

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ARTS. 5, 17 N° 8 LETRA B)
(ORD. N° 1.437 DE 29.04.2022).**

Adjudicación de bien raíz tras partición parcial de una comunidad hereditaria.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación tributaria en la adjudicación de un bien raíz tras la partición parcial de una comunidad hereditaria.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una comunidad hereditaria tiene, entre otras actividades, el alquiler de bienes inmuebles amoblados o con equipos y maquinarias, la compra, venta y alquiler (excepto amoblados) de inmuebles.

La referida comunidad hereditaria realizó inicio de actividades en julio de 2016 para continuar con la administración y aprovechamiento de los bienes heredados al fallecimiento del padre de familia, bienes inmuebles que fueron declarados en la contabilidad al iniciar actividades.

Durante 2018 se celebró un contrato de arrendamiento con opción de compra respecto de un predio agrícola declarado dentro de la contabilidad. Indica que erróneamente la comunidad hereditaria reconoció el canon mensual de arrendamiento como ingreso dentro de su contabilidad, declarándose anualmente en el respectivo formulario de declaración anual de impuestos.

Asimismo, las personas naturales (herederos) que concurrieron por sí a la firma del contrato de arriendo también declararon estos ingresos como personas naturales impactando directa y sustancialmente en el monto a pagar por concepto de impuesto global complementario.

Con la finalidad de dar orden y concordar con la realidad la situación referente al bien raíz objeto de la consulta, en diciembre de 2021 los comuneros suscribieron una liquidación y partición parcial de bienes, liquidando la comunidad sólo respecto al bien inmueble declarado dentro de la contabilidad de la sucesión y sobre el cual se celebró el contrato de arrendamiento con opción de compra.

Tras agregar que la referida escritura de liquidación parcial se celebró para corregir el error de haber introducido dentro de la contabilidad de la sucesión un bien raíz y comenzar a tributar exclusivamente cada uno de los herederos como personas naturales en sus impuestos personales, consulta:

- 1) Si la liquidación y partición parcial de bienes de la comunidad, sólo respecto al bien inmueble erróneamente declarado dentro de la contabilidad de la sucesión, es un instrumento jurídico que le basta al Servicio para respaldar la corrección del error de haber introducido dentro de la contabilidad el inmueble.
- 2) Entendiendo que se practicó una liquidación y partición parcial de bienes de la comunidad y con ello una adjudicación de un inmueble a las personas naturales que componen la sucesión hereditaria en caso de enajenar el bien inmueble adjudicado, si corresponde considerar que las personas naturales dueñas tributarán conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto letra b) del artículo 17 de la LIR [sic], esto es, pudiendo utilizar como ingreso no renta el tope de 8.000 unidades de fomento (UF) y el impuesto sustitutivo.
- 3) Teniendo en consideración que la comunidad mantiene en su haber otros activos y en el caso que continúe ejerciendo la actividad de su giro ¿es posible y tributariamente correcto que la comunidad hereditaria se convierta en una sociedad por acciones con un capital conformado por el resto de los activos que se mantienen en el dominio de la sucesión?
- 4) Considerando que se podría aplicar la figura de conversión de la comunidad hereditaria a una sociedad por acciones, ¿es posible que el aporte de los bienes sea realizado a valor tributario o se deben contabilizar con otro método?

II ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) establece la regla general respecto de las rentas de una comunidad hereditaria en el sentido que las rentas efectivas o presuntas corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común¹.

¹ Ver Oficios N° 820 de 2022 y N° 1699 de 2016.

Solo por excepción, mientras las cuotas de los comuneros en el patrimonio común no se determinen y – en todo caso– hasta por el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, el patrimonio hereditario indiviso se considera como la continuación de la persona del causante y goza y le afectan, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR.

Transcurridos tres años desde la apertura de la sucesión termina la referida ficción legal de modo que si los comuneros hereditarios continuaran con la explotación del giro del causante más allá de ese periodo, las rentas correspondientes deben ser declaradas en proporción a la participación de cada comunero en el patrimonio común.

Por otra parte, al reconocer fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, ésta debe considerarse, mientras dura dicha ficción, como empresa individual y conforme con ello puede convertirse en sociedad de cualquier clase², al tenor de lo dispuesto por el actual inciso cuarto del artículo 69 del Código Tributario.

Aclarado lo anterior, y en relación con la consulta N° 1) del Antecedente, es admisible la escritura de liquidación y partición parcial de bienes de la comunidad y sus respectivas inscripciones en el Conservador de Bienes Raíces con el objeto de acreditar la asignación del bien raíz a los comuneros como resultado de la liquidación de la comunidad.

En cuanto a la consulta N° 2) del Antecedente, el mayor valor obtenido por una persona natural en la enajenación de un inmueble situado en Chile, y que no se encuentre asignado a su empresa individual, podría calificar como un ingreso no constitutivo de renta, de concurrir los requisitos establecidos en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Esto es, que la enajenación se hubiera efectuado a un no relacionado y que entre la fecha de adquisición y enajenación haya transcurrido un plazo que exceda de un año³. Para estos efectos debe tenerse como fecha de adquisición la de la apertura de la sucesión⁴.

El mayor valor que se determine queda liberado de impuesto por la suma que no exceda de 8.000 UF o de su saldo. El mayor valor que exceda en todo o en parte este límite se grava con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, o bien con un impuesto único y sustitutivo de 10%, a elección del enajenante.

Respecto de la consulta N° 3) del Antecedente, si los comuneros resuelven continuar sus actividades como sociedad por acciones, y en atención a que habrían transcurrido más de tres años desde la apertura de la sucesión, para efectos tributarios los contribuyentes son los comuneros y no la sucesión propiamente tal, por lo que no corresponde aplicar los efectos tributarios de la conversión de una empresa en sociedad.

Por lo tanto, en esta situación, procedería la creación de una compañía a la que se debería aportar como capital inicial los respectivos activos. En tal caso no es posible ampararse bajo el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario (que inhibe al Servicio de ejercer sus facultades de tasación en caso de reorganizaciones de empresas), por cuanto ni la comunidad hereditaria ni los comuneros actuando de consuno califican como empresa individual, societaria o contribuyente del artículo 58, N° 1, de la LIR, cuya continuación requiere el referido inciso quinto.

En cuanto a la última consulta, los comuneros pueden aportar los bienes a la constitución de una sociedad al precio que ellos estimen conveniente, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de tasación que tiene este Servicio de acuerdo al artículo 64 del Código Tributario⁵.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La asignación del inmueble a los comuneros se puede acreditar con la escritura de liquidación y partición parcial de bienes de la comunidad y sus respectivas inscripciones en el Conservador de Bienes Raíces sin perjuicio de las facultades de fiscalización que tiene este Servicio.

² Oficio N° 1699 de 2016.

³ Este plazo será de cuatro años en caso de una enajenación de un bien raíz producto de una subdivisión de terrenos, urbanos o rurales, o derivado de la construcción de edificios por pisos o departamentos, incluyendo en este caso las bodegas y los estacionamientos, el que se contará desde la adquisición o la construcción, según corresponda.

⁴ Apartado 4.6.3.2. de la Circular N° 43 de 2021 (página 21).

⁵ El inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario establece que cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporeal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

- 2) El mayor valor obtenido por una persona natural en la enajenación de un bien raíz que resulte de la partición de una comunidad hereditaria podrá constituir un ingreso no renta hasta la suma total de 8.000 UF, en la medida que se cumplan los requisitos de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.
- 3) En caso de que los comuneros resuelvan continuar sus actividades como sociedad por acciones no corresponde aplicar los efectos tributarios de la conversión de una empresa individual en sociedad. En cambio, son aplicables las normas generales relativas a la constitución de una sociedad y el aporte o enajenación de bienes como capital inicial.
- 4) El aporte de los bienes a la constitución de una sociedad se podrá efectuar al valor que estimen necesario los comuneros, sin perjuicio del ejercicio de poder ejercer este Servicio sus facultades de tasación.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1.437 del 29-04-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos