

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N°8, LETRA B), ART. 18, ART. 20, N°5 - LEY N° 20.630 - OFICIOS N° 12, DE 2011 Y N° 210, DE 2012. (ORD. N° 1840, DE 23.06.2016)

SOLICITA RATIFICACIÓN DE CRITERIO DE CALIFICACIÓN DE INGRESO NO RENTA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar criterios establecidos en los oficios N°12, de 2011 y N°210 de 27.01.2012, en el sentido que la utilidad proveniente de la venta de un inmueble de propiedad de una Corporación sin fines de lucro constituida de acuerdo con las normas del título XXXIII del Código Civil, constituiría un Ingreso No Renta de acuerdo a la letra b), del N°8, del artículo 17, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Una Corporación Educacional de Derecho Privado sin fines de Lucro, cuya actividad es ser sostenedora de un colegio confesional ubicado en la comuna de XXXXX, actualmente está considerando ampliar su proyecto educacional, mediante el crecimiento de sus instalaciones, así como la expansión de su quehacer educacional y de investigación para incrementar su contribución al desarrollo cultural y educacional de la comunidad, mediante la creación de una nueva Universidad, para financiar su proyecto de inversión, está considerando la venta de un terreno de propiedad de dicha Corporación, adquirido el xx de xx de 19xx, donde actualmente se emplaza el Colegio que sostiene.

Es por ello que ha solicitado se confirme el criterio expuesto por el Servicio, en cuanto a que el mayor valor que la Corporación de derecho privado sin fines de lucro, constituida de acuerdo con las normas del Título XXXIII del Código Civil obtenga producto de la enajenación no habitual de un bien inmueble a un tercero no relacionado constituye un ingreso no constitutivo de renta, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 17 N°8 letra b) de la LIR. Los criterios señalados fueron sostenidos por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos en los Oficios N°12 de 06.01.2011 y N°210 de 27.01.2012 respectivamente.

En atención a ello, solicita confirmar los criterios expresados en los Oficios N°12, de 2011 y N°210 de 2012, dado que en el primero de ellos, el mayor valor proveniente de la venta de un inmueble constituiría un ingreso no renta para la Corporación, ya que se trataría de una venta no habitual de un bien inmueble a un tercero no relacionado de acuerdo a la letra b), del N°8, de la LIR, dicho criterio fue sostenido a razón de una consulta presentada por una Congregación religiosa, en cuanto señala que “no constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18 de la LIR.

Letra b), del N°8 del artículo 17, de la LIR: “Enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva de la Primera categoría”.

Respecto a la enajenación de bienes raíces, de conformidad al inciso primero del artículo 18 de la LIR, tributará con régimen general si se trata de operaciones que representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente.

Por otra parte, en el segundo Oficio citado una Fundación de derecho público considera vender en el futuro parte de un terreno operación que generaría un mayor valor, el que a su juicio no constituiría renta, pues la Fundación no es una empresa y la venta se efectuaría a un no relacionado y tampoco se encontraría dentro de los supuestos de habitualidad, de acuerdo con lo dispuesto por la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, los cuales serían:

- Que los bienes inmuebles no formen parte del activo de una empresa que declare cualquier clase de renta efectiva de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa.
- Que no sea habitual, en los términos del artículo 18 de la LIR.
- Que la venta no se efectúe a una empresa o persona relacionada con la vendedora.

En relación al primer requisito, el contribuyente sostiene que el Servicio ha interpretado el vocablo “empresa” como “toda organización individual o colectiva en que, utilizando capital y trabajo se persigue obtener un lucro o beneficio pecuniario” y que una Corporación sin fines de lucro no persigue un beneficio pecuniario, es posible afirmar que nuestra organización no califica como una empresa.

En relación al segundo requisito, el contribuyente argumenta que la venta no sería habitual, puesto que la adquisición del inmueble data de hace más de 25 años.

Y en relación al tercer requisito, la venta no se efectuará a empresa o personas relacionadas con la Corporación, se buscara vender a un no relacionado.

No obstante a lo anterior, el predio sería subdivido antes de su enajenación, con el objeto de venderlo en forma parcial, por consiguiente y conforme al inciso 3° del artículo 18 de la LIR, donde se señala que en los casos de subdivisión de terrenos, la venta posterior no se entiende habitual siempre que la enajenación no se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción (según corresponda), con total independencia de la fecha en que se haya realizado la subdivisión. Por tanto, la Corporación conservaría su carácter de vendedor no habitual aun cuando subdividiera el predio en forma previa a la venta, por haber transcurrido ya más de 28 años desde la fecha de adquisición del predio por la corporación.

II.- ANÁLISIS.

Las normas relativas a la tributación que afecta al mayor valor obtenido por la enajenación de bienes raíces, se encuentra contenida en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, la cual disponía como norma rectora sobre la materia, hasta antes de la modificación incorporada por la Ley N°20.630 , que no constituiría renta el mayor valor incluido el reajuste del saldo de precios, obtenido en la enajenación de bienes raíces, excepto respecto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Además de ello, si este tipo de operaciones eran efectuadas en forma habitual por el enajenante, el artículo 18 de la LIR establece que el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, teniendo presente que de acuerdo a su inciso 2°, cuando este Servicio determine que las operaciones antes indicadas son habituales, considerando el conjunto de circunstancias previas y concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate, corresponderá al contribuyente probar lo contrario, y, que en su inciso 3°, presumen de derecho que existe habitualidad en los casos de subdivisión de terrenos o construcción, en su caso. Asimismo, en todos los demás casos, se presume la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

Sin perjuicio de lo anterior, la norma contenida en el inciso 4°, del N°8, del artículo 17, de la LIR, disponía que tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces que hagan lo socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños de un 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tenga interés, se aplicará a dicha operación la tributación normal establecida en la Ley sobre Impuesto a la Renta, quedando gravada con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

A contar de la publicación de la Ley N°20.630, se efectuaron algunas precisiones al tratamiento tributario de las ganancias de capital en la enajenación de bienes raíces, en el sentido de que los únicos beneficiarios fueran las personas naturales y las sociedades de personas constituidas únicamente por personas naturales.

Dado lo anterior, el régimen tributario que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o bien derechos o cuotas que recaigan sobre ellos, podrá calificar como Ingreso No constitutivo de Renta, únicamente cuando dicha enajenación haya sido efectuada por personas naturales o sociedades de personas conformada exclusivamente por personas naturales y además de ello, se cumplan de manera copulativa, los siguientes requisitos.

Que dicha enajenación no sea producto de las operaciones descritas en el artículo 18 de la LIR, vale decir, el resultado de negociaciones o actividades realizadas en carácter de habitual por el contribuyente o en aquellas situaciones que el propio legislador presuma de habitualidad y el contribuyente no logre acreditar lo contrario y no se efectúe por 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 la que tenga interés, puesto que en dichos casos se aplicará lo dispuesto en el inciso 4°, del N°8, del artículo 17, de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, si la sociedad que enajena declara cualquier clase de renta efectiva de la primera categoría, sobre la base de un balance general según contabilidad completa y el bien raíz forma parte del activo, tributarán con el régimen general, vale decir, Primera Categoría e Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.

En atención a su consulta, los criterios que solicita confirmar, son los establecidos en los Oficios N°12 de 2011 y N°210 de 2012, ambos pronunciamientos emitidos con

anterioridad a la vigencia de la Ley N°20.630 que modificó los sujetos beneficiado con el otorgamiento de la calidad de Ingreso No Renta a las enajenaciones de bienes raíces.

Por consiguiente, teniendo presente las normas y observaciones legales antes señaladas, y de los criterios cuya confirmación se solicita, se puede informar lo siguiente.

1.- Que la modificación legal que incorporó la Ley N°20.630, vino a establecer requisitos específicos para acceder al beneficio establecido en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR.

2.- Que el mayor valor obtenido en la enajenación de un bien inmueble efectuado por una persona natural o una sociedad de personas constituida exclusivamente por personas naturales, serán en definitiva los únicos contribuyentes que podrán calificar como un Ingreso No constitutivo de Renta, siempre y cuando se den los requisitos indicados en la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Los criterios que solicita confirmar indicados en los Oficios N°12, de 06 de enero de 2011 y N°210 de 27 de enero de 2012, consideraron específicamente lo que señalaba para ese período la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, vale decir, antes de la modificación que incorporó la Ley N°20.630, por consiguiente y en relación a su consulta, la enajenación de un bien inmueble efectuado por una Corporación sin fines de lucro, constituida de acuerdo con las normas del título XXXIII del Código Civil no podrá considerarse un Ingreso No constitutivo de Renta, al no tratarse de una persona natural o una sociedad de personas constituida únicamente por personas naturales, por consiguiente, dicha operación estaría comprendida dentro del concepto de renta, afecta a la tributación del impuesto de primera categoría, establecido en el N°5, del artículo 20°, de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1840, de 23.06.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.