

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°1, LETRA D) - LEY N°18.985, ART. 5 TRANSITORIO - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 17, N°11 - CIRCULAR N° 37, DE 2015. (Ord. N° 2001, de 06-09-2017)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA PRIMERA ENAJENACIÓN DE PREDIOS AGRÍCOLAS EFECTUADA POR CONTRIBUYENTES AGRICULTORES QUE DESDE EL 1° DE ENERO DE 1991 EN ADELANTE, DEBIERON TRIBUTAR SOBRE LA RENTA EFECTIVA DETERMINADA SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita la confirmación de los criterios que indica, en relación con el tratamiento tributario al que, en conformidad con las disposiciones de la Ley N° 20.780, modificada por la ley N° 20.899, se encuentra sujeta la primera enajenación de predios agrícolas efectuada por contribuyentes agricultores que desde el 1° de enero de 1991 en adelante, debieron tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

1. ANTECEDENTES.

Señala que una sociedad de giro agrícola declara su renta efectiva según contabilidad completa, producto de las modificaciones introducidas al artículo 20, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), por la Ley N° 18.985, conforme con las cuales debió abandonar el régimen de renta presunta a contar del año 1991.

Desde esa fecha, la sociedad ha explotado su giro agrícola y ocasionalmente ha enajenado parte de los lotes de su propiedad acogiéndose al beneficio establecido en el derogado artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, disposición que establecía el tratamiento tributario al cual se encontraba sujeta la primera enajenación de predios agrícolas que a contar del 28 de junio de 1990 -fecha de publicación en el diario oficial de la Ley N°18.985- efectuaran los contribuyentes agricultores que desde el 1° de enero de 1991 en adelante, debieron tributar sobre la renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Agrega que el N° 11), del artículo 17, de la Ley N° 20.780, derogó a contar del 1° de enero de 2016, los artículos 4° al 7° transitorios de la Ley N°18.985, y en lo que respecta a las disposiciones relativas a la primera enajenación de predios agrícolas, les hizo aplicables a los contribuyentes que a contar del 1° de enero de 1991 hayan pasado al régimen de la renta efectiva, las mismas disposiciones sobre la primera enajenación de predios agrícolas contenidas en la Ley N° 20.780.

Señala a continuación, que sin perjuicio que las normas sobre primera enajenación de predios agrícolas contenidas en la Ley N° 20.780, son sustancialmente similares a las disposiciones contenidas en el derogado artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, existen algunos aspectos en donde no es posible aplicar a los contribuyentes que a contar del 1° de enero de 1991, pasaron a la renta efectiva, las nuevas normas sobre primera enajenación de predios agrícolas contenidos en la Ley N° 20.780, por cuya razón solicita la confirmación de los siguientes criterios:

(i) Que, a la sociedad agrícola que representa, que se incorporó a la renta efectiva a partir del año 1991, no le es aplicable, en las enajenaciones de predios agrícolas que

realice en lo sucesivo, el requisito consistente en que éstas deben efectuarse con posterioridad al tercer año calendario contado desde el 1° de enero de 2016;

(ii) Que, dicho plazo de tres años se cuenta desde la fecha del cambio de régimen a renta efectiva, que en el caso de su representada, ocurrió a contar del 1° de enero de 1991, y

(iii) Que, en consecuencia, las enajenaciones que efectúe la referida sociedad agrícola a contar de esta fecha, podrán acogerse al beneficio aplicable para la primera enajenación de predios agrícolas, contenido en el N° IV, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias, de la Ley N°20.780, modificada por la Ley N° 20.899, y regulado en las Circulares N°s. 37 de 2015 y 39 de 2016, ambas de este Servicio, en la medida que se dé cumplimiento a los demás requisitos aplicables.

II.- ANÁLISIS.

Tal como señala en su presentación, el artículo 17, N° 11 de la Ley N° 20.780, derogó a partir del 1° de enero de 2016, el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985.

Por su parte, el N° 4, del N° 6), del numeral IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, establece lo siguiente:

“4.- A las mismas normas anteriores se podrán sujetar los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la Ley N° 18.985. En estos casos, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d), del número 1.- anterior, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016.”

De acuerdo con la disposición transcrita y conforme a lo instruido a través de la Circular N° 37 de 2015, las nuevas disposiciones que establece el N° 6) del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, relativas a la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio al régimen de renta efectiva, son también aplicables a los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las derogadas reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Conforme con tales disposiciones, la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio a régimen de renta efectiva que, a contar del 1° de enero de 2016, efectúen los contribuyentes en análisis, se sujetará, entre otras a las disposiciones que establece el N° 1, del N° 6) del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N°20.780, de acuerdo con las cuales, el valor de enajenación, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las cantidades a elección del contribuyente, que se indican en sus letras a) a la d).

Esta última letra dispone que tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, el valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la Ley N° 17.235, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional.

Ahora bien, en lo que importa a su consulta y conforme con lo establecido en la referida letra d), se puede señalar lo siguiente:

- La tasación a que se refiere esta letra deberá efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas, según contabilidad completa.
- La diferencia que se produzca entre el valor contabilizado y el valor de tasación, se registrará en una cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido.
- La diferencia a que se refiere el párrafo anterior sólo formará parte del costo de adquisición de los predios tasados en caso que la enajenación de dichos bienes se efectúe con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa.
- Si la enajenación se efectúa antes de cumplirse el plazo señalado en el párrafo anterior, sólo constituirá costo, el valor de adquisición, reajustado según lo dispuesto en el número 2, del artículo 41, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, conforme con las instrucciones impartidas por el Servicio a través de la Circular N° 39 de 2016, en relación con el plazo para efectuar esta tasación en el caso de los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 han debido tributar en base a sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa, la Ley N° 20.899 estableció que cuando estos opten, para efectos de determinar el ingreso no renta por la enajenación del predio, por la alternativa de la tasación del valor comercial contemplada en la letra d), del N°1 del N°6) dicha tasación deberá efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016.

III.- CONCLUSIÓN.

Los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la ley N° 18.985, respecto de la primera enajenación de predios agrícolas que efectúen a contar del 1 de enero de 2016, se deben sujetar entre otras, a las disposiciones que establece el N° 1, del N° 6) del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

En el caso en que estos contribuyentes opten por la alternativa de tasación establecida en la letra d), del N° 1, del N° 6) del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, para determinar la parte del valor de enajenación del predio que tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, la tasación a que se refiere dicho literal deberá efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016.

La diferencia que se produzca entre el valor contabilizado y el valor de tasación, formará parte del costo de adquisición de los predios tasados en caso que la enajenación de dichos bienes se efectúe con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa. Para el cómputo de este plazo de tres años, no se considera el año de vigencia de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 al régimen de renta presunta, sino el

año en que estos contribuyentes ingresaron efectivamente al régimen de renta efectiva, por lo que en el caso que se consulta, el plazo se encuentra cumplido.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2001, de 06.09.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos.