

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21 - CIRCULARES N° 45, DE 2013 Y N° 71, DE 2015. (Ord. N° 1707, de 28-07-2017)

APLICACIÓN DE PRESUNCIÓN DE RETIRO ESTABLECIDA EN EL INCISO 3° DEL ARTÍCULO 21 DE LA LIR, EN LA SITUACIÓN QUE SE INDICA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en particular, acerca del gravamen por el uso y goce de bienes de la empresa, establecida en el inciso 3° de la referida disposición.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que una sociedad de responsabilidad limitada, que posee como giro, entre otros, la compra, venta y arrendamiento de inmuebles, tiene entre sus activos un inmueble que alberga doce locales comerciales, individualizados con distintas direcciones, a los que la Municipalidad respectiva ha otorgado diferentes patentes comerciales, los cuales se arriendan a personas distintas. Uno de dichos locales fue entregado en arrendamiento a un socio, en su calidad de empresario individual, quien desarrolla allí su giro textil y paga a la sociedad la correspondiente renta de arrendamiento.

El local comercial que origina la consulta es parte de un inmueble mayor, que cuenta con un único rol de avalúo fiscal.

La Dirección Regional que efectúa la consulta manifiesta por una parte, que le asisten dudas respecto de la aplicación de la presunción por el uso de bienes, considerando que el texto legal exige que el uso o goce del bien del activo de la empresa o sociedad no sea necesario para producir la renta. Ello, por cuanto la sociedad arrendadora registra, dentro de las operaciones que comprende su giro, el de compraventa y alquiler, de inmuebles propios o arrendados, y es en este contexto en el que se entregó en arrendamiento el local comercial a un socio de la empresa.

Por otra parte, se consulta si es posible aplicar una proporcionalidad a la base imponible de este impuesto, toda vez que dicha base imponible corresponde al 11% del avalúo fiscal total del inmueble y el arriendo al socio se efectúa sólo respecto de uno de los doce locales comerciales que forman parte del referido inmueble.

II.- ANÁLISIS.

El literal iii.-, del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR^[1], grava con el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Adicional según corresponda, más una tasa adicional del 10%, entre otros, a los socios de una sociedad de personas que sean contribuyentes de los referidos impuestos, por el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la sociedad respectiva.

Por su parte, el inciso final del artículo 21 de la LIR, prescribe que se considerará que el beneficio se ha conferido al propietario, socio o accionista, cuando el beneficiario sea un cónyuge, hijo no emancipado legalmente, o bien, cualquier persona relacionada con el propietario, socio o accionista, en los términos del artículo 100 de la Ley de Mercado de Valores.

Para estos efectos, la norma presume de derecho que el valor mínimo de dicho beneficio, para el caso del uso o goce de bienes raíces, asciende al 11% del avalúo fiscal, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.

La misma norma preceptúa que del valor mínimo calculado conforme con la regla anterior, podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, aplicándose a la diferencia la tributación indicada.

Por lo expuesto, en primer lugar, cabe señalar que para que se configure la tributación del literal iii.-, del inciso 3° de la norma referida, se requiere que el propietario, socio o accionista beneficiario del uso o goce de un bien de la empresa, sea un contribuyente de Impuesto Global Complementario o Adicional, o un beneficiario relacionado con este propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad que entrega el beneficio.

Este primer requisito no se cumpliría en el caso que se consulta, toda vez que el beneficiario del uso y goce del inmueble sería un socio que tiene el carácter de empresario individual, y que por lo tanto tributa con el Impuesto de Primera Categoría respecto de las rentas que obtenga desde la sociedad referida. Lo anterior, siempre que la inversión en los derechos sociales de la sociedad de personas respectiva forme parte del activo de la empresa individual señalada.

La norma de relación establecida en el inciso final del artículo 21 de la LIR, tampoco se aplicaría en este caso, pues esta normativa también parte del supuesto que exista un propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad propietaria del activo que se entrega para su uso o goce, afecto a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, y que el beneficio del uso o goce se entregue a un relacionado con dicho propietario, socio o accionista.

En consecuencia, no procedería en este caso la tributación establecida en el inciso 3° del artículo 21 de la LIR, por el uso y goce de los bienes de la empresa.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe considerar que este Servicio se encuentra habilitado para aplicar la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el precio o valor asignado al arrendamiento resulte ser 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.

Por otra parte, y si bien, como ya se señaló, no aplica en este caso concreto la tributación establecida en el literal iii.-, del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, se responde igualmente su consulta sobre esta norma en el sentido de que no constituye una exigencia que la entrega o el uso de los bienes sean efectuados a título gratuito, pudiendo efectuarse a título oneroso. La norma exige la existencia de un beneficio que represente el uso o goce del bien, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, otorgado al propietario, socio o accionista, a su cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100 de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, incluso si a cambio del beneficio se ha pagado una contraprestación en dinero, autorizando la rebaja de las sumas efectivamente pagadas por el beneficio.

Por lo tanto, no es óbice para la aplicación de este impuesto que la sociedad arrendadora tenga dentro de su giro el arrendamiento de inmuebles y que el socio arrendatario pague una renta por el uso del inmueble.

En cuanto a la base imponible, es efectivo que la presunción que efectúa la ley, en el sentido de que el beneficio asciende al 11% del avalúo fiscal, por su naturaleza de presunción de derecho, no admite prueba en contrario. Sin embargo, si el inmueble que motiva la aplicación de la presunción no cuenta con un rol de avalúo independiente para los efectos del pago del impuesto territorial, estando incluido en el rol de un predio de mayor superficie que sería utilizada por otras personas, dicha presunción del 11% no puede aplicarse sobre la totalidad del avalúo, sino que sólo sobre la proporción que corresponda a la parte del inmueble que constituye el beneficio para el socio respectivo.

III.- CONCLUSIÓN.

Es requisito para la aplicación de la tributación establecida en el literal iii.-, del inciso 3° del artículo 21 de la LIR, que el beneficio por uso o goce de un bien del activo de la empresa o sociedad sea otorgado a un propietario, socio o accionista que tenga el carácter de contribuyente de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional. Dicho requisito no se cumpliría en el caso que se consulta, toda vez que el beneficiario del uso y goce del inmueble sería un socio que tiene el carácter de empresario individual, y que por lo tanto tributa con el Impuesto de Primera Categoría respecto de las rentas que obtenga desde la sociedad referida. Lo anterior, siempre que la inversión en los derechos sociales de la sociedad de personas respectiva forme parte del activo de la empresa individual señalada.

Por otra parte, no es impedimento para la aplicación de la tributación establecida en la norma recién citada que el bien se entregue al propietario, socio o accionista a través de un título oneroso, pudiendo rebajarse de la base imponible afecta al Impuesto Global Complementario o Adicional, más la tasa adicional del 10%, las sumas pagadas por tal beneficio.

Por último, si el inmueble del activo de una empresa que se entrega en uso o goce a un propietario, socio o accionista, corresponde solo a una parte de un inmueble de mayor entidad, atendido que la parte restante es utilizada por otras personas, y no tiene un rol de avalúo independiente de éste, no procede aplicar la presunción del 11% sobre el avalúo total, sino que sólo sobre aquella parte del avalúo que corresponda a la porción del inmueble que efectivamente ha sido entregada para el uso o goce del propietario, socio o accionista, correspondiendo a los contribuyentes que se encuentren en tal situación aportar los antecedentes conducentes a acreditar de modo fehaciente que el beneficio otorgado por la empresa recae sólo en una parte del inmueble.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1707, de 28.07.2017

Subdirección Normativa

[1] En su redacción dada por la Ley N° 20.630, vigente desde el 1° de enero de 2013, cuyas instrucciones de este Servicio están contenidas en la Circular N° 45 de 2013. La Ley N° 20.780 sustituye el artículo 21 de la LIR a partir del 1° de enero de 2017, introduciendo algunas modificaciones a los hechos gravados en esta norma, pero el punto particular que se consulta no resulta afectado por la referida modificación legal. Las instrucciones de este Servicio sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, se encuentran contenidas en la Circular N° 71 de 2015.