

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 LETRA B) Y PÁRRAFO
SEGUNDO – LEY N° 20.780 DE 2014 – ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO – LEY N°
21.210 DE 2020 – ARTÍCULO VIGÉSIMO TERCERO TRANSITORIO – CÓDIGO CIVIL –
ART. 1796, ART. 1900, ART. 2312 N° 1 – CIRCULAR N° 43 DE 2020
(ORD. N° 1540, DE 24.05.2023)**

Tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles que fueron terminados de adquirir en distintas fechas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, y de los antecedentes aportados¹, dos cónyuges separados de bienes eran copropietarios de varios inmuebles adquiridos antes y después del 1° de enero de 2004 – dueños cada uno del 50% de esos bienes–.

Tras agregar que en 2010 se realizó la partición de los bienes poseídos en comunidad, luego de lo cual, cada cónyuge quedó como dueño exclusivo de inmuebles específicos, en lo fundamental, consulta sobre el tratamiento tributario del mayor valor obtenido ante la eventual venta a un tercero de esos inmuebles respecto de los cuales solo una parte se adquirió después del 1° de enero de 2004 y la otra parte se adquirió con anterioridad a esa fecha, estimando que, en este caso corresponde calcular una exención (sic)² parcial solo aplicable al 50% de cada inmueble.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, y previo a responder lo consultado, es necesario referir algunos aspectos deslizados en su presentación:

- a) Según se desprende de los antecedentes aportados, los cónyuges (separados de bienes), al adquirir en partes iguales (en fechas distintas) cada uno de los inmuebles, conformaron respecto de dichos inmuebles una copropiedad de cosas singulares, individualmente considerados.
- b) Luego, los cónyuges se enajenaron recíprocamente sus respectivos derechos sobre los inmuebles a fin de completar el 100% de la propiedad respecto de cada uno de ellos – a través de una permuta–. En otras palabras, estrictamente la comunidad respecto de cada inmueble no termina en virtud de una singularización de derechos preexistentes sino como consecuencia de reunirse las cuotas en una sola persona, conforme con lo dispuesto en el N° 1 del artículo 2312 del Código Civil.

En efecto, aun cuando la escritura pública en que consta el acto mediante el cual los cónyuges dieron término a la comunidad se denomina de “adjudicación y liquidación de comunidad”, en este caso no existió una división del haber común ni una adjudicación de los bienes³.

- c) En consecuencia, al menos para fines tributarios y sin perjuicio de su validez desde el punto de vista civil, así como del tiempo transcurrido desde su celebración⁴, se entiende que los cónyuges permutaron sus respectivos derechos sobre los inmuebles.
- d) Por lo tanto, cada cónyuge enajenó al otro sus respectivos derechos sobre cada inmueble, de modo tal que, para cada inmueble, una parte fue adquirida al comprar en comunidad y la otra al permutarse los respectivos derechos.

¹ Escritura pública de separación total de bienes y liquidación de sociedad conyugal de fecha 08.07.1997 y escritura pública de adjudicación y liquidación de comunidad de fecha 22.07.2010.

² No se trata propiamente de una exención, sino más bien de un ingreso no renta en los términos del artículo 17 de la LIR.

³ En este sentido, si bien los documentos aportados utilizan el término “adjudicación”, estrictamente los cónyuges no recibieron bienes determinados en pago de sus cuotas, sino un porcentaje de derechos del otro cónyuge, motivo por el cual la fecha de adquisición de los bienes no se retrotrae a la fecha en que se formó la comunidad –como ocurre en el caso de una adjudicación con efectos declarativos–, sino a la fecha en que efectivamente se enajenaron los derechos.

⁴ Conforme con el artículo 1796 del Código Civil, la compraventa entre cónyuges no separados judicialmente es nula. Esta regla, por remisión del artículo 1900 del mismo cuerpo normativo, es aplicable a la permuta.

Precisado lo anterior, y ahora respecto del tratamiento tributario del mayor valor obtenido al enajenar cada cónyuge sus respectivos inmuebles, se tiene presente lo siguiente:

- (i) Conforme con el inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, 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 impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas, siempre que hayan sido adquiridos antes del 1° de enero de 2004, cualquiera sea la fecha de su enajenación, se sujetará a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014.

Por su parte, el artículo vigésimo tercero transitorio de la Ley N° 21.210 estableció que, para aplicar la regla del numeral XVI señalado, se entenderá que las operaciones fueron realizadas por contribuyentes que determinaban el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas si, al momento de su enajenación, los bienes formaban parte del giro, actividades o negociaciones de su empresa individual.

- (ii) Cabe recordar que en la LIR vigente al 31 de diciembre de 2014 el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces podía constituir, bajo ciertas circunstancias, un ingreso no renta, sin topes, a diferencia de lo que ocurre con la LIR vigente a partir de 2017, en que, si se cumplen ciertos requisitos, constituye un ingreso no renta, pero con tope de 8.000 UF.
- (iii) Ahora bien, la norma transitoria referida en los párrafos anteriores trata del 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”. Si bien la consideración a los derechos o cuotas respecto de un bien raíz se aplica, en principio, a los bienes raíces poseídos en comunidad, nada impide aplicar ese mismo criterio (considerar el derecho o cuota de dominio) cuando el bien raíz, como en el presente caso, es adquirido en partes y, por lo tanto, en fechas distintas, pero por el mismo titular.

A partir de lo anterior, el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación del inmueble se determina distinguiendo la fecha en que fueron adquiridos los derechos sobre el respectivo inmueble:

- 1) Si los derechos fueron adquiridos antes del 1° de enero de 2004 se aplicará el tratamiento tributario vigente al 31 de diciembre de 2014, beneficiándose, por tanto, del ingreso no renta, sin tope de 8.000 UF.
- 2) Si los derechos fueron adquiridos a contar del 1° de enero de 2004, corresponderá tributar por el mayor valor obtenido sobre dicha parte de acuerdo con las reglas establecidas en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

Para el cálculo del impuesto a pagar, según corresponda, por dicha parte, el mayor valor deberá determinarse conforme con la misma norma referida previamente⁵.

En el caso de los derechos adquiridos como consecuencia de la permuta, el valor de adquisición del bien respectivo corresponderá al monto por el cual fue valorizado el 50% del inmueble transferido en la escritura en que se puso término a la copropiedad, reajustado de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la adquisición –inscripción de la escritura que puso término a la comunidad– y el mes anterior a la enajenación.

- 3) Finalmente, cabe precisar que el tratamiento tributario expuesto no se ve alterado por el hecho que la permuta se haya verificado entre cónyuges. En este sentido, las normas de relación contenidas en el párrafo segundo del N° 8 del artículo 17 de la LIR, no son aplicables en operaciones entre cónyuges; pero, deberán evaluarse respecto de las enajenaciones de los bienes inmuebles que efectúe cada cónyuge a un tercero.

⁵ Instruida en Circular N° 43 de 2020.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) Tratándose de un inmueble en que una parte fue adquirida antes del 1° de enero de 2004 y la parte restante con fecha posterior, deberá aplicarse a cada parte el tratamiento tributario que le corresponda según la legislación aplicable a la fecha de adquirirse cada parte, cumpliendo los requisitos legales respectivos.
- 2) El tratamiento anterior no se ve alterado por el hecho que los comuneros hayan sido cónyuges a la fecha de la permuta de las cuotas.
- 3) En el caso de la permuta, se considera como valor de adquisición el monto por el cual fue valorizado el inmueble en la escritura pública que puso fin a la copropiedad, reajustado conforme con la letra b) de N° 8 del artículo 17 de la LIR.

CAROLINA SARA VIA MORALES
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1540, del 24.05.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos