

Estimados lectores,

En esta trigésimo octava edición del Reporte Tributario, N°38 Junio/2013, continuaremos con la revisión de aquellas modificaciones introducidas a la Ley de Impuesto a la Renta, como consecuencia de la publicación de la Ley N.° 20.630, a través de su artículo 1°, N.° 5, letras b) y c), la que introdujo modificaciones al artículo 17 N.° 8, letra b) y letra i) de la mencionada Ley, estableciendo restricciones o nuevos requisitos que los contribuyentes deberán cumplir, para que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas respecto de ellos, pueda calificar como un ingreso no constitutivo de renta.

Además, la referida modificación vino a regular la figura tributaria de la división de sociedades, que muchos contribuyentes utilizaban como una receta para que una empresa que tributaba en renta efectiva determinada según contabilidad completa obtuviera el beneficio tributario del ingreso no renta en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, efectuada a través de una sociedad que nace en renta presunta.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar www.cetuchile.cl donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor José Yáñez Henríquez
Director Académico del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile

NUEVAS RESTRICCIONES A LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES

I. INTRODUCCIÓN



La enajenación de bienes raíces es de cotidiana ocurrencia debido a la expansión de las ciudades con motivo del incremento de la población. Por otra parte, la modernización urbana en general y la creciente demanda por inmuebles han potenciado el negocio inmobiliario, acarreando consigo una mayor plusvalía para tales bienes, la que se materializa, especialmente, a través de su enajenación. De ahí entonces la importancia por determinar la carga tributaria que podría afectar a estas operaciones, la que incidirá directamente en el beneficio neto que recibirán los contribuyentes enajenantes.

La Ley N.º 20.630, publicada en el Diario Oficial con fecha 27 de septiembre de 2012, a través de su artículo 1º, N.º 5, letras b) y c), introdujo modificaciones al artículo 17 N.º 8, letra b) y letra i) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estableciendo restricciones o nuevos requisitos que los contribuyentes deberán cumplir, para que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas respecto de ellos, pueda calificar como un ingreso no constitutivo de renta.

Además, la referida modificación vino a regular la figura tributaria de la división de sociedades, que muchos contribuyentes utilizaban como una receta para que una empresa que tributaba en renta efectiva determinada según contabilidad completa obtuviera el beneficio tributario del ingreso no renta en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, efectuada a través de una sociedad que nace en renta presunta.

Como se puede observar, han sido varias las modificaciones incorporadas a la Ley sobre Impuesto a la Renta¹, por la Ley N.º 20.630 de 2012, de las cuales muchas de ellas ya hemos abordado en reportes anteriores, como por ejemplo, la incorporación a la ley del Goodwill y el Badwill, la nueva tributación establecida en el artículo 21 para los gastos rechazados y retiros presuntos, las modificaciones introducidas para la tributación en rentas presuntas, restricciones a la devolución del crédito de primera categoría cuando ha sido financiado con créditos por impuestos pagados en el exterior, entre otros. Pues bien, a través del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, en esta oportunidad entregamos a la comunidad universitaria y a nuestros lectores en general, un nuevo tema abordado por la reforma tributaria, con el cual esperamos contribuir, desde una mirada académica, en dar a conocer las nuevas disposiciones legales que entraron en vigencia al contar del 01.01.2013, cuyos resultados deberán ser declarados en la próxima operación renta del año tributario 2014.

Esperando que este esfuerzo contribuya al estudio y al quehacer de los estudiantes y profesionales del área impositiva, dejamos con ustedes el presente reporte tributario.

Luis González Silva
Magíster en Tributación
Universidad de Chile
Colaborador del Centro de Estudios Tributarios.

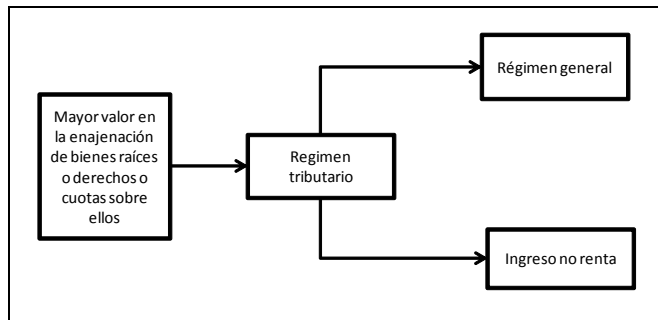
¹ En adelante indistintamente LIR.

II. TRIBUTACIÓN DEL MAYOR VALOR EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES



El mayor valor en la enajenación de bienes raíces, como también en el caso de la enajenación de derechos o cuotas respecto de los mismos, puede estar afecto a dos formas de tributación. La primera de ellas es el régimen general, donde la renta se grava con el Impuesto de Primera Categoría y con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. Por otra parte, o en segundo lugar, la renta también puede liberarse de esta tributación cumpliendo determinados requisitos, que al verificarse calificará al mayor valor como un ingreso no constitutivo de renta.

Una situación particular la encontramos en la enajenación del usufructo sobre bienes raíces, donde el Servicio de Impuestos Internos² interpretó³ que también era aplicable el régimen establecido en la letra b), del N.º 8, del artículo 17 de la LIR, por cuanto el artículo 580 del Código Civil establece que el usufructo que se ejerce sobre un inmueble es un derecho real inmueble, por lo tanto, su enajenación constituye una enajenación de tales bienes.



Los requisitos para acceder al beneficio tributario deben ser cumplidos copulativamente, entre los cuales se encuentran algunas normas de control que establece la ley con el objeto que accedan a este beneficio tributario sólo las personas que efectivamente se pretenden favorecer.

Estos requisitos, antes de la modificación incorporada por la Ley N.º 20.630, de 2012, eran los siguientes:

1. Que los bienes raíces, los derechos o cuotas sobre ellos, poseídos en comunidad, no formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.
2. Que no exista habitualidad en este tipo de operaciones.
3. Que la enajenación no se realice a una sociedad donde el enajenante tenga determinada participación o tenga interés.

Por lo tanto, los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, sin importar en este último caso la composición de sus propietarios, si cumplían los requisitos señalados precedentemente, quedaban liberados de toda obligación tributaria, al calificar el mayor valor en tales enajenaciones como un ingreso no constitutivo de renta.

² En adelante SII.

³ Oficio N.º 485, de 04.03.1997, Oficio N.º 2972, de 04.11.1998, Oficio N.º 3423, de 26.07.2006.

A continuación se resumen los requisitos existentes antes de la modificación legal para acceder al beneficio tributario:

Enajenación bienes raíces o derechos o cuotas sobre ellos
(antes de la Ley N.° 20.630 de 2012)

No habitual + No relacionados + Sin formar parte del activo = Ingreso no renta

III. HABITUALIDAD EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES



La habitualidad en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, de conformidad al inciso primero del artículo 18 de la LIR, provoca que el mayor valor obtenido en este tipo de operaciones quede afecto al régimen general de tributación⁴, sin embargo, la ley no define lo que se debe entender por habitualidad.

No obstante lo anterior, el inciso segundo del mismo artículo 18, permite al Servicio de Impuestos Internos calificar la habitualidad en estas operaciones, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación, oportunidad donde el contribuyente estará obligado a probar lo contrario⁵, vale decir, que no existe habitualidad.

Por su parte, el Servicio mediante la Circular N.° 158 de fecha 29 de diciembre de 1976, entrega algunos elementos de juicio que deben tenerse presente para calificar la habitualidad de un contribuyente en la enajenación de acciones, las que resultan aplicables también, a la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre bienes raíces.

Las instrucciones se pueden resumir de la siguiente manera:

- Cuando las operaciones de que se traten constituyan la actividad principal del contribuyente.
- Cuando las operaciones aparezcan como uno de los objetivos del pacto social, aún cuando no se trate del objetivo principal y sin importar el número de operaciones ni en el lapso en que se realicen, porque, a su juicio, las operaciones expresamente comprendidas en el giro son obviamente habitual para el contribuyente.

Por otra parte, agrega la instrucción, que de no concurrir las circunstancias señaladas, deberán considerarse determinados factores con el objeto de establecer, en términos generales, la intención o el ánimo que tuvo el contribuyente para adquirir los bienes enajenados o realizar tales operaciones.

Dichos factores son los siguientes:

- Si se producen compras y ventas en un mismo ejercicio comercial.

⁴ Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

⁵ Oficio N.° 1.438, de 07.07.2008

- Lapso que ha mediado entre la fecha de venta de los bienes y la fecha de su adquisición.
- La necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para adquirir tales bienes.
- Número de operaciones de compras y ventas realizadas en cada ejercicio comercial.

IV. PRESUNCIÓN DE HABITUALIDAD



El inciso tercero del artículo 18 de la LIR, establece algunas presunciones de habitualidad, que los contribuyentes deberán tener presente a la hora de determinar el régimen tributario que afectará al mayor o menor valor que obtengan en la enajenación de bienes raíces.

La primera de ellas constituye una presunción de derecho la que se aplicará en las siguientes situaciones, bajo la condición que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, según sea el caso:

- En los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales.
- En la venta de edificios por pisos o departamentos.

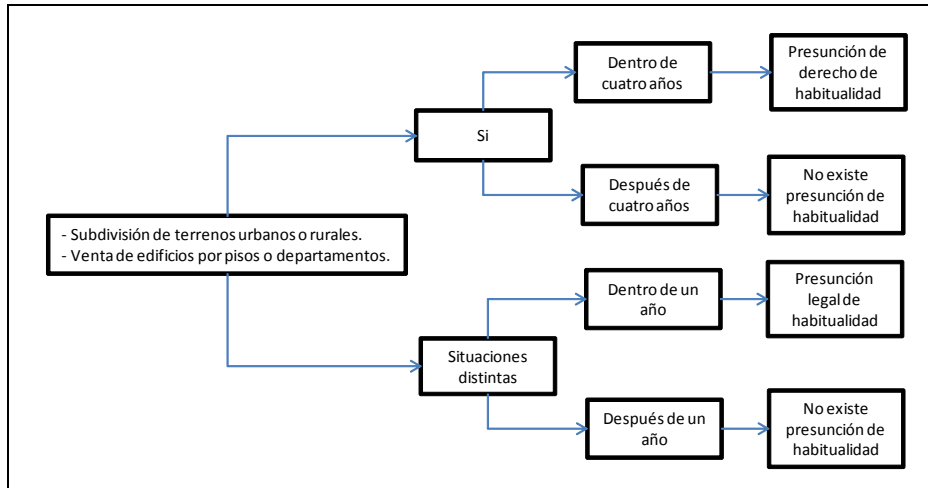
La segunda presunción, es una presunción simplemente legal⁶, por lo tanto, el contribuyente podrá desvirtuar o impugnar dicha presunción mediante las pruebas correspondientes. Esta presunción se aplicará bajo el requisito que entre la adquisición o construcción de bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año y en las siguientes situaciones:

- En los casos distintos a la subdivisión de terrenos urbanos o rurales.
- En los casos distintos a la venta de edificios por pisos o departamentos.

Conforme a lo señalado, si las operaciones de enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, representa el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, o resulten aplicables las presunciones de habitualidad, de derecho o legal mencionadas en los párrafos anteriores, obligarán al contribuyente a gravar el mayor valor en la enajenación con el régimen general de tributación.

Finalmente, a continuación se presenta un esquema que busca explicar lo señalado precedentemente:

⁶ Oficio N.º 1627, de 09.06.1995.



V. NORMAS DE RELACIÓN



En distintas circunstancias, la Ley sobre Impuesto a la Renta utiliza normas de relación, por ejemplo en el artículo 14 quáter, en el nuevo artículo 21 y artículo 31 N.º 3, se citan las normas de relación establecidas en el artículo 100 de la Ley N.º 18.045. Por otra parte, letra b) del N.º 1, del artículo 20 y el artículo 31 N.º 12, también tienen sus propias normas de relación.

Las normas de relación contenidas en el inciso cuarto del N.º 8 del artículo 17 de la LIR, tienen por finalidad evitar que por la vía de la enajenación de los bienes que la norma se refiere, efectuada por socios o accionistas a la sociedad respectiva o con la cual se tiene interés patrimonial, se sustraigan flujos de dinero afectos a una tributación más favorable, en circunstancias que, de no haber mediado tal enajenación, dichos dineros se habrían obtenido directa o indirectamente como una distribución de utilidades afectas al régimen general⁷.

En el caso de la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, las normas de relación se aplican cuando la enajenación se realiza a la empresa o sociedad respectiva por las siguientes personas:

1. Los socios de sociedades de personas.
2. Los accionistas de sociedades anónimas cerradas.
3. Los accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones
4. Las personas que tengan interés.

Es importante resaltar que la relación en comento, solo es aplicable entre los propietarios y las respectivas sociedades, en ese sentido, y no entre dichas sociedades y sus propietarios⁸.

Ahora bien, el Servicio en diversos oficios se ha pronunciado sobre el alcance de la expresión “o en las que tenga intereses⁹” expresando lo siguiente:

⁷ Oficio N.º 2386, de 07.08.2007.

⁸ Oficio N.º 2895, de 26.10.2012.

⁹ Oficio N.º 3150, de 12.11.1996, Oficio N.º 65, de 06.01.1992, Oficio N.º 2386, de 07.08.2007.

“tal situación se da cuando existe una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta, es decir, cuando la persona que enajena es socio o accionista bajo las condiciones que indican dichas normas de la sociedad adquirente, o cuando la persona enajenante se encuentra vinculada patrimonialmente o tiene interés económico con la sociedad adquirente, a través de otra u otras personas jurídicas.”

Por lo tanto, según el Servicio, habría interés cuando el socio o accionista enajenante, por medio de la sociedad respectiva participa patrimonialmente en la sociedad adquirente.

Por último, el Servicio, mediante la Circular N.º 20 de fecha 8 de marzo de 2010, interpretó que debe entenderse que la persona que concurre a la formación o constitución de una sociedad a través del respectivo aporte tiene interés en la sociedad que se constituye, y a la que, acto seguido, enajena el bien aportado. Esta interpretación constituyó un cambio de criterio, dado a que con anterioridad la autoridad administrativa había señalado¹⁰ reiteradamente que el aporte de un bien raíz en el acto de formación o constitución de una sociedad no son aplicables las normas de relación, ya que en tales casos, los socios o accionistas aportantes no se entienden relacionados con las citadas personas jurídicas, en los términos que prescribe el artículo 17 N.º 8, inciso cuarto de la LIR.

VI. BIENES QUE NO FORMEN PARTE DEL ACTIVO DE EMPRESAS



Otro requisito para que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces constituya un ingreso no constitutivo de renta, es que el correspondiente bien *“no forme parte del activo de empresas”*. En esta materia, el Servicio se pronunció¹¹ señalando que esta expresión se entenderá cuando se trate de empresas que llevan contabilidad formal y el bien que se enajena está formando parte de algún activo contable del contribuyente. Además, señaló que el término *“activo contable”* no se refiere al caso de la sociedad que tributa conforme a régimen de renta presunta¹².

Por lo tanto, no se entenderá que un bien raíz forma parte del activo de la empresa, cuando el contribuyente enajenante se encuentre tributando según renta presunta, o bien, cuando el contribuyente tribute en base a un contrato, como es el caso de las rentas del artículo 20 N.º 1, letra c) de la LIR¹³.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N.º 20.630, no innovó en este concepto, pero lo vino a precisar al modificar el artículo 17 N.º 8, letra b) y letra i) al establecer en la parte pertinente lo siguiente:

“excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa.”

VII. FACULTAD DE TASACIÓN

En términos generales, la fijación de precios es determinada por el mercado a través de la oferta y la demanda del respectivo bien. Por lo tanto, es común que los precios sean fijados libremente por

¹⁰ Oficio N.º 2363, de 28.05.1999.

¹¹ Oficio N.º 522, de 13.02.1998, Oficio N.º 5221, de 14.10.2003.

¹² Oficio N.º 639, de 06.03.1998.

¹³ Oficio N.º 1751, de 05.08.1997.

la parte vendedora y compradora respectivamente. Sin embargo, la Ley, para efectos de prevenir que las partes fijen precios diferentes a los de mercado, entrega facultades al Servicio para ajustar las distorsiones a través de la tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario¹⁴.



Ahora bien, el inciso 5°, del N.° 8, del artículo 17 de la LIR, consagra esta facultad para efectos de regular las rentas contenidas en este mismo artículo, particularmente aquellas que se benefician de algún régimen preferencial, como son los ingresos no constitutivos de renta. Dicha facultad está establecida en los siguientes términos:

"El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, 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 se realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará sujeta a la tributación establecida en el inciso primero, literal ii), del artículo 21. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que se indica."

Como se observa, para que el Servicio pueda aplicar sus facultades de tasación, la operación debe efectuarse cumpliendo copulativamente los siguientes requisitos:

1. Que exista enajenación.
2. Que sea realizada a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa.
3. Que el valor de enajenación 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 se realiza la operación.

VIII. TRIBUTACIÓN DEL MAYOR VALOR QUE EXCEDE DEL VALOR DE TASACIÓN



Hasta el 31 de diciembre de 2012, la parte del mayor valor que excedía el valor de tasación se gravaba con el régimen general de tributación, es decir, con los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, en reemplazo del régimen preferencial que pudiera beneficiar a la operación, como lo sería el ingreso no constitutivo de renta, cuando el enajenante cumple con los requisitos para ello.

Pues bien, mediante la Ley N.° 20.630, publicada en el D.O. con fecha 27.09.2012, se modificó el inciso quinto, del N.° 8, del artículo 17, estableciendo que la tributación que afectará a la mencionada diferencia, se gravará con el impuesto establecido en el inciso 1° del nuevo artículo 21 de la LIR., tributo que equivale a una tasa del 35% en carácter de único a la renta. En consecuencia, a partir del 01 de enero de 2013, fecha de vigencia de la ley citada, las rentas que excedan del valor de tasación que determine el Servicio en conformidad con la facultad antes mencionada, se gravarán con el tributo señalado, en sustitución de los Impuestos de Primera Categoría y Global

¹⁴ Oficio N.° 1395, de 23.05.1995.

Complementario o Adicional, según corresponda, cuyo sujeto pasivo es el contribuyente enajenante.

ANTES DE REFORMA		DESPÚES DE REFORMA	
P. venta		P. venta	
Tasación		Tasación	
P. costo		P. costo	
	Impuesto de primera categoría y global complementario Ingreso no renta		Impuesto único 35% inc. 1° art. 21 Ingreso no renta

IX. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N.º 20.630, DE 2012



La modificación introducida al artículo 17 N.º 8, letra b) y letra i) de la LIR, consiste en incorporar, en dicha norma, algunas restricciones para que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, sea calificado como ingreso no constitutivo de renta. Tales restricciones a contar de la vigencia de la Ley N.º 20.630, pasan a representar requisitos copulativos a los ya existentes para acceder al beneficio tributario, y se basa en los siguientes antecedentes:

- Quienes realizan la operación.
- Forma de determinar la renta en el ejercicio inmediatamente anterior.
- Enajenación realizada por sociedades nacidas de la división de una sociedad.

X. PRIMERA RESTRICCIÓN: QUIENES REALIZAN LA OPERACIÓN.



Antes de la modificación en comento, la norma no distinguía entre los contribuyentes que realizaban la operación, es decir, era indiferente si quién enajenaba era una persona natural o una persona jurídica, como tampoco importaba quiénes componían esta persona jurídica. Sin embargo, a contar del 01 de enero de 2013, fecha de entrada en vigencia de la Ley N.º 20.630, de 2012, los únicos contribuyentes que podrán beneficiarse del ingreso no constitutivo de renta en la enajenación de bienes raíces, son los siguientes:

- Personas naturales.
- Sociedades de personas compuestas exclusivamente por personas naturales.

Cabe hacer presente que el N.º 6 del artículo 2 de la LIR, define que debe entenderse por sociedad de personas en los siguientes términos:

"Por sociedades de personas, las sociedades de cualquier clase o denominación, excluyendo únicamente a las anónimas."

En base a lo anterior, debemos entender que califican como sociedades de personas, las sociedades de responsabilidad limitada, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las sociedades en comanditas por acciones, entre otras.

Además, la norma hace una precisión respecto del bien raíz enajenado, estableciendo que el bien raíz en cuestión debe estar situado en Chile. Sin embargo, esta precisión parece ser innecesaria, por cuanto el inciso primero del artículo 41 B, ya establecía que los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de ellas, lo dispuesto en el número 8 del artículo 17 de la LIR.

XI. SEGUNDA RESTRICCIÓN: FORMA DE DETERMINAR LA RENTA EN EL EJERCICIO INMEDIATAMENTE ANTERIOR.



Uno de los requisitos para que el mayor valor en la enajenación de bien raíces sea calificado como ingreso no constitutivo de renta, es que el bien no forme parte del activo de empresas que declaren renta efectiva en la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa. Sin embargo, la modificación introducida por la Ley N.º 20.630 de 2012, agrega como requisito adicional que las sociedades de personas no hayan estado obligadas, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas en la forma señalada.

Nótese que este requisito es sólo aplicable en el caso de sociedades de personas, por lo tanto, a las personas naturales no les afecta esta limitación. Es decir, si una persona natural que tributa, por ejemplo, mediante contabilidad simplificada, y en el año anterior a la enajenación está obligada a determina su renta efectiva mediante contabilidad completa, bajo el supuesto que cumple con los demás requisitos, se podrá favorecer con el beneficio tributario.

A continuación se presenta un cuadro que esquematiza lo señalado precedentemente:

Tipo de contribuyente	Año inmediatamente anterior a la enajenación	Año de la enajenación	Tratamiento tributario
Persona natural	Renta efectiva según contabilidad completa	Renta presunta Renta efectiva contabilidad simplificada Renta efectiva según contrato	Ingreso no renta
Sociedad de personas	Renta presunta Renta efectiva contabilidad simplificada Renta efectiva según contrato	Renta presunta Renta efectiva contabilidad simplificada Renta efectiva según contrato	Ingreso no renta
Sociedad de personas	Renta efectiva según contabilidad completa	Renta presunta Renta efectiva contabilidad simplificada Renta efectiva según contrato	Renta afecta régimen general (primera categoría y global complementario o adicional)

XII. TERCERA RESTRICCIÓN: ENAJENACIÓN REALIZADA POR SOCIEDADES NACIDAS DE LA DIVISIÓN DE UNA SOCIEDAD.



Esta restricción nace debido a que en la práctica era común que los contribuyentes que deseaban enajenar un bien raíz, para no tributar por el mayor valor, dividieran sus empresas para aislar el activo en una nueva sociedad, para luego esta última, que la hacían tributar en renta presunta, proceda a enajenar el bien raíz, cumpliendo de este modo con los requisitos que establecía la ley, vale decir, una enajenación de un bien raíz que no forma parte del activo de una empresa. Al respecto, existía

jurisprudencia¹⁵ que los contribuyentes utilizaban para respaldar estas operaciones y así garantizar el beneficio tributario.

Ahora bien, la modificación introducida a la letra b) y letra i), del N.º 8, del artículo 17, consistió en excluir del beneficio tributario a aquellas sociedades que no tributando con renta efectiva según contabilidad completa al momento de la enajenación tengan su origen en la división de una sociedad que si haya debido determinar sus rentas en las forma señalada, sea en el mismo año de la enajenación o en el año inmediatamente anterior a ésta.

No obstante la restricción señalada, de todos modos las sociedades originadas de una división en los términos antes descritos, podrán continuar gozando del beneficio tributario que favorece al mayor valor en la enajenación de sus bienes raíces, pero bajo la condición que dicha sociedad haya estado acogida a lo menos durante un año calendario¹⁶ a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada.

Entonces, por ejemplo, si una sociedad que tributa en base a renta efectiva determinada mediante contabilidad completa y balance general, se divide con fecha 13.06.2013, naciendo en dicha oportunidad una sociedad que posteriormente enajenará un bien raíz, sólo podrá calificar el mayor valor como ingreso no renta si realiza la enajenación durante el año 2015, debido a que la norma requiere que la sociedad enajenante, nacida de la división, se encuentre acogida a lo menos durante un año calendario, sujeta a renta presunta, renta efectiva según contrato o contabilidad simplificada, requisito que sólo se cumpliría durante año 2014, puesto que en el año 2013 no habría un año calendario completo.

El siguiente cuadro esquematiza el ejemplo antes comentado:

13.06.2013	01.01.2014 al 31.12.2014	01.01.2015 al 31.12.2015
Año de la división	Año calendario sujeto a:	Período de enajenación
	Mayor valor calificado como ingreso no renta	
	- Renta presunta	- Renta presunta
	- Renta efectiva según contrato	- Renta efectiva según contrato
	- Renta efectiva según contabilidad simplificada	- Renta efectiva según contabilidad simplificada

Además de lo anterior, en el caso de la división, la nueva norma se coloca en el caso que el contribuyente suscriba una promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre los bienes raíces enajenados, exigiendo en tal caso, para obtener el ingreso no renta, permanecer sujeto a renta presunta, renta efectiva según contrato o renta efectiva según contabilidad simplificada durante dos años calendarios. Por lo tanto, si en el ejemplo anterior existiera una promesa de venta con opción de compra, la operación debiera llevarse a cabo durante el año 2016.

Como se puede observar, las sociedades que nacen de una división aun pueden enajenar bienes raíces beneficiándose con el ingreso no renta, pero deberán esperar los plazos que establece la

¹⁵ Oficio N.º 519, de 02.03.2007, Oficio N.º 522, de 13.02.1998.

¹⁶ Debe entenderse este concepto en los términos definidos en el N.º 7, del artículo 2º de la LIR, como el período de doce meses que termina el 31 de diciembre.

norma modificada, la cual en términos generales vino a fijar reglas temporales a este especial procedimiento que venían utilizando los contribuyentes para realizar dichas operaciones.

XIII. CONCLUSIÓN



La modificación introducida a la letra b) y letra i), del N.º 8, del artículo 17 de la LIR, incorpora nuevos requisitos para que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces sea calificado como un ingreso no constitutivo de renta, acotando los tipos de contribuyentes que pueden beneficiarse, estableciendo como requisito adicional el no tributar en renta efectiva según contabilidad completa el año inmediatamente anterior a la enajenación y regulando en términos temporales las enajenaciones que realizan las sociedades nacidas de una división.

Además, la Ley N.º 20.630 de 2012, cambió la tributación establecida en el inciso 5º, del N.º8, del artículo 17, de la LIR., cuando el Servicio utiliza su facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario, donde la parte del mayor valor que exceda el valor de tasación tributará con el impuesto único del nuevo inciso 1º del artículo 21 de la LIR, con tasa 35%, en reemplazo de la tributación anterior, vale decir, Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

La vigencia de la modificación analizada rige a contar del 01 de enero de 2013, por lo tanto, los resultados de estas operaciones deberán ser declarados por los contribuyentes, en la medida que el mayor valor quede afecto a impuestos, en la próxima operación renta del año tributario 2014.

Finalmente, se recomienda estar atentos a las instrucciones que imparta el Servicio de Impuestos Internos sobre esta materia a través de las circulares correspondientes, donde conoceremos las directrices que fijará dentro de sus facultades de fiscalización.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE