

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17°, N°8 LETRA D), ART. 18° - OFICIO N° 976, DE 2004. (ORD. N° 1199, DE 11.07.2014)

SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LA ENAJENACIÓN DE CUOTAS DE DOMINIO SOBRE LOTES RESULTANTES DE LA SUBDIVISIÓN DE UN BIEN RAÍZ, QUE FUERON ADJUDICADOS EN UN PROCEDIMIENTO DE PARTICIÓN DE UNA HERENCIA.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que cinco personas naturales con domicilio y residencia en Chile, contribuyentes del Impuesto Global Complementario, fueron instituidos como herederos junto con otros parientes, mediante un testamento cerrado. Indica que el causante falleció el 11 de julio de 2004, y que por resoluciones de fecha 13 de octubre y 10 de noviembre de 2004, se concedió la posesión efectiva de la herencia a dieciséis personas naturales, entre ellos sus representados, en calidad de herederos testamentarios del causante. El auto de posesión efectiva fue inscrito en el Conservador de Bienes Raíces el año 2005.

Agrega que el causante asignó, por acto testamentario a los herederos, un inmueble ubicado en la ciudad de Santiago. Por sentencia de partición ejecutoriada, de fecha 28 de junio de 2012, se dividió el inmueble en dieciséis lotes. A sus representados se les adjudicaron cuotas de dominio sobre cinco de ellos, quedando éstos como comuneros y efectuándose las inscripciones conservatorias de los cinco lotes adjudicados en comunidad con fecha 14 de abril de 2014. Añade que dichas inscripciones no son constitutivas de una tradición, por no existir título traslativo de dominio ni enajenación, sino que únicamente se realizaron para efectos de mantener la historia registral de la propiedad raíz.

Indica que sus representados venderán tales cuotas a un tercero, respecto del cual no existe interés o vinculación patrimonial de ninguna naturaleza, por lo que no concurriría en este caso las hipótesis de relación del inciso cuarto del N° 8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Señala además que ninguno de los herederos a quienes representa es habitual en operaciones de enajenación de bienes raíces o de cuotas de dominio sobre ellos.

En base a las consideraciones que expone, solicita:

- 1.- Confirmar el criterio sustentado por este Servicio en la Circular N°37 de 2009, y en el Oficio N° 3.331 de 1995, en cuanto a que, por el efecto declarativo de la partición, se entiende que el adjudicatario ha sido dueño del bien adjudicado desde la fecha en que se formó la comunidad. Por lo anterior, las cuotas de dominio asignadas a sus representados mediante adjudicación en partición, respecto de cinco lotes específicos de un predio que formaba parte de la masa hereditaria, se entenderían adquiridas el 11 de julio de 2004, fecha del fallecimiento del causante y día en que se formó la comunidad hereditaria y se produjo la delación de la herencia.
- 2.- Confirmar que, en este caso, no resultaría aplicable la presunción de habitualidad contenida en el inciso 3°, del artículo 18 de la LIR, en atención a que habrían transcurrido casi diez años desde la fecha de adquisición de las cuotas de dominio sobre los lotes resultantes de la subdivisión predial aludidos.

3.- Asimismo, requiere se confirme que el eventual mayor valor que se pudiere obtener en la enajenación de las cuotas de dominio sobre los cinco lotes adjudicados en partición de herencia, sería un ingreso no constitutivo de renta, de conformidad con lo dispuesto en la letra i), del número 8, del artículo 17 de la LIR, atendido que sus representados no serían habituales en ese tipo de operaciones.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término, cabe señalar que en anteriores dictámenes sobre la materia , este Servicio ha establecido que una comunidad se forma cuando una misma cosa pertenece a varias personas que pueden ejercer simultáneamente derechos de igual naturaleza jurídica sobre ésta. A través de estos mismos pronunciamientos se ha señalado que la forma de terminar con una comunidad es la partición, a través de la cual se produce la separación y, en consecuencia, el reparto de las cosas comunes entre las personas a las cuales pertenecen. El acto por medio del cual se singulariza el derecho que el comunero tenía sobre la totalidad de los bienes, se denomina adjudicación. De lo dicho se tiene que la adjudicación se limita a singularizar un derecho preexistente, el cual se entiende adquirido cuando se formó la comunidad. A mayor abundamiento, cabe expresar que la jurisprudencia de los tribunales de justicia ha sostenido que la adjudicación es simplemente declarativa de dominio y en tal orden no importa enajenación.

De acuerdo con lo señalado, las adjudicaciones que se efectúen en un proceso particional, no provocan un traspaso de bienes, atendido el carácter de título meramente declarativo de dominio de la partición, según lo expresado por el artículo 1.344 del Código Civil; por lo que al existir sólo una especificación de derechos preexistentes adquiridos al momento de formarse la referida comunidad, la fecha de adquisición de las cuotas de dominio de los bienes asignados en la partición, es la fecha de la apertura de la sucesión y delación de la herencia.

2.- Conforme a las disposiciones tributarias vigentes, existen tres situaciones en las cuales el mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas sobre bienes raíces poseídos en comunidad por personas naturales queda afecto a la tributación general que contempla la LIR, a saber:

a) Cuando, de acuerdo a lo dispuesto en la letra i), del número 8, del artículo 17 de la Ley del ramo, se trate de la enajenación de derechos o cuotas sobre bienes raíces que formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría sobre la base de balance general y contabilidad completa, bastando para la aplicación de esta normativa que los citados derechos o cuotas integren el activo de la empresa;

b) Cuando la operación represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 de la LIR, presumiéndose que existe habitualidad en las situaciones previstas en el inciso 3° del mismo artículo, y

c) Cuando la enajenación de los referidos derechos se efectúe a una empresa o sociedad con la cual el cedente se encuentre relacionado en los términos previstos en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley precitada.

En relación a la primera situación, indicada en la letra a) precedente, la letra i), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, establece que no constituye renta, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad; salvo que los derechos o cuotas formen parte del activo de una empresa que declare su renta efectiva de acuerdo con las normas de la Primera Categoría sobre la base de balance general y contabilidad completa. Cabe señalar que esta última circunstancia, en la situación analizada, se daría cuando el comunero tenga la calidad de empresario individual, y los referidos derechos o cuotas respecto de los bienes raíces poseídos en comunidad se encuentren registrados en el activo de su empresa particular, y tribute por las rentas obtenidas en la Primera Categoría sobre la base de la renta efectiva. Al respecto, si los derechos o cuotas que señala, no forman parte del activo de una empresa, como se desprende de lo indicado en su requerimiento, en principio sería aplicable la liberación de impuestos que establece la norma legal señalada.

Por su parte, el inciso 1°, del artículo 18 de la LIR, expresa que si las operaciones que indica, representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Al respecto, y basado en los antecedentes que proporciona en su escrito, cabe expresar que la enajenación referida, en principio puede ser calificada como no habitual, atendido que los comuneros no desarrollarían este tipo de operaciones o actividades.

En relación al mismo requisito de habitualidad, el inciso 3°, del citado artículo 18, presume de derecho que ésta existe, en los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. Agrega la referida norma, que en todos los demás casos se presumirá la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año. Ahora bien, en el caso en consulta, no tendrían aplicación ninguna de las dos presunciones señaladas, pues los bienes que se enajenan, según los antecedentes de la presentación y lo señalado en el N° 1 del Análisis, se están enajenando en un plazo superior a los cuatro años que establece la norma legal en comento, contados desde su adquisición, esto es, desde la fecha de la apertura de la sucesión; lo cual según lo indicado en su presentación se produjo el año 2004.

Finalmente, en relación a la tercera situación, señalada en la letra c) precedente, el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, establece que tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas sobre bienes raíces poseídos en comunidad, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplicará lo dispuesto en el inciso 2° de este número, gravándose en todo caso el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado, con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda. Al respecto, expresa en su requerimiento que las enajenaciones de los derechos o cuotas se efectuarían a una persona con la cual no se encuentran relacionados en los términos previstos por la citada norma legal.

III.- CONCLUSIONES.

Conforme a lo expuesto en el Análisis, y en relación a los criterios sobre los cuales solicita un pronunciamiento se puede concluir que, atendido que los citados derechos, bajo el dominio de personas naturales, no formarían parte del activo de una empresa que declare renta efectiva en la Primera Categoría, que las operaciones a efectuar no serían calificadas de habituales, así como tampoco concurrían los elementos para configurar una presunción en tal sentido, y que tales enajenaciones no se efectuarían a una empresa o sociedad con la cual el cedente se encuentre relacionado en los términos previstos en la Ley, la situación tributaria del mayor valor obtenido en la enajenación se encontraría regulada en la letra i), del número 8, del artículo 17 de la LIR, y por lo tanto, calificaría como un ingreso no constitutivo de renta, bajo el cumplimiento estricto de las condiciones antes señaladas.

En todo caso, se hace presente que la verificación de las circunstancias de hecho que indica en su presentación, como es que los contribuyentes no sean habituales en las operaciones descritas y que la enajenación no se efectúe a partes relacionadas, constituye una materia de competencia de la unidad fiscalizadora respectiva.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 1199, de 11.07.2014
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos