

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 TER, ART. 20, N° 1 - LEY N° 20.780, DE 2014 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 17 - CIRCULAR N° 37, DE 2015. (ORD. N° 3220, DE 21.12.2015)

SITUACIÓN TRIBUTARIA DE CONTRIBUYENTES CUYA ACTIVIDAD ES EL ARRENDAMIENTO DE BIENES RAÍCES NO AGRÍCOLAS.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la forma de determinar a partir del año comercial 2016, la renta líquida imponible de los contribuyentes del rubro inmobiliario cuya actividad es el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, quienes para los efectos del cumplimiento tributario de dicha actividad han venido declarando la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. Lo anterior dadas las modificaciones incorporadas al artículo 20 N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por la Ley N° 20.780 y las instrucciones impartidas sobre el particular por el Servicio a través de la Circular N° 37, de 28.05.2015.

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación, que sus clientes tanto personas jurídicas de responsabilidad limitada como personas naturales, son contribuyentes por más de 15 años, y a través de todos los años para los efectos del cumplimiento tributario de su actividad de arrendamiento de bienes raíces no agrícolas, lo han efectuado conforme a la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa de acuerdo a las disposiciones legales vigentes hasta el día de hoy. Lo anterior, agrega, ha significado que en el año tributario 2015, estos contribuyentes han efectuado sus declaraciones de renta, informando importantes saldos de FUT que superan la suma de \$ 2.000.000.000,-, conforme al resultado del registro correspondiente según lo dispone el artículo 14 de la LIR. Indica que la Ley N° 20.780, de 29.09.2014, efectuó una serie de modificaciones a la LIR, entre las cuales se encuentra la sustitución del N°1 del artículo 20 de esta Ley, con vigencia a contar del 1° de enero de 2016, modificando el régimen de tributación de las rentas de los bienes raíces.

En el nuevo texto, en su letra a) se dispone que los que exploten a cualquier título bienes raíces se gravará la renta efectiva de dichos bienes, y en su letra b), señala que en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

El Servicio instruyó sobre esta materia a través de la Circular N° 37, de 28.05.2015, en la que se expresa que tratándose del caso de contribuyentes que no estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa por otras actividades, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna; y en el caso que el contribuyente se encuentre obligado a declarar sus rentas efectivas por otras actividades, podrá acreditar la renta efectiva mediante un balance general según contabilidad completa.

También se instruye sobre los contribuyentes que no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces entre los cuales incluye a los que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamientos bienes raíces no agrícolas. De acuerdo con lo señalado, consulta sobre la forma en que se debe determinar la renta efectiva a contar del 1° de enero de 2016, en el caso de los contribuyentes que señala, por cuanto según la forma de hacerlo podría tener efectos de la mayor importancia para sus

clientes, especialmente con el tratamiento que debería darse al FUT, ya que en el evento de no continuar con contabilidad completa se producirían altos impactos tributarios por los saldos totales de dicho FUT, imposibles de afrontar sin dañar gravemente el patrimonio de las empresas.

Conforme con lo expuesto estima que lo natural y lógico es que en el año comercial 2016, estos contribuyentes, sin importar que no tienen otras rentas que los obliguen a declarar renta efectiva según contabilidad completa, continúen cumpliendo con la determinación de su renta efectiva en base a contabilidad completa, criterio cuya ratificación solicita.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que el texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, fue modificado por la Ley N° 20.780 de 2014, a partir del 1° de enero de 2016.

Por su parte, este Servicio impartió sus instrucciones sobre la materia a través de la Circular N° 37 de 28.05.2015.

Al respecto, se debe tener presente que el N° 1, del artículo 20 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016, establece en su letra a), como regla general, que los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravarán sobre la renta efectiva de dichos bienes. La letra b), del referido N° 1, dispone que en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

En relación con esta materia, la jurisprudencia administrativa de este Servicio ha señalado que, cuando corresponda declarar la renta efectiva, como es la regla general, ésta debe acreditarse mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 del Código Tributario, entendiéndose por ésta, aquella que registra en forma fiel y por orden cronológico y por su verdadero monto, ajustándose a las normas legales y reglamentarias vigentes, las operaciones, ingresos, egresos, inversiones y existencias de bienes correspondientes a la actividad del contribuyente que dan como resultado las rentas efectivas que los obliga a acreditar y a declarar.

Agrega la citada jurisprudencia, que de conformidad a lo dispuesto por el artículo 68 de la LIR, la contabilidad fidedigna puede ser completa o simplificada, entendiéndose por la primera aquella que comprende los libros de Caja, Diario, Mayor e Inventarios y Balances, o sus equivalentes y los libros auxiliares que exija la ley o el Servicio, debidamente timbrados por éste, y por la segunda, la que comprende un Libro de Entradas y Gastos timbrado por el Servicio o una Planilla de Entradas y Gastos, sin perjuicio de los libros auxiliares que exigen otras leyes o el Servicio.

Como se puede apreciar, para acreditar la renta efectiva, la contabilidad completa es la regla general, la que deberá aplicarse siempre que el contribuyente no haya optado por sujetarse a un régimen especial de tributación que la ley autorice (como por ejemplo a las disposiciones del artículo 14 ter de la LIR, cuando corresponda), o bien, cuando no se le haya autorizado a llevar una contabilidad simplificada, sea por la Dirección Regional o Nacional, según proceda.

No obstante lo anterior, en la situación particular analizada, la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, dispone que en el caso de contribuyentes que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa (de acuerdo a la regla general) y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna.

De lo dicho, se sigue que los contribuyentes deben, como regla general, determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa por la actividad de la explotación de bienes raíces no agrícolas a partir del 1° de enero de 2016, sin perjuicio de que en caso que no lo hagan, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces no agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, conforme a lo indicado en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Ahora bien, cuando tales contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas, una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, en tal caso, estarán obligados a acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante contabilidad completa, según se indicó en la Circular N° 37 de 2015, sin perjuicio de que puedan acogerse a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuando cumplan los requisitos para tal efecto.

Respecto al crédito por contribuciones de bienes raíces, cabe señalar que la Circular N° 37 de 2015 también instruye sobre los contribuyentes que no tienen derecho al referido crédito, señalando que se incluyen dentro de éstos, a los que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces no agrícolas, de acuerdo al nuevo texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Como regla general, los contribuyentes deben determinar su renta efectiva mediante contabilidad completa por la actividad de la explotación de bienes raíces no agrícolas a partir del 1° de enero de 2016, sin perjuicio de que en caso que no lo hagan, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de dichos bienes, se gravará la renta efectiva de éstos, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna, conforme a lo indicado en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

No obstante lo anterior, cuando tales contribuyentes desarrollen junto a la explotación de bienes raíces no agrícolas una actividad distinta por la cual estén obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, estarán obligados a acreditar la renta efectiva proveniente de todas sus actividades mediante contabilidad completa.

Los contribuyentes que declaren su renta efectiva según contabilidad completa y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces no agrícolas, de acuerdo al nuevo texto del N° 1, del artículo 20 de la LIR, no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces a contar de la fecha señalada.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3220, de 21.12.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos