

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 20, N°1, LETRA A), ART. 34. (Ord. N° 2292, de 31-10-2018)

TRIBUTACIÓN DE UN BIEN RAÍZ AGRÍCOLA ENTREGADO EN COMODATO.

Consulta respecto de la tributación del propietario de un bien raíz agrícola que no explota y que se entrega en comodato.

I.- ANTECEDENTES:

Se ha recibido en esta Dirección sus presentaciones indicadas en el antecedente en las que indica que en los Oficios de este Servicio N°s. 1710 del año 1992 y 6139 del año 2003, se señala que el propietario de un bien raíz agrícola debe tributar, en renta efectiva o presunta, según corresponda, por el solo hecho de ser propietario o usufructuario, independientemente si lo explota o no.

Considerando la modificación de los artículos 20 y 34 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), consulta si se mantiene la interpretación sostenida en los referidos Oficios para un contribuyente propietario de un bien raíz que no lo explota y lo entrega en comodato y quien lo hace es el comodatario, quien sí tributa por la actividad agrícola que desarrolla en tal predio.

Al respecto señala, que el nuevo artículo 20 N° 1, letra a) de la LIR, que trata la renta de los bienes raíces, lo hace respecto a los contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces, sin distinguir entre los urbanos y agrícola, señalando que se gravará la renta efectiva de dichos bienes.

Por su parte, agrega, el artículo 34 de la LIR, que regula las rentas presuntas, establece tal régimen para los contribuyentes cuya actividad sea la explotación de bienes raíces agrícolas, que en el caso del comodato podría ser el comodatario, pero jamás el comodante quien no lo explota al no tener la tenencia del bien.

Según los nuevos artículos 20 N°1 letra a) y 34 de la LIR, concluye, que el contribuyente propietario de un bien raíz agrícola que lo entregue en comodato no estaría afecto a tributación al no obtener una renta efectiva y por no serle aplicable la renta presunta por no ser él quien lo explote. Según las mismas normas, el comodatario que explota el bien raíz agrícola es quien debería tributar la renta efectiva que obtenga o la renta presunta si califica para tributar en tal régimen. En consecuencia, el solo hecho de ser propietario o usufructuario de un bien raíz agrícola, ya no sería causa suficiente para quedar gravado si no lo explota, como lo era antes de la Reforma Tributaria.

II.- ANALISIS:

La letra a) del N° 1, del artículo 20 de la LIR, establece la aplicación del Impuesto de Primera Categoría en el caso de los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces en general. En efecto, dicha disposición señala *“Tratándose de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces se gravará la renta efectiva de dichos bienes.”*

Si bien dicha disposición se refiere indistintamente tanto a la posesión como a la explotación de dichos bienes, de acuerdo con el texto que sigue a continuación, sólo es posible gravar con este impuesto la renta efectiva que de dichos bienes provenga, descartando con ello la posibilidad de afectar con esta tributación la mera posesión de los bienes raíces.

Por su parte, el actual artículo 34 de la LIR, establece una presunción de renta afecta también al Impuesto de Primera Categoría, entre otros, en el caso de los contribuyentes cuya actividad sea la **explotación** de bienes raíces agrícolas, descartando también con ello, la aplicación de dicha presunción, y por tanto la tributación con dicho impuesto, en el caso de la sola propiedad de bienes raíces agrícolas, al contrario de lo que ocurriría con el anterior texto de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, que presumía una renta afecta al Impuesto de Primera Categoría, a los contribuyentes que indicaba la norma, por el sólo hecho de que fueran propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, sin reparar o considerar sobre si dichos bienes raíces eran explotados o no por sus propietarios o usufructuarios.

Aclarado lo anterior, y teniendo presente que conforme a lo establecido en el artículo N° 2.174 del Código Civil, el comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes (comodante) entrega a la otra (comodatario) gratuitamente una especie, mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminado el uso, cabe expresar que conforme con el texto actualmente vigente de los artículos 20 N°1 letra a) y 34 de la LIR, al contribuyente propietario de un bien raíz agrícola que lo entregue en comodato, (comodante), en principio, no le son aplicables las disposiciones tributarias recién señaladas, toda vez que en conformidad con las características de dicho contrato (entrega gratuita) no obtiene una renta en el cumplimiento del mismo y tampoco puede entenderse que dicho contrato implique por parte del comodante la explotación del bien raíz agrícola.

Según las mismas normas, el comodatario que explota el bien raíz agrícola, se encuentra sujeto al cumplimiento de tales disposiciones, es decir, se trataría de un contribuyente afecto al Impuesto de Primera Categoría, sobre la renta efectiva o presunta que en

conformidad con dichas normas tributarias corresponda, las cuales se aplican de acuerdo con las instrucciones^[1] que sobre el particular impartió este Servicio. En conformidad con dichas normas tributarias cabe agregar que el comodatario, en aplicación de cualquiera de los dos regímenes de determinación de la renta ya señalados, no tiene derecho a rebajar del monto del Impuesto de Primera Categoría el impuesto territorial pagado por los bienes raíces agrícolas que explote en su calidad de comodatario, ello por cuanto la LIR en forma expresa sólo habilita para hacer uso de dicha rebaja al propietario o usufructuario de dichos bienes.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme con el texto actualmente vigente de los artículos 20 N°1 letra a) y 34 de la LIR, al propietario de un bien raíz agrícola que lo entregue en comodato, (comodante) no le son aplicables las disposiciones tributarias recién señaladas, en la medida en que en la restitución del bien raíz, no se incorpore a éste otros bienes no considerados en la entrega del bien en comodato, que permitan establecer la obtención por parte del comodante de una renta afecta al Impuesto de Primera Categoría.

Por su parte, el comodatario que explota el bien raíz agrícola, se encuentra sujeto al cumplimiento de las disposiciones precedentemente señaladas, es decir, se encuentra afecto al Impuesto de Primera Categoría, determinado sobre el sistema de renta efectiva o presunta que, de acuerdo con su situación particular y en conformidad con dichas normas tributarias, le corresponda aplicar, sin derecho a rebajar de dicho impuesto el impuesto territorial por los bienes que explote en su calidad de comodatario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2292, de 31.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. De Impuestos Directos

^[1] Circulares N°s 37 de 2015 y 39 de 2016.