

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 41 - LEY N° 18.985, ART. 3-
DECRETO SUPREMO N° 1139, ART. 6, ART. 8 - CIRCULARES N° 22, DE 1991 Y N°
37, DE 2015. (Ord. N° 1792, de 10-08-2017)**

**VALORIZACIÓN TRIBUTARIA DE INVENTARIOS FINALES DE ANIMALES
NACIDOS EN LOS PREDIOS EN EL CASO DE UN CONTRIBUYENTE AGRICULTOR
QUE TRIBUTA CON RENTA EFECTIVA DEMOSTRADA MEDIANTE CONTABILIDAD
COMPLETA.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual junto con señalar que se trata de un contribuyente agricultor que tributa con renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa desde hace 10 años aproximadamente, según la norma vigente de esa época, Ley N°18.985 de 1990, solicita la confirmación de los criterios que indica respecto de la valorización para efectos tributarios de los animales nacidos en el predio en cada cierre de ejercicio.

ANTECEDENTES.

Señala en primer lugar, que se trata de un contribuyente agricultor que tributa con renta efectiva demostrada mediante contabilidad completa desde hace 10 años, según la norma vigente de esa época, Ley N°18.985 de 1990, que desarrolla la actividad de lechería y cría y engorda de animales, y consulta sobre la valorización tributaria de los animales nacidos en el predio en cada cierre de ejercicio.

Indica luego, que tributó hasta diciembre de 2015, de acuerdo al artículo 20 N°1 letra b) y a contar del 1° de enero de 2016 de acuerdo al artículo 34, ambas normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). En tal situación le han surgido algunas inquietudes respecto de la valorización para efectos tributarios de los animales nacidos en el predio al cierre de cada ejercicio.

Luego de un análisis de la normativa relacionada con el caso sobre el cual consulta, solicita la ratificación y/o corrección de los siguientes planteamientos que sostiene respecto a la valorización tributaria de los inventarios finales de los animales nacidos en los predios.

a) El costo tributario del inventario final de los animales nacidos, cuando el contribuyente se acoge al régimen simplificado de valorización de los inventarios finales establecido en el artículo sexto inciso segundo del D.S. N° 1.139 de 1991 debe ser \$ 1.

b) El costo tributario del inventario final de los animales nacidos, cuando el contribuyente no se acoge al régimen simplificado de valorización de los inventarios finales establecido en el artículo sexto inciso segundo del D.S. N° 1.139 de 1991, debe estar formado por los costos acumulados directos tales como la mano de obra directa; servicios de maquinaria; Insumos (fertilizantes, pesticidas, alimentos, medicamentos); Materiales, Fletes, etc.)

c) Cuando el contribuyente se acoge al régimen simplificado de valorización de inventarios, establecido en inciso segundo del artículo sexto del D.S. N°1.139, respecto a los animales nacidos en el predio, al no tener valor de adquisición o inversión, no están afectos a aplicar corrección monetaria contemplada en el artículo 41 N° 3 de la LIR.

d) La valorización financiera a precio de feria que se hace respecto a los animales nacidos en el campo al cierre de cada ejercicio, no afectan a la Renta Líquida Imponible, por lo que dicho valor debe rebajarse de la RLI y las existencias valorizadas a precio de mercado deben rebajarse como valores INTO en la determinación del Capital Propio Tributario Final.

e) Con la dictación de la Ley N°20.780 y la Ley N°20.899, que modifica el régimen de rentas presuntas, no existe diferencia respecto a la valorización tributaria de los inventarios finales de cada ejercicio, ya sea que el contribuyente aplique el régimen simplificado del Reglamento de Contabilidad Agrícola o aplique las norma de carácter general establecido en el Artículo 30 de la LIR.

II.- ANÁLISIS.

Se puede apreciar en primer lugar, que los términos de la consulta resultan contradictorios, toda vez que se indica en ella, que se trata de un contribuyente que tributa en base a renta efectiva desde hace 10 años, para luego indicar que tributa en los últimos años de acuerdo a las normas de los artículos 20 N°1 letra b) y 34 de la LIR, ambas normas sobre renta presunta.

Sin perjuicio de lo anterior, se procederá a efectuar un análisis general de la normativa pertinente.

Cabe señalar en primer término, que los contribuyentes agricultores que en conformidad con las normas de la LIR, hayan pasado desde el régimen de renta presunta hacia el régimen de renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa -esto es, aquellos que debieron hacerlo en conformidad con las modificaciones incorporadas a dicho texto legal tanto por la Ley N° 18.985 de 1990, como por la Ley N°20.780 de 2014, complementada por la Ley N°20.899 de 2016- que se encuentren ya en régimen, vale decir, declarando su impuesto de Primera Categoría conforme a la renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa, les son aplicables, a todos ellos, las disposiciones generales del Código de Comercio, del Código Tributario y de la LIR, en lo que resulten pertinentes.

En tal caso, vale decir, encontrándose ya en régimen, los contribuyentes que adquirieron dicha obligación como resultado de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley N° 18.985, deberán aplicar además, lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 1.139 de 1990, del Ministerio de Hacienda, que establece el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola, tal como textualmente indica este texto legal y respecto del cual el Servicio impartió sus instrucciones por medio de la Circular N° 22 de 1991. A la aplicación de las mismas disposiciones se encuentran también sujetos los contribuyentes agricultores que adquirieron la obligación en comento como resultado de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley N°20.780, complementada por la Ley N° 20.899, tal como expresamente indicaron las instrucciones^[1] impartidas sobre el particular por este Servicio.

En consecuencia, y conforme con lo señalado cabe expresar o aclarar que las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N°1.139, publicado en el Diario Oficial de 05.01.1991, que aprueba el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola, son de aplicación general y obligatoria para todos los contribuyentes agricultores que en conformidad con las leyes indicadas en el párrafo anterior, deban declarar su renta efectiva según

contabilidad completa. Es decir, la aplicación de tales disposiciones no es una opción a la que puedan o no acogerse los contribuyentes agricultores que se encuentren en la situación en análisis, toda vez que sus disposiciones son de carácter obligatorio en lo que fueren pertinentes, para los contribuyentes agricultores que declaren sus rentas sobre la base de la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Ahora bien, el Decreto Supremo N° 1.139, en el inciso segundo de su artículo 6°, respecto de los agricultores que ya se encuentran en régimen, vale decir, de los contribuyentes agricultores que ya se encuentran declarando su impuesto de Primera Categoría conforme a la renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa, establece que los inventarios se practicarán al último día de cada ejercicio, en forma detallada, individualizando los bienes y agrupándolos por su naturaleza, uso o destino, siguiendo los procedimientos usuales de contabilidad. Agrega dicha disposición, que los bienes generados en la actividad agrícola del predio, tales como animales nacidos en él, árboles frutales y no frutales y productos cosechados, no tendrán valor de adquisición o de inversión, salvo que se trate de aquellos que tengan costo de reposición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 18.985.[\[2\]](#)

De acuerdo a lo señalado precedentemente, y conforme a lo dispuesto expresamente por el inciso segundo del artículo 6° del Decreto Supremo N°1.139 de 1990, se sigue que, para fines tributarios, los bienes generados en la actividad agrícola del predio, tales como animales nacidos en él, árboles frutales y no frutales y productos cosechados, al no tener valor de adquisición o de inversión, su valor en el inventario final de cada ejercicio debe ser igual a 0 (cero).

La salvedad a que se refiere la parte final del inciso segundo del artículo 6°, del Decreto Supremo N°1.139, corresponde al caso de aquellos bienes que en el inventario inicial se les determinó un costo de reposición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 18.985, que se mantuvieron en existencia a la fecha de la confección del inventario final del ejercicio. Para estos efectos, el “inventario inicial” corresponde al que deben confeccionar al 1° de enero del ejercicio en que queden sujetos al régimen de renta efectiva, esto es, se trata de una regla excepcional aplicable a contribuyentes que tributaban según normas de renta presunta y pasan a tributar según normas de renta efectiva, y sólo en ese primer ejercicio afectos al nuevo régimen.

III.- CONCLUSIONES.

El costo tributario a considerar en el inventario final de un ejercicio, de los animales nacidos en el predio, por parte de todos los contribuyentes agricultores que deben declarar su impuesto de Primera Categoría conforme a la renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa, al no tener valor de adquisición o inversión, debe ser igual a 0 (cero), por así disponerlo expresamente el inciso segundo del artículo 6° del Decreto Supremo N°1.139 de 1990. Consecuente con ello dichos activos no están sujetos al sistema de revalorización de los activos ni forman parte del capital propio, para los fines de la aplicación del sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR.

La parte final del inciso segundo del artículo 6° del Decreto Supremo N°1.139, establece una excepción a la regla general indicada en el párrafo precedente, referida a los bienes (en este caso animales nacidos en el predio) que en el inventario inicial practicado por

estos contribuyentes al incorporarse al régimen de renta efectiva, se les haya determinado un costo de reposición de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N°18.985, y éstos se mantuvieron en existencia a la fecha de la confección del inventario final de un ejercicio. En tal caso el costo tributario de dichos animales, a considerar en el inventario final, corresponderá al referido costo de reposición determinado en el inventario inicial. Dicho valor debe ser considerado como un activo y como parte del capital propio del contribuyente, ello para los fines de la aplicación del sistema de corrección monetaria establecido en el artículo 41 de la LIR, en consideración a lo dispuesto por el artículo 9°, del referido Decreto Supremo N°1.139.

Conforme a lo dispuesto expresamente en el inciso segundo del artículo 8°, del Decreto Supremo N°1.139 de 1990, y lo instruido en Circular 22 de 1991, los desembolsos en que se incurra para el crecimiento y mantención[3] de los animales nacidos en el predio que formen parte del activo inmovilizado -como los que indica en su presentación, mano de obra directa; servicios de maquinaria; Insumos (fertilizantes, pesticidas, alimentos, medicamentos); materiales, etc.)- tienen el siguiente tratamiento tributario:

1. Aquellos desembolsos efectuados hasta que los animales entren en producción o en reproducción se deben considerar como costo de dichos activos,
2. Aquellos desembolsos efectuados con posterioridad a dicha instancia, se deben considerar como gastos de explotación, al igual que los desembolsos para conservación[4] de los bienes y gastos generales.

Sin perjuicio de lo recién señalado, los desembolsos indicados en el numeral i) precedente, podrán optativamente considerarse un gasto y cargarse a resultado en el ejercicio en que se incurra en ellos, siempre que sean propios de la explotación agrícola y se justifiquen fehacientemente.

La valorización para fines tributarios de los bienes sobre los que consulta y a la que se refiere el análisis y conclusiones anteriores, son materias tributarias respecto de las cuales corresponde pronunciarse al suscrito, no así respecto de la valorización financiera de los mismos bienes. En consecuencia, para los fines de la determinación del Impuesto de Primera Categoría en base a la renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa, los contribuyentes en análisis, para los fines de la valorización de sus activos y para los efectos de la determinación de su capital propio, deben sujetarse a las normas de valorización que establecen las disposiciones tributarias pertinentes. En caso de existir distorsiones respecto de los valores tributarios de dichos bienes, debe procederse a efectuar los ajustes correspondientes.

Los contribuyentes agricultores que adquirieron la obligación de determinar el Impuesto de Primera Categoría en base a la renta efectiva acreditada mediante un balance general según contabilidad completa como resultado de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley N° 18.985, como los que adquirieron dicha obligación como resultado de las modificaciones incorporadas a la LIR por la Ley N°20.780, complementada por la Ley N°20.899, que se encuentren ya en régimen, en lo que se refiere a la contabilidad y valorización de sus bienes, deben aplicar las disposiciones contenidas en el Decreto Supremo N°1.139 de 1990, del Ministerio de Hacienda, que establece el Reglamento sobre Contabilidad Agrícola, respecto de cuyas disposiciones el Servicio impartió sus instrucciones por medio de la Circular N°22 de 1991. Dicho Reglamento establece las

normas sobre valorización de los activos de dichos contribuyentes, y con la dictación de la Ley N°20.780, complementada por la Ley N°20.899, no se han incorporado modificaciones respecto a la valorización tributaria de los inventarios finales de cada ejercicio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1792, de 10.08.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Circular N° 37 de 2015, página N° 33.

[2] Esta referencia debe entenderse hecha actualmente al N° 1, del numeral IV, del Artículo tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley N° 20.780.

[3] La Circular 21 de 1991 indica que los gastos de crecimiento y mantención son aquellos que por su naturaleza, inciden en el desarrollo de las plantaciones y los animales.

[4] La Circular N°21 de 1991, prescribió que para los efectos señalados se consideran gastos de conservación aquellos que son necesarios para preservar o mantener un bien determinado en una condición estable o definida.