Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 187
AÑO LVIII
ENERO - JUNIO
1990

ISSN 0303-9986

REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

LA TRIBUTACION DE LA AGRICULTURA

MARIO PUCHEU MUÑOZ
Prof. Derecho Económico
Universidad de Concepción

INTRODUCCION

La Ley 18.985 publicada en el Diario Oficial el 28 de junio de 1990 introdujo importantes modificaciones al tratamiento tributario de los agricultores.

En efecto, recordemos que la legislación anterior se basaba en un sistema de presunciones de rentas que era estimado altamente beneficioso para este sector. Alternativamente se permitía optar por declarar las rentas efectivas, sistema que en todo caso era obligatorio para los contribuyentes que se encontraren organizados como sociedades anónimas.

Hoy, en cambio, la regla general es que se gravarán las rentas efectivas de los bienes raíces agrícolas y sólo excepcionalmente se mantiene la posibilidad de tributar en base a presunción.

Se invocaron como fundamentos de esta importante innovación el hecho de que el sistema de presunción establecía una discriminación entre sectores que atentaba contra los principios de equidad y de neutralidad en la asignación de los recursos sin que existiera ninguna justificación para que las grandes empresas tributaran con un régimen distinto al que enfrentan todas las demás actividades económicas, y el de que dicho régimen había sido utilizado para trasladar utilidades entre filiales con el propósito evidente de eludir el pago del impuesto. Por estas razones se consideró conveniente limitar la opción de renta presunta manteniéndola sólo para las pequeñas y medianas empresas[1].

En este sentido, se partió de la base de que la conveniencia para tributar con renta presunta radica en que a reducidas escalas de actividad no puede exigirse al contribuyente la complejidad y recargo en los costos que significa llevar información contable. Dicho de otro modo, la presunción de renta no constituye una franquicia sino una medida de administración del sistema que tiende a facilitar a los pequeños contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones[2].

Sin embargo, y no obstante que la renta efectiva es la regla general, basta que un contribuyente sea propietario o usufructuario de un bien raíz agrícola o que a cualquier

[1] Mensaje del Ejecutivo con el que se inició el Proyecto de Reforma Tributaria. *El Mercurio*, 10 de abril de 1990.
[2] Informe Técnico de la Comisión de Hacienda del Senado. Boletín N° 17-05, pág. 29.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

otro título lo explote y cumpla con los requisitos que más adelante se indicarán, para que la ley le presuma de derecho una renta por dicha actividad. Así lo dice el inciso primero de la letra b) del N° 1 del art. 20 y lo confirma el inciso décimo de la misma letra al indicar que los que deseen acogerse al sistema de renta efectiva deben manifestar su voluntad en tal sentido dentro del plazo que allí se señala. De esta suerte, el contribuyente no podría excepcionarse del pago del impuesto fundándose en la circunstancia de que no ha obtenido rentas por el predio agrícola, toda vez que para ello debió haber optado por la renta efectiva y demostrarla con contabilidad completa. En caso contrario, la ley le presumirá la renta por el solo hecho de ser propietario o usufructuario del bien raíz.

Para determinar el sistema de tributación de los agricultores (renta efectiva o presunta), el D.L. 824, en su art. 10 N° 1, distingue entre las rentas directas del predio, es decir, las que se obtienen al desarrollar actividad agrícola, de las rentas indirectas del mismo, esto es, de aquellas que se generan al entregar a título oneroso a un tercero el uso o goce del bien raíz agrícola. Eventualmente también podrían generarse rentas cuando el contribuyente enajena su predio agrícola, ingresos que, si bien no corresponden a la tributación normal de estos contribuyentes, estimamos necesario incluirlos brevemente en nuestro estudio por la importancia que pudieran llegar a adquirir con la reforma que estamos comentando. Como los procedimientos y requisitos son distintos para cada una de estas situaciones, los analizaremos separadamente y en el mismo orden.

I. *RENTAS DE LA ACTIVIDAD AGRICOLA PROPIAMENTE TAL*

1. *Concepto de predio agrícola y actividad agrícola*

La ley no precisa qué debemos entender por predio agrícola o por rentas obtenidas en el desarrollo de la actividad agrícola, omisiones estas que se encuentran subsanadas en el Reglamento de Contabilidad Agrícola[3] al señalar que se entiende por predio agrícola "todo inmueble o parte de él, cualquiera que sea su ubicación, que esté destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal, o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos o que económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante" (art. 2 N° 1); y, por actividad agrícola "el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante. La crianza y engorda de animales, en cualquier forma, constituye actividad agrícola" (art. 2 N° 2).

De los conceptos transcritos se desprende que, para la ley, la actividad agrícola no sólo comprende la obtención de productos primarios del reino animal o vegetal sino que, además, incluye también los procesos de elaboración, conservación y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia, vale decir, que no hayan sido adquiridos de terceros, y que predominen en el producto final resultante, esto es, que no constituyan sólo insumos de él. Así, el Servicio de Impuestos Internos ha dicho que "la conservación de productos, en su etapa más simple, debe ser considerada una

[3] Reglamento de Contabilidad Agrícola dictado por el D.S. N° 1139 del Ministerio de Hacienda, publicado en el D.O. el 5.1.1991.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

actividad agrícola, siempre que el producto final pueda ser identificado directamente con el producto agrícola, como ocurre con la fruta envasada o en cascos o partes. Pero no quedan comprendidos en estos conceptos aquellos productos en los cuales el fruto de la agricultura ha perdido su identidad o constituye solamente materia prima, como sucede con las cecinas y con las mermeladas o cuando la fruta se usa o emplea como saborizante del producto final"[4].

Asimismo, ha resuelto que la industria vinícola y los anexos que ella requiera, ejercida por los mismos productores, así como la destilación de alcohol que destinen únicamente productos propios, es industria agrícola en todas sus fases. Lo mismo ocurre con la explotación de bosques hasta el talado y trozado de bosques, o sea, hasta la fase de aserradero.

2. *Sistemas de determinación de la renta*

Como ya adelantamos, la Ley de la Renta contempla dos sistemas para determinar las rentas de la actividad agrícola: uno basado en presunciones de derecho, y el otro, según las rentas efectivas, las que a su vez pueden ser determinadas con contabilidad completa o con el respectivo contrato.

A) *Tributación en base a renta presunta*

Al iniciar este artículo señalamos que este régimen sólo se mantuvo para los pequeños y medianos agricultores, razón por la cual, para tributar por presunción, deben cumplir con ciertos requisitos que reflejan precisamente su reducida escala de actividad. Dichos requisitos son distintos, dependiendo del volumen de sus ventas anuales.

Así, los contribuyentes cuyas ventas anuales no excedan de 1.000 unidades tributarias mensuales y que no se encuentren organizados como sociedades anónimas pueden acogerse a este sistema sin necesidad de cumplir con ninguna otra exigencia (art. 20 N° 1 b) inc. 9).

En cambio, si su nivel de ventas excede de dicho guarismo y no sobrepasa las 8.000 UTM, la aplicación de la presunción está condicionada al cumplimiento de otras exigencias, las que dependerán del título jurídico que habilita al contribuyente a explotar la tierra, esto es, si se trata del propietario o usufructuario, o bien de arrendatarios o meros tenedores de un predio agrícola.

1. *Tributación con renta presunta de los propietarios o usufructarios*

El art. 20 N° 1 letra B de la Ley de la Renta establece cuatro requisitos copulativos que deben reunir estos contribuyentes para determinar las rentas provenientes de la agricultura según el sistema de presunción. Tales requisitos son los siguientes:

a) Que se trate de contribuyentes que no se encuentren organizados como sociedades anónimas (art. 20 N° 1 b) inc. 1).

[4] Circular N° 28 de 1982 publicada en el Boletín del Servicio de Impuestos Internos N° 343 de 1982.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Se trata de una exigencia que impide en todo caso acogerse a la presunción, cualquiera que sea el nivel de ventas que se obtengan. La Ley 18.985 no innovó en este respecto el tratamiento tributario que afecta a estos contribuyentes, manteniéndose la obligación de tributar de acuerdo con las rentas efectivas determinadas con contabilidad completa.

b) Tratándose de comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deben estar formadas exclusivamente por personas naturales (20 N° 1 b) inc. 2).

Por el contrario, si dichas organizaciones tienen entre sus miembros a alguna persona jurídica, cualquiera que sea su especie y/o el porcentaje con que participe, quedan obligadas a determinar sus rentas por medio de contabilidad completa, gravándose en definitiva la renta efectiva obtenida en el ejercicio de la actividad agrícola.

El fundamento de este requisito está en que se parte de la idea de que estructuras societarias más complejas reflejan un nivel de actividad global incompatible con la presunción de renta[5].

c) Que el contribuyente no obtenga otras rentas de primera categoría por las cuales deba declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa (art. 20 N° 1 b) inc. 3).

En consecuencia, se excluyen de este sistema los agricultores que conjuntamente con las rentas de los bienes raíces agrícolas obtengan simultáneamente otras rentas afectas al impuesto de primera categoría determinadas con contabilidad completa, por ejemplo, si obtiene ingresos de la industria o del comercio y, en general, provenientes de las actividades clasificadas en los números tres o cuatro o cinco del D.L. 824, de 1974, determinadas según contabilidad completa.

Es importante recalcar que la limitación sólo opera respecto de las rentas provenientes del desarrollo de las labores propias del contribuyente, vale decir, "no deben ser consideradas aquéllas recibidas de otras empresas a título de participación, dividendos, etc."[6], desde que, en tal caso, serían éstas y no el agricultor las afectadas por dicha actividad con el impuesto de primera categoría.

Asimismo, útil es resaltar que el solo hecho de estar afecto al impuesto de primera categoría por otras actividades no necesariamente lo excluya de la presunción, ya que la ley exige además que dichas rentas sean determinadas mediante contabilidad completa. En este sentido, no quedan comprendidas en la limitante las rentas de primera categoría determinadas con contabilidad simplificada o por presunción.

Este requisito nos confirma que, más que una franquicia, la presunción es simplemente una simplificación administrativa, ya que se entiende que si el agricultor declara rentas efectivas determinadas por contabilidad completa por otra actividad, nada impide que pueda hacerlo también por la actividad agrícola.

d) Que las ventas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales.

[5] Informe Técnico de Comisión de Hacienda, *Ob. cit.*
[6] Circular N° 58 del S.I.I. D.O. 24.11.90.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

1) Forma de determinar el límite de las 8.000 UTM

a) La determinación debe ser efectuada año a año por los contribuyentes sujetos al régimen de presunción. Para estos efectos, las ventas de cada mes deben expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor que tengan en el período respectivo. En dicho cálculo deben depreciarse las fracciones que resulten[7].

b) Se excluyen las enajenaciones ocasionales de los bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado, entendiendo por tales "los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como ser: predios, construcciones, derechos de aprovechamiento de agua, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, silos, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, maquinarias, vehículos, plantaciones frutales y no frutales, bosques naturales, animales que se destinen a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y reproducción y los animales que se adquieran o crían en el predio para los mismos fines, aunque todavía no estén cumpliendo sus funciones. Los animales señalados se considerarán bienes físicos del activo fijo hasta el ejercicio anterior a aquel en que se enajenen. Asimismo, los bosques y plantaciones no frutales serán considerados bienes del activo fijo hasta el ejercicio anterior al de su explotación". (Reglamento de Contabilidad Agrícola, art. 2 N° 4).

c) La circular 58 agrega que no deben considerarse las rentas o ingresos obtenidos por el arrendamiento de los bienes raíces agrícolas así como las provenientes de servicios de esa naturaleza, toda vez que escapan al concepto de ventas provenientes de la actividad agrícola.

d) El contribuyente debe sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las sociedades —excluidas las sociedades anónimas abiertas— que realicen actividad agrícola y que se encuentren relacionadas con aquél (20 N° 1 b) inc. 6).

Si, como resultado de la sumatoria, se excede del límite de las 8.000 UTM, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas con él deberán tributar con renta efectiva.

Lo que se pretende es evitar que un contribuyente constituya una sociedad que se dedique a la misma actividad, pero llevando un registro de ventas separado con el objeto de fraccionar el volumen total de ventas y burlar el pago del impuesto con renta efectiva, figura que resulta inútil para ese fin desde que la ley obliga al contribuyente a consolidar su propia posición con las sociedades o comunidades con las que está relacionado.

Para que sea procedente la aplicación de esta norma es necesario que las sociedades y/o comunidades con las que esté relacionado realicen también actividad agrícola. Por ende, si realizan otras actividades no clasificadas en el 20 N° 1 letras a) o b), cualquiera que sea el volumen de sus ventas, no operan las normas de consolidación.

Del mismo modo, si el contribuyente y/o las sociedades o comunidades realizan actividad agrícola paralelamente con otras actividades, para calcular el límite sólo se consideran las ventas que digan relación con la actividad agrícola.

e) A su vez, las sociedades o comunidades deben sumar el total de sus ventas si es-

[7] Circular N° 58 del S.I.I.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

tán relacionadas con una persona natural (art. 20 N° 1 b) inc. 7).

Acabamos de señalar que para que sea procedente la consolidación de las ventas entre un contribuyente y las sociedades o comunidades con las que esté relacionado es necesario que ambos realicen actividad agrícola. Pues bien, el inciso séptimo se pone en el caso de que dos o más sociedades o comunidades que desarollan actividad agrícola se encuentren relacionadas entre sí a través de una persona natural que no desarrolla esa actividad. En este evento, la ley nos dice que también operan las normas sobre consolidación de ventas, es decir, deben sumarse para determinar si exceden o no del límite señalado. Si al efectuar la operación descrita el resultado excede del límite legal, todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona natural deberán tributar con renta efectiva[8, 9].

2) Concepto de persona relacionada

Hemos visto que por aplicación de los incisos sexto y séptimo de la letra b) del N° 1 del art. 20, el contribuyente para determinar su nivel global de ventas anuales debe sumar a sus ventas propias las de las sociedades o comunidades con las que esté relacionado. El inciso decimotercero de la letra b) del N° 1 del art. 20 es el que determina los casos en que se entiende que una persona[10] está relacionada con una sociedad, atendiendo para ello a tres criterios: propiedad del capital, participación en las utilidades y administración de la misma. De esta forma, la ley distingue las siguientes situaciones.

a) Relación entre una persona y una sociedad de personas o una comunidad.

Existe relación para los efectos de los incisos 6 y 7 cuando:

— La persona como socio o comunero tiene facultades de administración en la respectiva sociedad o comunidad;
— Si la persona participa en más de un 10% de las utilidades de la sociedad o comunidad; o
— Si la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posea más del 10% del capital social, de las acciones (tratándose de accionistas de sociedades en comandita por acciones y sociedades legales mineras) o de las comunidades.

b) Relación entre una persona y una sociedad anónima.

Aunque la ley no distingue entre sociedades anónimas abiertas y cerradas, debemos entender la relación sólo con respecto a las últimas, toda vez que los incisos sexto y séptimo mencionados excluyen expresamente a las primeras para determinar la consolidación de ventas.

En este caso existe relación cuando la persona:

— Es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones de la sociedad anónima;

[8] Literalmente, el inc. 7 habla de "una o más sociedades o comunidades..." No obstante, la situación que regula parte de la base de que existan a lo menos dos sociedades o comunidades relacionadas con una persona natural.

[9] La ley sólo regula la relación a través de una persona natural, ya que si ella es con otra persona jurídica, no pueden tributar con presunción por aplicación del inciso 2 de la letra b) del N° 1 del art. 20.

[10] Nótese que la ley no distingue entre persona natural o jurídica. Sin embargo es claro que sólo se refiere a las personas naturales. Ver nota anterior.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

— Tiene derecho a más del 10% de las utilidades; o
— Tiene derecho a más del 10% de los votos en la junta de accionistas.

c) Relación de una persona en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que la sociedad es gestora.

La ley entiende que hay relación si la persona participa en más de un 10% en el contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario en que la sociedad es gestora.

d) Si la persona, de acuerdo con las reglas precedentes, se encontrare relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo estuviere con otra, se entiende que la persona también está relacionada con la última y así sucesivamente.

Esto significa que el contribuyente puede relacionarse con una sociedad que realiza actividad agrícola por intermedio de una tercera que no se dedique a dicho rubro, pero que sin embargo se relaciona con ambas.

El contribuyente que por aplicación de las normas de relación quede obligado a declarar sus impuestos sobre rentas efectivas, tiene la obligación de informar de esta situación, mediante carta certificada, a todos sus socios en comunidades o sociedades con las que se encuentre relacionado. Las sociedades que reciban dicha comunicación deben, a su vez, informar con el mismo procedimiento a todos los contribuyentes que tengan una participación superior al 10% en ellas (art. 20 N° 1 b) inc. final).

Cumplidas las condiciones analizadas, el agricultor podrá tributar en Primera Categoría en base a una presunción de derecho de renta equivalente al 10% del avalúo fiscal del respectivo predio vigente al primero de enero del año tributario respectivo (art. 20 N° 1 letra b) inc. 1).

Del impuesto determinado, la ley autoriza a deducir el impuesto territorial pagado por el período al cual corresponde la declaración de renta, teniendo derecho a esta rebaja sólo el propietario o usufructuario; si el monto del crédito excediere del impuesto a las rentas de Primera Categoría, no puede imputarse a otros impuestos ni solicitarse su devolución (art. 20 N° 1 letra a) inc. 2 en relación con el art. 20 N° 1 letra b) inc. 12).

2. *Tributación con renta presunta de los arrendatarios o meros tenedores de predios agrícolas*

Para establecer si el arrendatario o mero tenedor puede acogerse al sistema de presunción, debemos saber previamente cuál era el régimen tributario del contribuyente que le entregó o cedió el uso del predio agrícola.

Si del examen resulta que el arrendador tributaba con renta efectiva de conformidad al art. 20 N° 1 letra a) o debía empezar a tributar con ese sistema, el arrendatario o tenedor quedará sujeto al mismo régimen (art. 20 N° 1 letra b) inc. 8). En cambio, si aquél estaba afecto a renta presunta, éste podrá mantenerla si cumple con los requisitos necesarios para ello (art. 20 N° 1 letra b) inc. 1).

En consecuencia, para beneficiarse de la presunción, además de cumplir con los requisitos generales que habilitan a tributar con ese régimen, es necesario que el contribuyente explote un bien raíz arrendado o entregado por un contribuyente que también tributaba con renta presunta, si lo explotaba personalmente, o con renta efectiva demostrada con el respectivo contrato, en el caso de la letra c) del N° 1 del art. 20.

El fundamento de tal distinción previa lo encontramos en la necesidad del legislador de evitar que el contribuyente que debe empezar a tributar con renta efectiva se

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

sustraiga de su aplicación mediante el expediente de entregar o arrendar su predio a un tercero[11].

En todo caso, útil es recalcar que esta situación también se encuentra beneficiada por la disposición del inc. 9 de la letra b del N° 1 del art. 20. Así, no obstante que el arrendador tribute de conformidad al N° 1 letra a) del art. 20, el arrendatario puede continuar sujeto al sistema de renta presunta, si sus ventas anuales no exceden de las 1.000 UTM.

Naturalmente, ello supone que el arrendatario realizaba actividad agrícola y tributaba con renta presunta con anterioridad al contrato de arrendamiento. Por lo mismo "si el arrendatario ya se encontraba obligado a llevar contabilidad completa por su actividad agrícola, de inmediato deberá incorporar a este régimen la explotación del predio arrendado"[12].

Pero, ¿qué ocurre si el arrendatario antes de celebrar el respectivo contrato no realizaba actividad agrícola? La ley no reguló esta hipótesis. El Servicio de Impuestos Internos ha dicho que en tal evento el límite de las 1.000 UTM habrá que compararlo con el nivel de ventas del primer ejercicio en que se inicie como agricultor y se mantendrá con renta presunta mientras no lo supere; si ello sucediere, por cualquier cantidad de exceso sobre ese monto, considerando también otras ventas de la actividad agrícola que obtenga por otros predios, y a contar del ejercicio inmediatamente siguiente, deberá incorporarse al régimen de renta efectiva a base de contabilidad completa[12].

La base imponible en el caso de los arrendatarios o meros tenedores es equivalente a un 4% del avalúo fiscal del predio (art. 20 N° 1 letra b) inc. 1), presunción que como puede observarse es menor a la de los propietarios y usufructuarios y que se justifica por el hecho de que normalmente aquéllos deberán pagar una renta por el uso del predio que disminuye la utilidad que puedan obtener por él; pero no tienen derecho al crédito por contribuciones de bienes raíces.

[11] Con el objeto de fiscalizar el cumplimiento de esta disposición, la Ley 18.985 modificó el art 5 del D.L. 993, de 1975, que establece disposiciones especiales sobre arrendamientos de predios rústicos, transformándolo en un contrato solemne que sólo puede pactarse por escritura pública, o privada ante dos testigos, y disponiendo la obligación de consignar en el respectivo documento cuál era el régimen tributario que tenía el arrendador. La falta de esta declaración —agrega la norma— impide que el documento en que conste el contrato pueda hacerse valer ante autoridades judiciales y administrativas, y no tiene mérito ejecutivo mientras no se acredite mediante escritura complementaria la constancia de la declaración referida (art. 7 letra b) de la Ley 18.985).

Paralelamente se agregó un art. 75 bis al Código Tributario que repite esta idea ampliándola a los documentos que den cuenta de una cesión temporal, en cualquier forma, de un bien raíz agrícola; asimismo, dispone una prohibición para los Notarios de autorizar escrituras o documentos en que falte dicha declaración; establece una sanción para el arrendador o cedente que infrinja la obligación y, por último, que obliga a indemnizar los perjuicios causados al arrendatario o cesionario.

El art. 3 inciso sexto de la Ley 18.985, por su parte, dispone que la obligación de informar su régimen tributario puede cumplirse hasta el último día hábil del mes de enero del año en que deba comenzar a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, informando al arrendatario o mero tenedor y al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos por carta certificada dirigida a través de un Notario (Circular 58).

[12] Circular 58.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

B) *TRIBUTACIÓN CON RENTA EFECTIVA*

1. *Contribuyentes excluidos del régimen de renta presunta*

Por exclusión podemos decir que deben tributar con renta efectiva demostrada con contabilidad completa los contribuyentes que no cumplan con los requisitos de la letra b) del N° 1 del art 20. Estos son:

a) Las Sociedades Anónimas;
b) Comunidades, sociedades de personas u otras personas jurídicas integradas a su vez por alguna persona jurídica;
c) Contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deban declarar impuestos sobre rentas efectivas según contabilidad completa;
d) Arrendatarios o personas que a otro título de mera tenencia que exploten bienes raíces agrícolas, cuando el arrendador o cedente esté sujeto al régimen de renta efectiva;
e) Contribuyentes que obtengan ventas anuales que excedan de las 8.000 UTM, ya sea en forma individual o sumando las ventas de las sociedades o comunidades con las que estén relacionados;
f) Las sociedades o comunidades que excedan el límite mencionado en el número anterior, individual o colectivamente, al estar relacionadas entre sí por intermedio de una persona natural;
g) Los que opten por el sistema de renta efectiva.

Quedan excluidos también del sistema de presunción los adquirentes de predios agrícolas, siempre que el tradente haya efectuado la enajenación en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que debía empezar a tributar con renta efectiva o en el primer ejercicio sometido a dicho régimen (art. 3 de la Ley 18.985).

Como veremos, esta exclusión es una excepción al principio de que el régimen tributario sólo afecta al contribuyente y no al predio y tiene su fundamento en el deseo del legislador de evitar que se enajene el predio a un tercero con el objeto de no tributar con renta presunta.

2. *Opción de tributar con renta efectiva*

Los contribuyentes que de acuerdo con el art. 20 N° 1 letra b) deban tributar con renta presunta pueden optar por determinar el impuesto de Primera Categoría en base a renta efectiva, pero una vez ejercida dicha opción, no pueden reincorporarse al sistema de presunción (art. 20 N° 1 letra b) inc. 10), salvo que con posterioridad cumplan con los requisitos del inciso quinto del mismo precepto y que luego analizaremos.

El inciso undécimo agrega que el ejercicio de la opción deberá practicarse dentro de los dos primeros meses de cada año comercial (enero-febrero), entendiéndose, en consecuencia, que las rentas obtenidas a contar de dicho año tributarán en conformidad con el régimen de renta efectiva.

El Servicio de Impuestos Internos ha instruido que los contribuyentes que inicien actividades y que deseen ejercitar la opción, deberán hacerlo dentro de los dos meses siguientes a aquel que corresponda a la fecha de iniciación de actividades, remitiendo co-

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

municación escrita dirigida al Director Regional respectivo[13].

Por otro lado, la ley no precisa la situación de los agricultores que ejercitaron la opción durante la vigencia del texto anterior de la Ley de la Renta. El problema se presenta porque actualmente la opción no compromete al predio respectivo, como sucedía antes de la reforma, período en el cual, si el contribuyente optaba por la renta efectiva, el predio quedaba perpetuamente afecto a ese sistema, aun cuando su dominio, posesión o mera tenencia pasara a otra persona. Cabe preguntarse entonces qué sucede con los contribuyentes que en ese período optaron por declarar con renta efectiva; ¿pueden reincorporarse al régimen de presunción?

La Circular 58 señala en este sentido que "aquellos contribuyentes que en virtud de las anteriores normas de la Ley de la Renta hubieren ejercido dicha opción, podrán optar a la misma forma de tributación a base de renta efectiva determinada según contabilidad completa a partir de la fecha de vigencia de las nuevas normas de la letra b) del N° 1 del art. 20, acogiéndose a las actuales disposiciones, opción que en todo caso se entenderá efectuada al presentar el contribuyente su declaración anual de renta por el año tributario 1992 a base de renta efectiva.

La misma Circular, en una norma de dudosa legalidad, dispone que quienes no deseen integrarse a la nueva opción y, por lo tanto, resuelvan reincorporarse a la renta presunta, deberán practicar el término de giro al 31 de diciembre de 1990 y hacer la declaración respectiva en la Unidad del Servicio que corresponda dentro de los dos meses siguientes, sin necesidad de volver a iniciar actividades o cambiar la documentación tributaria aun cuando no exista modificación alguna en su calidad jurídica de contribuyente.

3. *Alcance de la obligación de tributar con renta efectiva*

La obligación de tributar con renta efectiva alcanza a toda la actividad agrícola realizada por el contribuyente; pero, a diferencia del texto anterior, no compromete al predio respectivo. De esta suerte, si el bien raíz es enajenado o se traspasa su tenencia a un tercero, para determinar el régimen tributario que afectará al adquirente o mero tenedor, deberá examinarse si cumple o no con los requisitos que lo habilitan a declarar en base a presunción, independientemente de cuál era el sistema que afectaba al cedente o anterior propietario.

No obstante, como ya señalamos, se exceptúan de esta regla las situaciones previstas en el inciso octavo de la letra b) del N° 1 del art. 20 y en el inciso sexto del art. 3 de la Ley 18.985.

Por otra parte, el inciso quinto de la letra b) del N° 1 del art. 20 señala que el contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa no podrá volver al régimen de renta presunta. El mismo inciso establece una situación de excepción, según la cual, si el agricultor no ha estado afecto al impuesto de primera categoría por su actividad agrícola por cinco ejercicios consecutivos o más, puede reincorporarse al sistema de presunción si cumple los requisitos necesarios para ello. Agrega la norma que para los efectos de computar el plazo señalado, se considera que el contribuyente desarrolla actividad agrícola cuando arrienda o cede en cualquier forma el goce de predios agrícolas cuya propiedad o usufructo conserva.

[13] Circular 58.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

En consecuencia, la hipótesis de excepción sólo se daría, tratándose de propietarios o usufructuarios, en el caso de que el contribuyente enajene sus predios y se abstenga de realizar cualquier actividad agrícola a cualquier título o sólo esta última circunstancia si la explotación es a otro título.

Transcurrido el plazo y una vez que reanude dicha actividad habrá que estarse a las reglas generales para determinar si puede o no reincorporarse al régimen de presunción. Por el contrario, si la reanuda antes de los cinco años, continuará afecto al sistema de renta efectiva.

4. *Período tributario a partir del cual quedan obligados a tributar con renta efectiva*

El inciso quinto de la letra b) del Nº 1 del art. 20 dispone que el contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del 1º de enero del año siguiente a aquel en que se cumplan los requisitos señalados. En otras palabras, la obligación de tributar con renta efectiva no rige en el mismo ejercicio en que se incurrió en la o las causales que la hacen procedente, sino que a contar del 1º de enero del año inmediatamente siguiente y por las rentas que se generen desde esa fecha.

Sin embargo, y aun cuando la ley no lo dice expresamente, pensamos que, tratándose de arrendatarios y adquirentes de predios agrícolas arrendados o adquiridos a personas obligadas a declarar por ellos renta efectiva, la obligación debería nacer de inmediato puesto que, de otro modo, se vulneraría el espíritu de la reforma.

5. *Forma de determinar la renta efectiva*

Los contribuyentes que por aplicación de lo dispuesto en el art. 20 Nº 1 de la Ley sobre Impuestos a la Renta pasen a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad deben confeccionar un balance inicial al 1º de enero del ejercicio en que queden sujetos al nuevo sistema, en el que se registrarán sus activos y pasivos de acuerdo a las normas que establece el art. 3 de la Ley 18.985.

Por su parte, el Reglamento de Contabilidad Agrícola señala que tales contribuyentes estarán obligados a llevar contabilidad completa por las actividades agrícolas que desarrollen, conforme a los sistemas generalmente aceptados, aplicando, además, las normas establecidas en el Código de Comercio, Código Tributario, Ley de Impuesto a la Renta, Ley de Timbres y Estampillas y en otros cuerpos legales (arts. 1 y 5).

El mismo reglamento determina que al término de cada ejercicio se practicará un balance general de todas las operaciones correspondientes a giro o explotación (art. 5) y que la renta líquida imponible se determinará aplicando las reglas generales de los arts. 29 y siguientes del DL 824, de 1974 (art. 7), con las modificaciones que se señalan en el art. 8 de ese decreto supremo[14].

Al igual que en la situación de la renta presunta, los propietarios y usufructuarios tienen derecho a un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría equivalente a las

[14]Para mayores antecedentes ver Circular Nº 63 del S.I.I. publicada en el D.O. el 26.12.1990.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

contribuciones de bienes raíces pagadas por el período al cual corresponde la declaración de renta (art. 20 N° 1 letra a) inc. 2).

Por último, el inciso cuarto del art. 3 de la Ley 18.985 dispone que, en su primera declaración acogida al sistema de renta efectiva, el contribuyente deberá dar aviso al Servicio de Impuestos Internos de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen, acompañando el balance inicial a que hacíamos referencia anteriormente. La falta de este aviso —señala el mismo inciso— hará aplicable el plazo de prescripción a que se refiere el inciso segundo del art. 200 del Código Tributario, esto es, seis años.

II. *RENTAS INDIRECTAS DE LOS BIENES RAICES AGRICOLAS*

De acuerdo a lo establecido en la letra c) del art. 20 N° 1 de la Ley de la Renta, en el caso de personas que den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal del bien raíz agrícola, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato.

El inciso segundo agrega que para estos efectos se considera como parte de la renta efectiva el valor de las mejoras útiles, contribuciones, beneficios y demás desembolsos convenidos en el respectivo contrato o posteriormente autorizados, siempre que no se encuentren sujetos a la condición de reintegro y queden a beneficio del arrendador, subarrendador, nudo propietario o cedente a cualquier título de bienes raíces.

Del Impuesto de Primera Categoría también puede rebajarse el impuesto territorial pagado por el ejercicio al cual corresponda la declaración; este crédito sólo puede ser invocado por los propietarios o usufructuarios (art. 20 N° 1 letra a) inc. 2 en relación con la letra c) inc. 3 del mismo artículo).

III. *MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA ENAJENACION DE PREDIOS AGRICOLAS*

Producto de la plusvalía que normalmente va adquiriendo un bien raíz con el paso del tiempo, el agricultor pudiera obtener una utilidad al enajenar el predio, si el valor de la enajenación es superior al valor de adquisición debidamente actualizado.

En principio, este mayor valor es un ingreso no constitutivo de renta de acuerdo con el art. 17 N° 8 letra b) de la Ley de la Renta. Pero, como toda regla general, tiene algunas excepciones:

a) Si la enajenación es efectuada por un socio de una sociedad de personas a la sociedad de la que forma parte, caso en el cual el mayor valor obtenido sobre la parte que exceda del valor de adquisición reajustado, se gravará con el impuesto de Primera Categoría y Global Complementario (art. 17 N° 8 inc. 4).

b) Si la enajenación es el resultado de operaciones habituales del contribuyente, el mayor valor que se obtenga está afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, teniendo presente que el Servicio de Impuestos Internos puede determinar que la enajenación es habitual considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, caso en el cual corresponderá al contribuyente probar lo contrario, y existiendo en to-

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

do caso una presunción de habitualidad cuando entre la adquisición y la enajenación transcurra un plazo inferior a un año (art. 18).

c) Cuando se enajena un bien raíz a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa y el valor de dicha operación sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que ella se realiza, el Servicio de Impuestos Internos puede tasar el valor corriente en plaza haciendo uso de las facultades del art. 64 del Código Tributario. La diferencia entre el valor de enajenación y el que se determine por el Servicio está afecta a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda (art. 17 Nº 8 inciso final).

d) Cuando el bien raíz que se enajena forma parte del activo de empresas que declaran su renta efectiva en la Primera Categoría.

Como el agricultor puede tributar con renta presunta o efectiva, en el primer caso, el mayor valor será un ingreso no constitutivo de renta, salvo que se encuentre en alguna de las excepciones citadas y, en el segundo, el mayor valor será una renta afecta a impuesto, aplicando en este evento las correspondientes normas de corrección monetaria del art. 41 del D.L 824 de 1974, sobre Impuesto a la Renta[15].

Vigencia de la Ley 18.985

Las modificaciones que la Ley 18.985 introdujo al art. 20 Nº 1 de la Ley de Impuesto a la Renta rigen a contar del año tributario 1992, esto es, ejercicio comercial 1991, y se aplicarán, en consecuencia, a los impuestos que corresponda declarar desde dicha oportunidad (art. 2 de la Ley 18.985).

Sin embargo, ello no implica que los que no cumplan con las nuevas exigencias que establece la ley para continuar en la presunción deban empezar a tributar con renta efectiva precisamente a contar de esa fecha toda vez que —como vimos— el inciso quinto de la letra b) del Nº 1 del art. 20 dispone que el contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del primero de enero del año siguiente a aquél en que se cumplan los requisitos señalados.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo tercero transitorio de la Ley 18.985 establece un régimen especial que hace extensiva alguna de las modificaciones a los ejercicios comerciales 1989 y 1990 para los efectos de determinar el sistema tributario aplicable al ejercicio comercial 1991.

La disposición citada señala que los contribuyentes que desarrollaban actividades agrícolas al 31 de diciembre de 1989 y que las desarrollan al 31 de diciembre de 1990, para determinar si quedan afectos a declarar el impuesto de Primera Categoría sobre su renta efectiva por el ejercicio comercial 1991, deberán aplicar las normas sobre límite de ventas y consolidación de las mismas con las empresas relacionadas establecidas en los in-

[15] Ver art. 5 transitorio de la Ley 18.985 que establece normas especiales sobre tributación al mayor valor para la primera enajenación de predios agrícolas que, a contar de la fecha de publicación de esa ley, realicen los contribuyentes que desde el 1 de enero de 1991, en adelante, deban tributar con renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Artículo: La tributación de la agricultura
Revista: Nº187, año LVIII (En-Jun, 1990)
Autor: Mario Martín Pucheu Muñoz

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

cisos 4, 6, 7 y 13 de la letra b) del N° 1 del art. 20 del D.L. 824, es decir, deben determinar si en dichos ejercicios excedieron el límite de las 8.000 UTM de ventas anuales, individualmente o sumando las ventas de las empresas relacionadas.

De manera entonces que basta que el contribuyente se exceda en el límite de ventas en cualquiera de los ejercicios citados para que nazca la obligación de tributar con renta efectiva a contar del 1 de enero de 1991.

Por su parte, el art. 4 transitorio de la ley contiene algunas normas contables para dichos contribuyentes.

Así, se señala que los que llevaban contabilidad completa para los efectos de justificar gastos de vida e inversiones (art. 71 del D.L. 824), en libros autorizados y timbrados por el Servicio de Impuestos Internos, con anterioridad al 31 de diciembre de 1989, podrán continuar llevando su contabilidad en dichos libros, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Servicio respecto de la información en ellos contenida y de la documentación en que se sustente, y adaptando sus registros contables de acuerdo a las disposiciones del Reglamento de Contabilidad Agrícola. Los que no se encuentren en la situación antes descrita, deberán ceñirse a las normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola.

En ambos casos se debe confeccionar al 1 de enero de 1991 un balance de sus activos y pasivos conforme a las normas del art. 3 de la Ley 18.985, con los ajustes contables que procedan, y el aviso a que se refiere el inciso 3 del art. 3 de ley deberá efectuarse dentro de los cuatro primeros meses de 1991.