

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA C), N°1, ART. 20, ART. 34 - LEY N° 20.780, ART. 3° TRANSITORIO, NUMERAL XVI - CIRCULAR N° 44, DE 2016. (Ord. N° 1527, de 18-07-2018)

PROCEDENCIA DE APLICAR, EN EL CASO QUE INDICA, LAS REGLAS DEL NUMERAL XVI DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY N°20.780 DE 2014.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la procedencia de aplicar, en el caso que indica, las reglas del numeral XVI o bien del numeral IV, ambos del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Indica que un contribuyente persona natural, propietario de bienes raíces agrícolas, por aplicación del criterio del Oficio N°6.139 de 2003, en concordancia con el antiguo texto del artículo 20, N°1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, tributó conforme a renta presunta por la sola tenencia en calidad de propietario de predios agrícolas sin mediar la explotación o el desarrollo de una actividad agrícola en dichos predios.

Con la entrada en vigencia del nuevo texto del artículo 34 de la LIR a contar del 1° de enero de 2016, el contribuyente incumplió, por aplicación de las normas de relacionamiento, con los nuevos requisitos para mantenerse en el régimen de renta presunta. No obstante ello, el contribuyente considera que tampoco estaría obligado a tributar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, ya que no realiza actividad agrícola en tales bienes raíces, y por ende, no genera ninguna renta que demostrar bajo dicho sistema de tributación.

En conformidad con el numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, el contribuyente procedió a efectuar una tasación comercial de los bienes raíces agrícolas, con el fin de utilizar dicha cantidad como costo tributario en caso de una futura enajenación a partir del 1° de enero de 2017. Dicha tasación comercial fue debidamente informada al Servicio de Impuestos Internos (SII) en conformidad con lo establecido en la Resolución Ex. N°127 de 2014 y en la Ley N°20.899 de 2016, que amplió el plazo hasta el día 30 de junio de 2016.

Al no realizar actividad agrícola alguna en los predios de su propiedad, carecería de una renta que demostrar mediante contabilidad completa, y en consecuencia, el contribuyente estima que no le correspondería sujetarse a las disposiciones del N°6, del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014 debido a que su aplicación está reservada para contribuyentes que por incumplimiento de los nuevos requisitos exigidos por el artículo 34 de la LIR a partir del 1° de enero de 2016 para tributar según renta presunta, deben demostrar la renta efectiva mediante contabilidad completa, proveniente del desarrollo de una actividad agrícola.

2.- De acuerdo a lo anteriormente expuesto, solicita confirmar los siguientes criterios respecto del contribuyente indicado, quien no realiza actividad agrícola alguna en los bienes raíces agrícolas de su propiedad:

a) Al contribuyente le resultarían aplicables las normas del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, y no del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la misma Ley.

b) En el caso que algunos de los bienes raíces agrícolas hayan sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 2003, éstos beneficiarían de la regla del inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, rigiéndose el tratamiento tributario del eventual mayor valor obtenido en su enajenación por las disposiciones de la LIR vigentes al 31 de diciembre de 2014.

c) Los criterios expuestos en las letras a) y b) serían aplicables aun cuando el contribuyente, durante un determinado período tiempo en años anteriores, hubiere explotado los bienes raíces agrícolas, pero al 31 de diciembre de 2015 ya no desarrollaba actividad agrícola alguna en tales inmuebles, tributando a dicha fecha de acuerdo a renta presunta por la sola tenencia en calidad de propietario de dichos bienes raíces agrícolas.

d) A partir del 1° de enero de 2016, el contribuyente no debería continuar tributando según renta presunta por el avalúo fiscal de los bienes raíces agrícolas a causa de su sola tenencia en calidad de propietario, puesto que el nuevo texto del artículo 34 de la LIR establece como hecho gravado la explotación de uno o más bienes raíces agrícolas.

II.- ANÁLISIS.

1.- El numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, señala que en las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos con anterioridad a la fecha de publicación de dicha ley en el Diario Oficial , efectuadas por personas naturales, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que declaren su renta efectiva, se podrá considerar como valor de adquisición para los efectos de determinar el mayor valor a que se refiere la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, de acuerdo a su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, entre otras cantidades que indica la norma, el valor de mercado acreditado fehacientemente por el contribuyente a la fecha de publicación de la Ley y comunicado debidamente al SII en la forma que indica por Resolución.

El inciso final de la citada norma agrega 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 párrafo anterior, se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

2.- De acuerdo al tenor del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, dicha norma beneficia a las personas naturales, que no sean contribuyentes de IDPC que declaren rentas efectivas y a los empresarios individuales cuando los bienes inmuebles, derecho o cuotas que se enajenan no formen parte de los activos de la empresa individual.

Al respecto, la Circular N°44 de 2016, señala que un contribuyente determina IDPC sobre rentas efectivas, cuando dicho contribuyente tiene giro comercial, industrial o desarrolla alguna actividad de Primera Categoría comprendida en el artículo 20 de la LIR sujeto al

régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR; o acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley; o bien desarrolla una actividad gravada con IDPC (no exenta) estando comprendido en el N°1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

La Circular, a modo de ejemplo, excluye a determinados contribuyentes de dicha situación, señalando que un contribuyente no determinaría IDPC en base a rentas efectivas cuando desarrolla una actividad comprendida en la Primera Categoría acogido al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016; también excluye al contribuyente que no tiene giro comercial o industrial ni desarrolla una actividad comprendida en la Primera Categoría, desarrollando una actividad por la cual sólo obtiene rentas de la Segunda Categoría o afectas a IGC y a los contribuyentes comprendidos en el N°1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR, que sólo obtienen rentas exentas de IDPC.

Así, una persona natural no cumpliría con la exigencia del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, cuando en el ejercicio en que se enajena el inmueble en cuestión, ésta desarrolla alguna actividad de Primera Categoría acogido al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR; o acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la misma ley; o realiza una actividad no solo comprendida en dicha categoría, sino que además efectivamente gravada con dicho tributo quedando comprendido en el N°1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

3.- Por su parte, el N°6, del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, contiene reglas especiales aplicables a la primera enajenación de los predios agrícolas que a contar del 1° de enero de 2016 efectúen los contribuyentes que estuvieron acogidos hasta el 31 de diciembre de 2015 al régimen de renta presunta de la letra b), del N°1, del artículo 20 de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, y que por aplicación de las nuevas exigencias del artículo 34 de la LIR, vigentes a contar del 1° de enero de 2016, deban tributar sobre renta efectiva según contabilidad completa. La norma aludida permite, a elección del contribuyente, considerar el valor comercial del predio como ingreso no constitutivo de renta. Éste debe ser establecido según la tasación practicada por el SII ; o por un ingeniero agrónomo, forestal o civil y aprobado y certificado por una firma auditora o por una sociedad tasadora de activos.

Finalmente la letra a), del N°1, del artículo 20 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2016 , grava a los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces por la renta efectiva de dichos bienes. A su vez, el nuevo texto del artículo 34 de la LIR vigente a contar la misma fecha , contiene la regulación del régimen de renta presunta al que pueden optar aquellos contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, la minería o el transporte terrestre de carga o de pasajeros, previo cumplimiento de las exigencias que se indican en la disposición. La letra a), del N°2, del artículo 34 de la LIR, presume de derecho que la renta líquida imponible de los contribuyentes que exploten bienes raíces agrícolas, es igual al 10% del avalúo fiscal del predio, vigente al 1° de enero del año en que deba declararse el impuesto.

Del análisis conjunto de las normas indicadas, queda de manifiesto que el nuevo texto del artículo 34 de la LIR que regula el régimen de renta presunta, resulta aplicable cuando el contribuyente incurre en la explotación efectiva de un bien raíz agrícola. En consecuencia, en ausencia de dicha explotación, no se presume renta alguna de acuerdo al tenor del

artículo 34 de la LIR. En este último caso, no podría resultar aplicable el N°6, del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, puesto que la referida disposición supone que el contribuyente, a contar del 1° de enero de 2016, deba tributar, en base a renta efectiva, debido a la explotación de uno o más bienes raíces agrícolas.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo expuesto, al contribuyente persona natural le resultaría aplicable la norma del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, incluyendo el beneficio contemplado en su inciso final, siempre y cuando en el ejercicio en que se verifique la enajenación del inmueble, el contribuyente no sujeto al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR; o al régimen de la letra A), del artículo 14 ter tampoco explote, a cualquier título, uno más bienes raíces agrícolas en base a renta efectiva ni desarrolle o realice otras actividades clasificada en la Primera Categoría efectivamente gravada con dicho tributo.

La norma del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780 de 2014, incluyendo el beneficio contemplado en su inciso final, le resulta aplicable al contribuyente que cumpla con las condiciones del párrafo anterior, aun cuando éste hubiere explotado los bienes raíces agrícolas durante un determinado período tiempo en ejercicios comerciales previos al 2015.

Conforme al nuevo régimen de tributación en base a renta presunta contenido en el artículo 34 de la LIR, según su texto vigente a partir del 1° de enero de 2016, no se presume renta alguna al contribuyente en ausencia de una explotación efectiva, a cualquier título, de uno o más bienes raíces agrícolas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1527, de 18.07.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos