

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 34 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 16 –
LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANS. IV N° 6 N° 1 LETRA A)
(ORD. N° 3794 DE 30.12.2021).**

Error en contabilizar diferencia producida entre el valor contabilizado y el valor determinado conforme al artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Se ha consultado a este Servicio sobre las consecuencias tributarias del error de contabilización de la diferencia que se produjo entre el valor contabilizado y el valor de tasación de la letra a) del N° 1 del N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad tributó, desde su constitución, en el régimen de renta presunta del antiguo artículo 20, N° 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), hasta el 31 de diciembre de 2015, oportunidad en que obligatoriamente debió ingresar al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, en virtud de la entrada en vigencia de las nuevas normas sobre la materia incorporadas por la Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, que además trasladó el régimen de renta presunta al artículo 34 de la LIR.

Con motivo del cambio de régimen, la sociedad, junto con dar aviso de esta circunstancia al Servicio, confeccionó el respectivo balance inicial en la forma prescrita por el inciso segundo del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, registrando los terrenos agrícolas por su valor de adquisición reajustado, conforme la letra a) del N° 1 de esta misma disposición.

En la primera enajenación de éstos predios agrícolas, efectuada con posterioridad al cambio de régimen, se permite que los contribuyentes consideren como un ingreso no constitutivo de renta, a opción del enajenante, una serie de valores, dentro de los cuales la letra d) del N° 1 del N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 considera el valor comercial de los predios respectivos, determinado o tasado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional. El párrafo segundo de la misma disposición establece que la diferencia entre el valor de los terrenos contabilizado en el balance inicial y el valor de la tasación comercial se debe registrar en una cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido.

En el caso particular, si bien se realizó la tasación comercial cumpliendo los requisitos legales, la diferencia entre el monto de la tasación y el valor de los predios contabilizado en el balance inicial, aunque registrada en una cuenta de activo, el abono o contrapartida no se anotó en una cuenta de ingreso diferido, como lo exige la disposición legal, sino que se efectuó con cargo [sic] a la cuenta “capital”.

Al respecto solicita confirmar que:

- 1) La contabilización imprecisa de la diferencia entre el valor de la tasación comercial de los predios y el valor en que estos se anotaron en el balance inicial confeccionado con motivo del ingreso al régimen de renta efectiva puede ser corregida por la sociedad, ya que no corresponde que dicha suma sea abonada a la cuenta de capital sino que a ingreso diferido, siendo aplicable el criterio del Oficio N° 748 de 1998, considerando, especialmente que dicho error no tiene efectos en el resultado de la sociedad;
- 2) La errónea contabilización de la diferencia apuntada anteriormente no impide a la sociedad acogerse al beneficio tributario establecido en el N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, para la primera enajenación de los predios, asumiendo que los demás requisitos legales se encuentran cumplidos; solicitando se confirme, asimismo, si se requiere o no la corrección previa de la contabilidad, en los términos referidos en N° 1) precedente.

II ANÁLISIS

Como cuestión preliminar, y según ha precisado este Servicio¹, no le compete determinar las reglas mediante las cuales se efectúan los registros contables de un contribuyente, sin perjuicio que, cuando la ley exija llevar contabilidad, ésta deba ajustarse a prácticas contables adecuadas que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios, de acuerdo al artículo 16 del Código Tributario.

¹ Oficio N° 1045 de 2021.

Precisado lo anterior se informa que, 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 detalla².

Al respecto, y para los fines de su incorporación al régimen de renta efectiva según contabilidad completa, los contribuyentes deberán registrar sus activos y pasivos en el balance inicial que al efecto deberán confeccionar a contar del 01.01.2016, o del 1 de enero del año siguiente a aquel en el cual han optado por abandonar o dejen de cumplir los requisitos para mantenerse en el mismo, según corresponda. Para dichos efectos³, los terrenos agrícolas se registrarán por su avalúo fiscal a la fecha de 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, a elección del contribuyente.

Ahora bien, de acuerdo con las citadas normas transitorias⁴, el valor de la primera enajenación de sus predios agrícolas, incluido el reajuste del saldo de precio, que se verifique 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.

Los contribuyentes que opten por la alternativa d) de la ley deben sujetarse al procedimiento que la misma norma detalla, cuyo párrafo segundo establece expresamente que la diferencia producida 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.

Sin perjuicio de lo anterior, en la medida que se trate de un error contable, dicho error no impide utilizar el beneficio establecido por la ley, siempre que, en forma previa, se realicen los ajustes contables pertinentes (y tributarios si los hubiere) que permitan cumplir lo dispuesto en la ley.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Si, habiendo optado por la alternativa establecida en la letra d) del N° 1 del N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, se incurre en el error contable señalado en su presentación, dicho error no impide utilizar el beneficio establecido en el N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, para la primera enajenación de los inmuebles, supuesto que se cumplan los demás requisitos legales.
- 2) En ese caso, siempre que, en forma previa a la enajenación del inmueble, se realicen los ajustes contables pertinentes (y tributarios si los hubiere) que permitan cumplir lo dispuesto en la ley.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3794 del 30-12-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

² 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.

³ Letra a) del N° 1, del Numeral IV, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

⁴ N° 1, del N° 6, del Numeral IV, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.