercicios posteriores en la medida que los ingresos brutos del giro del año anterior no excedan de 50 mil unidades de fomento.

(b) Tributación de los propietarios de la Pyme acogida a la transparencia tributaria

Los propietarios de la Pyme quedarán afectos a los impuestos finales, conforme a las reglas establecidas en la letra A) de este artículo, considerando las disposiciones de este número 8 de la letra D).

La tributación de los propietarios sobre la base imponible que determine la Pyme corresponderá según la forma que ellos hayan acordado repartir sus utilidades de acuerdo a lo estipulado en el pacto social, los estatutos o, si no son procedentes dichos instrumentos por el tipo de empresa de que se trata, en una escritura pública. En caso que no resulte aplicable lo anterior, la proporción que corresponderá a cada propietario se determinará de acuerdo a la participación en el capital enterado o pagado, y en su defecto, el capital aportado o suscrito. Para el caso de comuneros que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según su cuota en el bien de que se trate.

(c) Procedimiento para acogerse a la transparencia tributaria

Tratándose de contribuyentes que inicien sus actividades, la opción de acogerse al régimen de transparencia tributaria se manifestará hasta el 30 de abril del año calendario siguiente a dicho inicio. En este caso, transcurrido el primer año calendario acogido a este régimen, podrán excepcionalmente optar por abandonarlo a contar del 1 de enero del año calendario siguiente, debiendo avisar tal circunstancia al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que se incorporan al régimen de la letra A) o del número 3 de la letra D) de este artículo.

El Servicio de Impuestos Internos informará de la opción del régimen de transparencia tributaria a las empresas que realicen un inicio de actividades.

Tratándose de otros contribuyentes, la opción de acogerse se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio de Impuestos Internos entre el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporen al referido régimen, en la forma y plazo que establezca dicho Servicio mediante resolución.

Para ejercer la opción, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada y los contribuyentes del artículo 58, número 1), deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, en la oportunidad que este señale mediante resolución, una declaración suscrita por la Pyme, en la que contenga la decisión de acogerse a la transparencia tributaria. Tratándose de comunidades, la declaración en que se ejerce el derecho a esta opción deberá ser suscrita por todos los comuneros, quienes deben adoptar por unanimidad dicha decisión. En el caso de sociedades de personas y sociedades por acciones, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública en que conste el acuerdo unánime de todos los socios o accionistas. Tratándose de sociedades anónimas, la opción se ejercerá presentando la declaración suscrita por la sociedad, acompañada de una escritura pública de la junta extraordinaria en que conste el acuerdo de las dos terceras partes de las acciones emitidas con derecho a voto.

Tabla 1: Comparación Régimen Tributario Pro-Pyme

| | Pro-Pyme General | Pro-Pyme Transparente |
|---|--|--|
| Norma Tributaria | Art. 14 D N° 3 de la LIR | Art. 14 D N° 8 de la LIR |
| Cumplimiento de Requisitos | Art. 14 D N° 1 de la LIR | |
| Tipo de Empresas | Empresario Individual, EIRL, Sociedades | |
| Socios | Personas Naturales, Personas Jurídicas | Personas Naturales |
| Tipo de Contabilidad | Completa con opción Simplificada | Simplificada con opción Completa |
| Impuesto de 1º Categoría | 25% <u>Norma Transitoria:</u> A.T. 2024: 10% A.T. 2025: 12,5% | No Aplica |
| Tributación en el Impuesto Final (Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional) | Retiros o distribución de dividendos y el IDPC pagado por la empresa lo aprovecha como rebaja contra el impuesto final | Las utilidades que obtiene la empresa se le asigna al dueño en el mismo ejercicio. |

Fuente: Elaboración Propia

3.3 Contratos de Promesas de Compra-Venta de Inmuebles

El contrato de promesa se encuentra regulado en el artículo 1554 del Código Civil. Doctrinariamente se le define como “aquel por el cual las partes se obligan a celebrar un contrato determinado, en cierto plazo o en el evento de cierta condición”.

3.3.1 Característica del Contrato de Promesas

El Abogado Orrego (Orrego, 2024) señala: “Del tenor del art. 1554 del Código Civil se desprenden las siguientes características del contrato:

- a) **Es general**: regula toda promesa de celebrar un contrato, cualquiera sea su naturaleza.
- b) **Es un contrato bilateral**: recaé obligaciones para ambas partes
- c) **Es un contrato preparatorio**: Tiene por finalidad celebrar otro contrato que es la compra-venta.
- d) **El efecto único de la promesa**: derecho de exigir la celebración del contrato prometido y, en consecuencia, solamente da origen a una obligación de hacer.
- e) El contrato de promesa **es siempre solemne**, y debe constar por escrito.
- f) Es un contrato **que necesariamente debe contener una modalidad**: es de la esencia del contrato, el plazo o la condición que fijen la época de su celebración.
- g) Es un **contrato principal**. La promesa es un contrato independiente del contrato prometido, siempre que concurren en su otorgamiento las circunstancias indicadas en el art. 1554 del Código Civil.
- h) **Obligación indivisible**: cual es la de celebrar un contrato de las obligaciones que emana el contrato. Precisar si varias personas celebran el contrato como promitentes vendedores o compradores, todos ellos deben demandar o a todos ellos se debe demandar el cumplimiento del contrato.
- i) **Acción de carácter mueble**: la acción para exigir el cumplimiento del contrato prometido tiene carácter mueble, aunque tal contrato sea el de compraventa de inmuebles. En efecto, con tal acción no se reclama la entrega de un bien raíz, sino el cumplimiento de

una obligación de hacer, y los hechos que se deben se reputan muebles (art. 581 del Código Civil) En consecuencia, es competente para conocer de la mencionada acción, si no hay estipulación en contrario, el juez del domicilio del demandado.

- j) Es un **contrato nominado**. Es nominado ya que el Código Civil se refiere en su artículo 1554 del Código Civil, aunque su regulación es insuficiente, demasiado breve. No cumple con las características del contrato prometido que sea de naturaleza onerosa o gratuita por ende aquello se obtiene a la firma del nuevo contrato”.

3.3.2 Requisitos del Contrato de Promesas de Ventas

El Abogado Orrego (Orrego, 2024) señala: “En el artículo 1554 del Código Civil establece los requisitos para la validez del contrato de promesa de venta, que corresponde a:

1) Que la promesa conste por escrito. El contrato de promesa es solemne y la solemnidad consiste en que el contrato ha de constar por escrito. Este requisito no se exige como medio de prueba o de publicidad, sino como un elemento indispensable para su existencia; en consecuencia, no existiendo un instrumento escrito, no hay promesa, aunque el contrato prometido sea puramente consensual. De igual forma, el contrato de promesa no puede probarse por ningún otro medio probatorio a menos que se invoque lo del Art. 1701 inciso 1 se refiere a la falta de instrumentos públicos, nos parece que puede invocarse también para el contrato de promesa, aplicándolo por analogía.

Es suficiente un instrumento privado, aunque el contrato prometido requiera como solemnidad escritura pública. De la forma de emisión del contrato de promesa de venta, la jurisprudencia había aplicado que en sus fallos que los contratos de promesa de venta debían ser por escritura pública, por las razones de: 1º Si es necesaria tal escritura para la venta de los inmuebles, también lo debe ser para el contrato de promesa de venta de esos mismos bienes, pues la disposición del Contrato de Promesa, por ser de carácter especial, debe prevalecer sobre la de carácter general. 2º La promesa de venta es un accesorio del contrato de venta y, en consecuencia, deben aplicársele los preceptos que reglan éste, entre los cuales está el que exige otorgamiento de escritura pública. 3º Si se diere valor legal a una promesa de compraventa de bienes raíces otorgada por documento privado, resultaría que

teniendo según el art. 1553 del Código Civil el acreedor el derecho de pedir que se apremie al deudor a la ejecución del hecho convenido, se le obligaría a vender, y esto, sin embargo, no podría hacerse en virtud de un documento privado. De lo acaecido anterior no se confirma en las formalidades que señala la ley, en indicar: 1° La promesa es un contrato distinto del contrato prometido. El art. 1801 exige escritura pública para la compraventa de inmuebles, no para la promesa. No corresponde aplicarle a este último contrato, requisitos previstos en la ley para la compraventa. Cada contrato ha de cumplir con sus requisitos. 2° No es efectivo que la promesa sea accesoria a la compraventa. Ambos contratos son principales. 3° La circunstancia de no estar premunida de título ejecutivo una de las partes que ha celebrado el contrato de promesa sólo implica que, para demandar su cumplimiento, deberá preparar la vía ejecutiva.

2) Que el contrato prometido no sea de aquellos que las leyes declaran ineficaces.

Que el contrato prometido no adolezca de vicios de nulidad. Por eficacia del contrato prometido debe entenderse, en un sentido amplio, que éste produzca efectos jurídicos, que establezca un vínculo de derecho entre los contratantes. La ley niega sus efectos a la obligación de hacer contraída, cuando ella recae sobre un contrato que será carente de causa o de objeto, o que tendrá un objeto o causa ilícitos. Esta exigencia es aplicación del principio general de que el objeto y la causa de los contratos deben ser lícitos. Así, por ejemplo, no podría prometerse la venta de bienes entre padres e hijos no emancipados o entre cónyuges no separados judicialmente; también carece de validez una promesa en que una de las partes se obliga a ejecutar un hecho inmoral o prohibido; o un contrato que contenga una obligación física o moralmente imposible.

3) Que la promesa contenga un plazo o condición que fije la época de la celebración del contrato prometido.

No hay en nuestra legislación promesa pura y simple. La ley no permite celebrar una promesa sin base cierta, como sería, por ejemplo, si una persona se comprometiera a celebrar un contrato sin decir cuándo se celebrará, sin decir qué día preciso o al menos en qué época o período de tiempo. No puede quedar librada la ejecución del contrato prometido al mero arbitrio de alguna de las partes, sin la fijación de un lapso o el evento de la realización de un hecho que determine la época del cumplimiento de lo prometido. Nada

impide fijar copulativamente una condición y un plazo, o primero la una y para el caso de que ésta falle, o en su defecto, el otro. Así, las partes pueden estipular a modo de ejemplo “el contrato prometido se llevará a efecto a más tardar en el plazo de seis meses, contado desde la fecha del contrato de promesa, una vez que el promitente vendedor obtenga de la Dirección de Obras pertinente, la recepción final de las obras”.

4) Que en la promesa se especifique, que sólo falten para que sea perfecto, la tradición de la cosa, o las solemnidades que las leyes prescriban.

El alcance de la expresión “especificar”. Conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua, especificar significa “explicar, declarar con individualidad una cosa”. Lo que exige la ley entonces, es que el contrato prometido se determine e individualice en forma que no haya duda o confusión acerca de su naturaleza al proceder a su celebración. De lo que se trata es de impedir que el contrato prometido pueda confundirse con otro distinto al que pretenden las partes. Pero no basta con identificar con toda claridad el contrato que debe celebrarse en cumplimiento de la promesa, sino que, también, es imprescindible precisar el objeto del contrato prometido, es decir, la cosa o el hecho sobre el que recaerá dicho contrato. Así si se pretende celebrar una compraventa de un inmueble, debe manifestarse en la promesa quiénes serán las partes en el futuro contrato, cuál será el predio, qué deslindes tiene, cuál será el precio, cómo se pagará, etc. De esta manera, especificar el contrato prometido y el objeto de dicho contrato implica, entre otras cosas: i.- Señalar qué contrato se celebrará. ii.- Indicar quiénes serán las partes contratantes (usualmente, lo serán quienes celebran la promesa, pero podría estipularse que el promitente comprador, por ejemplo, queda facultado desde ya para ceder sus derechos y obligaciones a un tercero, que podría a su vez quedar determinado o ser indeterminado). iii.- Cuál será la cosa o el hecho que debe darse o entregarse, hacerse o no hacerse, y en qué plazo y términos. iv.- Si fuere el caso, cuál será el precio a pagar y en qué términos v.- Si el contrato prometido no fuere translativo de dominio, sino de mera tenencia, debe señalarse por qué plazo se celebrará (por ejemplo, se promete celebrar un arrendamiento, un comodato o un depósito). vi.- Si el contrato prometido fuere uno de garantía, debe indicarse la identidad de la persona natural o jurídica cuyas obligaciones serán caucionadas con la hipoteca, la prenda o la fianza y en favor de quién se constituirán dichas garantías. vii.- Si el contrato prometido quedará sujeto a otras modalidades, indicar cuáles serán”.

3.3.3 La promesa de venta es un contrato distinto del contrato de compra-venta

El contrato de promesa de venta es un contrato principal y es diferente al contrato prometido, no pueden exigirse para la promesa de un contrato los mismos requisitos que la ley impone al contrato prometido. Son dos contratos, y cada uno con su objeto preciso. El objeto del contrato de promesa es la celebración del contrato prometido y el objeto del último será el que corresponda a su naturaleza.

3.3.4 Efectos de la promesa

El Abogado Orrego (Orrego, 2024) señala: “El contrato de promesa crea una obligación de hacer: la de celebrar el contrato objeto de la promesa. Ante el incumplimiento de una de las partes contratantes, el otro de los contratantes podría accionar.

Entre las diversas situaciones que podrían presentarse:

a) Se demanda el cumplimiento forzado del contrato de promesa. Podría una de las partes, establecida que sea la existencia de la promesa, solicitar al juez que apremie al contratante renuente para que celebre el contrato, y de negarse éste, dentro del plazo que le señale el tribunal, podrá pedirse al juez que suscriba dicho contrato por la parte rebelde. En este punto, tiene importancia el título en que consta la promesa. Si consta en un título ejecutivo (escritura pública), podrá solicitarse su cumplimiento de acuerdo a las normas del juicio ejecutivo de obligación de hacer. En caso contrario, deberá prepararse la vía ejecutiva o promoverse previamente una acción ordinaria destinada a declarar la existencia de la obligación de celebrar determinado contrato.

b) Se demanda la resolución del contrato de promesa. La otra posibilidad que tiene el contratante “diligente”, es la de demandar la resolución del contrato de promesa y que el juez ordene el pago de una indemnización de perjuicios, de conformidad al art. 1553 en relación con el art. 1489.

c) Situación cuando los demandados o los demandantes fueren dos o más personas. Siendo la obligación que emana del contrato de promesa una obligación de hacer, tiene carácter

indivisible. Por tanto, si los deudores son varios y lo que se prometió vender fuere un inmueble pues en tal caso todos los propietarios tendrían que suscribir la escritura de compraventa. Desde el punto de vista de los acreedores, todos los comuneros, y no sólo uno o algunos de ellos, deben solicitar el cumplimiento del contrato de promesa. En la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción de fecha 25-11-1997 expresa que: “La obligación de otorgar el contrato prometido es una obligación de hacer, luego, mueble y además indivisible, por tanto, siendo varios los promitentes, todos ellos deben concurrir y exigir conjuntamente el otorgamiento del contrato prometido”.

d) Plazo para deducir la acción de cumplimiento forzado o de resolución del contrato de promesa. No existiendo normas especiales en esta materia, debemos aplicar las generales contempladas en los arts. 2514 y 2515 del Código Civil. En consecuencia, la acción ejecutiva prescribirá en el plazo de tres años y la acción ordinaria en el plazo de cinco años, en ambos casos desde que la obligación se haya hecho exigible. De esta forma, ante el incumplimiento de una de las partes, se podrá demandar el cumplimiento forzado del contrato, la resolución de la promesa o simplemente la multa convenida. Las dos primeras hipótesis podrán operar a menos que el contrato de promesa se hubiere extinguido en virtud de un plazo extintivo. En este último caso, como el contrato ya se extinguió, no puede demandarse su cumplimiento o su resolución, y sólo queda la posibilidad de demandar la multa si se hubiera pactado”.

3.3.5 Término del contrato de promesa

El Abogado Orrego (Orrego, 2024) señala: “El contrato de promesa termina o expira, principalmente, por las siguientes causales:

a) Por su cumplimiento. Esta es la forma más usual de extinción del contrato de promesa. Ocurrirá, cuando las partes celebran el contrato prometido, otorgándose recíproco finiquito acerca del contrato de promesa, que declaran cumplido. El cumplimiento puede ser voluntario o espontáneo – regla general-, o forzado. En el segundo caso, el juez suscribirá el contrato en representación del demandado, y además el contratante que demanda el cumplimiento, podrá pedir la pertinente indemnización moratoria (art. 1553, ejecución forzada de una obligación de hacer).

b) Por resolución del contrato. Podrá resolverse el contrato de promesa: i.-) Cuando no habiéndose cumplido, una de las partes demanda su resolución y eventualmente una indemnización de perjuicios y la respectiva sentencia que la acoge queda ejecutoriada. Así, por ejemplo, si el contrato prometido no se celebrare por una causa imputable al promitente vendedor, que vendió la cosa a otra persona, el promitente comprador podrá demandar a dicho promitente vendedor y acreditar los perjuicios que el incumplimiento de la promesa le ocasionó (había acordado a su vez con un tercero revenderle la cosa a un mayor precio, caso en el cual el perjuicio estará aquí representado por el lucro cesante que habría generado la diferencia de precio entre las dos compraventas). ii.-) Al cumplirse la condición resolutoria ordinaria que se hubiere estipulado por los contratantes. En este caso, el contrato se extinguirá ipso facto, sin necesidad de una sentencia que así lo declare. A diferencia del caso anterior, aquí no podrá reclamarse por una de las partes indemnización de perjuicios.

c) Por resciliación. En cualquier tiempo, antes de celebrar el contrato prometido, las partes pueden convenir en dejar sin efecto el contrato de promesa.

d) Por la pérdida de la cosa objeto del contrato de promesa. La destrucción de la cosa objeto del contrato de promesa, impedirá el cumplimiento del mismo, pues ya no será posible celebrar el contrato prometido. Con todo, habría que formular el siguiente distingo, para determinar los efectos de esta pérdida: i.-) Si la pérdida fue fortuita, el contrato debe entenderse extinguido, sin ulteriores efectos. ii.-) Si la pérdida fue imputable a una de las partes -por ejemplo, al promitente vendedor-, el otro contratante podrá demandar la indemnización de los perjuicios que se le causen al no celebrarse el contrato prometido.

e) Por devenir imposible el hecho objeto del contrato prometido. Si el contrato prometido originaría una obligación de hacer, y ésta ya no se puede cumplir, el contrato de promesa se entenderá extinguido. Por ejemplo, si se promete celebrar un contrato de arrendamiento de prestación de servicios, y aquella parte que debía proporcionarlos, queda definitivamente imposibilitada de hacerlo por razones de salud ó si en el mismo caso, falleciere el contratante que debía proporcionar los servicios personales.

f) Por devenir ilícito el contrato prometido. Según se ha expuesto, si el contrato prometido fuere válido al tiempo de celebrar el contrato de promesa, pero con posterioridad deviene

ilícito, esta ineficacia sobreviniente torna imposible cumplir el contrato de promesa, pues ello implicaría infringir el art. 1554 N° 2 del Código Civil. En tal caso, el contrato debe entenderse extinguido, por el solo ministerio de la ley.

g) Por vencimiento del plazo extintivo. Hemos visto que no es la regla general que el plazo convenido para celebrar el contrato prometido tenga naturaleza extintiva. Pero si las partes convienen un plazo de tal naturaleza, su cumplimiento pondrá inmediato término al contrato de promesa.

h) Por la prescripción de las acciones destinadas a obtener el cumplimiento del contrato de promesa. Si ha prescrito la acción de que se disponía para obtener el cumplimiento forzado del contrato, la demanda podrá ser rechazada. En la práctica, ya no será posible obtener el cumplimiento forzado del contrato.”

3.4 Normativa que no tienen incidencia tributaria a los ingresos percibidos por promesas de ventas

Ley del IVA

Antes de la Ley 20.780 publicada el 29 de septiembre de 2014, las promesas de ventas de inmuebles de propiedad sólo de empresas constructoras se afectaban con IVA. Posterior con la publicación de la ley citada con vigencia a contar del 01 de enero de 2016, aún se gravan las promesas de ventas de inmuebles que sea realizadas por un vendedor habitual, eliminando a la empresa constructora como único vendedor de inmuebles, es decir cualquier persona que califique vendedor, al celebrar un contrato de promesa de venta de inmuebles se afectaría con impuesto al valor agregado, de acuerdo al Artículo 8 letra I de la Ley del IVA modificado que señalaba: “Las promesas de venta y los contratos de arriendos con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmueble realizadas por un vendedor”.

La Ley 20.780 fue modificada con la Ley 20.899 publicada el 08 de febrero de 2016 con vigencia el 01 de enero de 2016 elimino la promesa no afectándose con IVA. El Artículo 8 letra I de la Ley del IVA señala: “Los contratos de arriendos con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor...”

Las promesas de ventas no se afectan con IVA de acuerdo al cambio de la ley a contar del año 2016. En virtud del Art. 2 N1º de la ley del IVA define el concepto de venta, señala que es **“toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles construidos,** de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituido sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta. Los Terrenos no se encontrarán afecto al impuesto establecido en esta ley”. En esta definición, del hecho gravado básico de ventas, se confirma que la promesa de ventas no se afecta con IVA, si bien existe un acuerdo entre partes, pero no ha existido transferencia de ningún bien corporal inmueble.

La factura de venta de inmuebles es emitida a la fecha de la suscripción de la escritura de compraventa por el precio total, incluyendo las sumas pagadas previamente que se imputen al mismo a cualquier título, de acuerdo al artículo 55 inciso 2 de la LIVS.

Registro de Compras y Ventas. Artículo 59 de la ley del IVA

A partir del mes de agosto de 2017 el SII implemento el Registro de Compras (RC) y el Registro de Ventas (RV) y que reemplaza los libros de Compras y Ventas que debían llevar los contribuyentes en forma manual, impresa o computacional. Este registro se confecciona con los documentos tributarios electrónicos recibidos por el Servicio de Impuestos internos y además complementado por el contribuyente en aquellos casos especial de documentos recibidos y emitidos en soporte distinto al electrónico.

En el artículo 14 letra D N° 1 letra b) de la LIR se señala que para el cálculo del promedio de ingresos brutos se determinará en base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el decreto ley 825 de 1974 y deberá ser complementada o ajusta por la empresa, según corresponda.

Las promesas de ventas al no existir una transferencia de un bien, no existe venta, por ende, por no se registra en forma automática en el Registro de ventas electrónica, ni tampoco corresponde que el contribuyente haga ajuste al Registro.

Pagos Provisionales Mensuales

Los pagos provisionales mensuales son de carácter obligatorio y dependerá del monto de sus ingresos que de acuerdo a la Circular N° 62 del 24 de septiembre de 2020 para un contribuyente Pro-Pyme corresponde por regla general sólo a los ingresos percibidos, sin perjuicio de que deberá también considerar los ingresos devengados proveniente de las operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del artículo 14. Se excluyen de la base imponible aquellos ingresos extraordinarios o esporádicos.

El PPMO (Pagos provisionales mensuales obligatorios) para la contribuyente Pro-pyme General se encuentra establecido en la letra k) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 y corresponde a una tasa fija de:

- a. En el año de inicio de actividades: 0,25%

- b. Si los ingresos brutos del año anterior no exceden de 50.000 UF: 0,25%
- c. Si los ingresos brutos del año anterior exceden de 50.000 UF: 0,5%

El PPMO (Pagos provisionales mensuales obligatorios) para la contribuyente Pro-pyme de Transparencia Tributaria se encuentra establecido en viii) del N° 8 de la letra D) del artículo 14 y corresponde a una tasa fija de:

- a. En el año de inicio de actividades: 0,2%
- b. Si los ingresos brutos del año anterior no exceden de 50.000 UF: 0,2%
- c. Si los ingresos brutos del año anterior exceden de 50.000 UF: 0,5%

La normativa indica ingresos brutos para establecer la tasa de PPMO que regirá al año siguiente, no se encuentra su definición en la misma ley del artículo 14 letra D. Pero en el artículo 84 letra a) de la LIR se deduce que corresponden a ingresos percibidos o devengados, entonces serían el total de los ingresos por documentación emitida por la contribuyente Pro-pyme en el año anterior para establecer la tasa de PPMO para el año siguiente.

Las promesas de ventas son ingresos que se preciben a cuenta de una venta futura que se puede o no realizar, hasta antes de la venta no formaría parte de los ingresos tributarios afectos a pago provisional obligatorio, ya que primero debe existir venta para luego percibirse y se recién se afecta con la tasa de PPM de acuerdo al régimen Pyme.

Egresos o Deducciones para la determinación de la base imponible

Activos Realizables- Fijos o Inversiones

La actividad inmobiliaria se clasifica en el artículo 20 número 3 de la ley de la renta por los ingresos provenientes de la compraventa de inmuebles, por lo tanto, la compra de terrenos y viviendas son parte del activo realizable y se podrán descontar de los ingresos percibidos en la medida que se encuentre efectivamente pagada su adquisición. El artículo 14 D N° 3 letra e) de la Ley de la Renta señala “se reconocerá como gasto o egreso, las existencias e insumos del negocio adquiridos o fabricado en el año y no enajenados o utilizados dentro del mismo, según corresponda”.

Las promesas de ventas no inciden en la adquisición de un bien del activo realizable ni tampoco una correlación con los ingresos, ya que el régimen tributario para las Pymes predomina lo pagado efectivamente. Si la compra de Viviendas o de Terrenos se encuentran pagados y aún no enajenados, son gastos que se deducen para la determinación de la base imponible en el mismo ejercicio de su pago. No aplica el mismo tratamiento para contribuyentes que se encuentran acogido al régimen tributario Semi-integrado Art. 14 letra A de la LIR que el artículo 30 inciso cuarto de la Ley de la Renta, señala “en el caso de contrato promesa de venta de inmueble, el costo directo de su adquisición o construcción se deducirá en el ejercicio en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.....”.

Los activos fijos se deducirán en el mismo ejercicio en que sean adquiridos o fabricados. Acá existe norma especial para los activos no depreciables que califican inversión que se descuentan como gasto en el mismo ejercicio de su enajenación reajustado por la variación del índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación en lo señalado por el artículo 14 D N° 3 letra f) ii) inciso segundo de la Ley de la Renta.

En los activos fijos adquiridos tales como un departamento que se dedica al arriendo, al estar compuesto de construcción (depreciable) y terreno (no depreciable), se lleva a gasto de manera instantánea la parte de la construcción, cumpliendo además requisito que se encuentre efectivamente pagada, de acuerdo al Oficio N° 1292 de fecha 27-04-2023.

3.5 Sujeción de cumplimiento a las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos

La interpretación de la ley tributaria por el Director del SII a través de las Circulares son de carácter obligatoria para todos los funcionarios del Servicio de Impuesto Internos y voluntarias para los contribuyentes. Los Oficios son respuestas dirigidas a contribuyentes que consultan y debieran ser aplicadas por estos y eximidas o de aplicación voluntaria para otros contribuyentes. En la práctica así se dice, pero ocurre lo contrario, si el SII fiscaliza y realiza un cobro de impuesto por algún ingreso no declarado en el F 22, el contribuyente que cumplió con la ley pero hay una diferencia de interpretación u opinión con el funcionario del Servicio de Impuestos Internos, ¿Habría entonces que acatar todas las instrucciones del SII? El Art. 26 del Código Tributario señala que: ***“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular.....”***

Si el contribuyente no aplica las interpretaciones del SII tendrá que resolverse las diferencias de interpretación ante el Tribunal Tributario y Aduaneros, Corte de Apelaciones, Corte Suprema, cuyos organismos no se sujetan a las instrucciones del SII sino lo que establece la Ley, sujetándose a las reglas de interpretación establecidas en el Código Civil en los artículos 19 al 24.

El Observatorio Judicial publicó en su página web *“Cuando el Servicio de Impuestos Internos (SII) cobra un impuesto que a juicio de una persona no corresponde o cree que el monto del impuesto está mal calculado, los contribuyentes para dar la pelea e intentar evitar el pago recurren a los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA). Sin embargo, de acuerdo a las cifras de los mismos TTA, cada año menos personas recurren a estos juzgados. En 2014 se presentaron 2.439 causas, mientras que en 2019 ingresaron 1.072 y en 2020 fueron solo 987. Así, en siete años los ingresos en los TTA disminuyeron en más de la mitad. ¿Qué ha causado esta caída? Un estudio del Observatorio Judicial analizó las posibles respuestas a esta baja. Una de ellas, de acuerdo al documento, tiene que ver con los malos resultados que obtienen los contribuyentes en estos tribunales.*

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

4.1 Análisis de las instrucciones del SII sobre ingreso percibido en el régimen Pro-Pyme

Interpretación de la ley a través de Circular

En el Art. 14 letra D de la Ley de Impuesto a la Renta del régimen tributario Pro-Pyme no detalla o especifica el concepto de ingreso. En su letra b) del Art. 14 letra D, señala los ingresos que se deben considerar para el computo en el cumplimiento de requisitos e indica que: *“el cálculo del promedio de los ingresos brutos se determinará en base a la información de ventas contenida en el registro electrónico de compras y ventas, establecido en el artículo 59 de la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley 825 de 1974. Dicha información será puesta a disposición en el sitio personal del contribuyente por el Servicio de Impuestos Internos mediante una o más resoluciones establecerá la forma en que se llevara a cabo la determinación del ingreso bruto y la forma de poner a disposición la información”* y en la letra f) del Art. 14 letra D N° 3 se refiere solamente que para la determinación de la base imponible, el ingreso debe ser percibido, salvo que la Pyme realice operaciones con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A, que aplica el ingreso devengado.

El Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N° 62 del año 2020 ha definido el concepto de ingreso percibido e ingreso devengado con mayor detalle con respecto a la ley y ha señalado lo siguiente:

“Ingresos percibidos: *aquellos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona.*

También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc. No quedan comprendidas bajo este concepto aquellos casos en que no se ha cumplido la obligación, entre otras, la remisión o condonación de la deuda (sin perjuicio del incremento de

patrimonio que experimenta el deudor), la pérdida de la cosa que se debe, la declaración de la nulidad o rescisión del acto, la prescripción extintiva, etc.

Ingresos devengados: aquellos sobre los cuales se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. De esta manera, cuando el ingreso se devenga, nace el título o derecho sobre él, independientemente de su pago o percepción”.

En términos generales, se considerarán los ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo, que provengan de las operaciones de venta, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el IVA, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad; Cabe precisar que no debe incluirse entre los ingresos percibidos el monto correspondiente a IVA u otros impuestos especiales. Esto señala la Circular N° 62 del año 2020 y es similar a lo que expresa la Ley, solamente que la ley no lo define, sino que lo expresa dentro de los requisitos de cumplimiento para mantención del régimen tributario.

La definición del ingreso percibido en la Circular N° 62 es confusa ya que define ingreso percibido como lo ingresado materialmente al patrimonio de la persona, quizás se confunde con el concepto de renta del Art. 2 N° 3 de la ley del Impuesto a la Renta, que su definición es igual al del ingreso percibido. El concepto de Ingreso no es lo mismo que renta, ya que al ingreso hay que descontarse su costo para obtener la renta.

Figura 3: Ingreso Percibido en Circular N° 62 del año 2020

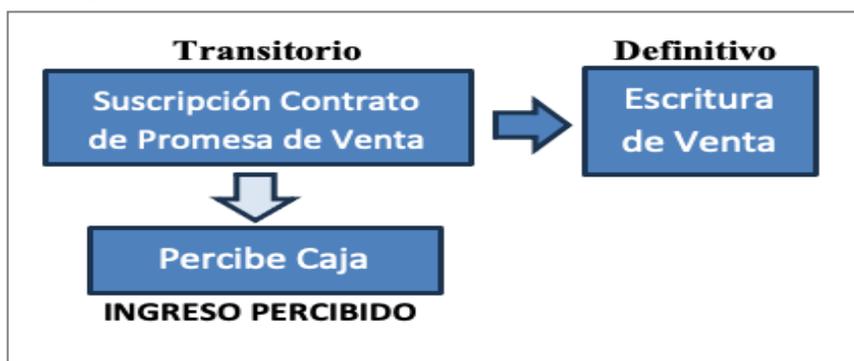


Fuente: Elaboración Propia

Instrucción en Oficios sobre el ingreso percibido en Promesas de Ventas de inmuebles

El Servicio de Impuestos Internos ha recibido consultas de empresas inmobiliaria de la forma de proceder de los ingresos anticipados percibidos provenientes de Contratos de Promesas de Venta de Inmuebles. El SII ha emitido el Oficio N° 1556 de fecha 11-05-2022, Oficio N° 2118 de fecha 12-07-2022 y el Oficio N° 1339 de fecha 04-05-2023 y estos señalan como conclusión “que los ingresos percibidos por promesa de venta por pertenecer al régimen tributario Pro-Pyme deben incorporarse en la base imponible del ejercicio en que se perciban”.

Figura 4: Ingreso Percibido en Contratos de Promesas de Ventas. Oficio 1339/2023



Fuente: Elaboración Propia

El SII en sus instrucciones sobre la materia de este tipo de contratos, no ha sido especificada su naturaleza, no ha sido tratado conceptualmente y que lo ha predominado en las respuestas, es que como se refiere a ingresos percibidos deberán ser agregados en la base imponible, sin medir el efecto que aquello produce, al ser contrato de plazo por lo general son mayor a 1 año, en lo cual se puede percibir el ingreso en cierto año y la escritura de venta se realice al año siguiente o bien nunca se realice. La respuesta del Oficio no abarca otros temas tales como: Si los ingresos por Promesa de Venta son ingresos percibidos, ¿se estará obligado al pago de PPM?, Se deberá computar esos ingresos para la verificación del cumplimiento de requisitos del Art. 14 letra D N° 1 de la L.I.R.?, Como el SII validará esos ingresos en el F 22 para evitar inconsistencia y/o fiscalización futura? Si se paga impuesto a la renta y posterior por decisión del Promitente Comprador desiste. ¿Como aplica la rebaja?

Tabla 2: Problemática de Interpretación de la ley sobre el Ingresos Percibido

| INTERPRETACIÓN DE LA LEY CIRCULAR 62 DEL AÑO 2020 | EMITIDA | Reglas de Interpretación Ley (Código Civil) | Problemática de Interpretación |
|--|------------------|--|---|
| <p>Aquellos que han ingresado materialmente al patrimonio de una persona.</p> <p>También debe entenderse que un ingreso devengado se percibe desde que la obligación se cumple por alguna de las formas equivalentes al pago contempladas en el Código Civil, en tanto permita satisfacer al acreedor de la obligación en su derecho o crédito, tales como la dación en pago, compensación, novación, confusión, transacción, etc.</p> | DIRECTOR DEL SII | <p>Art. 19 Código Civil: “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.</p> <p>Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.”</p> | La definición de ingreso percibido es igual a renta percibida, son 2 conceptos distintos. |
| <p>OFICIO N° 1339 DEL 04-05-2023</p> <p>Los ingresos originados en promesas de venta de inmuebles celebrados por un contribuyente acogido al régimen pro-pyme deben incorporarse en la base imponible en el ejercicio en que se perciban.</p> | DIRECTOR DEL SII | <p>Art. 22 del Código Civil: “El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”.</p> | <p>Si los ingresos por Promesa de Venta son ingresos percibidos: se estará obligado al pago de PPM?, Se deberá computar esos ingresos para la verificación del cumplimiento de requisitos del Art. 14 letra D N° 1 de la L.I.R.?, Como el SII validará esos ingresos en el F 22 para evitar inconsistencia y/o fiscalización futura? Si se paga impuesto a la renta y posterior por decisión del Promitente Comprador desiste. Como aplica la rebaja?.</p> <p>Como normativa general para los contribuyentes que declaran sus ingresos en forma devengada o percibida, en el Art. 29 inciso 3 de la Ley de la Renta señala que “los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.....”</p> |

Fuente: Elaboración Propia

En la tabla 2, se aprecia la definición del concepto de ingreso percibido desde la interpretación de la Circular 62 del año 2020 y desde la perspectiva del ingreso percibido a través de promesas de ventas bajo la respuesta a la consulta tributaria resuelta en emisión de Oficio, en ambas interpretaciones se deben guiar a lo establecida en las reglas de interpretación del Código Civil, presentando algunas diferencias que podrían complicar en la determinación de la base imponible del régimen Pro-Pyme entre los contribuyentes, que algunos la determinen de alguna manera, otros de otra forma, a pesar que exista claridad en lo general que se entiende por percibido para afectarse con impuesto, pero se produciría una diferencia entre éstos en afectar en impuesto lo percibido que no ha ingresado al patrimonio.

De acuerdo a las instrucciones del Formulario 22 “Declaración Impuesto Anual a la Renta” para un contribuyente Pro-Pyme General o Transparente sobre el concepto de ingreso percibido se indica lo siguiente:

Tabla 3: Instrucciones del formulario 22 sobre el Ingreso Percibido del Régimen Pro-pyme

| | Régimen Pro-pyme General | Régimen Opcional de Transparencia |
|-------------------|--|---|
| Recuadro y Código | 17 código 1400 | 22 código 1600 |
| Instrucciones | Se deben registrar los ingresos de fuente chilena percibidos durante el año comercial 2023, no devengados en años comerciales anteriores (los que se registran en el código 1817 siguiente), que provengan de operaciones de venta, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con IVA, y todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad..... | Se deben registrar los ingresos de fuente chilena percibidos durante el año comercial 2023, no devengados en años comerciales anteriores (los que se registran en el código 1819 siguiente), que provengan de operaciones de venta, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con IVA, y todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de INR..... |

Fuente: Elaboración Propia en base a las Instrucciones Formulario 22

En las instrucciones al Formulario 22 sobre el concepto de ingreso percibido para una contribuyente Pro-pyme debe originarse la venta y que esta se perciba para que tenga el carácter de un ingreso tributario y forme parte de la base imponible para ser declarada en la declaración de impuesto anual a la renta.

4.2 Analisis de Obligación principales y accesorias mensuales en los contratos de promesas de ventas en la contribuyente Pro-pyme

Los contratos de promesas de ventas de inmuebles no se afectan con la ley de IVA, ya que aún no existe transferencia del bien inmueble, que de acuerdo al marco normativo en su artículo 55 inciso 2 de la ley del IVA, las facturas de ventas deben emitirse a la fecha de la suscripción de la escritura de compra-venta por el precio total incluidos los ingresos previos recibidos por el promitente-vendedor que se originaron desde la celebración del contrato de promesa de ventas.

La facturación que se emita sea una operación afecta, no gravada o exenta por la venta del inmueble corresponde la obligación de pagar el Pago Provisional Mensual (PPMO) con la tasa fija del 0,25% o 0,2% o 0,50% según el caso respectivo para el contribuyente Pro-Pyme General o de Transparencia Tributaria, que se determina sobre la base de los ingresos percibidos, situación que se ha sido recibida en el contrato de promesa de venta en su mayor parte, pero la probabilidad que se haya pagado el PPMO en forma anticipada puede surgir la duda de la manera que se habra hecho, por la inexistencia en el registro de venta tales montos.

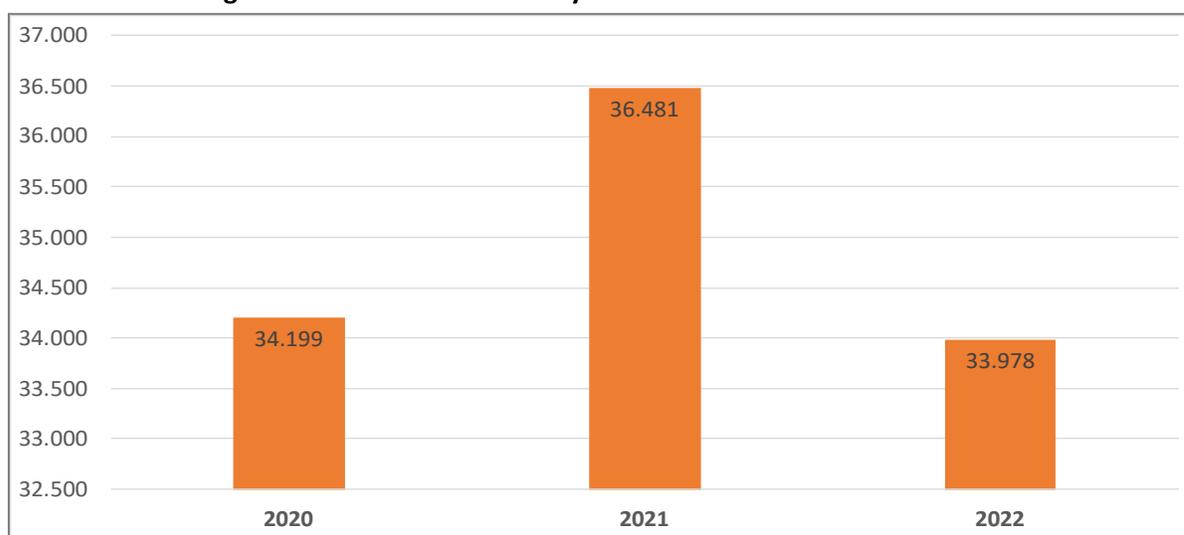
4.3 Analisis de Egresos vinculados a los ingresos en los contratos de promesas de ventas en la contribuyente Pro-pyme

Los contratos de promesas de ventas de inmuebles por los ingresos que se derivan de éste, se imputan al precio de venta cuando se celebra el otro contrato que es de venta. Los costos asociado al bien que se entregará cuando se produzca la venta, son descontados de la base imponible de primera categoría o afecta en el impuesto final en el momento de su adquisición que se encuentre pagada por el contribuyente-vendedor y no depende de su enajenación, no existe correlación ingresos y costos, como sería el caso para otro régimen tributario como el régimen general Semi-integrado o bien para contribuyentes que determinan la renta en base a contabilidad simplificada que no sea del régimen Pro-pyme tales como del Artículo 20 N° 1 letra b de la LIR ó bien un contribuyente acogida a renta presunta.

4.4 Antecedentes del SII de contribuyentes con actividad económica de Inmobiliaria

Se ha solicitado al Servicio de Impuestos Internos a través de la Ley N° 20.285 sobre acceso de información pública de contribuyentes que tienen inicio de actividades con código de actividad económica de 681012 “compra, venta y alquiler de inmuebles” que hayan optado por el régimen tributario de Pro-Pyme desde los años comerciales 2020, 2021 y 2022.

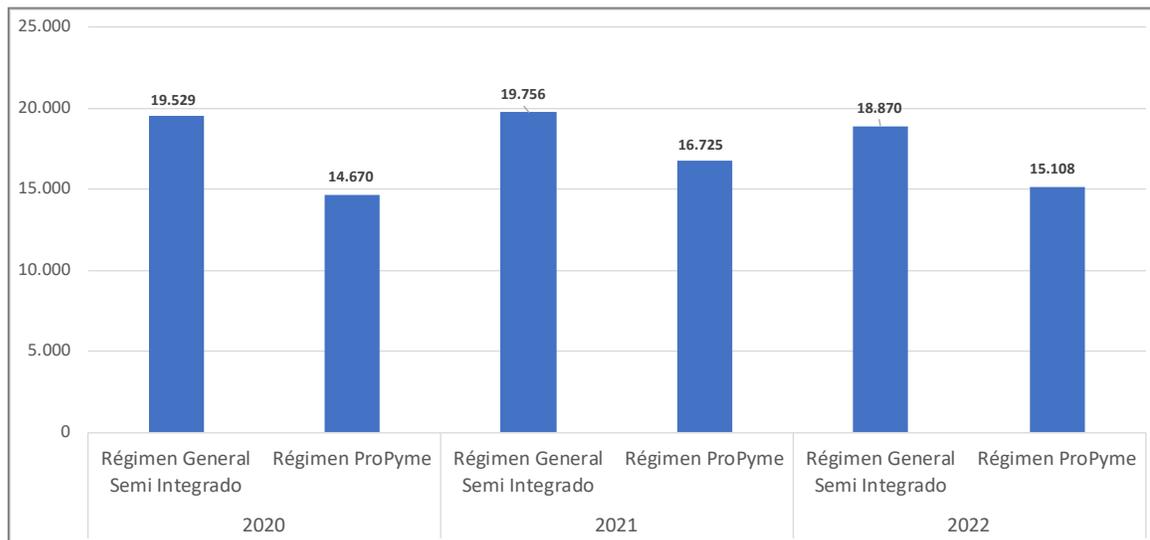
Figura 5: Cantidad de contribuyentes de actividad inmobiliarias



Fuente: Servicio de Impuestos Internos en base a información solicitada Ley de Transparencia

En el gráfico representa la cantidad total de contribuyentes con actividad económica de inmobiliaria que corresponden a los 3 régimen tributarios que determinan la renta con contabilidad completa y/o simplificada específicamente del Artículo 14 letra A (Semi-integrado) y los del Artículo 14 letra D N° 1 (Pro-Pyme). Se observa la cantidad inicial del año 2020 de 34.199, para luego aumentar el número en 2.282 nuevos contribuyentes resultando a finales del año 2021 con 36.481 contribuyentes, pero al año 2022 se observa una disminución de 2.503 contribuyentes en comparación al año anterior, registrándose al cierre del periodo 33.978 contribuyentes con actividad económica de Inmobiliaria.

Figura 6: Comparación de contribuyentes Régimen General v/s Régimen Pro-Pyme

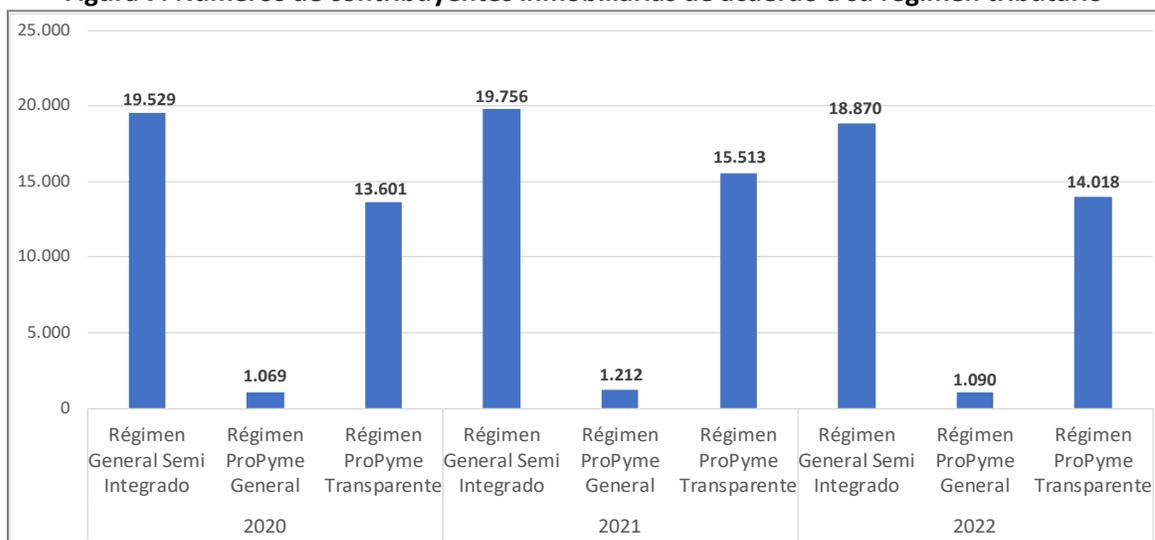


Fuente: Servicio de Impuestos Internos en base a información solicitada Ley de Transparencia

Representa en todos los años una mayor cantidad de contribuyentes en el régimen general Semi-integrado, que determina la renta efectiva con contabilidad completa en base a lo devengado y/o percibido y un distanciamiento de 4.000 contribuyentes promedio menor que pertenecen al régimen Pro-Pyme que determina la renta efectiva en base lo percibido.

En los años 2020 y 2021 se observa un aumento en el número de contribuyentes en ambos regímenes y un descenso en el año comercial 2022.

Figura 7: Números de contribuyentes inmobiliarias de acuerdo a su régimen tributario



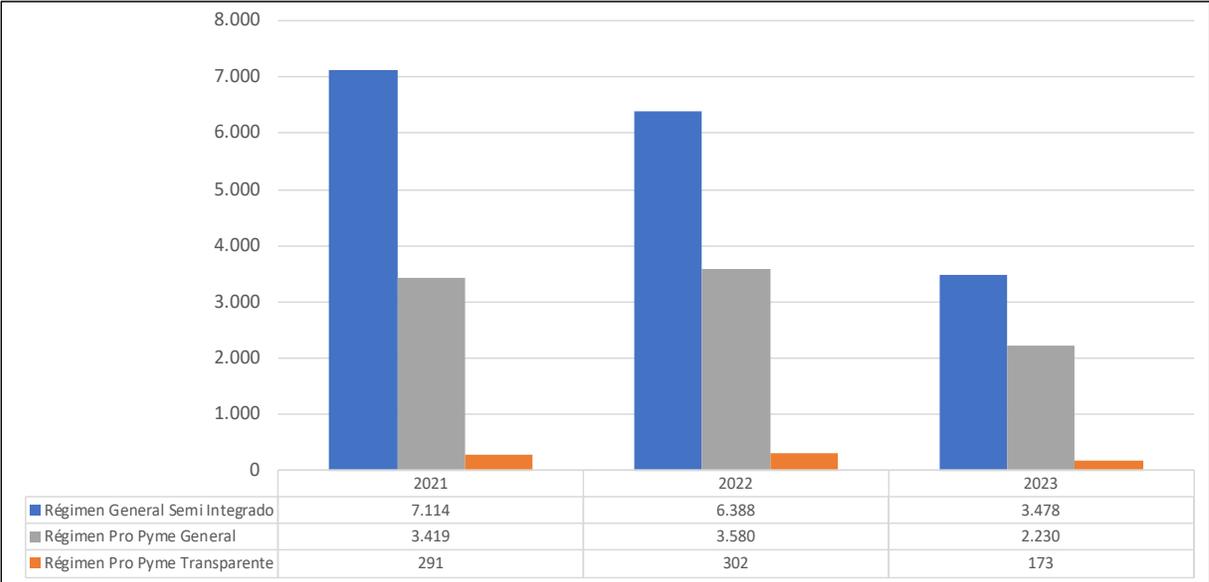
Fuente: Servicio de Impuestos Internos en base a información solicitada Ley de Transparencia

Se observa que en los años 2020 (inicio del régimen tributario Pro-Pyme) hubo 1.069 contribuyentes con régimen Pro-Pyme General y una mayor cantidad de 13.601 en el Régimen Pro-Pyme Transparente y más aún se incorporan nuevos contribuyentes en el año 2021 siguiendo la misma tendencia. Lo mismo ocurre para el régimen Semi-Integrado que para esta AFE sólo servirá de comparación por las variaciones que pueda existir al analizar los contribuyentes Pro-Pyme.

En el año 2022 ocurre una baja de contribuyentes en todos los regímenes tributarios, quizás ante un eventual término de giro por la situación económica del país.

Como dato general derivada de la consulta al Servicio de Impuestos Internos ha indicado, que Contribuyentes que pertenecían a los regímenes Pro-Pyme (General o Transparente) durante el año 2022, la cantidad de 1.084 contribuyentes se cambiaron en el año 2023 al Régimen Semi-Integrado.

Figura 8: Observaciones de declaración de impuesto anual a la renta



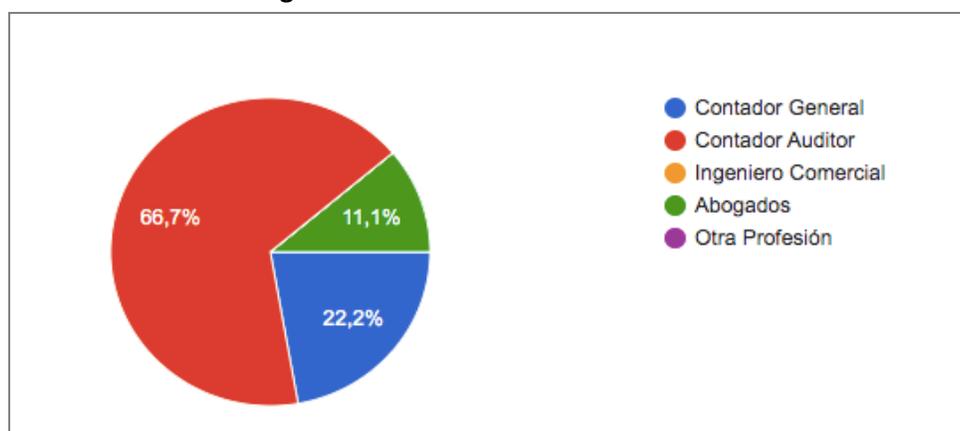
Fuente: Servicio de Impuestos Internos en base a información solicitada Ley de Transparencia

En el año tributario 2021 (1º año en vigencia del régimen tributario Pro-pyme) presenta observaciones en la declaración de impuesto anual a la renta. Para el año tributario 2022 continúa siendo superior la cantidad de formularios con observaciones y al año tributario 2023, como es un sistema que ya ha transcurrido 2 años, las observaciones son inferiores en un 38,10% con respecto al año tributario anterior (2022). Dentro del régimen Pro-Pyme la mayor cantidad observaciones en el F 22 se dan en el Régimen General.

4.5 Análisis de encuestas a Asesores Tributarios

Se desarrollo una encuesta con la finalidad de conocer aspectos reales de: régimen tributario que optan las empresas inmobiliarias, cumplimiento de requisitos, criterio tributario sobre los ingresos percibidos por contratos de promesa de venta en caso de pertenecer al régimen tributario Pro-Pyme. La encuesta se ha enviado por distintos medios, haciendo uso de las redes sociales tales como página web: LinkedIn, WhatsApp y e-mail a contadores inscritos al colegio de contadores de la ciudad de Chillán.

Figura 9: Profesión de los encuestados



Fuente: Elaboración propia de Encuesta a Asesores Tributarios

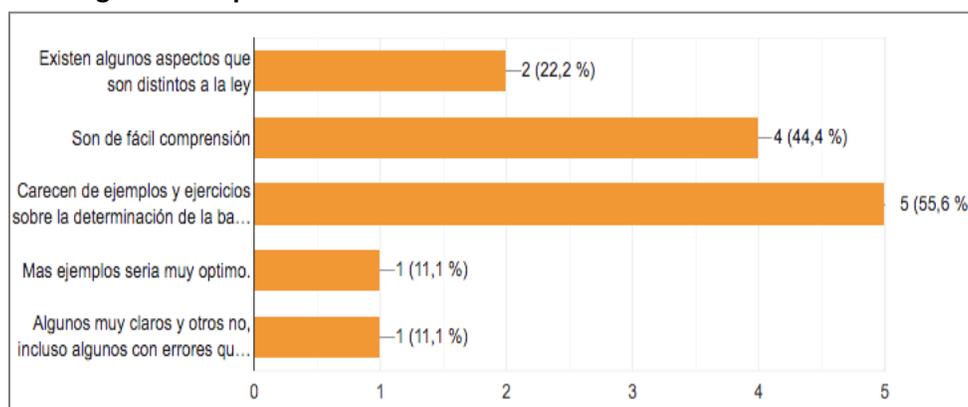
La encuesta formulada era dirigida a profesionales que asesoraran a empresas inmobiliarias acogidas al régimen Pro-Pyme que se dedicaran habitualmente a la venta de vivienda, terrenos y que como una de las formas financiamiento internas de éstas, se reciban anticipadamente ingresos por promesas de ventas.

De los asesores que respondieron son de profesión Contador Auditor, Contador General y de profesión abogados.

A pesar que se haya ocupado el método de encuesta, se esperaba una mayor participación, tan sólo se ha recibido respuesta de 9 profesionales. Había algunos que se comunicaron vía e-mail que asesoraban empresas inmobiliarias con actividad de rentistas (arriendo de bienes raíces no agrícolas) y no se dedican a la venta de inmueble, pero sin embargo igual respondieron.

4.5.1 Instrucciones del SII a través de Circulares, Resoluciones y Oficios

Figura 10: Representación de consideraciones a las instrucciones del SII

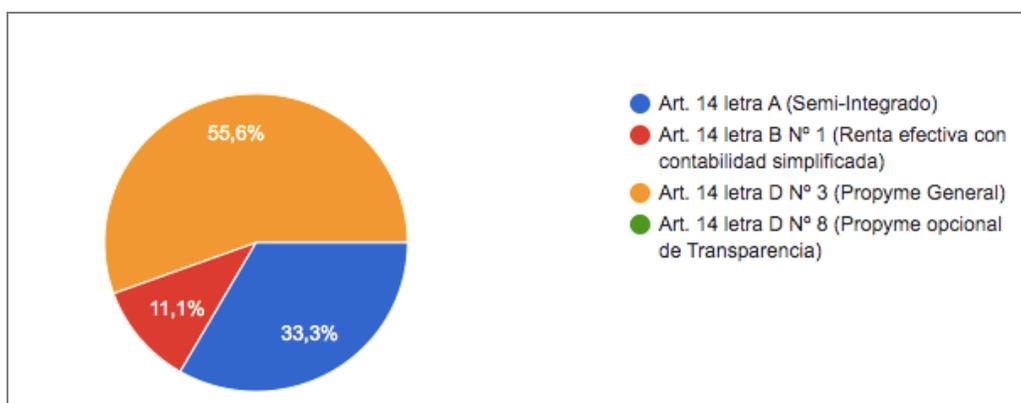


Fuente: Elaboración propia de Encuesta a Asesores Tributarios

Se ha realizado la pregunta ¿Usted cómo considera las instrucciones del SII a través de Circulares, Resoluciones y Oficios para el régimen Pro-pyme?, un mayor porcentaje señala que las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en el ámbito de la legislación general a través de sus Circulares como también en Oficios falta complementar con más ejemplos, ejercicios sobre la determinación de la base imponible y también indican que los ejercicio que se presentan no son claros e incluso algunos tienen errores.

4.5.2 Régimen Tributario al que pertenecen las inmobiliarias

Figura 11: Régimen Tributario de las empresas inmobiliarias

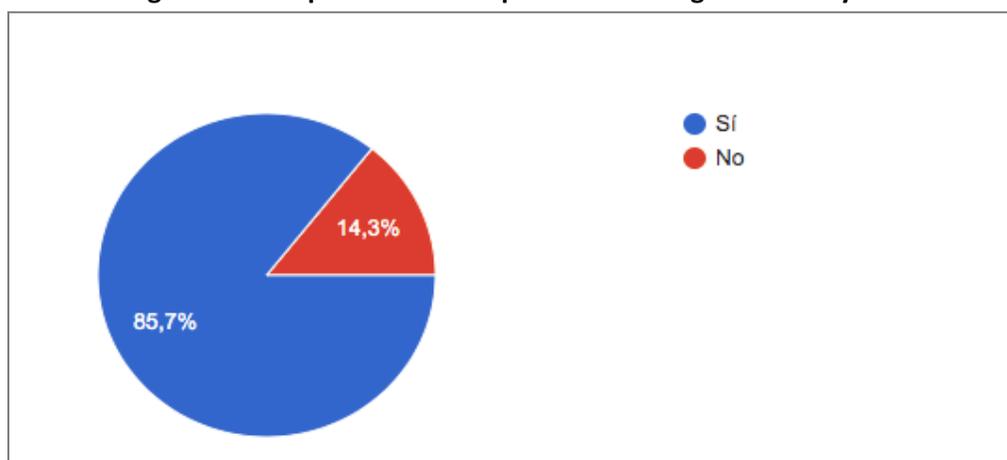


Fuente: Elaboración propia de Encuesta a Asesores Tributarios

Los contribuyentes de actividad económica de inmobiliaria (Compra-Venta de Casas, Terrenos y Arriendo de bienes inmuebles) se concentra en un mayor porcentaje en el Régimen Tributario Pro-Pyme General y en segundo lugar en el Régimen Semi-Integrado.

4.5.3 Cumplimiento de requisitos para la mantención del Régimen Tributario Pro-pyme

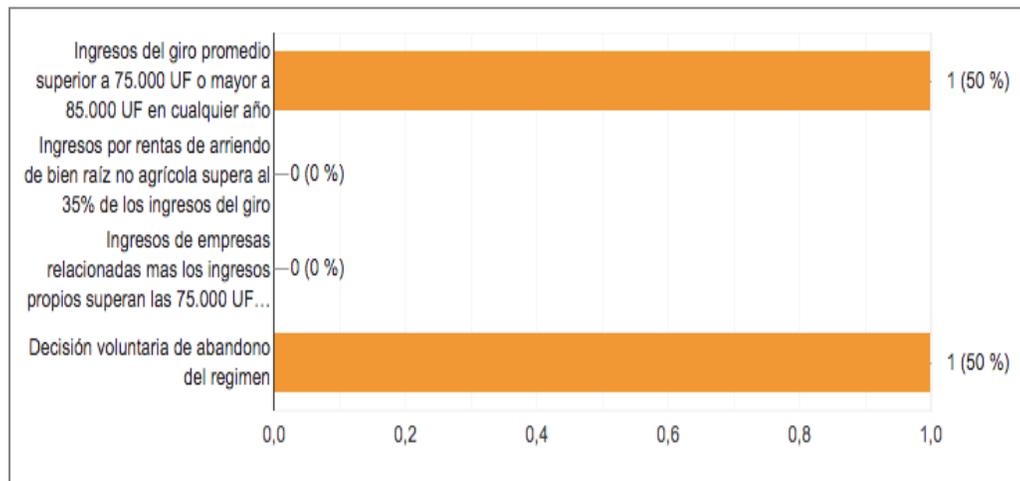
Figura 12: Cumplimiento de requisitos en el Régimen Pro-Pyme



Fuente: Elaboración propia de Encuesta a Asesores Tributarios

Los contribuyentes han dado cumplimiento a los requisitos del Régimen Tributario Pro-Pyme. Mientras que un porcentaje menor no ha cumplido con el requisito del Art. 14 letra D N° 1 letra b de la Ley de la Renta de acuerdo al gráfico siguiente un 50% superó los ingresos promedio de los últimos 3 años anteriores de 75.000 U.F. o en el último ejercicio comercial superaron las 85.000 U.F. y otro 50% abandonó el régimen tributario Pro-Pyme.

Figura 13: Representación de Causas de incumplimiento del Régimen Pro-Pyme

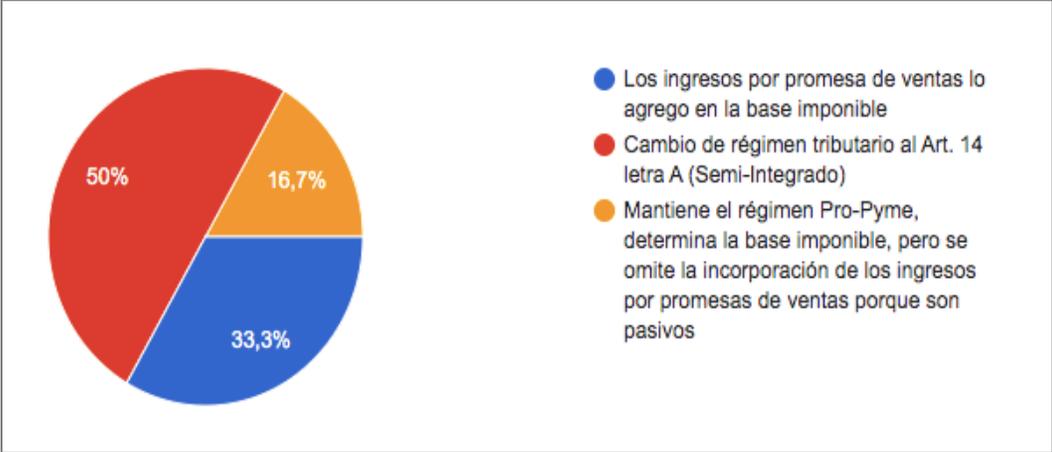


Fuente: Elaboración propia de Encuesta a Asesores Tributarios

La problemática por lo general del incumplimiento de requisitos es superar los ingresos promedios de los últimos 3 años es de 75.000 U.F. o bien superar en el últimos ejercicio comercial 85.000 U.F., pero también ocurre que por decisión voluntaria se decida abandonar el régimen tributario Pro-Pyme, pareciera raro ya que la tasa de primera categoría actual es de 10% hasta el Año Tributario 2024 y 12,5% en el Año Tributario 2025, mientras que el régimen Semi-Integrado tiene tasa de impuesto renta de 27% y crédito de impuesto de 1º categoría con restitución contra el impuesto final del socio o accionista. Tiene que haber ocurrido algo para optar sobre la determinación de la renta en base a lo percibido y/o devengado en sustitución de la renta percibida exclusiva.

4.5.4 Criterio en el tratamiento tributario de los ingresos percibidos por Contrato de Promesa de Compra-Venta

Figura 14: Criterios a los ingresos Percibidos a las promesas de venta



Fuente: Elaboración propia de Encuesta a Asesores Tributarios

La respuesta del abandono voluntario del Régimen Tributario Pro-Pyme del Gráfico anterior se debe a no afectar los ingresos por promesas al impuesto a la renta, ya que hay una mayor parte que se cambia al régimen tributario Semi-Integrado aplicando lo indicado en el Artículo 29 inciso 3 de la Ley de la Renta que señala que: “Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesas de venta de inmuebles se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente”.

Existen otra parte de contribuyentes del rubro inmobiliaria que se mantienen en el régimen Pro-Pyme que gráficamente representan el 33,3% que acataron las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos y un porcentaje más menor de 16,7% aplica un criterio mixto, de que los ingresos por promesas de ventas serían ingresos tributables cuando se realice la escritura de venta.

4.6 Impuesto a la renta e impacto financiero por ingresos percibidos en promesas de ventas de inmuebles por contribuyentes del régimen tributario Pro-Pyme

4.6.1 Antecedente de Empresa para el análisis

Inmobiliaria xxx Ltda, que presenta inicio de actividades el 03-01-2019 que opta a contar del año 2020 al régimen Pro-Pyme General. Se dedica a la venta de casas y de terrenos, arriendo de bienes inmuebles. Para incentivar la venta sobre los inmuebles que vende, promociona la opción de venta con la suscripción de contrato de promesa en pesos en un plazo máximo de hasta 36 meses, respetando su precio de venta al señalado en fecha de la firma del contrato de promesa de venta.

Balance General 8 Columna año comercial 2022

| CUENTAS CONTABLES | SUMAS | | SALDOS | | INVENTARIOS | | RESULTADOS | |
|----------------------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| | DEBITO | CREDITO | DEUDOR | ACREEDOR | ACTIVOS | PASIVOS | PERDIDA | GANANCIA |
| DISPONIBLE | 5.308.127.272 | 5.160.244.775 | 147.882.497 | | 147.882.497 | | | |
| DEPOSITO A PLAZO BANCO | 2.654.304.590 | 1.291.706.340 | 1.362.598.250 | | 1.362.598.250 | | | |
| CUENTA POR COBRAR (VALE VISTA) | 44.007.666 | | 44.007.666 | | 44.007.666 | | | |
| PROMESA DE COMPRA | 91.891.855 | | 91.891.855 | | 91.891.855 | | | |
| IMPUESTO POR RECUPERAR | 56.870.420 | 147.900 | 56.722.520 | | 56.722.520 | | | |
| EXISTENCIAS | 4.241.113.508 | 1.597.986.856 | 2.643.126.652 | | 2.643.126.652 | | | |
| BIENES INMUEBLES (ACTIVOS FIJOS) | 1.685.633.752 | 9.809.589 | 1.675.824.163 | | 1.675.824.163 | | | |
| MUEBLES | 25.972.117 | 6.681.023 | 19.291.094 | | 19.291.094 | | | |
| CUENTAS POR PAGAR | 1.058.228.361 | 1.469.643.188 | | 411.414.827 | | 411.414.827 | | |
| IMPUESTO POR PAGAR | 3.752.973 | 4.838.410 | | 1.085.437 | | 1.085.437 | | |
| PROMESAS DE VENTA | 2.511.234.868 | 2.821.589.868 | | 310.355.000 | | 310.355.000 | | |
| CREDITO FINANCIERO | 1.463.128.380 | 4.642.392.406 | | 3.179.264.026 | | 3.179.264.026 | | |
| CAPITAL | 0 | 15.000.000 | | 15.000.000 | | 15.000.000 | | |
| RESERVAS NIIF PARA PYMES | 0 | 10.714.000 | | 10.714.000 | | 10.714.000 | | |
| RESULTADOS ACUMULADOS | 133.000.000 | 1.503.783.369 | | 1.370.783.369 | | 1.370.783.369 | | |
| RETIROS SOCIOS | 370.000.027 | 133.000.000 | 237.000.027 | | 237.000.027 | | | |
| COSTO DE VENTA | 1.587.986.856 | | 1.587.986.856 | | | | 1.587.986.856 | |
| GASTOS GENERALES | 196.372.254 | 58.442.711 | 137.929.543 | | | | 137.929.543 | |
| REMUNERACIÓN | 31.520.876 | | 31.520.876 | | | | 31.520.876 | |
| HONORARIOS | 67.080.816 | | 67.080.816 | | | | 67.080.816 | |
| FERIADO E INDEMNIZACION LEGAL | 938.590 | | 938.590 | | | | 938.590 | |
| DEPRECIACIÓN | 16.490.612 | | 16.490.612 | | | | 16.490.612 | |
| MULTAS | 463.090 | | 463.090 | | | | 463.090 | |
| GASTOS BANCARIOS | 1.189.455 | | 1.189.455 | | | | 1.189.455 | |
| IMPUESTO TIMBRES Y ESTAMPILLA | 11.354.333 | | 11.354.333 | | | | 11.354.333 | |
| INTERESES LEASING | 637.105 | | 637.105 | | | | 637.105 | |
| INTERESES FINANCIEROS | 192.642.907 | | 192.642.907 | | | | 192.642.907 | |
| CONTRIBUCIONES BIENES RAÍCES | 9.398.508 | | 9.398.508 | | | | 9.398.508 | |
| INGRESOS POR ARRIENDOS | | 61.812.887 | | 61.812.887 | | | | 61.812.887 |
| VENTA DE TERRENOS-CASAS | | 2.848.243.453 | | 2.848.243.453 | | | | 2.848.243.453 |
| VENTA DE DERECHOS DE AGUA | | 40.400.000 | | 40.400.000 | | | | 40.400.000 |
| INTERESES DEPOSITO A PLAZO | | 70.891.910 | | 70.891.910 | | | | 70.891.910 |
| REAJUSTE REMAN. CRÉDITO FISCAL | | 16.012.506 | | 16.012.506 | | | | 16.012.506 |
| SUBTOTAL | 21.763.341.191 | 21.763.341.191 | 8.335.977.415 | 8.335.977.415 | 6.278.344.724 | 5.298.616.659 | 2.057.632.691 | 3.037.360.756 |
| UTILIDAD DEL EJERCICIO | | | | | | 979.728.065 | 979.728.065 | |
| TOTALES | 21.763.341.191 | 21.763.341.191 | 8.335.977.415 | 8.335.977.415 | 6.278.344.724 | 6.278.344.724 | 3.037.360.756 | 3.037.360.756 |

4.6.2 Determinación de la base imponible de acuerdo a la ley

| | Percibido o Devengado | Pendiente Cobro/Pago | Cobros/Pagos (Deveng. Año Anterior) | Valor Final (Determinac. Base) |
|---|-----------------------|----------------------|-------------------------------------|--------------------------------|
| INGRESOS DEL EJERCICIO | | | | |
| VENTAS NETAS DEL AÑO 2022 A ENTIDADES NO RELACIONADAS | + | 2.910.056.340 | 0 | 2.910.056.340 |
| VENTAS NETAS DEL AÑO 2022 A ENTIDADES RELACIONADAS | + | 0 | 0 | 0 |
| TOTALES INGRESOS DEL GIRO | = | 2.910.056.340 | 0 | 2.910.056.340 |
| | | | | |
| INGRESOS POR VENTA DE DERECHOS | + | 40.400.000 | | 40.400.000 |
| INTERESES POR DEPÓSITOS A PLAZO | + | 70.891.910 | | 70.891.910 |
| REAJUSTE DE IVA-CREDITO FISCAL | + | 16.012.506 | | 16.012.506 |
| TOTALES OTROS INGRESOS | = | 127.304.416 | 0 | 127.304.416 |
| TOTAL INGRESOS | = | 3.037.360.756 | 0 | 3.037.360.756 |
| | | | | |
| EGRESOS DEL EJERCICIO | | | | |
| COMPRAS NETAS EXISTENCIAS AÑO 2022 | - | 1.538.144.218 | -6.559.014 | 1.533.821.767 |
| REMUNERACION DEL EJERCICIO | - | 31.520.876 | -501.138 | 31.825.391 |
| HONORARIOS DEL EJERCICIO | - | 67.080.816 | -631.634 | 66.449.182 |
| FERIADO E INDEMNIZACIÓN LEGAL | - | 938.590 | | 938.590 |
| GASTOS GENERALES | - | 137.929.543 | | 137.929.543 |
| GASTOS BANCARIOS | - | 1.189.455 | | 1.189.455 |
| INTERÉS POR PRÉSTAMO | - | 192.642.907 | | 192.642.907 |
| IMPUESTO TIMBRES Y ESTAMPILLAS | - | 11.354.333 | | 11.354.333 |
| CONTRIBUCIONES BIENES RAÍCES | - | 9.398.508 | -495.619 | 15.031.609 |
| PAGO DE MULTAS | - | 463.090 | | 463.090 |
| TOTALES EGRESOS DEL GIRO | = | 1.990.662.336 | -8.187.405 | 1.991.645.867 |
| | | | | |
| COSTOS DE VENTA DE DERECHOS DE AGUA REAJUSTADOS | - | 37.921.250 | | 37.921.250 |
| PAGO CUOTAS LEASING FINANCIERO (CAPITAL) | - | 4.795.770 | | 4.795.770 |
| PÉRDIDA TRIBUTARIA AÑO ANTERIOR | - | 958.957.486 | | 958.957.486 |
| OTRAS DEDUCCIONES | = | 1.001.674.506 | 0 | 1.001.674.506 |
| | | | | |
| PAGO DE MULTAS | + | 463.090 | | 463.090 |
| TOTAL GASTOS RECHAZADOS INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 21 | = | 463.090 | 0 | 463.090 |
| BASE IMPONIBLE | = | 45.487.004 | 8.187.405 | 44.503.473 |

La determinación de la base imponible del Régimen Pro-Pyme se calcula en lo indicado en su Art. 14 letra D N° 3 de la Ley de la Renta y similar cálculo del Art. 14 letra D N° 8 de la Ley de la Renta, en lo cual predomina por lo general la base de la renta percibida y en casos excepcionales aplica ingreso y/o gasto devengado según el caso, cuando existen ventas o servicios entre empresas relacionadas que pertenecen al régimen tributario Semi-Integrado.

La base imponible de \$44.503.473.- queda gravada con el impuesto a la renta de tasa 10% (hasta el A.T. 2024 o 12,5% para el A.T. 2025) crédito de 1° categoría contra los impuestos finales (IGC o IA) en el Régimen Pro-Pyme General o bien la base imponible se asigna a los socios para la afectación inmediata en los impuestos finales en el Régimen Opcional de Transparencia.

4.6.3 Comparación base imponible según Ley y Oficios

| | | LEY 21.210 (ART. 14 LETRA D Nº 1) | OFICIO Nº 1339 DE FECHA 04-05-2023 |
|---|---|--------------------------------------|---------------------------------------|
| INGRESOS DEL EJERCICIO | | | |
| VENTAS NETAS DEL AÑO 2022 A ENTIDADES NO RELACIONADAS | + | 2.910.056.340 | 2.910.056.340 |
| VENTAS NETAS DEL AÑO 2022 A ENTIDADES RELACIONADAS | + | 0 | 0 |
| PROMESAS DE VENTAS EN EL EJERCICIO | + | | 310.355.000 |
| TOTALES INGRESOS DEL GIRO | = | 2.910.056.340 | 3.220.411.340 |
| INGRESOS POR VENTA DE DERECHOS | | | |
| INGRESOS POR VENTA DE DERECHOS | + | 40.400.000 | 40.400.000 |
| INTERESES POR DEPÓSITOS A PLAZO | + | 70.891.910 | 70.891.910 |
| REAJUSTE DE IVA-CREDITO FISCAL | + | 16.012.506 | 16.012.506 |
| TOTALES OTROS INGRESOS | = | 127.304.416 | 127.304.416 |
| TOTAL INGRESOS | = | 3.037.360.756 | 3.347.715.756 |
| EGRESOS DEL EJERCICIO | | | |
| COMPRAS NETAS EXISTENCIAS AÑO 2022 | - | 1.533.821.767 | 1.533.821.767 |
| REMUNERACION DEL EJERCICIO | - | 31.825.391 | 31.825.391 |
| HONORARIOS DEL EJERCICIO | - | 66.449.182 | 66.449.182 |
| FERIADO E INDEMNIZACIÓN LEGAL | - | 938.590 | 938.590 |
| GASTOS GENERALES | - | 137.929.543 | 137.929.543 |
| GASTOS BANCARIOS | - | 1.189.455 | 1.189.455 |
| INTERÉS POR PRÉSTAMO | - | 192.642.907 | 192.642.907 |
| IMPUESTO TIMBRES Y ESTAMPILLAS | - | 11.354.333 | 11.354.333 |
| CONTRIBUCIONES BIENES RAÍCES | - | 15.031.609 | 15.031.609 |
| PAGO DE MULTAS | - | 463.090 | 463.090 |
| TOTALES EGRESOS DEL GIRO | = | 1.991.645.867 | 1.991.645.867 |
| OTRAS DEDUCCIONES | | | |
| COSTOS DE VENTA DE DERECHOS DE AGUA REAJUSTADOS | - | 37.921.250 | 37.921.250 |
| PAGO CUOTAS LEASING FINANCIERO (CAPITAL) | - | 4.795.770 | 4.795.770 |
| PÉRDIDA TRIBUTARIA AÑO ANTERIOR | - | 958.957.486 | 958.957.486 |
| OTRAS DEDUCCIONES | = | 1.001.674.506 | 1.001.674.506 |
| TOTAL GASTOS RECHAZADOS INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 21 | | | |
| PAGO DE MULTAS | | 463.090 | 463.090 |
| TOTAL GASTOS RECHAZADOS INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 21 | + | 463.090 | 463.090 |
| BASE IMPONIBLE | = | 44.503.473 | 354.858.473 |

La Base Imponible determinada difiere con la instrucción del SII a través de Oficios: N° 1556 de fecha 11-05-2022, N° 2118 de fecha 12-07-2022 y N° 1339 de fecha 04-05-2023, en la cual indica que los ingresos por promesas de venta recibidos por un contribuyente Pro-Pyme califican ingresos percibidos y deben ser agregados para la determinación de la base imponible obteniendo una base imponible de \$354.858.473.- (diferencia \$310.355.000).

4.6.4 Efecto financiero ante el pago del impuesto a la renta afecto a los ingresos percibidos por promesas de ventas

Las Promesas de Compras-Ventas para la empresa es un Pasivo ya que no ha ocurrido venta alguna, no se ha devengado, pudiendo existir desistimiento de parte del Promitente-Comprador en lo cual la empresa debe tener los fondos disponibles para devolver parte o el total de lo recibido anticipadamente.

ANALISIS DETERMINACIÓN BASE IMPONIBLE

| | | | |
|-----------------------------|------|----------------|----------------|
| MONTO SUSCRIPCION ESCRITURA | \$ - | \$ 108.624.250 | \$ 201.730.750 |
|-----------------------------|------|----------------|----------------|

| | AÑO 2022 | AÑO 2023 | AÑO 2024 |
|------------------------------|-------------|--------------|--------------|
| INGRESOS POR PROMESA | 310.355.000 | 0 | 0 |
| VENTAS REALIZADAS (PROMESAS) | | -108.624.250 | -201.730.750 |

| | | | |
|----------------|-------------|--------------|--------------|
| NUEVO AGREGADO | 310.355.000 | -108.624.250 | -201.730.750 |
|----------------|-------------|--------------|--------------|

| | | | |
|---------------------|-----|-----|-------|
| TASA IMPUESTO RENTA | 10% | 10% | 12,5% |
|---------------------|-----|-----|-------|

| | | | |
|----------------|---------------|----------------|----------------|
| IMPUESTO RENTA | \$ 31.035.500 | -\$ 10.862.425 | -\$ 25.216.344 |
|----------------|---------------|----------------|----------------|

Base Imponible Pro-pyme **354.858.473**

| | |
|---------------------------------------|---------------|
| IMPUESTOS A LA RENTA (Gasto) | 4.450.347 |
| IMPUESTO POR ACTIVO DIFERIDO (Activo) | 31.035.500 |
| | \$ 35.485.847 |

Realizando el cálculo de acuerdo al Oficio N° 1339 del año 2023, el saldo de ingresos percibidos por Promesas de Ventas deben tributar anticipadamente con el impuesto a la renta, si fuera Pro-Pyme General tendría que pagar \$31.035.500.- que afecta directamente en los presupuestos de caja de la empresa y al ocurrir la venta (ser registrada en el registro electrónico de ventas, pago de IVA y de PPM) en periodos posteriores que puede ser en 1 o 2 años, en lo demostrado en el cálculo anterior, se recuperaría el impuesto por activo diferido pagado en el año 1 de la percepción del ingreso recibido por Promesa de Compra-Venta.

El monto pagado por anticipado para la contribuyente Pro-pyme con tasa de 10% de impuesto a la renta al existir cambios de tasas de impuesto a la renta en ejercicios posteriores

que sean superiores afecta a favor a la empresa inmobiliaria, ya que disminuye la base con una rebaja mayor en tema de impuesto. Como se puede observar en el ejercicio numérico:

| Recuperación Impuestos | Ventas | Tasa Impto. Renta | Montos |
|-------------------------------|--------------------|-------------------|------------|
| Año 2023 (A.T. 2024) | 108.624.250 | 10,0% | 10.862.425 |
| Año 2024 (A.T. 2025) | 201.730.750 | 12,5% | 25.216.344 |
| | 310.355.000 | | 36.078.769 |

| Impuesto pagado en el año 1 (2022) | Promesa | Tasa Impto. Renta | Montos |
|---|-------------|-------------------|------------|
| IMPUESTO POR ACTIVO DIFERIDO (Activo) | 310.355.000 | 10,0% | 31.035.500 |

Diferencia de Tasa **5.043.269**

En el año 1 (2022) la empresa Inmobiliaria paga un impuesto anticipado por el pasivo de \$31.035.500 con tasa 10% y posteriormente a medida que se realicen las ventas en años posteriores la rebaja de la base de \$108.624.250 y de \$201.730.750 en los ejercicios comerciales 2023 y 2024 respectivamente, con tasa de impuesto a la renta diferente como el caso del año 2024 se genera un efecto positivo para la contribuyente Pro-pyme de \$5.043.269 por diferencia de tasa.

| | | | |
|----------------------|-------------|-------|------------------|
| Año 2024 (A.T. 2025) | 201.730.750 | 12,5% | 25.216.344 |
| Año 2024 (A.T. 2025) | 201.730.750 | 10,0% | 20.173.075 |
| | | | 5.043.269 |

Lo mismo ocurriría si justamente en el año 2024, se reciben ingresos por promesas de ventas pagando la contribuyente Pro-pyme general la tasa del 12,5% de impuesto renta y las ventas se realicen el año 2025 cuya tasa de impuesto a la renta sería de un 25%.

Ahora bien, los montos percibidos por las promesas de ventas que será el mismo de la venta final con IVA al aplicarse impuesto a la renta correspondería deducir el 19% y su mecanismo sería aún más complejo ya que también habría que rebajar el monto del terreno para determinar la base afecta a IVA en el futuro.

4.6.5 Verificación de requisitos para la mantención en el régimen tributario Pro-Pyme

Verificación de cumplimiento de requisitos de acuerdo a la ley

| PERIODOS | HABITUAL | | | NO HABITUAL | | TOTAL INGRESOS |
|----------|--------------------|----------------|--|---------------------------|----------------------------------|----------------|
| | VENTAS DE TERRENOS | VENTA DE CASAS | ARRIENDO DE BIENES RAÍCES NO AGRICOLAS | VENTA DE DERECHOS DE AGUA | VENTA DE BIEN RAÍZ (ACTIVO FIJO) | |
| AÑO 2020 | 238.460.904 | 644.727.628 | 30.706.356 | 15.000.000 | 0 | 928.894.888 |
| AÑO 2021 | 585.815.192 | 1.583.870.703 | 81.789.752 | 38.500.000 | 64.000.000 | 2.353.975.647 |
| AÑO 2022 | 769.025.732 | 2.079.217.721 | 61.812.887 | 40.400.000 | 0 | 2.950.456.340 |

| PERIODOS | HABITUAL | | TOTAL INGRESOS | VALOR UF AL 31-12 | INGRESOS EN UF |
|--------------------------------|--------------------|----------------|----------------|-------------------|----------------|
| | VENTAS DE TERRENOS | VENTA DE CASAS | | | |
| AÑO 2020 | 238.460.904 | 644.727.628 | 883.188.532 | 29.070,33 | 30.381 |
| AÑO 2021 | 585.815.192 | 1.583.870.703 | 2.169.685.895 | 30.991,74 | 70.009 |
| AÑO 2022 | 769.025.732 | 2.079.217.721 | 2.848.243.453 | 35.110,98 | 81.121 |
| PROMEDIO ÚLTIMOS 3 AÑOS | | | | | 60.504 |

De acuerdo a la ley de la renta en su Art. 14 letra D N° 1 letra b) señala que se deberá calcular el promedio de los últimos 3 años y verificar que estos no superen 75.000 U.F. o bien en algún ejercicio no supere las 85.000 U.F. (En el cálculo se consideran los ingresos del giro, excluyendo los ingresos no habituales y los del Art. 14 D N° 1 letra c). Con los resultados determinados se estaría cumpliendo la mantención del Régimen Pro-Pyme.

Verificación de cumplimiento de requisitos de acuerdo a Oficio (Suposición)

| PERIODOS | HABITUAL | | | TOTAL INGRESOS | VALOR UF AL 31-12 | INGRESOS EN UF |
|--------------------------------|--------------------|----------------|--------------------|----------------|-------------------|----------------|
| | VENTAS DE TERRENOS | VENTA DE CASAS | PROMESAS DE VENTAS | | | |
| AÑO 2020 | 238.460.904 | 644.727.628 | 297.566.000 | 1.180.754.532 | 29.070,33 | 40.617 |
| AÑO 2021 | 585.815.192 | 1.583.870.703 | 815.307.688 | 2.984.993.583 | 30.991,74 | 96.316 |
| AÑO 2022 | 769.025.732 | 2.079.217.721 | 310.355.000 | 3.158.598.453 | 35.110,98 | 89.960 |
| PROMEDIO ÚLTIMOS 3 AÑOS | | | | | | 75.631 |

Ahora si se realiza el cálculo de acuerdo a los Oficios del SII N° 1556 de fecha 11-05-2022, N° 2118 de fecha 12-07-2022 y N° 1339 de fecha 04-05-2023, al tratarse de acuerdo a lo que señala como ingreso percibido, evidentemente tendría que haber salido del Régimen Tributario el año 2022, por incumplimiento de requisito a finales del año 2021 que supera las 85.000 U.F. e incorporarse a contar del 01 de enero del año siguiente al Régimen Semi-Integrado. El primer oficio fue el 11-05-2022 posterior a la presentación de la renta del año comercial 2021 (A.T. 2022 con vencimiento 30-04-2022) que al no existir instrucciones

previas por el SII, se presume que los ingresos por Promesas de Compras-Ventas no hayan estado formando parte de ningún cálculo, se estima que los contribuyentes han continuado en la práctica del lineamiento de la normativa general del Artículo 29 inciso 3 de la Ley de la Renta que aplican los contribuyentes del régimen Semi-integrado (que declaran sus ingresos en base a lo devengado o percibido) indica: “*Los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente.....*” y por otro lado la omisión de aquellos ingresos para la verificación de cumplimiento de requisitos.

4.6.6 Criterio uniforme en la aplicación de normativas e instrucciones sobre los ingresos percibidos en los Contratos de Promesas de Ventas en la contribuyente Pro-pyme

El régimen Pro-pyme determina su base imponible en los ingresos percibidos que provengan de ventas de inmuebles (Casas, Terrenos) que se ingresan al registro electrónico de ventas (RV) del Servicio de Impuestos Internos para su posterior pago de los impuestos respectivos (IVA según el caso, Pagos Provisionales Mensuales, Impuesto a la Renta), lo fundamental que predomina la venta para dar origen a lo percibido en lo señalado en la ley del Art. 14 letra D y en la Circular 62 del año 2020.

La problemática que se caracteriza esta AFE que hacer con los ingresos percibidos de promesas de ventas de inmuebles para un contribuyente del régimen Pro-pyme. Si el Oficio 1339 del año 2023 ha señalado que son ingresos percibidos y que deben formar parte de la base imponible en el mismo ejercicio de su percepción. Pero sin embargo las instrucciones del formulario 22 indican que deben indicar los ingresos percibidos que provengan de una venta. Señalar que las Promesas de ventas no hay transferencia de dominio y el propósito de este es celebrar otro contrato que la ley no declare ineficaces, es decir no es una venta instantánea. Además, en el análisis de la AFE se indica que los Oficios no es extensiva al resto de los contribuyentes, siendo en definitiva una respuesta particular, que tiene presente la situación concreta que se plantea y los antecedentes que son aportados por el contribuyente consultante. Sin embargo, algunas instrucciones del SII hacen que los contribuyentes puedan seguir cometiendo errores que al no ser claras y coherentes con la normativa y además en precisar algo y no señalar con profundidad el efecto que aquello conduce, qué si declaro los ingresos sin existir venta, ¿qué pasos siguen más adelante?, no está fundamentado.

CONCLUSIONES

El propósito de la investigación que se ha culminado es lo que causa la interpretación divergente de la ley con las distintas instrucciones de la autoridad tributaria a través de sus Circulares y Oficios sobre el concepto de ingreso percibido que obtiene una inmobiliaria que ha optado por algún Régimen Pro-pyme: General o Transparente en la determinación de la base imponible bajo un método único.

La problemática de diferencia de interpretación se encuentra entre la Circular que interpreta la ley y los Oficios que califican ingresos percibidos tributables los que se derivan de un contrato de Promesa de Venta. Esto hace que las instrucciones del SII no son lo suficientemente claras (respuestas de las encuestas a los asesores tributarios) y se limitan a la consulta, no dar el alcance del efecto o lo que causaría a posterior, como indicar a modo de ejemplo: Si se califican ingresos percibidos de acuerdo al régimen tributario Pro-pyme se afecta también en el cómputo del volumen de ventas de las 75.000 U.F. promedio de los últimos 3 años anteriores, requisito indispensable para mantenerse en el régimen tributario de acuerdo al artículo 14 D N° 1 letra b) de la LIR.

De acuerdo a la primera hipótesis sobre “Interpretación divergente de la ley sobre los ingresos percibidos por Promesas de Ventas de contribuyente acogido al régimen Pro-pyme genera diferencias en la determinación del impuesto a la renta”, se confirma en la misma encuesta a los asesores tributarios que un 16,7% omite los ingresos por promesas de ventas, 33,3% los agrega, por lo tanto, se afecta con impuesto y el restante procede abandonar el régimen tributario e incorporarse al régimen general. Las instrucciones son para facilitar el proceso y tener un mejor entendimiento en la oportunidad de la determinación de la base imponible que será declarada en el Formulario 22, pero no parece ser sencillo ya que las observaciones persisten en la declaración de impuestos a la renta desde el año tributario 2021 al 2022 en promedio son alrededor de 3.700 declaraciones con inconsistencias y en el año tributario 2023 disminuyeron las observaciones en un 38,10%.

En la segunda hipótesis sobre las “instrucciones del Servicio de Impuesto Internos acerca de los ingresos percibidos de Promesa de Venta de inmuebles en el régimen tributario Pro-Pyme genera impuesto diferido a la renta que impactan en los presupuestos de efectivo de la inmobiliaria”. Se confirma esta hipótesis, ya que existen un gran número que obedecen a las instrucciones en Oficios, que de acuerdo al párrafo anterior un 33,3% determina la base

imponible, siguiendo el lineamiento allí explicado. El efecto de gravar con impuestos a las promesas de ventas, es una temporalidad del impuesto ya que al tributar de manera anticipada se paga impuesto en el mismo ejercicio de su percepción y cuando se realice el contrato de venta ocurrirá un descuento de la base imponible cuya renta fue afectada en un ejercicio anterior. Existe un efecto favorable para las empresas inmobiliarias que se encuentran acogida al régimen Pro-pyme General que al afectarse con impuesto a la renta con tasa de 10% (tasa A.T. 2024) o bien 12,5% (Hasta el A.T 2025) que gravar los ingresos percibidos de promesas de venta con tasa de impuesto menor y con tasa mayor a la fecha de la escritura venta, ocurre un ahorro de impuesto y más aún por ingresos de promesas que podrían ser gravados con tasa 12,5% y la escritura de venta ocurra en un año tributario en que la tasa del régimen Pro-Pyme General sea con tasa 25%. El otro efecto que se produce siguiendo este mismo parámetro que tales ingresos se computen para verificar el cumplimiento de requisitos para el mantenerse en el régimen Pro-Pyme (Art. 14 D N° 1 letra b de la LIR) Ingresos percibidos en los últimos 3 años promedio no superen las 75.000 UF y se presenta otro problema que el precio de la compra-venta es el mismo que indica en la promesa de venta, donde existe el impuesto indirecto (I.V.A.), se pagaría impuesto a la renta sobre el monto del ingreso percibido con I.V.A.

El contrato de promesa de venta se define como aquel por el cual las partes se obligan a celebrar un contrato determinado, en cierto plazo o en el evento de cierta condición. El contrato de promesa de venta y el contrato prometido tienen distintos objetos, el contrato de promesa es la celebración del contrato prometido, mientras que éste último, el objeto será el que corresponda a su naturaleza, la tradición de la cosa (modo de adquirir el dominio) mientras no ocurra aquello no cumple requisitos del Hecho Gravado Básico de Ventas del artículo 2 N° 1 de la ley del IVA, no se afecta a Pagos Provisionales Mensuales, ni esta sujeta a declaración y pago de impuesto a la renta de acuerdo a las instrucciones del formulario 22 sobre el ingreso percibido del contribuyente Pro-pyme General o Opcional de Transparencia.

El contribuyente Pro-Pyme debe sujetarse a la Ley, la Circular y las instrucciones del Formulario 22. Respecto a los Oficios son respuesta si bien se dirige al contribuyente que hizo la consulta, también constituye jurisprudencia administrativa que debe ser aplicada por el SII y en situaciones iguales puede ser invocada por otros contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

H, C. E. (2017). Principios de la imposición vs. Temporalidad del Hecho Imponible en el Impuesto sobre la Renta. *Facultador de Derecho N° 71*, páginas 161-164.

Cori, R. V. (1995). Interpretación de la ley Tributaria: Una Experiencia Docente. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Chile N° 72*, páginas 26-36.

Gonzales, Á. M. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Revista del Derecho Corporativo*, página 161.

Gonzales, Á. M. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Revista del Derecho Corporativo*, página 163.

Gonzales, Á. M. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Revista del Derecho Corporativo*, página 174.

Gonzales, Á. M. (2021). La interpretación en el derecho tributario. *Revista del Derecho Corporativo*, página 177.

BRAVO, F. D. (1977). Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley. En F. D. BRAVO, *Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley* página 812.

Seguel Malagueño, L. (2019). Analisis del Proyecto de Modernización tributaria en materia de elusión y metodología. *Revista del Derecho Tributario Universidad de Concepción*, página 238.

Vergara Quezada, G. (2021). La interpretación administrativa de la ley tributaria en Chile de 1902 a 1964. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, página 56.

Belaunde Plenge, W. (2018). Efecto de los cambios en las normas contables en la tributacion empresarial. *Derecho & Sociedad 50*, página 161.

Ferreiro Lapatza, J. (2016). Determinación Objetiva de la Base Imponible en la Renta Aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas. *XXIII Jornadas Latinoamericanas del Derecho Tributario*, página 40.

Plenge, W. B. (2018). Efecto de los cambios en las normas contables en la tributación empresarial. *Derecho & Sociedad, N° 50*, páginas 162-163.

Matus, M., & Abundio, R. (2021). *Manual Código Tributario*. Santiago: Legal Publishing Chile. páginas 84-89.

Página web

Gillet, C. B. (6 de Marzo de 2020). *Apuntes de Derecho Civil*.
[https://derechochi \(Gillet, 2020\)le.vivaldi.net/interpretacion-de-la-ley/](https://derechochi (Gillet, 2020)le.vivaldi.net/interpretacion-de-la-ley/)

Orrego, A. A. (2024). *El Contrato de Promesa*.
https://www.juanandresorrego.cl/assets/pdf/apu/ap_6/Contrato%20de%20Promesa.pdf

Observatorio Judicial. (20 de abril de 2021). *Observatorio Judicial*.
<https://observatoriojudicial.org/2021/04/el-alto-coste-de-litigar-contras-el-sii-juicios-duran-en-promedio-35-meses-y-se-paga-hasta-525-en-interes-si-se-pierde/>

Servicio de Impuestos Internos. (1 de Enero de 2015). *Servicio de Impuestos Internos*.
https://www.sii.cl/principales_procesos/interpretaciones_tributarias.htm

Documentos públicos

Exclusión del régimen Pro Pyme en caso de incumplimiento de requisitos, Oficio N° 3231 (Servicio de Impuestos Internos 15 de Noviembre de 2021).

Cómputo de Ingresos del régimen Pro Pyme, Oficio N° 854 (Servicio de Impuestos Internos 1 de Abril de 2021).

Exclusión de régimen tributario pyme por incumplimiento de condiciones, Oficio N° 1558 (Servicio de Impuestos Internos 24 de Mayo de 2023).

Ingresos percibidos por contratos de promesa de venta de inmuebles, por contribuyentes acogido al régimen pro-pyme, Oficio N° 1339 (Servicio de Impuestos Internos 4 de Mayo de 2023).

Egresos en régimen pro-pyme del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, Oficio N° 1632 (Servicio de Impuestos Internos 18 de Mayo de 2022).

Depreciación y/o reconocimiento de gasto de bienes inmuebles en el régimen pro-pyme genera, Oficio N° 1292 (Servicio de Impuestos Internos 27 de Abril de 2023).

Aplicación de corrección monetaria a contribuyentes sujetos al régimen pro-pyme, Oficio N° 1996 (Servicio de Impuestos Internos 29 de Junio de 2022).

Citas

(1) La ley N° 21.578 publicada el 30-05-2023, estableció que la tasa del impuesto a la renta de manera transitoria para el régimen Pro-Pyme General por las rentas que se devenguen en el año comercial 2023 será de 10% y las que se devenguen en el año 2024 será de 12,5%.

ANEXO

1. MODELO DE CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA

En Santiago de Chile, a _____ de _____ de dos mil _____, ante mí, _____, Notario

Público _____, comparecen: don/doña _____, chileno/a, soltero/a, casado/a/casado/a (y separado totalmente de bienes, según se acreditará), _____, cédula nacional de identidad número _____, domiciliado/a en la ciudad de _____, calle _____ número _____, Comuna de _____, en adelante indistintamente denominado/a “el/la Promitente Vendedor/a”, por una parte; y por la otra, don/doña _____, chileno/a, soltero/a, casado/a (y separado/a totalmente de bienes, según se acreditará), _____, cédula nacional de identidad número _____, domiciliado/a en calle _____ número _____, Comuna de _____, en adelante indistintamente denominado/a “el/la Promitente Comprador/a”;²⁶ los comparecientes mayores de edad, quienes acreditan su identidad con las cédulas mencionadas y exponen:

PRIMERO: Don/Doña _____ es dueño/a del inmueble ubicado en _____, calle _____ número _____, de la Comuna de _____, Región Metropolitana (_____ Región).

El inmueble tiene los siguientes deslindes, según sus títulos: Al Norte, _____; Al Sur, _____; Al Oriente, _____; y Al Poniente, _____.

Don/ña _____ adquirió el inmueble antes singularizado por compra que hizo a don/doña (a la sociedad _____) _____, según consta en escritura pública de fecha _____ de _____ de _____, otorgada en la Notaría de _____ de don _____, Repertorio número _____, inscrita a fojas _____ número _____ del Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de _____, correspondiente al año _____.

SEGUNDO: Por el presente acto e instrumento, don/doña _____, promete vender, ceder y transferir a don/doña _____, quien promete comprar, aceptar y adquirir para sí, el inmueble singularizado en la cláusula primera precedente.

TERCERO: El precio de la compraventa prometida será la cantidad total de _____ millones de pesos, que el/la Promitente

Comprador/a paga y pagará de la siguiente manera: a) Con la suma de _____ millones de pesos, que el/la Promitente Comprador/a paga en este acto y en dinero efectivo, declarando el/la Promitente Vendedor/a recibirla a su entera y total satisfacción. b) Con la suma de _____ millones de pesos, que el/la Promitente Comprador/a pagará al contado y en dinero efectivo, una vez que queden debidamente inscritos a nombre de ésta los inmuebles, en el Conservador de Bienes Raíces de _____, libres de hipotecas, gravámenes, embargos y prohibiciones, con la sola excepción del respectivo Reglamento de Copropiedad. Para tal efecto, el/la Promitente Comprador/a dejará, con las respectivas instrucciones, un vale vista por el saldo del precio, en poder del Notario Público que autorice la escritura pública de compraventa, que podrá ser retirado por el/la Promitente Vendedor/a, cumplida que sea la condición antes señalada. Se incluirán en la venta y en su precio, los derechos de dominio, uso y goce que a lo vendido corresponda en los bienes comunes del Edificio, en la forma y proporción establecida en el respectivo Reglamento de Copropiedad. En el contrato de compraventa prometido, las partes dejarán constancia que el precio individual de cada uno de los inmuebles será el siguiente: i) Departamento _____, _____ millones de pesos; ii) Estacionamiento _____, la suma de _____ millones de pesos; y iii) Bodega número _____, la suma de _____ millones de pesos.

CUARTO: La escritura pública que dé cuenta del contrato de compraventa prometido deberá otorgarse en la Notaría de _____ de don _____, dentro del plazo de _____ días contados desde de la fecha del presente contrato de promesa. Será condición esencial, suspensiva y determinante para la celebración del contrato de compraventa prometido, que los títulos de dominio del inmueble se encuentren ajustados a derecho, por un plazo de al menos diez años de posesión inscrita. Para tales efectos, el/la Promitente Vendedor/a se obliga a proporcionar al/a la Promitente Comprador/a copia íntegra de dichos títulos, según requerimientos que la última formule. El examen de los títulos se hará conforme a los criterios que aplican los principales Bancos comerciales de la plaza y conforme a las pautas para el estudio de títulos que ha impartido el Colegio de Abogados de Chile. Esta condición se establece en exclusivo beneficio del (de la) Promitente Comprador/a, de modo que éste/a podrá siempre renunciarla. La aprobación de los títulos o el reparo de los mismos será hecha exclusivamente por el (la) Promitente Comprador/a, de conformidad a un Informe que suscriba su abogado y sin que las conclusiones en él contenidas puedan ser controvertidas por el (la) Promitente Vendedor/a.

Este contrato de promesa se extinguirá ipso iure el día _____ de _____ de 2_____(del año en curso), sin responsabilidad ulterior para las partes y sin que haya derecho a indemnizaciones de ningún tipo, entendiéndose fallida la referida condición suspensiva, si los títulos no se aprobaren antes de aquella data.

QUINTO: La compraventa prometida se celebrará considerando el inmueble como especie o cuerpo cierto, sin ocupantes, en el estado en que se encuentre, libres de toda clase de gravámenes, de todo embargo, litigio, prohibición, o cualquiera otra limitación al dominio o derecho preferente de terceros, con la sola excepción del Reglamento de Copropiedad del Edificio, que rola inscrito a fojas _____ número _____ del Registro de Hipotecas y Gravámenes del Conservador de Bienes Raíces de _____, correspondiente al año _____.

(SÓLO CUANDO SE TRATA DE LA PROMESA DE PRIMERA VENTA DE UNA UNIDAD QUE FORMA PARTE DE UN CONDOMINIO ACOGIDO A LA LEY DE COPROPIEDAD INMOBILIARIA.

QUINTO: Se deja constancia que la parte vendedora hizo entrega a la parte compradora de una copia en soporte digital y material, del primer reglamento de copropiedad del condominio, que consta en escritura pública de fecha _____, Repertorio N° _____, otorgada en la Notaría de _____ de don (doña) _____, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley N° 21.442 sobre Copropiedad Inmobiliaria).

SEXTO: La entrega material del inmueble prometido vender se efectúa por este acto, conjuntamente con la suscripción del contrato de promesa de compraventa. (se efectuará al momento de suscribir el contrato de compraventa prometido/se efectuará en el plazo de cinco días, contados desde que se inscriba el contrato de compraventa prometido).

SÉPTIMO: INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES.- Si cualquiera de las partes se negare a otorgar el contrato prometido la otra parte podrá a su arbitrio: a) Exigir el cumplimiento forzado del contrato prometido y conjuntamente con ello reclamar el pago de una suma, a título de indemnización de perjuicios moratorios, que las partes avalúan en este acto en forma convencional y anticipada en el equivalente en pesos a cinco Unidades de Fomento por cada día de retardo hasta la fecha de suscripción del contrato prometido; o bien, b) Pedir la resolución del contrato de promesa y conjuntamente con ello, reclamar el pago de una suma a título de indemnización de perjuicios compensatoria, que las partes avalúan en forma convencional y anticipada en este acto, en la suma de _____ millones de pesos. Las indemnizaciones establecidas en esta cláusula deberán ser pagadas dentro del plazo que se determine por el árbitro señalado en la cláusula octava del presente instrumento, por fallo arbitral por el cual se determine que existe incumplimiento o retardo de conformidad a lo establecido precedentemente, en el domicilio de la parte acreedora señalado en la comparecencia.

Incluir esta cláusula si se promete vender un inmueble nuevo, cuando no cuente el promitente vendedor con recepción definitiva y el promitente comprador entregue todo o parte del precio del bien raíz:

OCTAVO: En cumplimiento a lo dispuesto en el artículo ciento treinta y ocho bis de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, incorporado por la Ley diecinueve mil novecientos treinta y dos, el Promitente Vendedor cauciona, en favor del/de la Promitente Comprador/a, las obligaciones contraídas en este instrumento, mediante la póliza de seguro número _____ tomada en la compañía de seguros _____, por un monto de _____ Unidades de Fomento, documento que se entiende formar parte integrante de este instrumento. Esta garantía permanecerá vigente mientras el inmueble prometido vender se encuentre sujeto a cualquier gravamen o prohibición emanado directamente de obligaciones pendientes e imputables a la promitente vendedora, y hasta la inscripción del dominio en el Registro de Propiedad del respectivo Conservador de Bienes Raíces, a favor del/de la Promitente Comprador/a. El/La Promitente Comprador/a acepta la garantía señalada a su entera satisfacción.

NOVENO: Todas las dudas y dificultades que se susciten entre las partes con motivo de las estipulaciones del presente contrato, ya sea que ellas se refieran a la apreciación de su existencia o inexistencia, validez o nulidad, cumplimiento o incumplimiento, aplicación, interpretación, resolución, ejecución o a cualquier otra materia relacionada directa o indirectamente con el mismo, se resolverá mediante arbitraje, conforme al Reglamento Procesal del Centro de Arbitrajes de la Cámara de Comercio de Santiago A.G., cuyo texto actualizado y refundido fue publicado en el Diario Oficial de fecha ocho de Mayo de dos mil dos, el cual forma parte integrante de esta cláusula. Las partes confieren mandato especial irrevocable a la Cámara de Comercio de Santiago A.G. para que, a solicitud escrita de cualquiera de las partes, designe el árbitro arbitrador de entre los integrantes del cuerpo arbitral del Centro de Arbitrajes de esa Cámara. En contra de las resoluciones del arbitrador no procederá recurso alguno, con la sola excepción de la queja, por lo cual las partes renuncian expresamente a ellos. El árbitro queda especialmente facultado para resolver todo asunto relacionado con su competencia y jurisdicción.

DÉCIMO: Para todos los efectos legales emanados del presente Contrato, las partes fijan su domicilio en la ciudad y comuna de Santiago y se someten a la competencia arbitral indicada en la cláusula precedente.

UNDÉCIMO: En la escritura de compraventa prometida los comparecientes conferirán poder suficiente a don (doña) _____, para que, actuando indistintamente en sus representaciones pueda ejecutar todos los actos y suscribir los instrumentos públicos o privados que fueren necesarios para aclarar, rectificar o complementar la escritura de compraventa prometida, en relación con la individualización de las propiedades materia de este instrumento, sus deslindes o cualquier otro requisito que fuere necesario a juicio o criterio de los mandatarios o del Conservador de Bienes Raíces respectivo, para inscribir adecuadamente el contrato de compraventa prometido, pudiendo efectuar la anotaciones que fueren necesarias a la matriz de la misma, y solicitar al Conservador de Bienes Raíces respectivo, las anotaciones, inscripciones y subinscripciones que hubiere lugar.

DUODECIMO: Se faculta al portador de copia autorizada del presente instrumento, para requerir las inscripciones, subinscripciones y anotaciones que fueren procedentes, en el Conservador de Bienes Raíces de competente.

DÉCIMO TERCERO: Todos los gastos derivados del otorgamiento del presente contrato y del contrato de compraventa prometido, serán de cargo de ambas partes por mitades. Los gastos de inscripción de ésta promesa y de la compraventa prometida en el Conservador de Bienes Raíces de Santiago serán de cargo de la Promitente Compradora.

Presente a este acto doña _____ (individualizar), casada con el Promitente Vendedor, de su mismo domicilio, cédula nacional de identidad número _____, mayor de edad, quien acredita su identidad en la forma indicada, y expresa: que por este acto, y para los efectos previstos en el artículo mil setecientos cuarenta y nueve del Código Civil, viene en autorizar expresamente a su cónyuge para la celebración del presente contrato de promesa de compraventa.

Si inmueble está declarado Bien familiar, insertar la siguiente cláusula: Presente a este acto don/doña _____ (individualizar), casado/a con el/la Promitente Vendedor/a, de su mismo domicilio, cédula nacional de identidad número _____

_____, mayor de edad, quien acredita su identidad en la forma indicada, y expresa: que por este acto, y para los efectos previstos en el artículo ciento cuarenta y dos del Código Civil, viene en autorizar expresamente a su cónyuge para la celebración del presente contrato de promesa de compraventa.

La personería de don/Doña _____ para actuar a nombre y en representación de _____, consta de la escritura pública de fecha _____ de _____ de 2_____, que no se inserta por ser conocida de las partes (y del Notario que autoriza).

2. PREGUNTAS ENCUESTAS ASESORES TRIBUTARIOS

Encuestas sobre las instrucciones del SII del rubro de inmobiliaria que opta al régimen Pro-pyme

Nombre _____

- Profesión**
- Contador General
 - Contador Auditor
 - Ingeniero Comercial
 - Abogados
 - Otra Profesión _____

1) ¿Usted cómo considera las instrucciones del SII a través de Circulares, Resoluciones y Oficios para el régimen Pro-pyme?

- Existen algunos aspectos que son distintos a la ley
- Son de fácil comprensión
- Carecen de ejemplos y ejercicios sobre la determinación de la base imponible
- Otro:

2) ¿Usted asesora a clientes que tienen actividad económica de inmobiliaria?, que se dedican a:

- Compra-Ventas de Terrenos o Casas
- Arriendo de bienes Raíces No Agrícolas
- Arriendo de bienes Raíces Agrícolas

3) ¿Qué régimen tributario pertenecen?

- Art. 14 letra A (Semi-Integrado)
- Art. 14 letra B N° 1 (Renta efectiva con contabilidad simplificada)
- Art. 14 letra D N° 3 (Pro-pyme General)
- Art. 14 letra D N° 8 (Pro-pyme opcional de Transparencia)

4) Si la respuesta de la pregunta N° 3 corresponde a un tipo de régimen tributario de Pro-pyme ¿Se han mantenido en el cumplimiento de requisitos en el régimen?

- Sí
- No

5) Si la respuesta de la pregunta anterior es “NO” ¿Cuál fue el motivo de incumplimiento de requisitos del régimen Pro-Pyme?

- Ingresos del giro promedio superior a 75.000 UF o mayor a 85.000 UF en cualquier año
- Ingresos por rentas de arriendo de bien raíz no agrícola supera al 35% de los ingresos del giro
- Ingresos de empresas relacionadas mas los ingresos propios superan las 75.000 UF como promedio
- Decisión voluntaria de abandono del régimen

Ingresos percibidos por promesas de ventas de bienes inmuebles por contribuyente Pro-pyme

El Art. 29 inciso 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, señala que "los ingresos obtenidos con motivo de contratos de promesa de venta de inmueble se incluirán en los ingresos brutos del año en que se suscriba el contrato de venta correspondiente", mientras que las instrucciones del SII (Oficios) para el régimen Pro-pyme señala que son abonos anticipados a una venta, por ende, se consideran ingresos percibidos y deberán ser incorporados a la base imponible

6) Su cliente que asesora, en caso que se dedique a las ventas de inmuebles, ¿suscribe previamente un contrato de promesa de venta con su promitente-comprador?

- Sí
- No

7) Si la respuesta de la pregunta N° 6 es “SÍ” ¿Está de acuerdo con el Oficio del SII N° 1556 de fecha 11-05-2022, 2118 de fecha 12-07-2022 y 1339 de fecha 04- 05-2023 (Que tratan que los ingresos percibidos por promesas de venta recibidos por un contribuyente Pro-Pyme deben ser agregados a la base imponible)?

- Sí
- No

8) Si la respuesta de la pregunta N° 7 es “NO”, Responda 1 sola de las siguientes alternativas:

- Los ingresos por promesa de ventas lo agrego en la base imponible
- Cambio de régimen tributario al Art. 14 letra A (Semi-Integrado)
- Mantiene el régimen Pro-Pyme, determina la base imponible, pero se omite la incorporación de los ingresos por promesas de ventas porque son pasivos