

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 TER, LETRA A), N°3, LETRA A), ART. 17, N°8. (Ord. N° 1304, de 25-06-2018)**

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA ENAJENACIÓN DE UN BIEN RAÍZ AGRÍCOLA EN EL CASO DE UNA SOCIEDAD ACOGIDA AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LA LETRA A), DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LIR.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta si una sociedad de personas acogida al régimen simplificado para la micro, pequeña y mediana empresa de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, que ha optado por eximirse de tributar con Impuesto de Primera Categoría (IDPC), puede acoger la enajenación de un bien raíz agrícola al tratamiento tributario contenido en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR.

**I.- ANTECEDENTES.**

1.- Señala en su presentación que una sociedad de personas, constituida sólo por personas naturales, acogida al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, cuyo giro es la explotación de predios agrícolas, está evaluando enajenar algunos de sus predios. Dicha sociedad no declarará ni pagará IDPC, al acogerse anualmente a la exención del citado impuesto, de acuerdo a lo dispuesto en la letra d), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR.

Indica que de acuerdo al numeral i), de la letra a), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR en la determinación de la base imponible de éste régimen simplificado, no se incluyen los ingresos que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse conforme a la LIR, por ejemplo, los terrenos y cuotas de dominio sobre ellos, sin perjuicio de aplicarse en su enajenación separadamente del régimen simplificado, lo dispuesto en el N°8, del artículo 17 de la LIR. Por su parte, conforme al numeral ii), de la letra a), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, la inversión en terrenos no forma parte de los egresos, y en este caso particular, efectivamente las compras de los predios agrícolas no fueron deducidas como un egreso. En consecuencia, el ingreso por la venta de tales predios no debiese ser computado en los ingresos del período, sin perjuicio de tributar conforme al N°8, del artículo 17 de la LIR.

2.- Luego de referirse a las normas de la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, al inciso tercero, del N°8, del artículo 17 de la LIR y a la Circular N°44 de 2016, concluye que un contribuyente cuya actividad sólo genera rentas exentas de IDPC, como ocurre en el caso expuesto, no determinaría IDPC sobre renta efectiva.

Conforme a lo anteriormente expuesto, solicita confirmar los siguientes criterios:

a) Un contribuyente que determina renta efectiva con o sin contabilidad completa, que sólo obtiene rentas exentas de IDPC, no constituye para efectos del N°8, del artículo 17 de la LIR, un contribuyente que determine IDPC sobre rentas efectivas.

b) El mayor valor generado en la venta de los terrenos agrícolas podrá calificar como un ingreso no renta dentro del tope de 8.000 UF, debido a que la sociedad de personas no es un contribuyente que determine IDPC sobre rentas efectivas, al acogerse anualmente a la exención de IDPC.

c) El mayor valor que exceda de 8.000 UF podrá tributar con el Impuesto Único (IU) de 10%, considerando que la sociedad de personas es un contribuyente con domicilio en Chile, o bien, los socios personas naturales de la sociedad de personas podrán gravar el mayor valor con el Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA) ya sea sobre base percibida o devengada, a elección, y en este último caso podrá reliquidar el IGC conforme a lo dispuesto en el numeral iv), de la letra a), del inciso primero, del N°8, del artículo 17 de la LIR, considerando que en este caso dicha renta será atribuida en conformidad al artículo 14, letra C), N° 1.

d) Tanto si el mayor valor constituye un ingreso no renta o si queda afecto en todo o en parte al IU de 10%, dicha renta podrá ser retirada por los socios sin afectarse con IGC o IA.

## II.- ANÁLISIS.

De acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del N°3, de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, los contribuyentes que se acojan al régimen de tributación simplificado establecido en dicha norma, deben tributar anualmente con IDPC y sus dueños, socios, comuneros o accionistas con IGC o IA, según corresponda, sobre la renta que se les atribuya. La base imponible del IDPC corresponde a la diferencia entre los ingresos percibidos y egresos efectivamente pagados por el contribuyente, mientras que la base imponible de IGC o IA, corresponde a aquella parte de la base imponible de IDPC que se le atribuya a cada dueño, socio, comunero o accionista.

Específicamente, el literal i) de la norma antes indicada, en lo pertinente, excluye de los ingresos percibidos durante el ejercicio respectivo aquellos que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con la LIR, sin perjuicio de aplicar en su enajenación, separadamente del régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter, lo dispuesto en el N°8, del artículo 17 de la LIR .

A su turno, el régimen de tributación vigente a contar del 1° de enero de 2017 que grava la enajenación de inmuebles ubicados en Chile o de derechos o cuotas sobre dichos inmuebles poseídos en comunidad adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 , contenido en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, se aplica exclusivamente a enajenantes que sean personas naturales que no determinen IDPC sobre rentas efectivas, por lo que el tratamiento de ingreso no renta establecido en el N°8, del artículo 17 de la LIR no resulta aplicable a una persona jurídica, como lo es una sociedad de personas, aun cuando ella se encuentre integrada en su totalidad por personas naturales.

La remisión efectuada por la letra A), del artículo 14 ter, al N°8, del artículo 17, ambos de la LIR, para la tributación de bienes que no pueden depreciarse, debe entenderse efectuada al inciso tercero del N°8, del artículo 17 de la LIR, que establece que cuando las operaciones a que se refiere dicho número sean realizadas por contribuyentes que determinen el IDPC sobre rentas efectivas, el total del mayor valor constituirá renta, gravándose con IDPC e IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, “de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeto”.

Esta última frase, nos lleva a concluir que un contribuyente acogido al régimen de tributación simplificado establecido en la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, tributará con IDPC por el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes que no pueden ser depreciados, en principio sólo sobre base percibida, regla general aplicable a este tipo de contribuyentes, aplicándose la base devengada sólo en los casos especialísimos que el propio artículo 14 ter establece, esto es:

- i) cuando los ingresos provengan de operaciones con entidades relacionadas.
- ii) cuando al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses contados desde la fecha de emisión de la factura, boleta o documento que corresponda, y aun no hayan sido efectivamente percibidos.
- iii) cuando tratándose de operaciones pagaderas a plazo o en cuotas, al término del año comercial respectivo haya transcurrido un plazo superior a 12 meses desde la fecha en que tal pago o cuota sea exigible, y aun no hayan sido efectivamente percibidos.

A su vez, los propietarios, comuneros, socios o accionistas, tributarán con IGC o con IA, en el mismo ejercicio en que la empresa tribute con IDPC.

Por último, se hace presente que un contribuyente acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre será considerado un contribuyente que determina el IDPC sobre renta efectiva, incluso cuando opte por la exención establecida en la letra d), del N°3, de la misma norma .

### III.- CONCLUSIÓN.

Un contribuyente acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, siempre será considerado un contribuyente que determina el IDPC sobre renta efectiva, incluso cuando opte por la exención establecida en la letra d), del N°3 de la misma norma.

La enajenación de un bien raíz agrícola efectuada por una sociedad de personas acogida al régimen simplificado de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR, no cumple con los requisitos para tributar conforme al régimen de tributación especial de la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, debiendo tributar conforme lo indica el inciso tercero, del N°8, del mismo artículo 17, vale decir, de acuerdo al régimen general, esto es, IDPC sobre la base de renta percibida, y excepcionalmente sobre la base de renta devengada en los casos que el mismo artículo 14 ter establece, y con IGC o IA en el mismo ejercicio en que la empresa tribute con IDPC.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 1304, de 25.06.2018

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Impuestos Directos