

Solicita pronunciamiento sobre el efecto tributario de la resciliación de una compraventa de inmueble.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el efecto tributario de la resciliación de una compraventa conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, durante el año comercial 2015 un contribuyente enajenó un inmueble a un tercero relacionado¹, acordando un precio pagadero en 10 cuotas sucesivas anuales, la primera dentro del plazo que vencía el 31 de diciembre de 2016.

El inmueble fue debidamente inscrito a nombre del comprador en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces respectivo.

Durante julio de 2017, sin haber percibido el pago que correspondía al 31 de diciembre de 2016 (ni de ninguna de las demás cuotas del precio), se acordó resciliar la compraventa.

Mediante un procedimiento de fiscalización se emitieron liquidaciones por los impuestos correspondientes a las rentas obtenidas en la enajenación del inmueble. Al respecto, el contribuyente interpuso una reposición administrativa voluntaria en contra de dichas liquidaciones, la cual se rechazó².

Tras citar y analizar la jurisprudencia de este Servicio sobre los efectos tributarios de una resciliación³, indica que no habría un incremento patrimonial, toda vez que no se percibió pago alguno del precio, habiéndose retrotraído los efectos de la compraventa con motivo de la resciliación celebrada, por lo que no se generó impuesto alguno.

En este sentido, considera que el tratamiento a propósito de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, “LIVS”) debiese ser consistente con el tratamiento de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), exponiendo que el artículo 21, N° 2, de la LIVS y la Circular N° 26 de 1987 permiten a las constructoras e inmobiliarias disminuir de su débito fiscal las sumas restituidas por contratos de venta o arrendamiento con opción de compra de inmuebles que quedaron sin efecto por resciliación.

Luego, solicita se ratificar que:

- 1) La resciliación extingue obligaciones no cumplidas, en el caso de la consulta, la totalidad del precio pactado en la compraventa;
- 2) Al no haber existido pago de las obligaciones y, por tanto, no existir incremento patrimonial alguno para el contribuyente, la resciliación extingue la obligación de pagar impuesto a la renta⁴;
- 3) Que, a pesar de la resciliación, no se puede desconocer que con la compraventa hubo un traspaso del predio desde un patrimonio a otro. Por lo tanto, en caso de una futura venta del predio se debe considerar como fecha de adquisición la fecha del contrato de resciliación⁵; y,
- 4) Que la argumentación del fiscalizador en cuanto a que la extinción de la obligación tributaria primitiva producto de la resciliación afecta los derechos del Fisco, se contradice con los Oficios N° 3284 de 2009 y N° 3005 de 2012, así como con el tratamiento frente a la LIVS y la LIR de las resciliaciones que realizan las inmobiliarias y constructoras.

Para el caso en que no se accediese a lo antes requerido, solicita un pronunciamiento en el sentido de que la resciliación efectuada corresponde, realmente, a una resolución, por lo que sus efectos se retrotraerían a la situación anterior a la compraventa, de manera que nunca se habría producido hecho gravado alguno.

¹ En los términos del artículo 17, N° 8, de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente al año 2015.

² El contribuyente no entrega mayor detalle sobre la liquidación o la reposición administrativa voluntaria.

³ Oficios N° 1555 de 1997, N° 3516 de 1999, N° 2909 de 2001, N° 3284 de 2009 y N° 3005 de 2012.

⁴ Cita al efecto los Oficios N° 1555 de 1997, N° 3005 de 2012 y N° 3284 de 2009.

⁵ Cita al efecto los Oficios N° 3516 de 1999 y N° 2909 de 2001.

II ANÁLISIS

En términos generales, y en virtud de la autonomía de la voluntad, los contribuyentes son libres para establecer y regular sus relaciones jurídicas, teniendo como límite la ley, el orden público y las buenas costumbres. Asimismo, su ejercicio se traduce en un acto jurídico determinado que crea una situación jurídica nueva⁶.

En el presente caso, esa voluntad libre se concreta en el desplazamiento de bienes desde un patrimonio a otro, situación que no puede ser desconocida ni por terceros ni por las propias partes que participan en él⁷. De este modo, si bien las partes de un contrato pueden modificar o poner término a las relaciones jurídicas creadas, no es posible mutar la realidad o desconocer la existencia misma del contrato⁸.

Luego, el efecto retroactivo otorgado por las partes al mutuo que pone término a un contrato conforme al artículo 1567 del Código Civil no puede ser absoluto tratándose de derechos u obligaciones ya consolidados, implicando en cambio la celebración de un nuevo contrato, dando lugar a nuevas prestaciones mutuas respecto de lo que se hubiere dado o entregado debido al contrato⁹.

Por otra parte, para que una obligación pueda extinguirse mediante resciliación dicha obligación deberá encontrarse pendiente¹⁰, de lo contrario, más que una resciliación, se tratará de un nuevo contrato que genera nuevas obligaciones y derechos en favor de las partes, a fin de que éstas vuelvan al estado anterior al contrato objeto de la resciliación.

En el caso consultado, en tanto se encuentre pendiente la obligación de pagar el precio, la resciliación tendrá como efecto su extinción. En dichas condiciones, se extinguirá el derecho del vendedor a percibir una suma constitutiva de aumento patrimonial y, consecuentemente, no se verificará el hecho gravado¹¹.

En relación con la obligación de enajenar el inmueble a favor del comprador, esta fue cumplida oportunamente mediante su inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces. Luego, la “resciliación” respecto de esta obligación ya cumplida estrictamente constituye una nueva transferencia del inmueble a favor del vendedor original, constituyendo un nuevo título traslativo de dominio¹² cuya inscripción determinará su fecha de adquisición¹³.

Finalmente, sobre la posibilidad de considerar que la resciliación constituye realmente una resolución, debe tenerse presente que, en el caso consultado, la compraventa no contiene condición resolutoria ni pacto comisorio alguno. Asimismo, la condición resolutoria tácita a la que alude fue expresamente renunciada por las partes¹⁴.

Finalmente, y sin perjuicio de lo informado precedentemente, se hace presente que esta no es la vía para impugnar la eventual argumentación del fiscalizador.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La resciliación es un modo de extinguir obligaciones pendientes, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 1567 del Código Civil;
- 2) En caso de encontrarse pendiente la obligación de pagar el precio, el efecto de la resciliación es la extinción de dicha obligación, sin que haya ocurrido el hecho gravado;
- 3) La resciliación es el nuevo título traslativo del inmueble, en cuyo caso la fecha de adquisición corresponderá a la fecha en que se inscriba el nuevo título;

⁶ En este sentido, los Oficios N° 1555 de 1997, N° 3516 de 1999, N° 2909 de 2001, N° 3284 de 2009 y N° 3005 de 2012.

⁷ En este sentido, los Oficios N° 1555 de 1997, N° 3516 de 1999, N° 2909 de 2001, N° 3284 de 2009 y N° 3005 de 2012.

⁸ En este sentido, los Oficios N° 1555 de 1997, N° 3516 de 1999, N° 2909 de 2001 y N° 3005 de 2012, así como el Oficio N° 3284 de 2009, aunque en términos distintos.

⁹ En este sentido, los Oficios N° 1555 de 1997, N° 3516 de 1999, N° 2909 de 2001, N° 3284 de 2009 y N° 3005 de 2012.

¹⁰ Cabe tener presente que el criterio ha sido consistente, variando las conclusiones únicamente debido a la calidad de pendiente de la obligación, según las particularidades de cada caso.

¹¹ En este sentido, Oficios N° 1555 de 1997 y N° 3005 de 2012.

¹² En este sentido, Oficios N° 3516 de 1999, N° 3774 de 2000 y N° 2909 de 2001.

¹³ Artículo 17 N° 8 inciso penúltimo de la LIR vigente el año comercial 2017, regla que se mantiene vigente actualmente en el inciso final del N° 8 del mencionado artículo 17.

¹⁴ Cláusula octava del contrato de compraventa.

- 4) Finalmente, no es posible recalificar la resciliación como resolución toda vez que no se ha pactado condición resolutoria ni pacto comisorio en la escritura de compraventa, habiéndose renunciado de manera expresa a la condición resolutoria tácita.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1037 del 23-04-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos