

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 2 N° 3 Y ART. 8 LETRA M) – RENTA – ACTUAL LEY
SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 – LEY N° 20.780, ARTÍCULO TERCERO
TRANSITORIO N° XVI INCISO FINAL – LEY N° 21.210, ARTÍCULO VIGÉSIMO TERCERO
TRANSITORIO
(ORD. N° 1483 DE 03.08.2020).**

Enajenación de terreno agrícola retirado de la contabilidad de empresa individual y otros bienes registrados en la contabilidad de la misma empresa.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, a la enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la empresa individual y de construcciones, maquinarias e instalaciones registradas en la contabilidad de la misma empresa.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una persona natural adquirió dos bienes inmuebles agrícolas en 1978 y 1984, los cuales posteriormente incorporó a su contabilidad como empresario individual, registrando dichos bienes raíces en el balance respectivo a su costo tributario.

El empresario individual, por su actividad agrícola, tributa con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Los inmuebles en cuestión cuentan con oficinas, bodegas y maquinaria que se encuentran debidamente registradas en su contabilidad de empresario individual.

Agrega que actualmente uno de los terrenos no se encuentra registrado en su contabilidad como empresario individual, ya que fue retirado en el año 2017, dejándose constancia en una declaración jurada autorizada ante Notario, retiro que tributó según el orden de imputación de los nuevos registros de rentas empresariales conforme a las instrucciones de este Servicio¹.

Sin perjuicio de lo anterior, en el terreno señalado, retirado de la contabilidad, se mantuvo erróneamente informada una sucursal ante este Servicio, situación que no correspondía dado que en dicho predio, después de su retiro, no se realizó ninguna actividad agrícola según se define en el Reglamento de Contabilidad Agrícola², por lo que no correspondía mantenerla

informada como tal, esto ya que en el predio en cuestión sólo existían oficinas y bodegas de maquinarias e insumos.

Actualmente, el empresario individual evalúa enajenar el terreno que fue retirado y desafectado de la contabilidad de su empresa individual y que, a la fecha, se encuentra en su patrimonio personal. En este sentido, se solicita confirmar que a la enajenación señalada es aplicable el criterio establecido por este Servicio en los Oficios N° 3492 de 2000, N° 385 de 2014 y N° 404 de 2019.

Agrega que, tratándose de la enajenación de bienes raíces situados en Chile adquiridos antes del 1° de enero de 2004, el mayor valor obtenido en las enajenaciones de dichos bienes inmuebles por personas naturales, se sujetarán a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014.

Por consiguiente, conforme a la tributación señalada, no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, excepto aquellos que 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.

Sostiene que lo precedentemente expuesto resultaría plenamente aplicable al caso que se indica, dado que el terreno que sería objeto de la venta no se encuentra incluido en la contabilidad del empresario individual, sino que dicha venta la realizaría la persona natural desde su patrimonio personal.

¹ Oficio N° 404 de 2019.

² El conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia.

Tras citar jurisprudencia administrativa³ y judicial⁴ en apoyo de su planteamiento, solicita confirmar que:

- 1) En este caso en particular, la enajenación del terreno que realizaría la persona natural, habiendo adquirido dicho bien con anterioridad al 1° de enero de 2004, se encuentra afecta a la tributación que establecía la letra b), del N° 8, del artículo 17, de la LIR vigente al 31 de diciembre de 2014, considerándose el eventual mayor valor obtenido de la venta como un ingreso no renta.
- 2) Confirmar que la eventual enajenación de las construcciones, maquinarias e instalaciones que contiene dicho inmueble, las cuales sí están registradas en la contabilidad del empresario individual, se afectarán con el IDPC de acuerdo al régimen de tributación al cual se encuentre sujeto, y con Impuesto al Valor Agregado según corresponda.

Precisa que, de vender el terreno, también se enajenan en forma separada al mismo comprador, a un precio equivalente a su valor de mercado, las construcciones, instalaciones y maquinarias que sí se mantienen registradas en la contabilidad del empresario individual, la renta de dicha enajenación tributará con IDPC de acuerdo al régimen de tributación al cual se encuentre sujeto, y con el Impuesto al Valor Agregado según corresponda.

II ANÁLISIS

El inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 dispone que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos antes del 1° de enero de 2004 y efectuada por los contribuyentes señalados en el inciso primero de dicha norma, esto es, por personas naturales que no sean contribuyentes de IDPC que declaren su renta efectiva, se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

A su turno, el artículo vigésimo tercero transitorio de la Ley N° 21.210 dispone que, para los efectos de la norma citada anteriormente, se entenderá que las operaciones a que se refiere el inciso tercero del N° 8 del artículo 17 de la LIR 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.

Luego, y atendido que según su presentación, al momento de la enajenación el inmueble no formaría parte del giro, actividades o negociaciones de la empresa individual del enajenante, la enajenación en cuestión se deberá regir por la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014⁵.

Con todo, calificar si el inmueble no forma parte de la empresa individual al momento de la enajenación y, por ende, la procedencia de la tributación indicada, constituye una cuestión de hecho entregada a la respectiva instancia de fiscalización. Asimismo, deberá tenerse presente las normas sobre tasación contempladas en el propio N° 8 del artículo 17 de la LIR, aplicables cuando el valor de la enajenación del bien raíz que se transfiera sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Dicho lo anterior, y en lo que respecta a la contabilización del predio en la empresa individual, cabe señalar que, de acuerdo al artículo 16 del Código Tributario, en los casos que la ley exige llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.

En lo concerniente al valor probatorio de la contabilidad, la doctrina ha señalado que tiene el valor de un instrumento privado y, consecuentemente, su valor probatorio es aquel señalado en el artículo 1704 del Código Civil. Es decir, hace prueba contra quien la lleva, norma coincidente con lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio⁶, siempre y cuando no proceda la aplicación del inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario, por lo cual su valor probatorio no siempre es absoluto para fines tributarios.

³ Oficios N° 3492 de 2000, N° 385 de 2014 y los Oficios N° 404, N° 1025 y N° 1377, todos de 2019.

⁴ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, 02.12.2015, RITGR-12-000-25-2014.

⁵ Para este caso deben considerarse los supuestos de relación establecidos en la norma vigente al 31 de diciembre de 2014.

⁶ Ricardo Sandoval López, "Derecho Comercial Tomo I", Editorial Jurídica de Chile, 2016, pg. 151 y 155.

Al respecto, el Reglamento sobre contabilidad agrícola⁷ clasifica como activo fijo o inmovilizado, a los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como los predios, construcciones, derechos de aprovechamiento de agua, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, silos, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, maquinarias, vehículos, plantaciones frutales y no frutales, bosques naturales, y animales que se destinen a la reproducción, lechería, trabajo o a la producción de lana o pelo, entre otros. A su vez, dicho Reglamento define actividad agrícola, como el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante. La crianza y engorda de animales, en cualquiera forma, constituye actividad agrícola.

De acuerdo al citado Reglamento, un predio no constituye un activo fijo si no está destinado en forma permanente al desarrollo de una actividad agrícola. Por su parte, se entiende que las instalaciones, construcciones, maquinarias y bodegas emplazadas en él, constituyen parte del activo fijo siempre que en ellas se desarrolle la preparación, procesamiento, y/o empaque de productos agrícolas.

Por ello, si con posterioridad al retiro del inmueble de la contabilidad de la empresa individual y hasta la fecha de su enajenación, aquel no estuvo destinado a la obtención de rentas de la producción agrícola ni tampoco contaba con plantaciones frutales y, además, integraba el patrimonio personal del empresario individual a la fecha de enajenación, dicha enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR según su texto al 31 de diciembre de 2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada a una parte relacionada. Este antecedente deberá verificarse en la respectiva instancia de fiscalización.

Finalmente, la renta derivada de la enajenación, al mismo comprador, de las instalaciones construcciones y maquinarias registradas en la contabilidad de la empresa individual, por un valor aparte del valor de enajenación del inmueble, queda afecta al régimen general de tributación de la LIR con IDPC e Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda.

En relación con el IVA, tratándose de bienes del activo fijo, la enajenación de las instalaciones, construcciones, maquinarias y bodegas, quedan sujetas al tratamiento tributario dispuesto en la letra m) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

En consecuencia, quedarían afectas a IVA la venta de los bienes corporales indicados si el contribuyente tuvo derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción, sin perjuicio que, tratándose de bienes muebles, y en el evento que el adquirente o comprador esté sujeto al régimen para los micro, pequeñas o medianas empresas contenido en el actual artículo 14, letra D), de la LIR⁸, solo quedaría afecta a IVA su venta, si ella ha acaecido antes de haber transcurrido 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Por otra parte, tratándose de bienes que no forman parte del activo fijo de la empresa, su enajenación a título oneroso se grava con IVA en cuanto el contribuyente que efectúa dicha operación verifique los elementos de la definición de “vendedor” establecidos en el N° 3 del artículo 2° de la LIVS⁹. Esto es, en lo medular, que “se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros”. Para lo anterior, resulta central la determinación del ánimo que guio al contribuyente a adquirir los bienes que posteriormente vende, siendo “habitual” si el ánimo que lo guio fue la reventa¹⁰.

Finalmente, corresponde al referido contribuyente probar que no existe habitualidad en sus ventas y/o que no adquirió las especies muebles o inmuebles con ánimo de revenderlas¹¹.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente, se informa que:

⁷ Contenido en el Decreto N° 1139 de 1991, del Ministerio de Hacienda.

⁸ El artículo 14 ter de la LIR fue derogado por la Ley N° 21.210, norma que a su vez incorporó en el artículo 14, letra D), de la LIR, un régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes).

⁹ Norma modificada por la Ley N° 21.210.

¹⁰ Cabe tener presente que el artículo 4°, inciso primero, del Decreto Supremo N° 55 de 1977, Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del artículo 2° de la ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles o inmuebles de que se trate y, con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

¹¹ Conforme dispone el inciso artículo 4°, inciso segundo, del Decreto Supremo N° 55 de 1977.

- 1) Si, desde la fecha en que el predio agrícola fue retirado de la contabilidad de la empresa individual – integrando el patrimonio personal del empresario – y, hasta la fecha de su enajenación, en el predio no se desarrolló actividad agrícola alguna, según lo define el Reglamento de Contabilidad Agrícola, su enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR según su texto al 31 de diciembre de 2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada a una parte relacionada.
- 2) La renta derivada de la enajenación separada, al mismo comprador del predio, de las construcciones, maquinarias e instalaciones destinadas a labores de preparación o procesamiento y/o empaque de los productos agrícolas, queda afecta al régimen general de tributación de la LIR, con IDPC e IGC o IA, según corresponda, y con IVA, tratándose de bienes del activo fijo, si el agricultor tuvo derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, o han transcurrido menos de 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o construcción en caso que el adquirente este sujeto al régimen para las micro, pequeñas o medianas empresas del artículo 14, letra D), de la LIR.

Tratándose de bienes que no forman parte del activo fijo, se gravarán con IVA si el contribuyente califica como un “vendedor”.

Saluda a usted,

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1483 del 03-08-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos