

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 34, N°4 - LEY N° 20.780, DE 2014, ART. 3° TRANSITORIO IV N°6, LETRA D. (Ord. N° 2625, de 14-12-2018)

TRANSICIÓN DEL RÉGIMEN DE RENTA PRESUNTA AL RÉGIMEN DE RENTA EFECTIVA DE CONFORMIDAD A LA LEY N° 20.780.

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 establecidas en el título IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 de 2014, así como el plazo para informar a este Servicio que se incorporará al régimen de renta efectiva en las circunstancias que indica.

I.- ANTECEDENTES:

El consultante tiene un cliente persona natural que, hasta el día 31 de diciembre del año 2015, explotaba bienes raíces agrícolas, en calidad de propietario, acogido al régimen de renta presunta vigente en dicho momento, establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, "LIR") . No obstante, con motivo de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, a contar del 1° de enero de 2016 su cliente se vio forzado a abandonar el aludido régimen y comenzó a tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa, por no cumplir con la normativa que entró en vigencia en dicha época .

Indica que, luego de haber operado respecto de su cliente el mencionado cambio de régimen; tras haber confeccionado el balance inicial que exige el inciso segundo, del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, y de haber tasado los bienes raíces agrícolas en la forma y plazos que exige la referida disposición, según ha sido regulado por este Servicio; existen actualmente negociaciones para la venta de uno o más de los bienes raíces de su propiedad que antes se encontraban acogidos a renta presunta, operaciones que podrían concretarse dentro del año calendario 2019. Entre los interesados en la adquisición de los predios existen tanto entidades relacionadas con su cliente, así como terceros independientes.

Señala que, el N° 1 del numeral 6) del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 establece un beneficio para los contribuyentes que, habiendo abandonado el régimen de la renta presunta, con posterioridad enajenen un predio agrícola. Dicho beneficio, según indica, consiste en utilizar como costo tributario de los bienes raíces objeto de la enajenación, aquél que elija de entre cuatro alternativas. Dentro de las opciones, hace referencia al valor comercial del respectivo predio, determinado en la forma prescrita en el literal d) de la misma disposición. Así, en la medida en que la enajenación del o de los predios agrícolas se produzca con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquél en que haya operado el cambio de régimen, la diferencia entre el costo del bien raíz registrado en el balance inicial y el valor de la tasación comercial, se considera como un ingreso no renta del ejercicio de la enajenación.

En este contexto, el consultante señala que se está estudiando suscribir contratos de promesa de compraventa dentro del presente año.

Asimismo, hace presente que, en cumplimiento de las disposiciones antes referidas, dentro del balance inicial exigido por el cambio de régimen de renta presunta a renta efectiva, incorporó plantaciones de árboles frutales y especies circulantes del giro agrícola (frutos), tanto separados como pendientes de ser separados para su posterior comercialización.

Sobre este asunto, indica tener dudas en relación con los bienes que deben ser incluidos dentro de la tasación de los predios agrícolas. Entiende que la letra d) del N° 1 del numeral 6), del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, establece que los contribuyentes podrán considerar como valor de enajenación de los predios agrícolas, en la primera transferencia que realicen luego de abandonar el régimen de la renta presunta, "e/ valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la Ley N° 17.235"; sin embargo, no tiene claridad acerca de qué bienes deben ser específicamente incluidos dentro de dicho valor. En efecto, no tiene claridad sobre qué ocurre en caso que se venda un predio agrícola con plantaciones que fueron incluidas en el balance inicial que ordena la ley practicar a los contribuyentes que ingresen a la renta efectiva según contabilidad completa.

Finalmente, señala el consultante que sus clientes están evaluando transformar la sociedad de responsabilidad limitada dueña de los predios en una sociedad anónima. Bajo el entendimiento de que este caso no está regulado en la LIR ni en las circulares de este Servicio, al menos de manera explícita, consulta respecto a la fecha en la que debe efectuarse la comunicación a este Servicio sobre el cambio de régimen y entrega del balance inicial.

Considerando lo expuesto, solicita aclarar y/o confirmar los siguientes aspectos:

a) Si existe algún impedimento que haga inaplicable el beneficio tributario establecido en el N° 1 del numeral 6) del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, por el hecho de que, antes de transcurrir el plazo de tres años calendarios completos contados desde el cambio de régimen, se celebre un contrato de promesa de compraventa con el potencial comprador, teniendo presente que la compraventa se celebraría luego de transcurrido el plazo mínimo que exige la ley.

b) Si existe algún impedimento que haga inaplicable el beneficio tributario establecido en el N° 1 del numeral 6) del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, por efectuar la enajenación a una entidad relacionada con el enajenante.

c) Confirmar que, en la venta de un predio agrícola tasado a su valor comercial en la forma dispuesta en la letra d) del N° 1.- del numeral 6), del título IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, se considera dentro de su valor comercial las plantaciones que existan en el predio, que fueran incluidas dentro del balance inicial.

En caso que este Servicio establezca que la respuesta a esta pregunta es negativa, se solicita indicar la manera en que el valor de las mismas plantaciones debe ser calculado, teniendo presente que muchas veces las escrituras públicas de compraventa de predios agrícolas solamente se limitan a establecer un precio único de venta, sin distinguir entre lo que es la tierra y los bienes que se encuentran dentro del predio. En este sentido, solicita se le aclare si, habiendo pactado un precio único, debe considerarse que el valor de las plantaciones es la diferencia entre el precio de venta y el valor de la tasación comercial del terreno.

d) Finalmente, solicita aclarar dentro de qué plazo una sociedad de responsabilidad limitada acogida a la renta presunta, que por transformarse en sociedad anónima debe abandonar dicho régimen e ingresar forzosamente a la renta efectiva a contar del 1° de enero del mismo ejercicio comercial en que se materialice la transformación, debe informar a este Servicio dicha circunstancia.

II.- ANÁLISIS:

El artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, en su título IV, establece las reglas a que deberán someterse los contribuyentes que, tributando hasta el 31 de diciembre de 2015 bajo el régimen de renta presunta establecido en los artículos 20 N° 1, 34 y 34 bis LIR, no cumplan los requisitos que impone la Ley 20.780, contenidos en el artículo 34 LIR, vigente a partir del 1 de enero de 2016, debiendo someterse al régimen de renta efectiva.

En el N° 1 del mencionado título IV, se indican las reglas a que deberá someterse los contribuyentes que, estando en la situación antes descrita, se dediquen a explotar bienes raíces agrícolas.

El mencionado numeral hace referencia a la obligación de realizar un balance inicial, así como la forma en que se deberán valorizar los bienes del activo y del pasivo.

En lo que respecta a la consulta, los literales a) y d) del apartado mencionado, regulan la forma en que deben contabilizarse, dentro del balance inicial, los terrenos agrícolas y las plantaciones, siembras y bienes cosechados en el predio, respectivamente.

En relación a los terrenos, la norma señalada indica que deberá valorarse, a elección del contribuyente, según su avalúo fiscal a la fecha del balance inicial o por su valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes anterior al balance inicial.

Por su parte, el valor de las plantaciones, siembras y bienes cosechados en el predio, serán valorizados según su costo de reposición a la fecha del balance inicial, debiendo tomar en consideración su duración real a contar de esa fecha, su calidad, el estado en que se encuentre y su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

Adicionalmente, en el apartado 6 del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, se regula la primera enajenación de predios agrícolas -efectuadas desde el 1° de enero de 2016 en adelante- por contribuyentes que tributaban bajo el régimen de renta presunta, y que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 LIR, se deban someter, desde el 1° de enero de 2016, o bien, a partir de los ejercicios siguientes, al régimen de renta efectiva.

Encontrándose en el supuesto fáctico descrito en el párrafo anterior, el valor de enajenación se considerará ingreso no renta, hasta la concurrencia de cualquiera de las 4 alternativas que el legislador estableció, a elección del mismo contribuyente.

De las alternativas que la norma menciona, el consultante hace referencia a la indicada en el literal d) del N° 6 del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, esto es, “el valor comercial del predio, incluyendo 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” , aprobado y certificado por una firma auditora con las características que la misma norma indica.

Para acceder a dicha alternativa, el inciso segundo de la misma norma establece que deberá efectuarse la tasación dentro del primer ejercicio en que el contribuyente ingrese al régimen de renta efectiva, debiendo comunicarlo a la Dirección Regional de este Servicio que corresponda a la firma auditora o tasadora.

Considerando la regla de contabilización del literal a) del N° 1 del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, la diferencia entre el valor del inmueble registrado en el balance inicial y la tasación comercial del mismo, se tratará como ingreso diferido, a menos que la enajenación del inmueble se realice luego de que el contribuyente lleve 3 años bajo el régimen de renta efectiva, en cuyo caso, dicha diferencia será considerada ingreso no renta.

Pues bien, las consultas sobre este beneficio en particular tienen relación con una promesa de compraventa que podría ser celebrada antes de cumplir los 3 años indicados en el párrafo anterior, y cuyo adquirente definitivo podría ser una entidad relacionada, así como el hecho de incluir en la compraventa las plantaciones que se encuentren en el inmueble.

a.- En relación con el contrato de promesa, este contrato se encuentra regulado en el artículo 1554 del Código Civil, el cual se ha definido por la doctrina como “aquel por el cual las partes se obligan a celebrar un contrato determinado en cierto plazo o en el evento de cierta condición” . Asimismo, el citado artículo determina los requisitos que deben concurrir copulativamente para poder calificar un contrato como promesa.

Se trata de un contrato nominado, solemne, bilateral y oneroso, que crea una obligación de hacer, consistente en la celebración de un contrato, sometido a modalidad, sea esta un plazo o una condición que se encuentran pendientes .

En relación al caso que se consulta, la promesa de una compraventa futura es válida, en tanto se dé estricto cumplimiento a los requisitos que señala el artículo 1554 del Código Civil. Sobre la transmisibilidad de los requisitos del contrato prometido al contrato de promesa, en caso de que el primero sea un contrato real o, como en el caso que se consulta, solemne, situaciones que el numeral 4° del mencionado art. 1554 prevé , se ha definido que ésta es improcedente .

Por otra parte, el contrato que se pretende prometer es el de compraventa, regulado en los artículos 1793 y siguientes, entendiéndose por tal que “es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero”.

La doctrina y jurisprudencia mayoritaria entienden que la compraventa no obliga a la enajenación del bien objeto de la misma, sino a su “posesión pacífica y tranquila” , sino que se producirá a propósito de la tradición, en este caso, del inmueble.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 670, 686 y siguientes del Código Civil, la tradición de los bienes raíces, en tanto modo de adquirir el dominio, se efectuará mediante la “inscripción del título” en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de la comuna en que el inmueble se ubique.

De esta manera, la promesa de un contrato, en tanto de cumplimiento con los requisitos legales para ser catalogada como tal, es distinta al contrato prometido. La compraventa, por su parte, es un título que sirve para transferir el dominio, pero no produce, por sí misma, enajenación. Así, en ausencia de norma que homologue los efectos tributarios de una y otra, la celebración de un contrato de promesa de compraventa, no constituirá enajenación, supuesto factico indicado en la norma del artículo tercero transitorio título IV N° 6 de la Ley 20.780.

b.- En relación a la segunda consulta, no existen normas que limiten el beneficio del artículo tercero transitorio título IV N° 6 letra d) de la Ley 20.780, en relación a que la enajenación se efectúe con un tercero relacionado.

c.- Sobre la inclusión dentro de la eventual compraventa de las plantaciones existentes en el predio objeto de la misma, cabe señalar que, conforme indica expresamente el literal d) del N° 6 del título IV del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, deben incluirse dentro de la tasación los bienes indicados en la Ley 17.235, que fija el texto refundido, sistematizado y coordinado de la ley sobre Impuesto Territorial (en adelante, “LIT”).

Pues bien, el artículo 1° de la LIT clasifica los inmuebles en primera y segunda serie, según se trate de un bien raíz agrícola o no agrícola, respectivamente.

Respecto de los primeros, indica la norma citada que, “Comprenderá todo predio, cualquiera que sea su ubicación, cuyo terreno esté destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal, o que económicamente sea susceptible de dichas producciones en forma predominante”.

La utilización del concepto de predio, que es un tipo de inmueble, excluye de la tasación del bien raíz los inmuebles por adherencia o por destinación, toda vez que la misma Ley 17.235 no los incluye.

De esta forma, no se considerará dentro de la tasación las plantaciones a que hace referencia el consultante.

En relación a la valorización de las referidas plantaciones, debe estarse al valor determinado en el balance inicial, de acuerdo a las reglas de valorización contenidas en la letra d) del número 1 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780.

d.- Sobre la consulta relativa al plazo para informar el traspaso del régimen de renta presunta a efectiva, por motivo de la transformación de la sociedad dueña del predio donde se ejercía la actividad agrícola, que pasaría de ser una sociedad de responsabilidad limitada a una sociedad anónima.

Sobre el particular, el numeral 4) del artículo 34 LIR indica expresamente que, “Cuando se incumpla el requisito establecido en el párrafo cuarto del número 1.- de este artículo, esto es, que correspondan al tipo de entidades allí indicadas y los comuneros, cooperados, socios o accionistas sean en todo momento personas naturales, se considerará que han abandonado el régimen desde el 1 de enero del año comercial en que se produce el incumplimiento y que se han incorporado a partir de esa fecha al régimen establecido en la letra B) del artículo 14, debiendo dar aviso de tal circunstancia entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente”.

De esta manera, conforme a la norma citada, en caso de transformarse una sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad anónima, ésta deberá informar el cambio de régimen entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente.

III.- CONCLUSIÓN:

De conformidad con lo analizado, ante las consultas planteadas, debe concluirse lo siguiente:

a) No existe impedimento para aprovechar el beneficio del artículo tercero transitorio IV N° 6 letra d) de la Ley 20.780, por celebrar una promesa de compraventa con anterioridad a los 3 años de permanencia bajo el régimen de renta efectiva que exige la misma norma;

b) No existe impedimento para aprovechar el beneficio del artículo tercero transitorio IV N° 6 letra d) de la Ley 20.780, por el hecho de enajenar el inmueble a una entidad relacionada;

c) Las plantaciones que se encuentren en el predio no son parte de la tasación comercial que se realizó del mismo, debiendo éstas ser valorizadas según las reglas contenidas en la letra d) del N°1 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, más los reajustes correspondientes.

d) En caso de transformar una sociedad de responsabilidad limitada, acogida a régimen de renta presunta, a una sociedad anónima que, por dicha operación, deba someterse al régimen de renta efectiva, dicha circunstancia deberá informarse entre el 1 de enero y el 30 de abril del año comercial siguiente al de la transformación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2625, de 14.12.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos