

Estimados lectores,

En esta trigésimo tercera edición del Reporte Tributario, **Nº33 Diciembre/2012**, continuamos con el análisis de diferentes temas que se han visto modificados como consecuencia de la reciente publicación de la Ley Nº20.630 sobre Reforma Tributaria. En esta oportunidad, se hace referencia a la modificación en la normativa que regula las Rentas Presuntas, contenida en los artículos 20 Nº1, 34 y 34 bis, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El sistema tributario chileno, con miras a promover la simplicidad del mismo y a reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes de menor tamaño, contiene un régimen de presunción de renta para determinadas actividades. Con el correr de los años, y con la intención de eludir las normas que regulan el régimen antes señalado, aparecieron figuras que impedían el cumplimiento del objeto para el cual fue creado dicho régimen, resultando en la actualidad que grupos económicos hacen uso de éstas para llevar a cabo sus distintas planificaciones tributarias.

En consideración a lo antes dicho y en un afán de perfeccionar nuestro sistema tributario, a través de la publicación de la Ley Nº 20.630, D.O. 27.09.2012, se incorporaron modificaciones, estableciendo precisiones e innovaciones en cuanto a la tributación en renta presunta de la explotación de bienes raíces agrícolas, minería y transporte terrestre de carga ajena y pasajeros. El objetivo del presente reporte tributario es recoger las modificaciones incorporadas por la ley aludida precedentemente y mostrar la incidencia de las mismas en el actual régimen de tributación en base a renta presunta que rige para las actividades antes señaladas.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,
Profesor Javier Jaque López
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET UChile

RESTRICCIONES INCORPORADAS A LA TRIBUTACIÓN EN RENTA PRESUNTA

I. INTRODUCCIÓN



El sistema tributario chileno, con miras a promover la simplicidad del mismo y a reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes de menor tamaño, contiene un régimen de presunción de renta para determinadas actividades, el cual está contenido a través del articulado de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N°824, de 1974.

Dicho régimen de renta presunta opera respecto de la explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, del desarrollo de la actividad de la mediana minería y del transporte de carga ajena y pasajeros, establecidos en los artículos 20 N°1, 34 y 34 bis, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respectivamente.

Con el correr de los años, y con la clara intención de eludir las normas que regulan el régimen antes señalado para las distintas actividades, han aparecido figuras que impiden el cumplimiento del objeto para el cual fue creado dicho régimen, resultando en la actualidad que grandes grupos económicos hacen uso de éstas para llevar a cabo sus distintas planificaciones tributarias.

En consideración a lo antes dicho y en un afán de perfeccionar nuestro sistema tributario, a través de la publicación de la Ley N°20.630, D.O. 27.09.2012, se incorporaron modificaciones, entre otros cuerpos legales, a la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciendo precisiones e innovaciones en cuanto a la tributación en renta presunta de la explotación de bienes raíces agrícolas, minería y transporte terrestre de carga ajena y pasajeros.

El objetivo del presente reporte tributario es recoger las modificaciones incorporadas por la ley aludida precedentemente y mostrar la incidencia de las mismas en el actual régimen de tributación en base a renta presunta que rige para las actividades antes señaladas.

II. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EN RENTA PRESUNTA



La tributación en renta presunta es permitida por la Ley sobre Impuesto a la Renta¹ sólo para ciertas actividades, a saber, para la explotación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, la actividad de la mediana minería y para el transporte terrestre de carga ajena y pasajeros.

¹ En adelante LIR.

Tratándose de los bienes raíces no agrícolas², la norma general señala que, respecto de los propietarios o usufructuarios que no sean sociedades anónimas, se presume que la renta de tales bienes es igual al 7% de su avalúo fiscal³, siempre que la renta efectiva obtenida por la explotación de dichos bienes sea menor o igual al 11% del avalúo fiscal. Además, dichas rentas gozan de una exención del Impuesto de Primera Categoría⁴, debiendo cumplir en consecuencia, sólo con la tributación del impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

En el caso que la renta efectiva sea superior al 11% del avalúo fiscal, el contribuyente estará obligado a tributar en base a dicha renta efectiva.

En cuanto a la actividad del transporte terrestre de pasajeros, la norma de excepción⁵ establece que se presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes, que no sean sociedades anónimas o en comanditas por acciones, que exploten vehículos motorizados destinados a dicha actividad, es equivalente al 10% del valor corriente en plaza de cada vehículo, determinado por el Director del Servicio de Impuestos Internos al 1° de enero de cada año en que deba declararse el impuesto.

En lo referente a la explotación de bienes raíces agrícolas, a la actividad de la minería y al transporte terrestre de carga ajena, la LIR establece un régimen similar de tributación en base a renta presunta, señalando una serie de requisitos para que aplique dicho régimen, los que se pasan a comentar en conjunto a continuación, en términos generales, a fin de comprender la modificaciones incorporadas por la Ley N°20.630, del 27.09.2012.

1. CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN OPTAR AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

Los contribuyentes que pueden acogerse al régimen de renta presunta son todos aquellos que no sean sociedades anónimas ni en comanditas por acciones, que cumplan los demás requisitos que señala la LIR y que se analizan más adelante. Se precisa que el inciso primero de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR no excluye a las sociedades comanditas por acciones, por lo que dichas entidades podrían acogerse al régimen de presunción de renta por la explotación de bienes raíces agrícolas.

Aún cuando no se mencionan expresamente como excluidos, cabe señalar que un establecimiento permanente que opere en Chile no puede acogerse al régimen en comento, toda vez que, por disposición del inciso primero del artículo 38 de la LIR, dichas entidades deben determinar su renta sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país.

² Letra d) del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

³ Avalúo vigente al 1° de enero del año en que debe declararse el impuesto, inciso final del N° 1 del artículo 20 de la LIR.

⁴ N° 3 del artículo 39 de la LIR.

⁵ N° 2 del artículo 34 bis de la LIR.

Finalmente, cabe precisar que, para poder acogerse al régimen de renta presunta, las actividades agrícolas, minería y transporte de carga ajena⁶, es necesario cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- a. Que las sociedades, cooperativas, comunidades u otras personas jurídicas, deban estar formadas exclusivamente por personas naturales.
- b. Que los contribuyentes no obtengan rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa⁷.
- c. Que las ventas o servicios anuales no excedan determinados límites, que varían según el tipo de actividad.

2. PRESUNCIÓN DE RENTA

La presunción de derecho que hace la LIR varía según el tipo de actividad que se trate y, en el caso particular de los bienes raíces agrícolas, depende también de la calidad en la que se explote dicho bien. A través del siguiente cuadro se pueden observar las diferencias aludidas:

Tipo de Actividad	Calidad de Explotación	Renta Presunta
Explotación de Bienes Raíces Agrícolas	Propietario o Usufructuario	10% de avalúo fiscal del predio.
	A cualquier otro título	4% del avalúo fiscal del predio.
Minería	A cualquier título	% sobre las ventas, dependiendo del precio promedio de la libra de cobre ⁸ .
Transporte Terrestre de Carga ajena	A cualquier título	10% del valor corriente en plaza del vehículo y su respectivo remolque.
Transporte Terrestre de pasajeros	A cualquier título	10% del valor corriente en plaza del vehículo.

3. MONTO LÍMITE DE INGRESOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA

La ley de la Renta, entre los requisitos señalados anteriormente, los cuales no son exigibles al transporte de pasajeros⁹, establece un límite en los ingresos que deben obtener los contribuyentes para acogerse a renta presunta, el cual varía según su naturaleza y monto. Así, para la explotación de bienes raíces agrícolas y para la minería, dicho límite se refiere a las ventas, mientras que para el transporte terrestre de carga ajena éste versa sobre los servicios facturados. A continuación se expone un cuadro en el cual se expresan los límites aludidos:

⁶ No es requisito para el transporte de pasajeros

⁷ Por ejemplo, el Inciso 3° de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR.

⁸ Ver inciso 1° del N° 1 del artículo 34 de la LIR.

⁹ Hasta antes de la Ley N° 20.630 de 2012.

Tipo de Actividad	Naturaleza del Ingreso	Límite
Explotación de Bienes Raíces Agrícolas	Ventas	≤ 8.000 UTM
Minería	Ventas	≤ 36 mil toneladas de mineral metálico no ferroso. ó ≤ 2.000 UTA, cualquiera sea el mineral.
Transporte Terrestre de Carga ajena	Servicios	≤ 3.000 UTM

Cabe precisar que, en el caso de la explotación de bienes raíces agrícolas, no se deben considerar las ventas ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo fijo del contribuyente. Aunque no se hace esta precisión para la minería y para el transporte terrestre de carga ajena, el inciso primero del N°2 del artículo 34 y el inciso 4° del N°3 del artículo 34 bis, todos de la LIR, hacen alusión expresa a ventas de minerales y servicios facturados, respectivamente, por lo que en este caso tampoco se deberían sumar las ventas ocasionales de bienes del activo inmovilizado.

4. DETERMINACIÓN DE LOS LÍMITES DE INGRESOS

Para efectos de la determinación de los límites descritos precedentemente, los contribuyentes deben sumar a sus ingresos aquellos obtenidos por las sociedades y comunidades con las que se encuentren relacionados.

Asimismo, cuando una persona natural esté relacionada con una o más sociedades o comunidades, que desarrollen las mismas actividades (agrícolas, minería o transporte de carga ajena), para determinar si dichas entidades exceden los límites antes enunciados, se deberá sumar el total de las ventas o servicios anuales de cada uno de ellos, según corresponda.

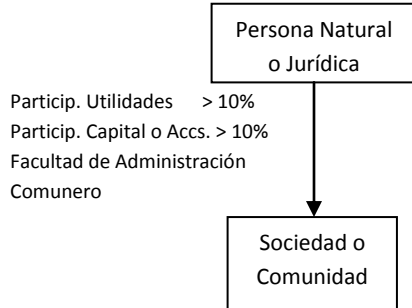
5. NORMAS DE RELACIÓN

Dada la definición legal establecida para la determinación de los límites de ingresos en el régimen de renta presunta, la misma LIR se encarga de definir qué se entenderá por “relacionado”, concepto que se aplicará para los tres tipos de actividades en análisis. Así, se entenderá que una persona está relacionada con una sociedad o una comunidad cuando:

- i. La sociedad es de personas y la persona, como socio, tiene facultades de administración o si participa en más de un 10% de las utilidades, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título

posee más de 10% del capital social o de las acciones. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen.

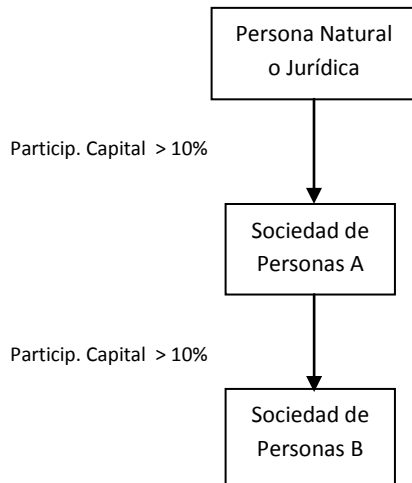
Gráficamente, lo antes dicho se podría expresar de la siguiente forma:



Como se aprecia en el diagrama, la ley se refiere a “persona” como un concepto amplio, el cual abarca tanto a personas naturales como jurídicas. Por lo tanto, en el evento que la persona, natural o jurídica, explote un bien raíz agrícola y la sociedad de personas o comunidad desarrolle la misma actividad, se deberán sumar las ventas de la persona con las de la sociedad o comunidad a fin de evaluar el límite de las 8.000 UTM, que corresponde al máximo de ventas que en la actividad agrícola se pueden obtener para tributar en renta presunta.

- ii. La sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas.
- iii. Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora.
- iv. La persona que, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con esta última y así sucesivamente.

Esta última situación podríamos esquematizarla como sigue:



De acuerdo a lo descrito, dado que la persona está relacionada con la Sociedad de Personas A, puesto que posee más del 10% del capital, y a que dicha Sociedad A, a su vez, está relacionada con la Sociedad de Personas B, ya que participa en más del 10% del capital, la ley señala que la persona está igualmente relacionada con la Sociedad B, por lo que, para determinar los límites de ventas o servicios establecidos, se deberán sumar aquellos que correspondan a la actividad respectiva de la persona, los de la Sociedad A y la Sociedad B.

6. TRIBUTACIÓN EN RENTA EFECTIVA

Los contribuyentes que sobrepasen los respectivos límites de ventas o servicios señalados anteriormente, o por no cumplir los demás requisitos enunciados, quedarán obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que dejen de cumplir tales requisitos y no podrán volver al régimen de renta presunta, salvo en el caso en que el contribuyente no haya estado afecto al impuesto de Primera Categoría por su actividad agrícola por 5 ejercicios consecutivos o más.

En caso que una persona esté relacionada con una o más sociedades o comunidades, conforme a las normas de relación antes dichas, y producto de la consolidación de sus ventas o servicios se sobrepasen los límites que correspondan, tanto la persona como dichas sociedades y comunidades deberán tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, a contar del 1° de enero del año siguiente.

7. PERMANENCIA EN RENTA PRESUNTA

La LIR contempla una norma liberatoria para que los contribuyentes que desarrollen alguna de las 3 actividades en análisis¹⁰, aun cuando no cumplen los requisitos para estar en el régimen de presunción de renta que les corresponde, puedan mantenerse en él. Es así, como para la explotación de bienes raíces agrícolas y para el transporte terrestre de carga ajena, la LIR establece que aquellos contribuyentes cuyas ventas o servicios anuales, según corresponda, no excedan de 1.000 UTM, podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta; respecto de la minería la ley establece que las ventas no deben exceder las 500 UTA.

Para computar estas 1.000 UTM o 500 UTA, según corresponda, no se deben sumar las ventas o servicios de los relacionados, es decir, sólo se deben observar las ventas o servicios propios de cada contribuyente.

Cabe precisar que, para el caso de la explotación de los bienes raíces agrícolas, a las sociedades anónimas no les beneficia esta norma liberatoria, así como tampoco les beneficia a dichas sociedades ni a las sociedades comanditas por acciones en el caso de las actividades de transporte terrestre de carga ajena y minería.

¹⁰ Actividad agrícola, minería y transporte de carga ajena.

8. OBLIGACIÓN DE INFORMAR

En el evento que un contribuyente quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva, a causa de la aplicación de las normas de relación, debe informar de ello, mediante carta certificada, a todos sus socios en comunidades o sociedades en las que se encuentre relacionado. Del mismo modo, las sociedades que reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% en ellas.

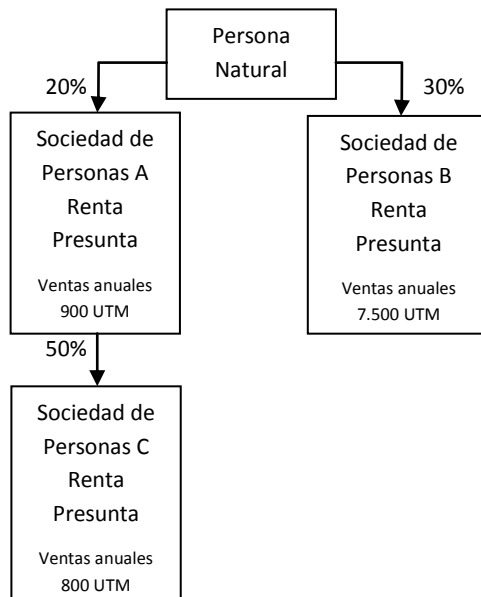
III. MODIFICACIONES A LA TRIBUTACIÓN EN RENTA PRESUNTA EN LA EXPLOTACIÓN DE BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS



A través de la letra b), del N°7, del artículo 1° de la Ley N°20.630, publicada en el Diario Oficial el 27.09.2012, se introdujeron algunas modificaciones a la tributación en el régimen de renta presunta para los bienes raíces agrícolas antes analizados, establecido en la letra b), del N°1, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Tal incorporación sustituye los incisos 9°, 13° y 14° de dicha letra, modificando la forma de computar las 1.000 UTM, haciendo algunas precisiones en las normas de relación y procedimientos de información en caso de quedar obligado a tributar en renta efectiva, respectivamente.

1. MODIFICACIÓN DEL CÁLCULO DE LAS 1.000 UTM

Tal como se explicó anteriormente, aún cuando un contribuyente se encuentre obligado a declarar en renta efectiva a contar del año siguiente, por no cumplir los requisitos establecidos en los incisos primero al octavo de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR, éste puede continuar en renta presunta si sus ventas no exceden de 1.000 UTM, determinadas estas últimas sin aplicar las normas de los incisos sexto y séptimo de dicha letra, es decir, sin sumar las ventas de sus relacionados. Por ejemplo, se tiene la siguiente situación, respecto de sociedades que desarrollan actividades agrícolas:



Nota: Los porcentajes corresponden a participaciones en el capital.

Considerando la situación que plantea el diagrama anterior, dado que las sociedades A, B y C están relacionadas conforme a las normas del inciso décimo tercero de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR, éstas deben sumar sus ventas entre sí, a fin de determinar si continúan tributando en renta presunta o pasan, a contar del año siguiente, a tributar en renta efectiva, de la siguiente forma:

Ventas Sociedad de Personas A	900 UTM
Ventas Sociedad de Personas B	7.500 UTM
<u>Ventas Sociedad de Personas C</u>	<u>800 UTM</u>
Total Ventas	9.200 UTM

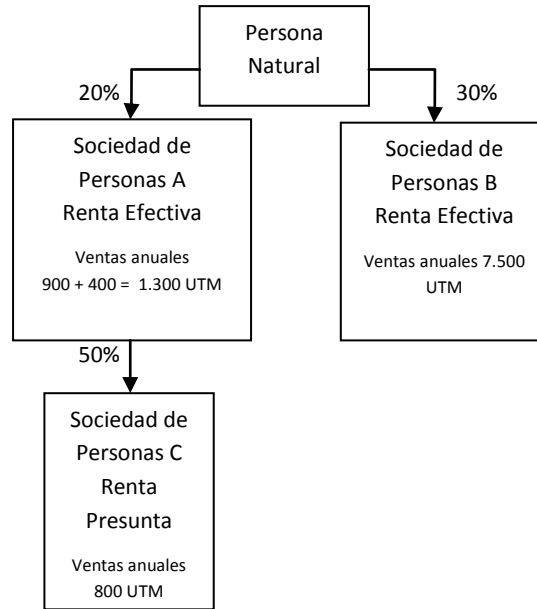
Tal como se observa, la suma de las ventas anuales es de 9.200 UTM, por lo que todas las sociedades deberán tributar en renta efectiva, pero por aplicación del inciso noveno en comento, las sociedades A y C podrán continuar en el régimen de renta presunta, puesto que sus ventas no sobrepasan las 1.000 UTM.

Sin embargo, la modificación al inciso noveno establece una innovación a la norma liberatoria, precisando, en la parte pertinente, que “... Para determinar el límite de ventas a que se refiere este inciso se aplicarán las normas de los incisos sexto y séptimo de esta letra, pero sólo computando para tales efectos la proporción de las ventas anuales en que el contribuyente participe en el capital, ingresos o utilidades de tales comunidades o sociedades”.

En atención a la modificación incorporada, teniendo presente la misma figura antes expuesta, y considerando el inciso 6° de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR, la Sociedad de Personas A, para evaluar su permanencia en el régimen de renta presunta deberá sumar a sus ventas la proporción de las ventas anuales en que dicha sociedad participe en el capital, ingresos o utilidades de la Sociedad C, es decir, para determinar el límite de las 1.000 UTM debe proceder de la siguiente manera:

Ventas propias Sociedad de Personas A	900 UTM
<u>Participación en Ventas de Soc. de Personas C (800 UTM x 50%)</u>	<u>400 UTM</u>
Total Ventas Sociedad de Personas A	1.300 UTM

Dado lo anterior, la sociedad A deberá tributar en renta efectiva a contar del año siguiente, toda vez que, al sumar a sus ventas la proporción que le corresponde en las ventas de la sociedad C, en los términos de la modificación introducida por la Ley N°20.630, sobrepasa las 1.000 UTM, quedando la figura como sigue:



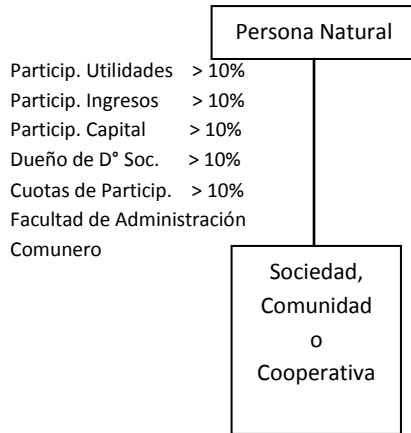
La norma de control incorporada viene a corregir una práctica habitual entre los contribuyentes, los que, con el ánimo de burlar la ley, creaban sociedades en las que fragmentaban sus ventas a fin de no sobrepasar el tope de las 1.000 UTM.

Finalmente cabe tener presente que, la modificación incorporada, alude a los conceptos de capital, ingresos o utilidades, sin establecer prioridad de uno sobre otro. Por ejemplo, ante una participación del 20% en el capital y una participación del 80% en las utilidades, el contribuyente para determinar si sobrepasa o no las 1.000 UTM, se encontrará en la disyuntiva de cuál será el porcentaje que debe utilizar para este cómputo, quedando esta situación supeditada a la interpretación del Servicio Impuestos Internos a través de las instrucciones que emita para estos efectos. Sin embargo, en nuestra opinión, consideramos que probablemente el ente fiscalizador considerará el porcentaje mayor, en atención a que estamos frente a una norma de control o antielusión.

2. MODIFICACIÓN A LAS NORMAS DE RELACIÓN

El literal ii), de la letra b), del N°7, del artículo 1 de la Ley N°20.630, reemplaza el actual inciso décimo tercero de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, precisando que “*Para los efectos de esta letra se entenderá que una persona natural está relacionada con una sociedad en los siguientes términos*”, en circunstancias que, tal como se destacó anteriormente, la ley sólo hacía mención a una “persona”, entendiéndose que este concepto abarca tanto a una persona natural como a una jurídica. En vista de lo anterior, dicha incorporación viene a precisar que la única persona que relaciona es la persona natural, no existiendo posibilidad alguna que una persona jurídica genere tal efecto.

Por ejemplo, gráficamente, la modificación la podríamos expresar de la siguiente forma:



2.1. MODIFICACIONES AL NUMERAL I) DEL INCISO DÉCIMO TERCERO DE LA LETRA B) DEL N°1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR

El nuevo numeral I) del inciso décimo tercero en comento establece que “Si la sociedad es de personas o cooperativa y la persona, como socio o cooperado, tiene facultades de administración o si participa en más del 10% de las utilidades o ingresos, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 10% del capital social, de los derechos sociales o cuotas de participación. Lo dicho se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen”.

Tal como se aprecia, las frases subrayadas corresponden a las incorporaciones efectuadas por la Ley N°20.630, las que buscan armonizar el numeral en comento con lo señalado en el inciso 2° de la letra b) del artículo 20 de la LIR, en cuanto a quienes pueden acogerse al régimen de renta presunta, así como también busca ampliar los criterios para relacionar, extendiendo el concepto respecto de la participación que detentan sus propietarios (utilidades o ingresos) y el tipo de títulos que poseen (capital, derechos sociales o cuotas de participación), a fin de cubrir aquellas situaciones que podrían permitir burlar la norma.

Respecto de este numeral, la norma anterior señalaba también, dentro de los títulos que se podían poseer, a las acciones, entendiendo que éstas correspondían a las de sociedades comanditas por acción y legales mineras¹¹, mención que fue eliminada por la nueva ley, por lo que deberá entenderse que estas últimas sociedades señaladas, para efectos del numeral en comento, se enmarcan en el concepto general de sociedad de personas¹².

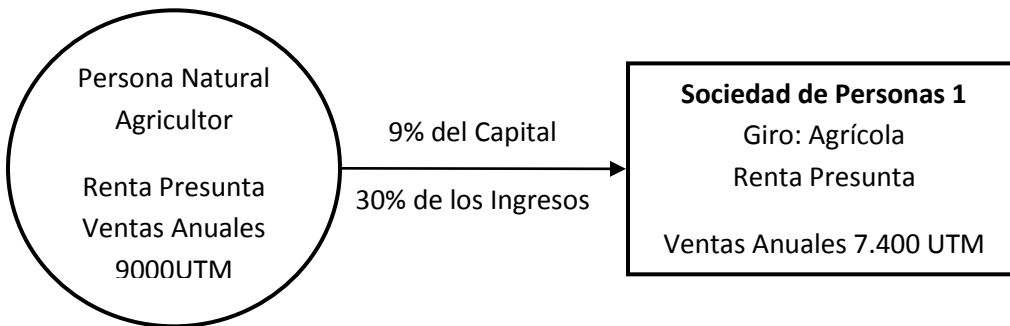
¹¹ Circular N°58, del 19.11.1990, del Servicio de Impuestos Internos.

¹² Artículo 2 N°6 de la LIR.

2.2. MODIFICACIONES AL NUMERAL II) DEL INCISO DÉCIMO TERCERO DE LA LETRA B) DEL N°1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR

Al numeral II) del inciso décimo tercero en análisis sólo se le hizo una incorporación respecto al concepto de “ingresos”, quedando en el siguiente tenor “Si la sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades, *ingresos* o de los votos en la junta de accionistas”.

Claramente el legislador, al igual que en el punto anterior, busca ampliar los conceptos en los cuales puede participar la persona natural, con el fin de no dejar fuera posibles situaciones que podrían dejar sin aplicación la norma en comento. En este sentido se podría tener la siguiente situación:



En atención al diagrama, conforme a la norma vigente hasta el 31.12.2012, la persona natural no se encuentra relacionada con la sociedad de personas 1, dado que posee menos del 10% del capital y tiene una participación del 30% de los ingresos, no de las utilidades como señala expresamente la norma, por lo tanto, conforme a lo señalado en el inciso 6° y en el numeral I) del inciso décimo tercero, todos de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR, el agricultor persona natural no está obligado a consolidar sus ventas con la sociedad de personas, con lo cual ambos se mantienen en el régimen de renta presunta.

A fin de corregir esta situación, tal como se señaló, el legislador incluyó, a través de la Ley N°20.630, el concepto de “participación en los ingresos”, con lo cual, según el diagrama expuesto, la persona natural estará obligada a consolidar sus ventas con la sociedad de personas 1, pasando el agricultor a renta efectiva (por tener ventas superiores a 1.000 UTM, después de sumar la proporción que le corresponde de las ventas de la Sociedad 1 con la cual está relacionado), así como también la sociedad de personas deberá tributar en renta efectiva a contar del año siguiente, dado que las ventas consolidadas suman 8.300 UTM, las que son superiores al tope de 8.000 UTM establecido en el inciso 4° de la letra b) del N°1, del artículo 20 de la LIR.

2.3. MODIFICACIONES AL NUMERAL III) DEL INCISO DÉCIMO TERCERO DE LA LETRA B) DEL N°1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR

Al numeral III) del inciso décimo tercero, que alude a la participación en negocios de carácter de fiduciario, sólo se le agregó el concepto “cooperativa”, quedando dicho numeral como sigue “Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad o cooperativa es gestora”.

Dadas las precisiones hechas en los numerales I y II, antes comentadas, el legislador, con el ánimo de armonizar las disposiciones en análisis, incorpora a las cooperativas en el sentido de que una persona natural podría estar relacionada con una de estas entidades, situación no prevista antes de la Ley N°20.630 aun cuando las cooperativas son entidades que pueden acogerse al régimen de renta presunta conforme al inciso 2° de la letra b) del N°1, del artículo 20 de la LIR.

2.4. MODIFICACIONES AL NUMERAL IV) DEL INCISO DÉCIMO TERCERO DE LA LETRA B) DEL N°1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR

El nuevo numeral IV) del inciso décimo tercero de la letra b) del N°1, del artículo 20 de la LIR, incluye el concepto de “comunidad”, la cual, al igual que una persona natural, de acuerdo a las normas analizadas, si está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona o comunidad también está relacionada con esta última sociedad y así sucesivamente.

Cabe señalar que este concepto de “comunidad” no fue aludido en las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.630 a los numerales I, II y III antes comentados, por lo que se podría concluir que tal concepto sólo debe ser considerado en este numeral IV). Por lo tanto, estaremos atentos a la interpretación que hará el Servicio de Impuestos Internos a la aplicación del cómputo de ventas con las empresas relacionadas que debe realizarse en virtud del inciso sexto de la letra b) del N°1, del artículo 20, porque conforme a la modificación del inciso décimo tercero de la norma en comento, dicho cómputo sería inaplicable directamente entre una comunidad y una persona jurídica, porque no estarían relacionadas.

3. MODIFICACIÓN A LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR (INCISO DÉCIMO CUARTO DE LA LETRA B) DEL N°1, DEL ARTÍCULO 20 DE LA LIR)

La obligación de informar a sus socios, en caso de pasar a renta efectiva a causa de las normas de relación, sufrió algunas modificaciones a fin de armonizar las incorporaciones efectuadas a los numerales I, II, III y IV del inciso décimo tercero del N°1, del artículo 20 de la LIR. En este sentido la norma quedó en el siguiente tenor “El contribuyente que, por efecto de las normas de relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre renta efectiva, deberá informar de ello, mediante carta certificada, a todos los comuneros, cooperados o socios de las comunidades, cooperativas o sociedades con las que se encuentre relacionado. Las comunidades, cooperativas o sociedades que

reciban dicha comunicación deberán, a su vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% de la propiedad, capital, utilidades o ingresos en ellas”

Según lo transcrito, no se identifica una modificación al procedimiento de informar, sino más bien se amplían las personas a quienes se debe informar, especificándose el tipo de participación superior al 10% que se tiene en la sociedad que fue informada y que ésta debe informar a los contribuyentes que participen en la propiedad, capital, utilidades o ingresos de la misma.

IV. MODIFICACIONES A LA TRIBUTACIÓN EN RENTA PRESUNTA EN LA ACTIVIDAD MINERA



Respecto del régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR, al que pueden optar los contribuyentes que obtengan rentas derivadas de la actividad de la minería, que no sean sociedades anónimas ni en comanditas por acciones, a través del N°11 del artículo 1° de la Ley N°20.630, de 2012, se introdujo una modificación al inciso sexto del número 2 de dicho artículo, quedando dicho inciso expresado en los siguientes términos “Después de aplicar las normas de los incisos anteriores, los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 500 unidades tributarias anuales, cualquiera sea el mineral, podrán continuar sujetos al régimen de renta presunta. Para determinar el límite de ventas a que se refiere este inciso se aplicarán las normas de los incisos tercero y cuarto de este número, pero sólo computando para tales efectos la proporción de las ventas anuales, en que el contribuyente participe en el capital, ingresos o utilidades de tales comunidades o sociedades”

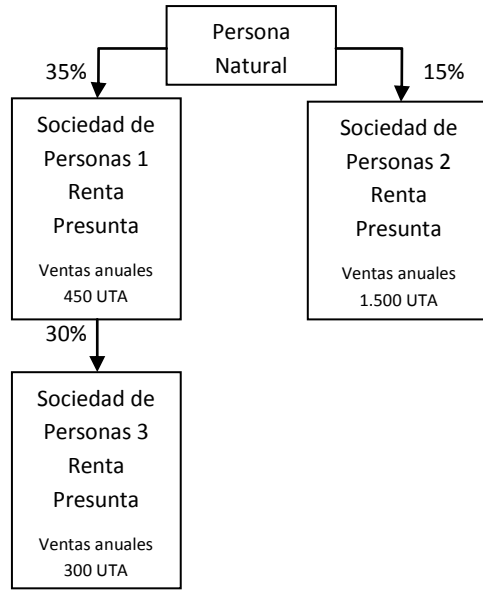
Atendiendo a la actividad de la minería y considerando los distintos topes involucrados, el cambio de fondo que incorpora la ley aludida precedentemente es el mismo que se comentó para la actividad agrícola en el punto 1 anterior (Modificación del Cómputo de las 1.000 UTM), es decir, para determinar las 500 UTA¹³ los contribuyentes deberán sumar las ventas de sus relacionados, considerando la proporción de las ventas anuales, en que el contribuyente participe en el capital, ingresos o utilidades.

Es necesario recordar que, para definir si una persona está relacionada con una sociedad, se aplicará lo establecido para tales fines en el artículo 20, N°1, letra b) de la LIR¹⁴, por lo que son válidos los comentarios efectuados en los números 2.1. y 2.4 anteriores (Modificaciones al numeral I) del inciso décimo tercero de la letra B) del N°1, del artículo 20 de la LIR y Modificaciones al numeral IV) del inciso décimo tercero de la letra B) del N°1, del artículo 20 de la LIR, respectivamente).

A modo de ejemplo, se expone la siguiente situación, en la cual las sociedades involucradas desarrollan la actividad de la minería:

¹³ Unidades Tributarias Anuales.

¹⁴ Inciso 7° del N° 2 del artículo 34 de la LIR.



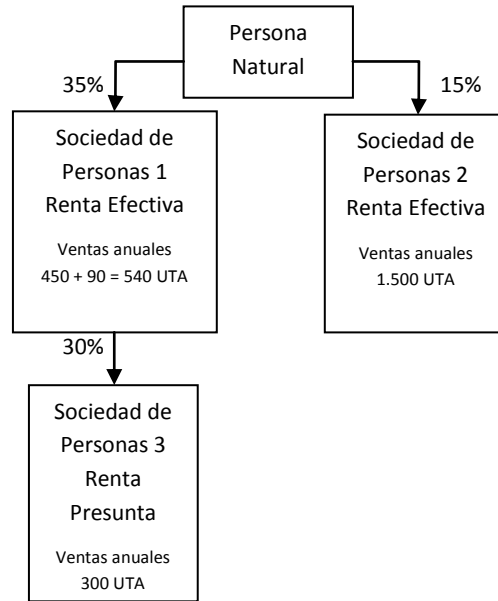
Nota: Los porcentajes corresponden a participaciones en el capital.

Según se aprecia en la figura anterior, dado que las sociedades 1, 2 y 3 están relacionadas, conforme a lo señalado en el inciso séptimo del N°2 del artículo 34 de la LIR, deben consolidar sus ventas, conforme al inciso cuarto de la norma antes dicha, resultando un total de 2.250 UTA, superando así el tope de las 2.000 UTA, por lo que tales sociedades deben tributar en renta efectiva a partir del año siguiente. Sin embargo, al considerar lo establecido en el inciso sexto de la norma en análisis, vigente hasta el 31.12.2012, la sociedad 1 y la sociedad 3 se mantienen en el régimen de renta presunta toda vez que sus ventas individuales son inferiores a 500 UTA.

Ahora bien, conforme al nuevo inciso sexto del N°2 del artículo 34, vigente a partir del 01.01.2013, para determinar el tope de las 500 UTA la sociedad 1 deberá aplicar su porcentaje de participación en el capital sobre las ventas de la sociedad 3, resultando así lo siguiente:

Ventas propias Sociedad de Personas 1	450 UTA
<u>Participación en Ventas de Soc. de Personas 3 (300 UTA x 30%)</u>	<u>90 UTA</u>
Total Ventas Sociedad de Personas 1	540 UTA

Dado lo anterior, la Sociedad de Personas 1 debe tributar en renta efectiva a partir del año siguiente, puesto que sus ventas, determinadas según la incorporación de la Ley N°20.630, exceden las 500 UTA, quedando la figura como sigue.



Finalmente, y tal como se precisó para la actividad agrícola, respecto de los contribuyentes que desarrollen la actividad de la minería se debe tener presente que, la modificación incorporada, alude a los conceptos de capital, ingresos o utilidades, sin establecer prioridad de uno sobre otro. Por lo tanto, los contribuyentes se encontrarán en la disyuntiva de cuál será el porcentaje que deben utilizar para este cómputo cuando es más de uno el que lo obliga a computar proporcionalmente sus ventas con sus relacionados, quedando esta situación supeditada a la interpretación del Servicio Impuestos Internos a través de las instrucciones que emita para estos efectos. Sin embargo, en nuestra opinión, consideramos que probablemente el ente fiscalizador considerará el porcentaje mayor, en atención a que estamos frente a una norma de control o antielusión.

V. MODIFICACIONES A LA TRIBUTACIÓN EN RENTA PRESUNTA EN LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE DE PASAJEROS



Tal como se comentó anteriormente, conforme a las disposiciones contenidas en el N° 2 del artículo 34 bis de la LIR, vigente hasta el 31.12.2012, las rentas provenientes de la actividad del transporte terrestre de pasajeros tributan en el régimen de renta presunta, con la única excepción de aquellos contribuyentes que sean sociedades anónimas y en comandita por acción.

A contar del 01.01.2013, de acuerdo a lo establecido por el número 12 del artículo 1° de la Ley N°20.630, se modifica sustancialmente el régimen para la actividad del transporte terrestre de pasajeros, pudiendo tributar en renta presunta siempre y cuando se cumplan con determinados requisitos, los que se fijaron en términos similares a los existentes para el transporte de carga ajena vigentes en la actualidad. Es decir, estos contribuyentes deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Deben estar integrados exclusivamente por personas naturales.
- No obtener rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuesto sobre renta efectiva según contabilidad completa.
- Que sus ingresos por servicios de transporte terrestre de pasajeros no excedan 3.000 UTM, considerando las ventas de las sociedades o comunidades con las que el contribuyente se encuentre relacionado.

También para estos contribuyentes se estableció una norma liberatoria, cuando sus servicios anuales no excedan las 1.000 UTM, oportunidad donde continuarán tributando en renta presunta aun cuando no se cumplan los requisitos recién señalados. Al respecto, cabe señalar, que son aplicables todos los comentarios expuestos en las actividades anteriores referidos a este tema.

En atención a lo anterior, se genera un cambio radical al régimen de tributación en renta presunta para la actividad del transporte terrestre de pasajeros, identificándose algunas complicaciones operativas, para la autoridad tributaria, al momento de controlar los montos límites de los servicios de transporte de pasajeros, atendiendo a que, en la actualidad, para este tipo de contribuyentes, no existe obligación de emitir documentos por los servicios que prestan, por ejemplo, los contribuyentes que explotan taxis o colectivos, las empresas de transporte rural o interurbano de pasajeros, entre otros. Para estos efectos, se considera que el SII deberá dar instrucciones precisas a fin de que los contribuyentes tomen conocimiento de la forma en que deberán proceder en el ejercicio de sus actividades.

Finalmente, se hace presente que la segunda parte del nuevo inciso cuarto del N°2 del artículo 34 bis, hace alusión a “servicios facturados” por parte de los contribuyentes, lo cual se relaciona necesariamente a la emisión de una factura (afecta o exenta), generándose cierto grado de preocupación respecto a la interpretación que hará la autoridad competente en este sentido.

VI. MODIFICACIONES A LA TRIBUTACIÓN EN RENTA PRESUNTA EN LA ACTIVIDAD DEL TRANSPORTE DE CARGA AJENA



Aún cuando la estructura del nuevo N°3 del artículo 34 bis de la LIR cambió, éste no varió en ningún aspecto al régimen de renta presunta que estaba establecido para la actividad del transporte terrestre de carga ajena, salvo en lo que respecta al cómputo de las 1.000 UTM para mantener la presunción de renta.

Es así como las modificaciones incorporadas por la Ley N°20.630 afectaron a la tributación en renta presunta, de esta actividad, sólo en el aspecto señalado precedentemente, cuyo efecto ha sido analizado a lo largo del presente reporte.

VII. VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES



Dado que las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.630, incluidas en el presente reporte, no tienen una regla especial de vigencia, aplica lo dispuesto en el artículo 8° de dicha ley, es decir, entran en vigencia a partir del 1° de enero de 2013.

VIII. CONCLUSIONES



Con la publicación de la Ley N°20.630, que financia la reforma educacional y perfecciona el sistema tributario chileno, se introdujeron importantes modificaciones al régimen de tributación en base a renta presunta para las actividades de explotación de bienes raíces agrícolas, minería y transporte terrestre de carga ajena y pasajeros, contenidos en la LIR.

Para definir si existe relación entre los entes involucrados en las actividades sujetas al régimen de presunción de renta deberá existir, necesariamente, una persona natural que las relacione en los términos definidos por el inciso décimo tercero de la letra b) del N°1 del artículo 20 de la LIR.

Aquellos contribuyentes que desarrollen las actividades antes señaladas, que obtengan ingresos que no excedan de 1.000 UTM o 500 UTA, dependiendo del tipo de actividad, para determinar si pueden continuar bajo el régimen de renta presunta deberán sumar la proporción que les corresponda en base a la participación en el capital, utilidades o ingresos de sus empresas relacionadas, circunstancia que no ocurría antes de la modificación legal.

La tributación en renta presunta de la actividad del transporte terrestre de pasajeros sufrió significativos cambios, toda vez que se incorporaron los mismos requisitos existentes para tributar en renta presunta que tiene el transporte terrestre de carga ajena, mientras que antes el transporte de pasajeros no tenía restricciones para tributar en el régimen aludido, bastaba sólo con que el contribuyente no estuviese constituido como sociedad anónima o en comandita por acciones.

En vista de todo lo analizado en el presente reporte, resulta necesario conocer las instrucciones que emitirá el Servicios de Impuestos Internos respecto a la materia, especialmente en lo referido a la forma de computar los ingresos con miras evaluar los topes que comenzarán a aplicar para la actividad del transporte terrestre de pasajeros, para definir su permanencia en el régimen de excepción.

Finalmente, cabe señalar que las disposiciones incorporadas por la ley antes enunciada, junto con corregir ciertas conductas de los contribuyentes que impedían el cumplimiento del real objetivo del régimen de presunción de rentas, vienen a establecer una similitud en el régimen de

tributación en renta presunta entre el transporte de pasajeros y las demás actividades que pueden tributar en dicho régimen (bienes raíces agrícolas, minería y transporte terrestre de carga ajena).



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE