

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 LETRA B), ART. 20 N° 5 Y ART. 34 – LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANS. N° XVI) – OFICIO ORD. N° 281 DE 2021 (ORD. N° 2230 DE 22.07.2022).

Tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces.

Se ha consultado a este Servicio cómo tributa el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces pertenecientes a una sociedad acogida al régimen de renta presunta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la reforma tributaria introducida por la Ley N° 20.780 estableció que las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) vigentes al 31 de diciembre de 2014 son aplicables –para efectos de determinar la tributación del mayor valor al que estarían afectas las enajenaciones de bienes raíces efectuadas por personas naturales (sin mencionar a las sociedades de personas)– respecto de bienes raíces adquiridos antes del 1° de enero de 2004.

De esta manera, y a pesar de que la LIR vigente al 31 de diciembre de 2014 consideraba como ingreso no renta (INR) el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, lo cierto es que la disposición transitoria de la Ley N° 20.780 solo hizo extensible tal beneficio a las enajenaciones efectuadas únicamente por personas naturales, sin referirse a la situación de las sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales.

Agrega que, mediante el Oficio N° 281 de 2021, este Servicio habría interpretado que el INR para la enajenación de bienes raíces adquiridos antes del 1° de enero de 2004 contemplado en la Ley N° 20.780, aplicaría tanto para personas naturales, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que declaren su renta efectiva, como también a sociedades de personas constituidas sólo por personas naturales, no obstante que la Ley N° 20.780 no hizo referencia a las sociedades de personas, consultando al respecto:

- 1) Qué impuestos gravan el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces por parte de sociedades acogidas al régimen de renta presunta, aclarando si se presume la renta de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la LIR o si tales ingresos deben tributar en base a renta efectiva.
- 2) Si es relevante la fecha de adquisición para efectos de determinar la forma en que tributa la enajenación de inmuebles por tales sociedades (en el sentido de si fueron adquiridos antes o después del 1° de enero de 2004). Lo anterior a propósito de lo señalado en el Oficio N° 281 de 2021.

II ANÁLISIS

En relación con la consulta N° 1) del Antecedente, se informa que el mayor valor obtenido por una sociedad en la enajenación de un bien raíz no se puede acoger al régimen de renta presunta. Lo anterior, atendido que las rentas provenientes de las ganancias de capital no son rentas que formen parte del referido régimen¹.

En efecto, en tales casos², el mayor valor que se determine se grava con el IDPC e impuesto global complementario (IGC) o impuesto adicional (IA), según corresponda, por tratarse de rentas clasificadas en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, independientemente de la fecha en que tales bienes hayan sido adquiridos y las personas a quienes los enajenen.

En cuanto a la consulta N° 2) del Antecedente, se informa que el numeral XVI) del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780³ contempló una regla especial disponiendo que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, por personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, siempre que hayan sido adquiridos antes del 1° de enero de 2004, cualquiera sea la fecha de su enajenación⁴.

Dicha norma transitoria se limita exclusivamente a los contribuyentes señalados en su inciso primero: personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas y siempre que el respectivo bien raíz haya sido adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2004. Por consiguiente, una sociedad

¹ Dicha renta no proviene de la actividad agrícola, minera o de transporte.

² Ver Circular N° 44 de 2016.

³ La Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, además incluyó un nuevo tratamiento al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces que regula la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Este numeral, a su vez, fue modificado por la Ley N° 21.210, estableciendo ciertos requisitos para que el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos bienes pueda ser considerado un INR.

⁴ La Circular N° 43 de 2021, que imparte instrucciones, precisa que la norma transitoria sólo se aplica a personas naturales.

acogida al régimen de renta presunta que enajena un bien raíz adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2004 no cumple las condiciones de la norma transitoria, por tratarse de una persona jurídica y no de una persona natural.

En ese contexto, es necesario aclarar que el Oficio N° 281 de 2021 se limita a describir, en lo fundamental y al tenor de lo consultado en esa oportunidad, las diversas modificaciones introducidas sobre la materia por la Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210, pero en caso alguno interpreta, ni permite interpretar, que el numeral XVI) del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 se extienda a las sociedades de personas.

Ahora bien, el mayor valor obtenido por la sociedad acogida al régimen de renta presunta en la enajenación del bien raíz, deberá tributar bajo el régimen general, esto es, con IDPC e IGC o IA, según corresponda. Lo anterior, atendido que dicha renta corresponde a aquellas clasificadas en el N° 5 del artículo 20 de la LIR.

Al respecto, se debe tener presente que dicha sociedad tampoco puede acogerse al INR que contempla la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR actualmente vigente, por no tratarse de un contribuyente de impuestos finales⁵. En consecuencia, es irrelevante si el bien raíz fue adquirido antes o después del 1° de enero de 2004, ya que el tratamiento tributario es el mismo, es decir, la aplicación del IDPC en base a renta efectiva más los impuestos finales de los respectivos socios.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) El mayor valor obtenido por una sociedad acogida al régimen de renta presunta en la enajenación de un bien raíz deberá tributar bajo el régimen general (IDPC e IGC o IA, según corresponda).
- 2) Es irrelevante si el bien raíz fue adquirido antes o después del 1° de enero de 2004 porque no es aplicable el numeral XVI) del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2230 del 22-07-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁵ La letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR limita su aplicación a contribuyentes de IGC o IA.