

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 3 Y ART. 8 LETRA M) – RENTA –
ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 – LEY N° 20.780, ART. TERCERO
TRANSITORIO NÚMERO XVI – CIRCULAR N° 44 DE 2016
(ORD. N° 241 DE 04.02.2020).**

Enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la empresa individual y de instalaciones, construcciones y maquinarias registradas en la contabilidad de la empresa individual.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta sobre la aplicación del tratamiento dispuesto en el inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014, a la enajenación de un terreno agrícola retirado de la contabilidad de la empresa individual y de instalaciones, construcciones y maquinarias registradas en la contabilidad de dicha empresa individual.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Señala que un empresario individual, que desarrolla una actividad agrícola tributando con Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa, adquirió dos bienes inmuebles en 1978 y 1984, los cuales posteriormente fueron aportados a su empresa individual, registrando dichos bienes raíces en el balance de la empresa a su costo tributario.

Los indicados inmuebles cuentan con instalaciones, construcciones y maquinarias, en las cuales se realiza la preparación de la fruta para su posterior venta. Tales instalaciones, construcciones, y maquinarias y bodegas se encuentran incluidas en la contabilidad de la empresa individual.

Uno de los terrenos fue retirado en el año 2017 de la contabilidad de la empresa individual, retiro que tributó conforme al orden de imputación de los nuevos registros de rentas empresariales¹. No obstante ello, se mantuvo erróneamente informada la sucursal de la empresa individual hasta el primer semestre del año 2019 en las oficinas y bodegas emplazadas en el terreno retirado, las cuales no comprenden más del 1% de la superficie del terreno.

Agrega que, con posterioridad al retiro del terreno de la contabilidad, no se realizó en él ningún tipo de actividad agrícola, de acuerdo al concepto de actividad agrícola contenido en el Reglamento de Contabilidad Agrícola, por lo que no correspondía mantener la sucursal informada en dicho predio.

2.- Actualmente, el empresario individual está evaluando la posibilidad de enajenar el terreno que fue retirado y desafectado de la contabilidad de la empresa individual, el cual en la actualidad se encuentra en su patrimonio personal.

En su entender, resulta aplicable la tributación contenida en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2014, debido a que este Servicio de Impuestos Internos habría reconocido que una persona natural puede aportar y retirar un bien de la contabilidad de la empresa individual sin limitaciones de ninguna índole, salvo la tributación pertinente del retiro respectivo².

Adicionalmente, indica que la jurisprudencia judicial ha considerado que el registro contable demuestra si determinados bienes se encuentran o no en el patrimonio del empresario individual³.

Concluye señalando que el contribuyente perfectamente puede mantener el terreno en su patrimonio personal, sin perjuicio de mantener informada una sucursal en éste, tal como lo haría si se tratase de un terreno arrendado o que le fue entregado en usufructo o comodato.

3.- En vista de los antecedentes y fundamentos expuestos precedentemente, solicita confirmar las siguientes afirmaciones:

¹ Oficio N° 404 de 2019.

² De acuerdo a criterio de este Servicio en Oficios N° 3492 de 2000; N° 385 de 2014 y N° 404 de 2019. En el mismo sentido, Caso N° 27 del Catálogo de Esquemas Tributarios del Servicio de Impuestos Internos. Disponible en: http://www.sii.cl/destacados/catalogo/esquemas/caso_027.pdf

³ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, 02.12.2015, RITGR-12-000-25-2014.

a) La enajenación del terreno agrícola descrito que realiza la persona natural, adquirido antes del 1° de enero de 2004, se sujeta al tratamiento tributario dispuesto en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según texto vigente al 31 de diciembre de 2014, considerando el mayor valor como un ingreso no renta.

b) En el caso que eventualmente se enajene al mismo comprador del terreno agrícola, en forma separada, las construcciones, maquinarias e instalaciones emplazadas en el terreno indicado, que están registradas en la contabilidad de la empresa individual, a un precio equivalente a su valor de mercado, se afectarán con IDPC, de acuerdo al régimen de tributación al cual se encuentre sujeto y con Impuesto al Valor Agregado (IVA) según corresponda.

II.- ANÁLISIS.

1.- El inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014, señala 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.

Al respecto, este Servicio ha señalado que una persona natural determina IDPC sobre renta efectiva solo en aquellos casos en que ha asignado el inmueble a su empresa individual y por tanto dicho inmueble se encuentra formando parte de la contabilidad de la referida empresa individual acogida 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 de la LIR⁴. Dicha causal de exclusión también se aplica, de acuerdo con lo dispuesto en la Circular N° 44 de 2016, a la norma del inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, de 2014.

Por tanto, la enajenación de un inmueble adquirido hasta el 31.12.2003 por una persona natural que no determina IDPC sobre renta efectiva, cualquiera sea su fecha de la enajenación, se rige por la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, según su texto vigente al 31.12.2014. Así, en términos generales, constituiría un ingreso no renta el mayor valor, en la medida que no sea el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el enajenante; la enajenación no se efectúe a una empresa o sociedad relacionada; y el inmueble enajenado no forme parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría, sobre la base de un balance general según contabilidad completa⁵.

3.- Si después del retiro del inmueble de la contabilidad de la empresa individual y hasta la fecha de su enajenación, aquel integraba el patrimonio personal del empresario individual, dicha enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR al 31.12.2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada a una parte relacionada.

4.- 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 IGC o IA, según corresponda.

5.- Por su parte, 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°, del D.L N° 825, de 1974.

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, en el evento que el adquirente o comprador esté sujeto al régimen para los micro, pequeñas o medianas empresas contenido en el artículo 14 ter de la LIR, 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

⁴ Oficio N° 1025 de 2019; Oficio N° 1590 de 2019 y Oficio N° 1688 de 2019.

⁵ De acuerdo a lo dispuesto en la Circular N° 13 de 2014, precisada por la Circular N° 15 de 2014 y modificada por la Circular N° 44 de 2016.

la definición de “vendedor” establecidos en el N° 3 del artículo 2° del referido D.L. N° 825, de 1974, 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 reventa⁶. Finalmente, cabe considerar que 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 revenderlas⁷.

Por último, se hace presente que, tanto respecto de la enajenación del terreno agrícola como de la enajenación de las instalaciones, construcciones y maquinarias, es aplicable la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario.

III.- CONCLUSIÓN.

Si el predio quedó integrando el patrimonio personal del empresario individual, desde la fecha en que el predio agrícola fue retirado de su contabilidad y hasta la fecha de su enajenación, esta enajenación quedaría sujeta al tratamiento dispuesto en la LIR al 31.12.2014, constituyendo un ingreso no renta el mayor valor obtenido siempre que la operación no sea habitual ni la venta realizada a una parte relacionada.

La renta derivada de la enajenación, en forma separada, al mismo comprador del predio, de las instalaciones, construcciones y maquinarias 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 ter de la LIR. Tratándose de bienes que no forman parte del activo fijo, se gravarán con IVA si el contribuyente califica como un “vendedor”, conforme al artículo 2 de la Ley de IVA.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 241 del 04-02-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁶ Cabe tener presente que el artículo 4°, inciso primero, del D.S. 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.

⁷ Conforme dispone el inciso artículo 4°, inciso segundo, del D.S. N° 55 de 1977.