

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 20.780, ART. TERCERO
TRANSITORIO
(ORD. N° 983 DE 22.03.2022).**

Aplicación del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 a primera enajenación de bien raíz.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la vigencia del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 para determinar la renta afecta a impuestos a la renta en la primera enajenación de un predio agrícola efectuado por un contribuyente que transitó desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva determinada según contabilidad completa.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, no podría entenderse que el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, recogido en el N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, termina su vigencia el 31 de diciembre de 2017 y que los agricultores que, a partir del año 2018, cambien de régimen de renta presunta a efectiva 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.

Luego, solicita confirmar que:

- 1) La sociedad agrícola que individualiza, constituida el 15.09.2015, la cual a partir del 1° de enero del año 2021 abandona el régimen de renta presunta¹ podrá determinar el valor comercial del predio, incluyendo solo los bienes que contempla la Ley N° 17.235, por tasación comercial que debe ser realizada por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con a lo menos, diez años de título profesional y de acuerdo con las normas establecidas en la letra d) del N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.
- 2) El plazo para realizar la tasación comercial es hasta el 30 de diciembre de 2021 [sic], año en el cual la sociedad comenzó a tributar con base en renta efectiva según contabilidad completa.
- 3) El valor de enajenación, incluido el reajuste de saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia del valor comercial del predio incluyendo solo los bienes que contempla la Ley N° 17.235, y determinado por tasación comercial que debe ser realizada por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con a lo menos, diez años de título profesional y de acuerdo con las normas establecidas en la Ley N° 20.780, artículo tercero transitorio, numeral IV, N° 6, letra d).
- 4) La diferencia entre el valor contabilizado en el balance (avalúo fiscal a la fecha del balance inicial) 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 y que dicha diferencia solo formará parte del costo de adquisición con posterioridad al tercer año calendario contados desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa.
- 5) En el caso planteado la diferencia descrita en el número anterior formará parte del costo tributario del predio para ventas que se realicen con posterioridad al 1° de enero de 2024.

II ANÁLISIS

Conforme al N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780², el mayor valor obtenido en 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 Ley sobre Impuesto a la Renta (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

¹ Señala en su presentación que solicitó a este Servicio acogerse al régimen tributario del artículo 14, letra D), N° 3 de la LIR.

² Ver instrucciones en la Circular N° 37 de 2015, modificada y complementada por la Circular N° 39 de 2016.

establecen en las letras a) a la d)³ del N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, en la medida que cumplan con los demás requisitos que la ley exige en cada caso.

En términos generales, la citada letra d) establece:

- a) Como alternativa para la determinación del ingreso no renta, el valor comercial del predio, incluyendo solo 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 profesional⁴. Esta tasación debe efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas, según contabilidad completa⁵.
- b) La diferencia entre el valor que se registre en el balance inicial (que debe confeccionar el contribuyente en el primer ejercicio comercial en que deba declarar su renta efectiva) 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 solo 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.
- c) Si la enajenación se efectúa antes de cumplirse el plazo señalado en el párrafo anterior, solo constituirá costo el valor de adquisición registrado en el balance inicial, en cuyo caso el contribuyente deberá reversar las cuentas de activo y de ingreso diferido registradas al momento de la tasación efectuada conforme a esta norma.

Pueden utilizar los mismos mecanismos ya indicados⁶ para determinar el mayor valor obtenido en la primera enajenación de predios agrícolas los contribuyentes que, desde el 1 de enero de 1991 en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa – de acuerdo con las reglas del artículo 20, N° 1, letra b), de la LIR, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la ley N° 18.985. Con todo, y por disposición expresa de la misma ley, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d) se podía efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, conforme con el valor que el predio tenía al 31 de diciembre de 2016.

De acuerdo a los antecedentes, no es aplicable al caso consultado lo dispuesto en el referido N° 4 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Por otra parte, aquellos contribuyentes que no estaban obligados a salir del sistema de renta presunta – porque cumplían los requisitos para permanecer en él – y se trasladaron voluntariamente desde dicho régimen al de renta efectiva, no pueden usar las alternativas de costo para la primera enajenación de los bienes raíces agrícolas establecidas en el N° 6) ya referido, pues dichas alternativas solo son aplicables para quienes obligatoriamente debieron salir del régimen de renta presunta, por no cumplir con las nuevas reglas establecidas en el artículo 34 de la LIR⁷.

Al respecto, en el caso consultado no es posible confirmar si la sociedad agrícola puede aplicar la tasación referida en la letra d) del N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, por cuanto no se informa si abandonó el régimen de renta presunta de forma voluntaria u obligatoria. Supuesto que la peticionaria abandonó de forma obligatoria, a contar del 1° de enero de 2021, el régimen de renta presunta establecido en el artículo 34 de la LIR y que, al 31 de diciembre de 2015, se encontraba acogida a las disposiciones del artículo 20, N° 1, letra b), de la LIR, la sociedad agrícola podrá determinar el valor comercial del predio conforme la señalada letra d). Para estos efectos, debió realizar la tasación comercial hasta el 31 de diciembre del 2021 y cumplir con las demás condiciones impuestas por la Ley N° 20.780.

³ No obstante, a contar del 01.01.2020, los contribuyentes agricultores que transitan obligatoriamente desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva según contabilidad completa, no pueden sujetarse a la tasación establecida en el literal c). Oficio N° 754 de 2020.

⁴ Estos profesionales deberán estar inscritos en el registro que al efecto llevará este Servicio.

⁵ El valor que así se determine deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (hoy CMF) o por una sociedad tasadora de activos, que cumpla con los requisitos que la misma ley establece. Adicionalmente, la tasación practicada deberá ser comunicada por la firma auditora o tasadora mediante carta certificada al interesado y a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos del domicilio de aquél.

⁶ Según lo dispuesto en el N° 4 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

⁷ Oficio N° 754 de 2020.

Si, por el contrario, la peticionaria no cumple con el supuesto anterior, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes que no cumplan los requisitos del N° 8 del artículo 17 de la LIR⁸, se clasifica en el N° 5 del artículo 20 y se grava como un ingreso del régimen general afecto a impuesto de primera categoría (IDPC) y con impuesto global complementario (IGC) o impuesto adicional (IA), según corresponda. Deberán considerar, además, las disposiciones del artículo 41 de la LIR para efectos de determinar el mayor valor⁹.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente y si bien no es posible confirmar los criterios consultados en su presentación, por cuanto no se indica si la peticionaria abandonó el régimen de renta presunta de forma voluntaria u obligatoria, supuesto que al 31 de diciembre de 2015 estaba acogida a las disposiciones del artículo 20, N° 1, letra b), de la LIR y que abandonó obligatoriamente el régimen de renta presunta a contar del 1 de enero de 2021, se informa que:

- 1) La sociedad agrícola puede acogerse al N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y aplicar la tasación de la letra d) de dicho numeral bajo las condiciones previstas en la norma.
- 2) El plazo para realizar la tasación comercial, conforme la norma indicada, es hasta el 31 de diciembre del año en el cual la sociedad comenzó a tributar en base a renta efectiva.
- 3) El valor de la enajenación tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta el valor de la tasación comercial efectuada conforme con las normas señaladas precedentemente.
- 4) La diferencia entre el valor contabilizado en el balance inicial y el valor de tasación comercial se registrará en una cuenta de activo, con abono a una cuenta de ingreso diferido.
- 5) La referida diferencia formará parte del costo de adquisición con posterioridad al tercer año calendario contado desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva, según contabilidad completa.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 983 del 22-03-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos

⁸ Régimen aplicable a personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual.

⁹ Mayor información sobre la tributación de la enajenación de inmuebles por parte de una empresa acogida al régimen Pyme en la Circular N° 62 de 2020.