

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 7 Y ART. 34 – LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANS. N° IV N° 6 N° 1 LETRA D)
(ORD. N° 3590 DE 21.12.2021).**

Tasación comercial de bien raíz agrícola efectuada conforme las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tasación comercial de un bien raíz agrícola efectuada en conformidad con la letra d) del numeral 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 dicho bien raíz sea aportado a una sociedad ya constituida.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un empresario individual agricultor acogido a régimen de renta presunta a partir del año 1994, debió abandonar obligatoriamente dicho régimen en 2005, conforme a la normativa de la época, y acogerse al régimen de renta efectiva determinado en base a contabilidad completa.

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 y de acuerdo a lo dispuesto en el N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la misma ley, y las instrucciones y aclaraciones contenidas en las circulares N° 37 y N° 39 de 2016, presentó, antes del 31.12.2017, la tasación comercial dispuesta por la letra d) de dicha norma.

Refiriéndose a las instrucciones de la Circular N° 37 de 2016 agrega que esta instruye que la diferencia entre el valor de tasación del bien raíz y su valor contable 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, indicando además que en tales casos el ingreso diferido se reconocerá como un ingreso no constitutivo de renta del ejercicio en que ocurra la enajenación.

Señala que, de los hechos previstos en los párrafos anteriores ya han transcurrido más de tres años, por ende, el empresario individual, con el objetivo de ejercer una nueva línea de negocios agrícolas, quiere aportar los bienes raíces agrícolas a una sociedad ya constituida.

Atendido que este Servicio considera el aporte de bienes raíces como una enajenación, consulta:

- 1) Si el aporte de los bienes raíces a valor comercial a una sociedad ya constituida a través de un aumento de capital se puede considerar como costo de la inversión en la sociedad, el valor contable del bien raíz más la diferencia producida por la tasación comercial según lo dispuesto en el N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780¹.
- 2) Considerando que el aporte de bienes raíces se considera una enajenación, y que la ley establece además del costo tributario, un ingreso no renta por la diferencia de tasación, que hasta ahora se considera un ingreso diferido, consulta si se puede utilizar y generar un REX en los registros de rentas empresariales, por el valor que se registra como dicho ingreso diferido.

II ANÁLISIS

Conforme su reiterada jurisprudencia administrativa, este Servicio ha precisado que el aporte de bienes raíces a una sociedad ya existente constituye una enajenación² como también que el precio del bien

¹ La tasación a valor comercial está en la letra d) del numeral 1 del N° 6 del Numeral IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N° 20.780.

² Oficios N° 4322 de 1999 y N° 1905 de 1996.

aportado corresponde al que libremente acuerden las partes, sin perjuicio de las facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario³.

Precisado lo anterior, y respecto de lo consultado, conforme al numeral IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, los contribuyentes acogidos hasta el 31.12.2015 a las disposiciones de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), según su texto vigente a esa fecha, que deban tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa por aplicación de lo dispuesto en el artículo 34 de la misma ley, según su texto vigente a partir de esa fecha, se sujetarán, respecto de la primera enajenación de sus bienes raíces a una serie de normas que la propia ley detalla⁴.

De acuerdo con tales disposiciones transitorias, a las mismas normas se podrán sujetar los contribuyentes agricultores 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 de la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la LIR vigente en aquella época.

Ahora bien, de acuerdo con las citadas normas transitorias, el valor de la primera enajenación de sus predios agrícolas, incluido el reajuste del saldo de precio, que se efectúe a contar del 01.01.2016, efectuada por estos contribuyentes, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las cantidades o alternativas indicadas en la propia norma transitoria, a elección del contribuyente.

Conforme a la alternativa contenida en la letra d) tiene 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. Dicho valor debe ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por una sociedad tasadora de activos. En los casos de contribuyentes que, desde el 01.01.1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, la tasación del valor comercial en comento se podrá efectuar hasta el 31.12.2017, de acuerdo a su valor al 31.12.2016.

De acuerdo a los párrafos siguientes de esta letra d), la diferencia que se produzca entre el valor contabilizado y el valor de tasación se registra en una cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido. Dicha diferencia sólo forma 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. En tales casos, el ingreso diferido se reconocerá como un ingreso no constitutivo de renta del ejercicio en que ocurra la enajenación.

En el caso analizado, el valor de aporte, que puede ser tasado conforme al artículo 64 del Código Tributario, pasa a formar parte del capital de la empresa receptora del aporte, y para el aportante forma parte de su activo por el monto total de su aporte.

Ahora bien, para el aportante, la diferencia contabilizada como un ingreso diferido se reconoce como un ingreso no constitutivo de renta del ejercicio en que ocurra la enajenación del inmueble que, en el caso analizado, corresponde al ejercicio de su aporte a otra sociedad y, en virtud de tal reconocimiento, debe pasar a conformar parte del registro REX en los registros empresariales del aportante.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Cumpliendo los requisitos legales, para el contribuyente agricultor que aporta el bien raíz, el valor del aporte – acordado libremente por las partes – tiene el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta por el monto determinado conforme la letra d) del numeral 1 del N° 6 del Numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

³ Oficios N° 1760 de 2020 y N° 1440 de 2011.

⁴ Oficio N° 874 de 2018. A las mismas normas transitorias se podrán sujetar los contribuyentes agricultores que desde el 01.01.1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, N° 1, letra b), de la LIR vigente en aquella oportunidad.

- 2) Dicho valor debe ser considerado capital social de la sociedad receptora del aporte, sujeto al tratamiento tributario establecido en el N° 7 del artículo 17 de la LIR.

Por su parte, la diferencia contabilizada como un ingreso diferido se reconoce como un ingreso no constitutivo de renta del ejercicio en que ocurra la enajenación del inmueble, lo que, en el caso analizado, corresponde al ejercicio de su aporte a otra sociedad, y en virtud de tal reconocimiento debe pasar a conformar parte del registro REX en los registros empresariales del aportante.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3590 del 21-12-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos