

Ventas y Servicios – Nuevo Texto – Actual Ley Sobre Impuesto a las – Art. 8° letra m – Ley sobre Impuesto a la Renta, Art. 14 Ter A, Art. 34 – Ley N°20.780, Artículo tercero transitorio numeral IV - Circular N°49 de 2016 – Circular N°37 de 2015 (ORD. N° 1074 de 19.05.2017)

Para efectos de IVA no resulta relevante que una parte del precio de las obras respectivas haya sido financiada por un tercero, como sería el caso de un subsidio, en la medida que en su adquisición se haya cumplido con los requisitos generales del artículo 23° del D.L. N° 825, de 1974, para haber tenido derecho a crédito fiscal.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre diversas consultas relativas a la aplicación de algunas normas contenidas en el D.L. N° 824 y D.L. N° 825, ambos de 1974, y modificadas por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899.

I.- ANTECEDENTES

La XX formula una serie de consultas que afectan a miembros de dicha organización, las cuales se transcriben y responden en el Título siguiente de este oficio.

II. ANALÍISIS Y CONCLUSIÓN

1. Correcta interpretación del hecho gravado especial del artículo 8, letra m), del D.L. N° 825, de 1974, en relación con el artículo 17°, inciso 4°, del mismo cuerpo legal.

1.1. En primer término, consulta si un inmueble agrícola queda afecto al hecho gravado especial antes mencionado, si (i) ha sido plantado con frutales comprados a un vivero, con IVA, o (ii) forestado con árboles adquiridos con IVA, o (iii) que recibe un subsidio de riego que contempla obras como pozos y sistemas de riego.

La letra m) del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, modificada por la Ley N° 20.780, grava con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas del título II de dicho Decreto Ley, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción. A continuación, dispone que, no obstante lo anterior, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.

Para efectos tributarios, cabe considerar que el activo fijo o inmovilizado se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso y no al giro del negocio, es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan.

Respecto de los primeros dos casos señalados en la presente consulta, esto es, si el inmueble respectivo ha sido plantado con frutales comprados a un vivero, con IVA, o forestado con árboles adquiridos con IVA, en el evento en que éstos tengan el carácter de activo fijo y se celebre una venta que comprenda el dominio tanto del casco como de las plantaciones, no se verificaría el hecho gravado especial en análisis, en la medida que dicho predio no cuente con construcciones respecto de las cuales el contribuyente haya soportado IVA en su adquisición y haya tenido derecho a crédito fiscal.

La conclusión precedente resulta también aplicable, en lo medular, respecto del último caso planteado, esto es, si el hecho gravado en análisis aplica respecto de un inmueble

agrícola que recibe un subsidio de riego que contempla obras como pozos y sistemas de riego. En este caso, no se verificaría el hecho gravado especial en análisis en la medida en que dichas obras no correspondan a obras de urbanización ni el predio en cuestión cuente con construcciones respecto de los cuales el contribuyente haya soportado IVA en su adquisición y haya tenido derecho a crédito fiscal.

Cabe tener presente que la urbanización de un terreno consiste en proveerlo de aquellos elementos, tales como alcantarillado, agua potable, energía eléctrica, pavimento de calles, etc., que lo transforman, precisamente en un terreno urbano.

Finalmente, cabe señalar que para efectos de IVA no resulta relevante que una parte del precio de las obras respectivas haya sido financiada por un tercero, como sería el caso de un subsidio, en la medida que en su adquisición se haya cumplido con los requisitos generales del artículo 23° del D.L. N° 825, de 1974, para haber tenido derecho a crédito fiscal.

1.2. Situación de los contribuyentes de renta presunta del artículo 34° y de los contribuyentes del artículo 14 ter A, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta:

1.2.1. Para los efectos de este hecho gravado especial, ¿se considera que los contribuyentes tienen activos inmovilizados?

Este Servicio, en materia de IVA, se ha pronunciado anteriormente¹ reconociendo la procedencia de dicha categoría respecto de contribuyentes acogidos al régimen de renta presunta para efectos de la Ley de Impuesto a la Renta, contenido actualmente en el artículo 34 de dicho cuerpo legal, aun cuando respecto de aquellos la base imponible de los tributos de dicha Ley no se determina de acuerdo a los resultados reales obtenidos y por ende el contribuyente carezca de un estricto control contable de las operaciones realizadas en el giro de su negocio.

Lo anterior, por su parte, resulta plenamente aplicable respecto de los contribuyentes acogidos al régimen del artículo 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta. En efecto, el inciso segundo de la letra m), del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, refuerza esta idea al establecer una exención aplicable a la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada, en lo atinente, por un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta, únicamente en el caso que ésta se efectúe después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción del bien, según proceda.

Con todo, para verificar la calidad de activo fijo que resulte aplicable, resulta fundamental que el contribuyente lleve en forma y mantenga permanentemente en el negocio, el Libro de Compras y Ventas exigido para los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por el artículo 74° del D.S. N° 55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, Reglamento del D.L. N° 825, de 1974.

1.2.2. Un contribuyente que pasa de renta presunta a efectiva, y por ende tiene que efectuar inventario y balance inicial, ¿queda afecto a este hecho gravado especial?

La letra m), del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, grava con IVA a las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

¹ Ord. N° 4511 de 2004 y Ord. N° 403 de 2008.

Sobre el particular, conviene tener presente que el Artículo 8° del D.L. N° 825 establece que el impuesto regulado en el Título II afecta a las ventas y servicios, disponiendo a continuación que “para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda” procediendo luego a señalar los distintos hechos gravados especiales. Así, el hecho gravado especial establecido en la letra m) de la señalada disposición debe ser asimilado a una venta.

Atendido lo anterior, la sola circunstancia que un contribuyente quede afecto a la obligación de efectuar inventario y balance inicial por pasar a tributar en primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta bajo el régimen de renta efectiva, no verifica los presupuestos básicos de una venta –en este caso, ser una convención a título oneroso que sirva para transferir el dominio de determinados bienes– motivo por el cual no quedarían afectos al presente hecho gravado especial.

1.2.3. ¿Están gravados con este hecho gravado especial la venta de inmuebles?

Tal como se ha señalado precedentemente, la venta de bienes corporales inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, se encuentran expresamente gravadas por el artículo 8, letra m), del D.L. N° 825, de 1974, en la medida que, por estar sujeto a las normas del título II de dicho Decreto Ley, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

A su vez, resultan plenamente aplicables las disposiciones del artículo 17°, incisos segundo y siguientes, del D.L. N° 825, de 1974, en cuanto disponen, como rebaja a la base imponible, la deducción del monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, conforme a lo expresado precedentemente.

2. Renta y elección de régimen

En relación con la opción que tienen las sociedades por acciones para ingresar al régimen simplificado del artículo 14 ter A de la LIR, consulta sobre la regulación que sobre la cesibilidad de sus acciones contiene la letra e) del N°1. Señala que en la página web del Servicio se informa lo siguiente: “sociedades por acciones que no tengan en sus estatutos una cláusula expresa, que permita la libre cesibilidad de las acciones a cualquier persona o entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile o a un contribuyente sin domicilio ni residencia en el país. Si sus accionistas, independiente de esta cláusula, enajenan sus acciones a personas distintas de las mencionadas, la empresa se verá obligada a salir del régimen”. De acuerdo a ello, plantea si una sociedad por acciones que estipula una cláusula genérica que permita la libre cesibilidad de sus acciones, sin indicar los tres casos indicados por el legislador, puede elegir el régimen del artículo 14 A o 14 ter A, ambas de la LIR.

Al respecto, la letra e), del N° 1, del artículo 14 ter letra A de la LIR, contiene una especial exigencia para aquellos contribuyentes conformados como sociedades por acciones que deseen acogerse al régimen simplificado en comento. Dicha exigencia consiste en que al momento de que estas sociedades ejercieren la opción, la cesión de las acciones a las personas que menciona “deberá ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de estos”, agregando que “si se estipula en contrario, tal norma se incumpla, o bien igualmente se enajenen las acciones” a tales personas, la sociedad por acciones no podrá acogerse o permanecer en el régimen simplificado de la letra A del artículo 14 ter de la LIR. Esta exigencia se encuentra establecida en términos similares para aquellos contribuyentes que deseen ingresar al régimen de la letra A del artículo 14 de la LIR, cuyo sentido se interpretó mediante la Circular N° 49 de 2016. En esta última se instruye que las sociedades por acciones “deberán cumplir con el requisito de que su pacto social no

contenga una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad de los accionistas para aprobar la cesibilidad de sus acciones” a las personas que se señalan².

Conforme a lo anterior, cabe indicar que la existencia de una cláusula expresa en los estatutos de una sociedad por acciones, que en forma genérica permita la libre cesibilidad de sus acciones sin la exigencia de ser aprobada previamente en junta de accionistas por la unanimidad de éstos, constituye una estipulación en contrario que impide a la sociedad por acciones acogerse o permanecer en el régimen de la letra A del artículo 14 y simplificado de la letra A del artículo 14 ter, ambos de la LIR.

3. Costeo para contribuyentes que el año 2016, por disposición del artículo 3° Transitorio IV N°6 de la Ley N° 20.780, deben declarar su renta efectiva a contar del 1 de enero del año 2016.

Señala que de acuerdo a lo dispuesto en la letra d), N° 1 del N° 6), numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, el plazo para los contribuyentes que deseen costear sus inmuebles aplicando la opción de la citada letra d), es durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa. Sin embargo, indica que el plazo para aquellos contribuyentes que incumplan uno cualquier de los requisitos del artículo 34 de la LIR durante el año 2016, y que en el año 2015 ya eran contribuyentes de renta presunta, vence el 31 de diciembre de 2016, por lo que, en tal situación, estos contribuyentes no tendrían plazo para practicar la tasación de dicha letra d).

Al respecto, cabe señalar que el numeral IV del artículo tercero de las normas transitorias de la Ley N° 20.780, dispone diversas reglas a los contribuyentes que se encontraban acogidos al régimen de renta presunta según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, en atención a la nueva regulación que sobre dicho régimen ha comenzado a regir a partir del 1 de enero de 2016.

Una de esas reglas, es aquella señalada en su número 6), que trata sobre la primera enajenación de los predios agrícolas que, a contar del 1 de enero de 2016, efectúen los contribuyentes acogidos hasta el 31 de diciembre de 2015 al régimen de renta presunta de la LIR, que deban tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 34 de la LIR, vigente al 1 de enero de 2016. El N°1.- de este número 6) establece un tratamiento tributario especial a la enajenación de un predio agrícola, que, en lo pertinente, concede al enajenante diversas opciones de valorización de la parte del precio que tiene el carácter de ingreso no constitutivo de renta, una de las cuales es la mencionada en su letra d), consistente en el valor comercial del predio, determinado mediante una tasación, a ser efectuada durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Como puede apreciarse del párrafo primero del numeral 6) referido, las opciones de valorización de la parte del precio que tiene el carácter de ingreso no constitutivo de renta que concede su N°1, la Ley la circunscribe a aquellos contribuyentes acogidos hasta el 31 de diciembre de 2015 al régimen de renta presunta de la LIR, y que enajenen los predios referidos a contar del 1 de enero de 2016, período en el cual deben además tributar sobre renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 34° de la LIR, vigente a partir de dicha fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2015 se hubieren encontrado acogidos al régimen de renta presunta de la LIR, y que se mantuvieron en dicho régimen durante el año comercial 2016, pero que al 31 de diciembre de ese año 2016 no cumplieron con los nuevos requisitos del régimen de renta presunta, y que por tanto deben determinar su renta efectiva según contabilidad completa a partir del 1° de enero de 2016, debe entenderse que la obligación de determinar su renta efectiva la adquirieron el 31 de diciembre de 2016 con efecto retroactivo y por tanto cuentan con un año a partir de dicha fecha para efectuar la tasación dispuesta en la letra d) del número 6) del

² La circular N° 43 de 2016, que instruye sobre el régimen del artículo 14 ter A de la LIR, expresa en términos similares lo instruido en la Circular N° 49 de 2016.

numeral IV de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, plazo que vence el 31 de diciembre de 2017.

4. Efecto de la restricción de más de 3 años en el régimen de renta efectiva con contabilidad completa, para la venta de un inmueble agrícola de un contribuyente que pasó de renta presunta a renta efectiva y pueda beneficiarse del ingreso no renta.

Consulta si en atención al N° 1, del N° 6 del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, puede enajenar el predio agrícola en cualquier momento, es decir, sin esperar el transcurso de tres años, invocando cualesquiera de las opciones señaladas en el N° 1, a excepción de la contemplada en la letra d).

Al respecto, el N° 1 de la norma citada, contempla expresamente en uno de sus párrafos que “si la enajenación se efectúa antes de cumplirse el plazo señalado en el párrafo anterior –tres años calendario contados desde aquel en que haya operado el cambio al régimen de renta efectiva–, sólo constituirá costo el valor de adquisición registrado conforme a lo dispuesto en la letra a), del número 1) anterior, reajustado según lo dispuesto en el número 2, del artículo 41”.

Conforme con las instrucciones impartidas por el Servicio sobre la materia a través de la Circular N° 37 de 2015, cabe expresar que la restricción indicada en el párrafo anterior, aplica sólo en el caso en que se haya utilizado como opción de costo, la alternativa dispuesta en la letra d), del N° 1, del N°6, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

Saluda a Ud.,



FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1074, de 19 de mayo de 2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

Dial
Capacita