

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - LEY N° 19.985, ART. 5 - LEY N° 20.780, ART. 3 TRANSITORIO, NUMERAL IV, N°6 - CIRCULAR N° 39, DE 2016.
(Ord. N° 874, de 04-05-2018)**

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE TASACIÓN DE PREDIOS AGRÍCOLAS EN EL CASO DE PRIMERA ENAJENACIÓN.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita aclarar situaciones relacionadas con la tasación de bienes raíces agrícolas en el caso de su primera enajenación, según lo establecido en la Ley N° 20.780:

I.- ANTECEDENTES.

Señala que, el N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, contempló el tratamiento de la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio de régimen de renta presunta a renta efectiva con contabilidad completa, y que dicha norma tiene su origen en el artículo 5° transitorio de la Ley 18.985, de fecha 28 de junio del año 1990.

Afirma que, los compromisos asumidos por el Gobierno, Diputados y Senadores que aprobaron la Reforma Tributaria, fue que el régimen transitorio para el cambio de renta presunta a renta efectiva se mantendría en el tiempo, existiendo las cuatro posibles formas de determinar el costo tributario de los bienes raíces agrícolas.

Sin embargo, indica que le han surgido las siguientes dudas:

1. Qué pasa si el contribuyente, antes del 31 de diciembre del año en que efectúa el cambio del régimen, presenta el Formulario 2118 para los efectos de lo dispuesto en la letra c) del N° 1.-, del N° 6), del numeral IV.- del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780, pero el SII no determina el valor comercial del predio antes de dicha fecha, o habiéndolo determinado, se presenta el reclamo del artículo 64 del Código Tributario.

Entiende que la carga del contribuyente es solicitar el valor comercial antes del día 31 de diciembre del primer año en que se cambió de régimen presunto a efectivo, sin importar cuándo el SII se pronuncie, ni cuándo se resuelva la reclamación en base al artículo 64 del Código Tributario.

2. Siempre se interpretó que el artículo 5° transitorio de la Ley 18.985 se aplicaba a partir del cambio de renta presunta a renta efectiva de un contribuyente; tanto así que el N° 4.-, del N° 6) del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, estableció que "a las mismas normas anteriores se podrán sujetar los contribuyentes 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 del artículo 20 N° 1, letra b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado Artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985. En estos casos, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d), del N° 1 anterior, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016".

Afirma que, no podría entenderse, ni por la historia de la ley, ni por su espíritu, que la institución del artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, ahora en el N°6), del numeral IV.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, deba interpretarse que su vigencia termina el día 31 de diciembre de 2017, y que los agricultores que a partir del año 2018 cambien de régimen presunto a efectivo, estarían impedidos de determinar el costo de la propiedad agrícola, para efectos de la primera venta, por alguna de las alternativas que dicha disposición contempla.

Señala, que lo expuesto ha llevado a sus asesores a concluir en los siguientes criterios que somete a la consideración o aclaración del Servicio:

1. Que, el plazo hasta el 31 de diciembre del primer año del cambio de régimen de presunto a efectivo, para determinar el costo de venta en la primera enajenación de un predio agrícola , rige para la solicitud del contribuyente, sin perjuicio que el pronunciamiento del SII se produzca después de dicho plazo, o que la resolución de la reclamación en base al artículo 64 del Código Tributario, también se produzca después del plazo indicado.

2. Que, al igual que se interpretó el artículo 5° transitorio de la Ley 18.985, la correcta interpretación del N° 1.-, del N° 6), numeral IV.-, del artículo tercero transitorio, de la Ley N° 20.780, es que dicha posibilidad de costeo para la primera enajenación se debe aplicar a todo contribuyente que pasa de régimen presunto a régimen efectivo, incluidos los casos que se produzcan desde el año 2018 en adelante.

II.- ANÁLISIS.

1. En primer lugar, cabe señalar que el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, establecía que el valor de la primera enajenación de los predios agrícolas que efectúen los

contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 en adelante hubieran pasado a tributar sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa tendría el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las cantidades que contemplaba la misma norma transitoria, a elección del contribuyente.

Dicha norma, era aplicable respecto de la primera enajenación de los predios agrícolas que poseía el contribuyente con anterioridad al cambio de régimen tributario, registrados en el inventario inicial de sus activos y pasivos, en tanto la enajenación se hubiera efectuado hasta el 31 de diciembre de 2015 .

En lo pertinente, el Oficio N° 1.216 de fecha 11 de marzo de 2004 había interpretado que el valor comercial a que se refiere la letra d) , de N° 1, del artículo 5° transitorio, citado, debía ser determinado en el año en que se produce el devengo del ingreso, lo que normalmente ocurrirá en la fecha en que se celebra el acto o contrato respectivo.

2. Ahora bien, conforme al N° 6), del numeral IV.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 , el valor de la primera enajenación de predios agrícolas que, a contar del 1° de enero de 2016, efectúen los contribuyentes acogidos hasta el 31 de diciembre de 2015, a las disposiciones del artículo 20 N° 1, letra b), de la LIR , según su texto vigente a esa fecha, que deban tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta cualquiera de las cantidades, a elección del contribuyente, que se indican en sus letras a) a la d), en la medida que cumplan con los demás requisitos que la ley exige en cada caso.

Esto es:

a) El valor de adquisición del predio respectivo reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes que antecede al término del año comercial anterior a aquel en que se efectúa la enajenación.

b) Su avalúo fiscal a la fecha de enajenación.

c) El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos. El contribuyente podrá reclamar de dicha tasación con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario. La norma de esta letra no se aplicará a las enajenaciones que se efectúen con posterioridad a la entrada en vigencia de la primera tasación de bienes raíces de la primera serie, que se haga con

posterioridad al 1° de enero de 2016, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3° de la ley N° 17.235.

d) 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 deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por una sociedad tasadora de activos.....

Por su parte, el artículo 17, N° 11 de la Ley N° 20.780, derogó a partir del 1° de enero de 2016, el citado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985; sin embargo, el N° 4.-, del N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, establece lo siguiente:

“A las mismas normas anteriores se podrán sujetar los contribuyentes 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 del artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985. En estos casos, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d), del número 1.- anterior, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016.”

Como se puede apreciar de la norma transcrita, se incorporan en el beneficio tributario a los contribuyentes que al 31 de diciembre 2015 tributaban en renta efectiva, pero que al 31 de diciembre de 1990 se encontraban tributando en renta presunta. De esta manera, dichos contribuyentes tendrán la posibilidad de considerar como costo de adquisición en la primera enajenación de predios agrícolas, cualquiera de las cuatro alternativas que establece el N° 1.-, del N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, con el evidente objetivo de mantener en esta primera enajenación el mismo régimen tributario que era aplicable antes de hacer exigible la declaración del impuesto a base de renta efectiva.

Entonces, luego de la derogación del artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985 y la entrada en vigencia del N° 6), del numeral IV.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, podemos distinguir a dos grupos de contribuyentes a saber:

a. Contribuyentes que tributaron en renta presunta hasta el 31.12.2015, lo cual incluye a aquellos que venían tributando de esta manera desde el año 1990, y que debieron incorporarse a renta efectiva a contar del 01.01.2016.

b. Contribuyentes que tributaron en renta presunta a lo menos hasta el 31.12.1990, y que se incorporaron a renta efectiva entre el 01.01.1991 y el 31.12.2015, ambas fechas inclusive.

El grupo indicado con la letra a., para la primera enajenación de bienes raíces agrícolas efectuadas a contar del 1° de enero de 2016, se sujetará a las nuevas disposiciones establecidas en los números 1.- al 3.- del N° 6), del numeral IV.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

En cambio, el grupo indicado con la letra b., para la primera enajenación de bienes raíces agrícolas efectuadas a contar del 1° de enero de 2016, se sujetará a las mismas disposiciones, pero con la limitación de la fecha de tasación comercial efectuada por un ingeniero agrónomo, forestal o civil , prescrita en el N° 4.- del N° 6), del numeral IV.- recién indicado. Es decir, esta tasación debía realizarse hasta el 31.12.2017, de acuerdo al valor del bien al 31 de diciembre de 2016.

3. En relación a su primera consulta, la letra c) del N°1.-, del N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 (aplicable al grupo a. y b.), señala que tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, el valor de enajenación hasta la concurrencia del valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos, la cual se podrá reclamar con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario .

En el caso que el contribuyente opte por esta alternativa de tasación, deberá sujetarse al procedimiento establecido en la Circular N° 19 de 1991 , la cual, en lo pertinente, señala que la solicitud deberá ser presentada al Director Regional correspondiente utilizando el formulario N° 2118, quien posteriormente resolverá la solicitud de tasación en un plazo no superior a 90 días.

Es importante destacar, que la norma legal en análisis no contempla un plazo para realizar esta tasación comercial, mientras se encuentre vigente esta opción de acuerdo a la ley . Sin embargo, para que se produzca el efecto tributario deseado, el contribuyente debe contar con la tasación al 31 de diciembre del año en que ocurra la enajenación, es decir, al término del ejercicio en que el mayor valor deba gravarse con los impuestos pertinentes, con el fin de determinar su renta líquida imponible del ejercicio con el respectivo ajuste tributario. Por lo tanto, el contribuyente deberá presentar la solicitud en cuestión antes del 31 de diciembre del año antes mencionado.

Si al término del referido ejercicio, incluso hasta antes del vencimiento del plazo legal para presentar su declaración anual de impuestos, aún no se resuelve la solicitud del contribuyente, éste deberá determinar su renta líquida imponible no realizando ajuste alguno por este concepto, sin perjuicio de solicitar posteriormente su rectificación, una vez que reciba la notificación de la Resolución con la tasación respectiva.

Si el contribuyente reclama la tasación comercial realizada por este Servicio con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario, y a la fecha de determinación de la renta líquida imponible aún no existe fallo o sentencia ejecutoriada, será aplicable lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley N° 19.880, que dispone que los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo, como lo son las Resoluciones emitidas por este Servicio, causan inmediata ejecutoriedad, salvo aquellos casos en que una disposición legal establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior.

Las Resoluciones son actos administrativos, dictados por las autoridades del Servicio de Impuestos Internos, dotadas de poder de decisión sobre asuntos propios de su competencia, y por lo tanto, cabe aplicar lo dispuesto en el artículo 3° inciso final de la Ley N° 19.880, a cuyo tenor “Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y de exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediere una orden de suspensión por estar dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez por la vía jurisdiccional”.

El hecho de existir un reclamo tributario en tramitación no implica una suspensión en la generación de sus efectos, es decir, el administrado, en este caso el contribuyente, debe reconocer en su actuar el efecto o lo mandado por el órgano administrativo en los actos que éste dicte, más aún cuando existe una presunción de legalidad, imperio y exigibilidad a su respecto, en los términos y restricciones establecidos por el inciso final del artículo 3° de la Ley N° 19.880.

Por lo tanto, el contribuyente deberá determinar su renta líquida imponible considerando el ajuste que se determine en base a la tasación realizada por este Servicio, sin perjuicio de solicitar su rectificación posteriormente en el caso que corresponda.

4. En cuanto a su segunda consulta, la letra d), del N°1.-, del N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, dispone que tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, el valor de enajenación hasta la concurrencia del 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, debiendo efectuarse dicha tasación durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas, según contabilidad completa. De este modo, se deja de

aplicar el criterio contenido en el Oficio 1.216 antes mencionado, porque expresamente la Ley N° 20.780 así lo estableció.

Se hace presente, que la disposición citada en el párrafo anterior es aplicable a ambos grupos de contribuyentes indicados en la parte final del N°2 de este análisis (grupos a. y b.), sin perjuicio del plazo que se señala a continuación.

Conforme a la Ley N° 20.899 y a las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 39 de 2016, los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 y hasta el 31 de diciembre de 2015, han debido tributar en base a renta efectiva determinada según contabilidad completa (grupo b), y opten por la alternativa de la tasación del valor comercial determinada por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, para efectos de determinar el ingreso no constitutivo de renta por la enajenación del predio, la tasación debían efectuarla hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016 . De este modo, para los contribuyentes del grupo b. no tienen aplicación ningún otro plazo para acceder al beneficio tributario, siendo el 31 de diciembre de 2017 la fecha máxima que establece la ley.

Es importante destacar, que el nuevo plazo para realizar la tasación no afecta a los contribuyentes del grupo b. en su posibilidad de optar por cualquiera de las cuatro alternativas de costo con el consiguiente beneficio tributario a que se refería el derogado artículo 5° de la Ley N° 19.895 , respecto de la primera enajenación de bienes raíces realizada a contar del 1° de enero de 2016 , sino que en el caso que se opte por la tasación comercial en comento, el ingreso no renta queda limitado a la tasación efectuada hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016. En otros términos, sólo la plusvalía acumulada hasta el 31 de diciembre de 2016 será calificada como ingreso no renta, no así aquella generada desde el 1° de enero de 2017 hasta la fecha en que se materialice la enajenación del bien raíz.

Así, por ejemplo, si un contribuyente tributaba en renta presunta por su actividad agrícola hasta el año 1990 y en el año 2010 se incorpora al régimen de renta efectiva según contabilidad completa (grupo b.), enajena sus bienes raíces en el año 2020, podrá gozar del beneficio tributario a que se refiere el N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780. Sin embargo, si opta por la tasación comercial en comento, no podrá utilizar una tasación efectuada el año de enajenación como lo establecía el Oficio N°1.216 de 2004, o una tasación efectuada durante el primer año en que determine renta efectiva como se establece para los contribuyentes del grupo a., sino que deberá utilizar la tasación realizada hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016 .

Ahora, si un contribuyente tributaba en renta presunta por su actividad agrícola hasta el año 1990 y continúa haciéndolo, por ejemplo, hasta el año comercial 2019, debiendo tributar según contabilidad completa a contar del año 2020 (grupo a.) y enajena su predio agrícola en el año 2024, gozará del beneficio tributario a que se refiere el N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, por tratarse de un contribuyente acogido hasta el 31 de diciembre 2015, a las disposiciones del artículo 20 N° 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha. Por lo tanto, si opta por la tasación comercial en comento, deberá efectuarla durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa, esto es, durante el año 2020.

III.- CONCLUSIÓN.

1. El valor de la primera enajenación de los predios agrícolas adquiridos con anterioridad a la publicación de la Ley N° 18.985, que efectúen los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 y hasta el 31 de diciembre de 2015 hubieran pasado a tributar sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, podrá sujetarse a lo dispuesto en el artículo 5° transitorio de la mencionada ley, siempre que la enajenación respectiva se hubiere efectuado hasta el 31 de diciembre de 2015. Si la enajenación se efectúa a contar del 1° de enero de 2016, se podrá sujetar a lo dispuesto en el N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 (grupo b).

2. Los contribuyentes a que se refiere el N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 (grupos a y b), que opten por la tasación comercial determinada por este Servicio, deberán contar con la resolución correspondiente al 31 de diciembre del año en que ocurra la enajenación, con el fin de determinar su renta líquida imponible del ejercicio haciendo el ajuste por el ingreso no renta correspondiente.

Si al término del referido ejercicio, incluso hasta antes del vencimiento del plazo legal para presentar su declaración anual de impuestos, aún no se resuelve la solicitud del contribuyente, éste deberá determinar su renta líquida imponible no realizando ajuste alguno por este concepto, sin perjuicio de solicitar posteriormente su rectificación, una vez que reciba la notificación de la Resolución con la tasación respectiva.

Si el contribuyente reclama esta tasación comercial, con arreglo a las normas del artículo 64 del Código Tributario, y a la fecha de determinación de la renta líquida imponible aún no existe fallo o sentencia ejecutoriada, el contribuyente deberá determinar su renta líquida imponible considerando el ajuste que se determine de acuerdo a la tasación realizada por este Servicio, sin perjuicio de solicitar su rectificación posteriormente en el caso que corresponda.

3. Por otra parte, los contribuyentes a que se refiere en N° 4.-, del N° 6), del numeral IV.-, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 (grupo b), que opten por la tasación comercial determinada por un ingeniero agrónomo, forestal o civil , debían efectuarla hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016 .

Finalmente, el nuevo plazo para realizar la tasación no afecta a los contribuyentes del grupo b. en su posibilidad de optar por cualquiera de las cuatro alternativas de costo con el consiguiente beneficio tributario a que se refería el derogado artículo 5° de la Ley N° 19.895 , respecto de la primera enajenación de bienes raíces realizada a contar del 1° de enero de 2016 , sino que en el caso que se opte por la tasación comercial determinada por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, el ingreso no renta queda limitado a la tasación efectuada hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo al valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016. En otros términos, sólo la plusvalía acumulada hasta el 31 de diciembre de 2016 será calificada como ingreso no renta, no así aquella generada desde el 1° de enero de 2017 hasta la fecha en que se materialice la enajenación del bien raíz.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 874, de 04.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos