

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 LETRA G) Y ART. 38 BIS N° 5 –
CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 – LEY N° 20.780, ART. 3 TRANSITORIO N° IV N° 6 N° 1
LETRA D)
(ORD. N° 1045 DE 23.04.2021).**

Adjudicación de inmueble acogido al artículo tercero transitorio numeral IV, N° 6), N° 1, letra d) de la Ley N° 20.780.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios de la adjudicación de un inmueble acogido a lo dispuesto en la letra d) del N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, posteriormente subdividido, o del valor que se obtenga de su enajenación, con motivo de la disolución de la sociedad que es su propietaria.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada civil, de giro agrícola, cuyos únicos socios han sido y son 3 personas naturales, en partes iguales, tiene como único activo un inmueble, el cual no tiene plantaciones a la fecha ni se proyectan a futuro.

Los propietarios evalúan poner fin a la sociedad durante el ejercicio 2021, procediendo con su liquidación conforme a las normas del Código de Comercio¹. Para estos efectos, el inmueble de la sociedad fue subdividido en 3 partes equivalentes (hijuelas), que serán sorteadas entre los socios, quienes podrán adjudicárselo o solicitar su enajenación a un tercero, en cuyo caso se adjudicará el valor obtenido.

La sociedad, hasta el 31 de diciembre de 2015, tributaba según renta presunta, acogiendo a un régimen de renta efectiva a partir del 1 de enero de 2016. Hoy se encuentra sujeta al régimen tributario del artículo 14 letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), sin registrar utilidades afectas a impuestos al 31 de diciembre de 2020. La consulta supone que la sociedad tampoco tendrá utilidades al momento de concluir el proceso de liquidación.

Respecto del inmueble, de manera previa a su subdivisión, la sociedad se acogió a lo dispuesto en la letra d) del N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, de manera que, ante su eventual enajenación, se considerará ingreso no constitutivo de renta el precio obtenido hasta su valor comercial, incluidos sólo los bienes que contempla la Ley N° 17.235.

Señala registrar en la contabilidad de la sociedad una cuenta de activo, separada de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido, ambas debidamente reajustadas, todo en los términos del inciso segundo de la letra d) del N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780. Asimismo, al haber transcurrido más de tres años desde su ingreso al régimen de renta efectiva, indica que dicha cuenta de activo se considera parte del costo de adquisición del inmueble, reconociéndose el ingreso diferido como ingreso no renta del ejercicio en que se enajene.

En dicho contexto, solicita confirmar una serie de criterios que, por su extensión, serán abordados sistemáticamente en el Análisis.

II ANÁLISIS

Como cuestión preliminar, se aclara que no compete a este Servicio 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, como prescribe el artículo 16 del Código Tributario².

Asimismo, no corresponde a este Servicio determinar el valor que las partes otorgarán a los bienes objeto de adjudicación, sin perjuicio del ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Precisado lo anterior, se informa lo siguiente:

¹ De acuerdo con sus estatutos, que no se tuvieron a la vista, la liquidación se sujetaría a las normas del Código de Comercio. Cabe precisar que el consultante sostiene que, por regirse la liquidación por las normas del Código de Comercio, subsistiría la personalidad jurídica de la sociedad disuelta. El presente pronunciamiento no cuestionará ni ratificará el efecto mencionado, al no ser parte de las consultas planteadas.

² En este sentido, Oficios N° 2245 de 2019, N° 2774 de 2001 y N° 2563 de 2000.

- 1) La letra d) del N° 1 del N° 6 del numeral IV) del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 permite reconocer como costo tributario el valor comercial³ de un inmueble, incluyendo sólo los bienes que contempla la Ley N° 17.235.

A dicho beneficio pueden acceder aquellos contribuyentes, y sus propietarios, que se encontraban bajo el régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2015, que luego se vieron obligados u optaron por determinar sus ingresos en base a renta efectiva según contabilidad completa, a partir del año comercial 2016.

Para efectos tributarios, la diferencia entre el valor registrado en el balance inicial y su valor comercial, en los términos de la norma en comento, se registra como un activo, separado de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido, el cual puede considerar parte del costo de adquisición del inmueble si su primera enajenación se efectúa luego de 3 años contados desde que el contribuyente se acogió al régimen de renta efectiva.

En el caso planteado, en tanto la sociedad cumpla los requisitos legales, habiendo transcurrido más de 3 años desde que se acogió al régimen de renta efectiva y hasta la enajenación del inmueble, podrá considerar como costo tributario de cada hijuela un tercio del valor comercial del inmueble, incluidos los bienes de la Ley N° 17.235.

- 2) Si bien la subdivisión de terrenos no implica su enajenación, permite que el dominio que se tenía sobre un inmueble singular pueda ser transferido en parcialidades independientes entre sí⁴.

Atendido que la subdivisión de un inmueble, por sí misma, no tiene efectos tributarios a nivel del impuesto a la renta, el valor de adquisición del inmueble no se ve afectado por la subdivisión, debiendo prorratearse dicho valor entre los inmuebles resultantes de la subdivisión.

- 3) Respecto a la adjudicación de bienes del patrimonio social en favor de sus socios personas naturales, esta operación no genera renta para la sociedad.
- 4) El valor de adquisición que podrán reconocer los socios adjudicatarios para efectos tributarios corresponderá únicamente al valor registrado en el contribuyente que realiza el término de giro⁵.

En efecto, conforme al artículo 17, N° 8, letra g), de la LIR, para los socios adjudicatarios de la hijuela (o del valor obtenido en su enajenación, según se verá) constituye ingreso no renta en tanto no exceda del capital que haya aportado cada socio a la sociedad, determinado en conformidad al N° 7 del mismo artículo 17, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma y que se hayan considerado para efectos de la aplicación en el artículo 38 bis, al término de giro⁶, lo cual determinará si deberán tributar con impuestos finales⁷ o no⁸.

Por otra parte, el artículo 38 bis N° 5 de la LIR obliga al adjudicatario a reconocer como valor de adquisición aquel al cual se encontraba registrado en la sociedad al término de giro.

- 5) Si la sociedad enajena el inmueble – y luego se adjudican los socios el valor obtenido en la enajenación de la hijuela – el mayor valor obtenido en la enajenación se determinará mediante la diferencia entre el precio de venta y su costo tributario (determinado según se describe en el número 1) del presente Análisis), pudiendo la sociedad obtener una utilidad o una pérdida en la operación.
 - 1) Luego, cuando este mayor valor sea adjudicado a los socios, se aplicará la misma regla del artículo 17, N° 8, letra g), de la LIR, para determinar si los adjudicatarios deberán tributar con impuestos finales o no.
- 6) De esta manera, independiente que el objeto de la adjudicación sea la hijuela o el dinero obtenido tras su enajenación por la sociedad, y asumiendo la inexistencia de rentas afectas a impuestos, diferencias entre la depreciación acelerada y la depreciación normal y rentas financieras en exceso

³ Valor comercial 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.

⁴ El Oficio N° 2495 de 2020 señala cómo la subdivisión es un acto que no implica enajenación, en el mismo sentido que, respecto de inmuebles que se fusionan, lo indica el Oficio N° 1337 de 2020.

⁵ Artículo 38 bis N° 5 párrafo primero de la LIR.

⁶ En el mismo sentido, Circular N° 73 de 2020, página 67.

⁷ En los casos de los numerales (i), (ii), (iv) y (vi) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

⁸ En los casos de los numerales (iii) y (v) del N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

de las tributables, los socios no tributarán con impuestos finales hasta la concurrencia del capital por ellos aportados y las rentas exentas de impuestos finales registradas por la sociedad.

Cabe precisar, respecto al impuesto del artículo 38 bis N° 1 de la LIR, que las adjudicaciones a los socios no tendrán incidencia en su determinación. Sí tendrán incidencia las enajenaciones a terceros que efectúe la empresa, cuando genere rentas afectas a impuestos finales, en los términos previamente descritos.

En relación con el valor de los bienes objeto de las operaciones descritas en la consulta, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del N° 5 del artículo 38 bis de la LIR, este Servicio no podrá ejercer sus facultades de tasación del artículo 64 del Código Tributario⁹ respecto de la adjudicación efectuada a los socios, tanto si se adjudican las hijuelas como si se adjudica el precio obtenido en la enajenación que efectuó la sociedad¹⁰.

Sin embargo, los valores pactados en la enajenación de una hijuela por parte de la sociedad sí podrán ser objeto de tasación conforme a los artículos 64 del Código Tributario y 17 N° 8 de la LIR.

Finalmente, cabe señalar que la sociedad deberá certificar a los socios el valor al cual se encontraban registrados los bienes adjudicados¹¹, conforme al modelo de Certificado N° 65, contenido en la Resolución Ex. N° 171 de 2020. En caso que la adjudicación corresponda al valor obtenido en la enajenación de la hijuela – esto es, una suma de dinero – no será necesario efectuar la referida certificación.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El costo tributario de las hijuelas corresponde a un tercio del valor comercial, incluidos los bienes de la Ley N° 17.235, del valor comercial del inmueble que fue tasado de acuerdo con la letra d) del N° 1 del N° 6) del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.
- 2) Cumpliendo los requisitos del numeral IV del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, el ingreso diferido – proveniente de asignar al inmueble como costo tributario su valor comercial – deberá considerarse parte del costo de adquisición del inmueble en la adjudicación de una hijuela, de manera que, hasta su concurrencia, el valor obtenido en su enajenación será considerado ingreso no renta.

Lo mismo aplica si la sociedad enajena el inmueble y luego adjudica el precio entre sus socios (el valor obtenido en la venta del inmueble será considerado ingreso no renta hasta su concurrencia de su costo de adquisición).

- 3) La sociedad no incrementará la base imponible del IDPC o del impuesto del artículo 38 bis, N° 1, de la LIR, con motivo de la adjudicación de las hijuelas en favor de sus socios.
 - 4) Sin perjuicio que el valor de adjudicación lo fijen libremente las partes, el socio sólo podrá reconocer como valor de adquisición para efectos tributarios aquel por el cual se encontraba registrado el bien adjudicado en la sociedad. No es posible validar que el valor asignado a una hijuela en su adjudicación será equivalente al de su costo tributario.
 - 5) Los socios adjudicatarios de hijuelas no obtendrán rentas tributables en tanto el valor de ellas sea imputable al capital social o al registro de rentas exentas de impuestos finales de la sociedad.
- Este Servicio, con motivo de la adjudicación de las hijuelas, no podrá ejercer su facultad de tasación conforme al artículo 64 del Código Tributario.
- 6) Si la sociedad vende el inmueble y el precio obtenido es distinto de su costo tributario, se podrán producir efectos en la determinación del IDPC y del impuesto del artículo 38 bis N° 1 de la LIR.
 - 7) Los socios adjudicatarios del valor obtenido en la enajenación de hijuelas no obtendrán rentas tributables en tanto dichas sumas sean imputables al capital social o al registro de rentas exentas de impuestos finales de la sociedad.

⁹ En este sentido, Circular N° 73 de 2016, página 71.

¹⁰ Sin perjuicio de que, existiendo una transferencia anterior a la adjudicación, esta pueda ser objeto de la facultad de tasación de este Servicio. En este sentido, Oficio N° 2889 de 2012 y Oficio N° 2687 de 1998.

¹¹ Artículo 38 bis, N° 5, párrafo primero, de la LIR y Circular N° 73 de 2020, página 70.

- 8) La sociedad deberá certificar a cada socio el valor tributario al cual estaba registrada la hijuela, conforme al modelo de Certificado N° 65. En caso de adjudicarse el precio obtenido en su enajenación, este no deberá certificarse.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1045 del 23-04-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos