

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 34 – LEY N° 20.780, ART.
TERCERO TRANSITORIO N° XVI
(ORD. N° 1336 DE 15.07.2020).**

Efectos tributarios de enajenación de bienes raíces agrícolas

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre procedencia del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 en caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación:

- Una persona natural adquirió el ff.fff.ffff bienes raíces agrícolas que explota acogido al régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Antes del 01.01.2016, se encontraba acogido al régimen de la renta presunta del artículo 20 N° 1 de la LIR, vigente a dicha fecha.

- La persona natural es propietaria de derechos sociales en dos sociedades de responsabilidad limitada y en una empresa individual de responsabilidad limitada (“XXXXX”), todas acogidas al artículo 14 letra A), que tienen como giro la realización de inversiones pasivas en distintos instrumentos de inversión.
- Las sociedades en las que participa son “YYYYY”, donde es propietario del 33,33% e “ZZZZZ”, donde es propietario del 12,5%. Los derechos y participaciones no se encuentran asignados a la empresa individual, que solo tiene como giro la explotación de la actividad agrícola en los predios.
- A pesar que en los ejercicios 2017 y 2018 la persona natural no efectuó retiros de utilidades ni de otras cantidades desde las empresas en las que participa, al término del ejercicio 2017 se le atribuyó la parte de la renta líquida imponible de las respectivas empresas.
- En los mismos períodos indicados, la persona natural no desarrolló ninguna actividad por la cual deba declarar el impuesto de primera categoría (IDPC) según renta efectiva porque no realizó actividades de las descritas en el artículo 20, N° 1, de la LIR. Si bien los predios agrícolas se encontraban en arrendamiento, por instrumento privado¹ se rescilió el contrato y no debió declarar “rentas efectivas” demostradas según contrato, como lo exige la ley a contar del ejercicio 2017.

Informa que la persona natural pretende enajenar los predios a la sociedad “Agropecuaria M Limitada”, en la que no participa directa ni indirectamente, y tampoco tiene cargo ni responsabilidad alguna, ni gerencial, como director o administrador, sin perjuicio que su padre es socio y administrador de “AAAAA”, siendo los demás socios su madre y dos hermanos.

Dado lo anterior y que durante el ejercicio en que se efectúe la enajenación a la persona natural le atribuirán rentas de las empresas en que participa, lo que podría significar el incumplimiento de ciertos requisitos para mantenerse en la renta presunta del artículo 34 de la LIR, le asisten dudas sobre el tratamiento tributario del importante mayor valor que podría obtener, solicita aclarar lo siguiente:

- 1) Si el mayor valor podría acogerse al inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780; es decir, quedar afecto al régimen tributario vigente al 31.12.2014 y, en consecuencia, un ingreso no renta sin límite en su monto.
- 2) Si el hecho de ser socio en sociedades de responsabilidad limitada y propietario de una EIRL, todas acogidas al régimen de renta atribuida del artículo 14 letra A) de la LIR, no significa que dichas rentas atribuidas deban considerarse como “ingresos brutos totales” para medir el 10% a que se refiere del inciso quinto del N° 1 del artículo 34 de la LIR.
- 3) Que la norma de relación aplicable a la transacción es el artículo 17, N° 8, inciso cuarto de la LIR, vigente al 31.12.2014 – no la que comenzó a regir a contar del 01.01.2017, que es más amplia e

¹ De fecha 31.12.2016

incorpora referencias a la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores² – por así disponerlo expresamente el inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, de modo que la enajenación proyectada no caería en ninguna de las antiguas hipótesis de relación vigentes al 31.12.2014.

II ANÁLISIS

Conforme al artículo 34 de la LIR³, los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas pueden optar por pagar el IDPC sobre la base de renta presunta.

Para tales efectos, las ventas o ingresos netos anuales no deben exceder de 9.000 UF, computando la totalidad de ingresos obtenidos por el contribuyente, sean que provengan de actividades sujetas al régimen de renta efectiva o presunta, exceptuando los ingresos que correspondan a enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado.

Si supera el límite de 9.000 UF, el contribuyente debe incorporarse a un régimen de renta efectiva⁴ a contar del 1° de enero del año siguiente al incumplimiento.

Por otra parte, para establecer si el contribuyente cumple con el límite de 9.000 UF debe sumar a sus ingresos aquellos otros – en todo o un porcentaje, según corresponda – obtenidos por las personas, empresas, comunidades, cooperativas y sociedades con las que esté relacionado, sea que realicen o no la misma actividad⁵.

La ley considera relacionados el controlador y las controladas⁶, entendiéndose por controlador⁷, para estos fines, a toda persona o entidad, o grupo de ellos con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos de voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. Estas últimas se considerarán como controladas.

Conforme lo señalado precedentemente, en el caso particular:

- a) Al poseer la persona natural el 100% de la propiedad de su empresa individual y el 100% de la propiedad de XXXXX, debe ser considerada como controlador y, en consecuencia, está relacionado con ambas entidades.

Asimismo, se encuentran relacionadas⁸ todas las entidades, empresas o sociedades que se encuentren bajo un controlador común, características que cumplen la empresa individual e XXXXX. Conforme a este tipo de relación, la empresa individual que tributa en renta presunta deberá sumar a sus ingresos el total⁹ de los ingresos obtenidos por XXXXX.

- b) Las entidades relacionadas con una persona natural, de acuerdo a los numerales iii) y iv) del N° 3 del artículo 34, que no se encuentren bajo las hipótesis de los numerales i) y ii) del N° 3 del artículo 34, se considerarán relacionadas entre sí, debiendo en tal caso computar la proporción de los ingresos totales que corresponda a la relación que la persona natural respectiva mantiene con dicha entidad¹⁰.

Por lo tanto, el empresario individual que tributa en renta presunta deberá sumar a sus ingresos el 33,3% de los ingresos de YYYYYY y el 12,5% de los ingresos de ZZZZZ.

² El artículo 17, N° 8, inciso cuarto, de la LIR, vigente al 31.12.2014, considera relacionada a un enajenante con el adquirente en el caso de socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses. La norma de relación actualmente vigente (inciso segundo del artículo 17, N° 8, de la LIR), además de los elementos de relación del texto legal anterior, incorpora a los parientes (cónyuge o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad) y a las empresas relacionadas o del mismo “grupo empresarial” en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045.

³ Modificado por el N° 15 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, a contar del 01.01.2020.

⁴ Régimen de la letra A) o B) del artículo 14 o bien en el régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 ter de la LIR.

⁵ Inciso primero del N° 3 del artículo 34. Las instrucciones vigentes sobre las normas de relación establecidas en el N° 3 del artículo 34 de la LIR se encuentran en la Circular N° 39 de 2016, que incluye las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899.

⁶ Numeral i) del inciso tercero del N° 3 del artículo 34.

⁷ Inciso sexto del N° 3 del artículo 34.

⁸ Numeral ii) del N° 3 del artículo 34.

⁹ Inciso cuarto del N° 3 del artículo 34.

¹⁰ Numeral v) del N° 3 del artículo 34.

Por su parte, el inciso segundo del N° 2 del artículo 2° de la LIR¹¹ definía la renta atribuida, en general, como aquella que corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los impuestos global complementario (IGC) o impuesto adicional (IA), al término del ejercicio respectivo.

De acuerdo a la Circular N° 49 de 2016, la renta atribuida es una ficción tributaria que asigna a los propietarios las rentas del capital que obtengan las empresas con el objeto de gravarlas, en el mismo año, con los impuestos finales, independiente de su retiro, remesa o distribución. Por lo tanto, la renta atribuida no se considera como un ingreso proveniente de inversiones en acciones o derechos sociales conforme al inciso quinto del N° 1 del artículo 34 de la LIR, a diferencia de cuando se obtiene materialmente un dividendo o un retiro, que sí se consideran como ingresos de tales inversiones.

En caso que la empresa individual exceda el límite de 9.000 UF, queda obligada a determinar el IDPC sobre renta efectiva¹² y la posterior enajenación no podrá acogerse a lo dispuesto en el inciso final del numeral XVI del artículo tercero de la Ley N° 20.780. En tal caso, la enajenación de sus bienes raíces agrícolas situados en Chile se rige por lo dispuesto en el inciso tercero del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente a contar del 01.01.2017¹³.

En este último caso, el mayor valor obtenido queda afecto con el IDPC e IGC o IA, según corresponda, de acuerdo con el régimen tributario al que se encuentre sujeto el contribuyente, independiente de la fecha en que tales bienes raíces hayan sido adquiridos¹⁴ o de las personas a quienes se enajenen¹⁵.

En cambio, si la empresa individual no excede el límite de 9.000 UF y mantiene los demás requisitos que exige el actual artículo 34 de la LIR para permanecer en la renta presunta, la enajenación de los bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad puede sujetarse a lo dispuesto en el inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 (esto es, a las disposiciones de la LIR, según su texto vigente hasta el 31.12.2014), en tanto sea efectuada por personas naturales que no sean contribuyentes de IDPC que declaren su renta efectiva y se trate de bienes raíces adquiridos antes del 01.01.2004.

Vale decir, en este caso el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, puede quedar sujeto al régimen general de tributación (IDPC e IGC o IA, según corresponda) o bien considerarse como un ingreso no constitutivo de renta cumpliendo los siguientes requisitos¹⁶:

- a) La enajenación no se realice entre partes relacionadas¹⁷.
- b) La operación no represente el resultado de negociaciones realizadas habitualmente¹⁸. Es decir, es requisito que la operación de enajenación efectuada por el contribuyente no sea habitual.
- c) Se trate de bienes raíces situados en Chile.
- d) Se efectúe por personas naturales o por una sociedad de personas formada exclusivamente por personas naturales¹⁹.

¹¹ La letra b) del N° 1 del artículo segundo de la Ley N° 21.210 eliminó el concepto de renta atribuida, a contar del 01.01.2020.

¹² Según contabilidad completa, sujeta al régimen de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR, o bien, según el régimen simplificado de la letra A) del artículo 14 del mismo texto legal. El cambio de régimen ocurrirá a partir del 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que ocurra el incumplimiento, de acuerdo con el inciso 1° del N° 4 del artículo 34 de la LIR.

¹³ De acuerdo con el numeral iii) de la letra d) del N° 9 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, sustituyó a la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, a contar del 01.01.2020.

¹⁴ Incluso si se compraron con antelación al 01.01.2004.

¹⁵ De acuerdo al artículo vigésimo tercero transitorio de la Ley N° 21.210, para los efectos de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2019, se entenderá que las operaciones a que se refiere el inciso tercero del referido N° 8 fueron realizadas por contribuyentes que determinaban el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas, si al momento de su enajenación, los bienes formaban parte del giro, actividades o negociaciones de su empresa individual. La misma regla se aplicará para los efectos de lo dispuesto en el numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

¹⁶ Instrucciones en la Circular N° 13 de 2014.

¹⁷ La efectúen los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tenga interés.

¹⁸ Se presume de derecho que existe habitualidad en los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. Asimismo, en todos los demás casos se presume legalmente la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año, conforme al artículo 18 de la LIR.

¹⁹ La letra a) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2014, permitía a una sociedad de personas compuesta solo por personas naturales, obtener un mayor valor calificado como ingreso no renta en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, cumpliendo los demás requisitos que exigía la ley. Sin embargo, actualmente no es posible obtener ese beneficio tributario, porque para adherirse al régimen tributario vigente al 31.12.2014, es condición que el enajenante sea persona natural.

- e) Los referidos bienes o derechos no formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría, sobre la base de un balance general según contabilidad completa, en el ejercicio en que se efectúa la enajenación.

Por otra parte, el inciso cuarto del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente al 31.12.2014, contenía una norma de relación que, en términos generales, solo consideraba participaciones sociales o patrimoniales²⁰ pero no relaciones de parentesco. Por lo tanto, si, a contar del 01.01.2017, el contribuyente, a través del numeral XVI del artículo tercero de las normas transitorias de la Ley N° 20.780, se sujeta al régimen tributario vigente al 31.12.2014, sólo se someterá a las normas de relación vigentes a esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, este Servicio puede ejercer las facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario²¹, cuando el precio o valor asignado en la enajenación de un bien raíz que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, resulte notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, considerando las circunstancias en que se realiza la operación. Por lo tanto, el mayor valor calificado como ingreso no constitutivo de renta puede tener como límite la tasación que efectúe este Servicio, cuando se den los supuestos legales.

La diferencia entre el valor de la enajenación y el que determine este Servicio ejerciendo sus facultades de tasación estará sujeta a la tributación establecida en el literal ii) del inciso primero del artículo 21 de la LIR, que será de cargo del contribuyente enajenante²².

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, y absolviendo las consultas formuladas, se informa que:

- 1) Si la persona natural, a través de su empresa individual, cumple los requisitos para mantenerse en el régimen de renta presunta al momento de la enajenación de los predios (por ejemplo, no supera el límite de 9.000 UF considerando los obtenidos por las empresas con las que esté relacionada) y además no obtenga otras rentas afectas al IDPC determinadas según contabilidad completa o simplificada, cumplirá con lo dispuesto en el inciso primero y final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Cumplidas las condiciones anteriores, el mayor valor obtenido en la enajenación de un predio agrícola ubicado en Chile y adquirido con anterioridad al 01.01.2004, se registrará por la LIR vigente al 31.12.2014, y puede constituir un ingreso no renta, sin considerar el límite de 8.000 UF, en la medida que el enajenante persona natural no sea habitual en la enajenación de inmuebles, no enajene a un relacionado y en el mismo ejercicio comercial en que se efectúa la enajenación no determine IDPC según contabilidad completa o simplificada, todas cuestiones que deben acreditarse en la instancia de fiscalización respectiva, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, a través de todos los medios de prueba.

De acuerdo al inciso quinto del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2014, este Servicio puede tasar conforme al artículo 64 del Código Tributario.

En caso que la enajenación del predio agrícola se efectúe durante el ejercicio comercial 2017 o siguientes, habiendo obtenido en el respectivo ejercicio comercial rentas gravadas con IDPC, determinadas según contabilidad completa o simplificada, el enajenante persona natural no cumple con la exigencia del inciso primero y final, del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014. Por lo tanto, el mayor valor se gravará conforme al inciso tercero del N° 8 del artículo 17, según texto vigente a contar del 01.01.2017.

- 2) Al constituir la renta atribuida solo una ficción tributaria, no debe considerarse como un ingreso proveniente de inversiones en acciones o derechos sociales para los efectos del inciso 5° del N° 1 del artículo 34 de la LIR.

²⁰ Ver nota N° 17 al pie de página.

²¹ En el inciso 5° del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2014.

²² Instrucciones en la Circular N° 45 de 2013.

- 3) Conforme al texto del N° 8 del artículo 17 de la LIR, vigente al 31.12.2014, no constituye una enajenación entre partes relacionadas en la venta de un bien raíz a un tercero con el cual exista algún vínculo de parentesco.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1336 del 15-07-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos