

Efectos tributarios de la venta de bienes raíces no agrícolas y de los dividendos de acciones de sociedades anónimas extranjeras, pertenecientes a un empresario individual, cuando mantiene estos bienes en su patrimonio personal.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre los efectos en relación a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de la venta de bienes raíces no agrícolas, efectuada por una persona natural que tiene inicio de actividades como empresario individual; así como sobre la situación de dividendos de sociedades anónimas extranjeras, pertenecientes al mismo contribuyente y que mantiene estos bienes en su patrimonio personal.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que una persona natural posee dos bienes raíces no agrícolas los cuales fueron adquiridos en el año comercial 2011. En el año comercial 2009 la persona natural inició actividades en la Primera Categoría, con el fin de ejercer la actividad de explotación de un predio agrícola, tributando desde ese momento la renta efectiva según contabilidad completa (empresario individual).

De esta forma, indica que sólo para efectos tributarios, los dos bienes raíces no agrícolas forman parte del patrimonio de la persona natural, y el predio agrícola forma parte del patrimonio del empresario individual.

Dicha situación es acreditable mediante el balance, el cual da cuenta de los activos y pasivos que conforman el patrimonio del empresario individual, estando sólo registrado en su contabilidad el predio agrícola, y no los bienes raíces no agrícolas.

Agrega, que la persona natural pretende vender ambos bienes raíces no agrícolas, para lo cual necesita confirmar los siguientes criterios:

- 1) El hecho que la persona natural tenga inicio de actividades en la Primera Categoría por la explotación de un predio agrícola, y demuestre por esta actividad la renta efectiva según contabilidad completa, en nada afecta a la tributación de los bienes raíces no agrícolas que no forman parte del patrimonio del empresario individual, debido a que se trata, para efectos tributarios, de dos contribuyentes distintos; la persona natural contribuyente del Impuesto Global Complementario (IGC) y el empresario individual contribuyente del Impuesto de Primera Categoría (IDPC).

Por consiguiente, indica, la persona natural podrá acceder al ingreso no renta de la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, con el tope de por vida de 8.000 UF, puesto que por tales bienes raíces la persona natural (distinto del empresario individual), no es un contribuyente que determina el IDPC sobre rentas efectivas.

- 2) Sólo sería considerado un contribuyente que determina el IDPC sobre rentas efectivas, para efectos de la tributación de la ganancia de capital de la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, en el caso que enajenara el predio agrícola, el cual sí forma parte del patrimonio del empresario individual.
- 3) En el caso que el empresario individual, previo cumplimiento de los requisitos, decida tributar el IDPC bajo el régimen de renta presunta (actividad agrícola), o bajo el régimen simplificado del artículo 14 ter letra A), o bien, bajo el régimen de renta efectiva según contrato, no cambia en nada los criterios expuestos en los números 1) y 2) anteriores, puesto que sigue siendo el empresario individual un contribuyente distinto de la persona natural para efectos tributarios.
- 4) Por otro lado, añade que si la persona natural mantuviese en su patrimonio personal (y no en el patrimonio de la empresa individual) la propiedad de acciones de sociedades anónimas extranjeras, y percibe dividendos, éstos deben ser tributados con IDPC y con IGC, acreditando inmediatamente el primero en contra del segundo. En este caso, consulta si se considera que la persona natural es un contribuyente que determina IDPC sobre rentas efectivas.

II.- ANÁLISIS:

1.- Bienes raíces.

En primer lugar, cabe señalar que en el requerimiento se expresa que la persona natural que indica posee dos bienes raíces no agrícolas adquiridos el año comercial 2011 que integran su patrimonio personal.

Teniendo en consideración lo anterior, le resulta aplicable el régimen especial de tributación contenido en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017¹, que grava la enajenación a partir de la indicada fecha, de bienes raíces ubicados en Chile o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad adquiridos a partir del 1° de enero de 2004, el cual contempla un ingreso no constitutivo de renta hasta un máximo de 8.000 UF, condicionado, por una parte, a la ausencia de relación entre enajenante y adquirente², y en los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos, al transcurso de los plazos mínimos de uno o cuatro años que deben mediar entre la adquisición o construcción y la posterior enajenación del bien raíz o de los derechos o cuotas sobre aquel³.

2.- Empresa individual.

El N°1, del artículo 41 de la LIR, que regula la corrección monetaria del capital propio y de los activos y pasivos que deben practicar los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general, establece que formarán parte del capital propio tributario los valores del empresario que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo aquellos contribuyentes que sean personas naturales excluir de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en la Primera Categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa.

Respecto de los bienes raíces no agrícolas que indica, dado que estos no corresponden al giro, actividades o negociaciones de la empresa individual, deben excluirse de la contabilidad de ésta, integrando el patrimonio personal del empresario individual.

Considerado lo anterior, de acuerdo al Oficio N°1025 del 2019, solo en aquellos casos en que la persona natural ha asignado el inmueble a su empresa individual y, por tanto, dicho inmueble se encuentre formando parte de la contabilidad de la referida empresa individual, no podrá acogerse a la tributación prevista en la norma citada, por aplicación de la exclusión efectuada por el inciso tercero, del N°8 del artículo 17 de la LIR.

3.- Dividendos correspondientes a acciones de sociedades anónimas extranjeras.

Las rentas correspondientes a dividendos pagados por dichas sociedades, percibidos por el contribuyente que indica, cuyas acciones están en su patrimonio personal y no en el de la empresa individual, están afectos a IDPC y a IGC.

¹ La letra e), del N°8, del artículo 1° de la Ley N°20.780 de 2014, sustituyó íntegramente a partir del 1° de enero de 2017, el N°8, del artículo 17 de la LIR. Posteriormente la primera norma fue modificada parcialmente por el literal iv), de la letra d), del N°1, del artículo 8° de la Ley N°20.899 de 2016.

² De acuerdo a lo indicado en el artículo 17, N°8, inciso segundo, de la LIR, constituirá siempre renta sujeta a la tributación con IGC o IA, sobre la renta percibida o devengada que corresponda, el mayor valor obtenido en la enajenación de toda clase de bienes, en los siguientes casos: (i) en las enajenaciones que efectúen 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; (ii) en las enajenaciones efectuadas con una empresa o sociedad en la que tenga intereses. Se entiende que el enajenante tiene interés en una empresa o sociedad cuando existe una vinculación patrimonial o un interés económico entre el enajenante y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta; (iii) en las enajenaciones efectuadas al cónyuge o a sus parientes, ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad; (iv) en las enajenaciones o cesiones efectuadas a empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N°18.045, cualquier sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo las que se efectúen al cónyuge o a los parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c), de este último artículo.

³ De acuerdo a lo indicado en el párrafo tercero, de la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, no constituirá renta el mayor valor que se determine 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 transcurridos cuatro años desde la adquisición o construcción. En todos los demás casos no constituirá renta el mayor valor que se determine cuando entre la fecha de adquisición y enajenación transcurra un plazo no inferior a un año. Se pierde el ingreso no renta de 8.000 UF si la enajenación se efectúa antes de transcurridos los plazos indicados, debiendo la totalidad del mayor valor obtenido tributar con IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta devengada o percibida a elección del enajenante.

Por otro lado, cabe considerar que el contribuyente que indica tendrá derecho a usar como crédito en Chile los impuestos pagados o retenidos en el extranjero por concepto de dividendos y retiros de utilidades, conforme a lo dispuesto en el párrafo final, del N°2, de la letra A), del artículo 41 A de la LIR.

III.- CONCLUSIONES:

Por las consideraciones precedentemente analizadas, en relación a sus consultas se puede señalar lo siguiente:

- a) En relación al N° 1) de su presentación, una persona natural que tenga inicio de actividades como empresario individual en la explotación de predios agrícolas y declara dichas rentas efectivas en la Primera Categoría, según contabilidad completa, podrá acceder al tratamiento tributario previsto en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, respecto de los bienes raíces no agrícolas que indica, bajo la condición que estos integren su patrimonio personal, esto es, que no estén incluidos en el patrimonio de la empresa.
- b) En cuanto al N° 2) de su requerimiento, el mayor valor obtenido en la enajenación de los predios agrícolas, que forman parte del patrimonio del empresario individual que declara sus rentas efectivas según contabilidad, se sujetará a la tributación general, conforme a lo establecido en el inciso tercero del N°8, del artículo 17 de la LIR, esto es, IDPC e IGC, de acuerdo al régimen tributario al que se encuentre sujeto el contribuyente.
- c) Si el empresario individual decide tributar por la explotación del predio agrícola bajo las reglas de la letra A), del artículo 14 ter de la LIR no se alteran las conclusiones anteriores, siendo de cargo del contribuyente acreditar que los inmuebles no agrícolas que se pretenden enajenar forman parte de su patrimonio personal y no de la empresa individual. Sin perjuicio de lo anterior, se le aplica el tratamiento tributario de la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR al empresario individual que tributa bajo el régimen de renta presunta por la explotación del predio agrícola, y enajena dicho predio estando sujeto a dicho régimen.
- d) Si la persona natural recibe en su patrimonio personal dividendos desde una sociedad anónima extranjera, afectos a IDPC y a IGC, no determinaría IDPC sobre renta efectiva si las acciones de la sociedad extranjera no están asignadas ni integran el activo de su empresa individual sujeta a contabilidad completa o simplificada.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1377 del 16-05-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos