

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA C), N°1, ART. 17, N°8, ART. 39, N°3 - LEY N° 20.780, DE 2014 - CIRCULAR N° 44, DE 2016. (Ord. N° 2299, de 23-10-2017)

HABITUALIDAD EN LA PERMUTA DE BIENES RAÍCES O DE DERECHOS O CUOTAS RESPECTO DE TALES BIENES POSEÍDOS EN COMUNIDAD.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la habitualidad en la permuta de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad.

I. ANTECEDENTES.

Señala que su cliente, una persona natural, y la hermana de éste, son dueños en común de tres bienes raíces no agrícolas, los que adquirieron por sucesión por causa de muerte en el año 2013. A este respecto indica, que los referidos bienes se entregan actualmente en arrendamiento y que dichos hermanos tributan por las rentas de arrendamiento que perciben de acuerdo al porcentaje que a cada uno le corresponde en la aludida comunidad hereditaria.

Luego de indicar que su cliente es contribuyente del Impuesto Global Complementario (IGC), señala que las rentas de arrendamiento que aquel percibe tributan con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y con el IGC, en base a los respectivos contratos de arriendo; que no se dedica en forma habitual a la compra y venta de bienes raíces; y que no lleva contabilidad completa.

Agrega, que la hermana de su cliente, además, es dueña hace más de cuarenta años de una serie de bienes raíces agrícolas, los cuales también entrega en arrendamiento a terceros; que los referidos bienes corresponden a parcelas, alguna de las cuales se originaron de la subdivisión de lotes efectuadas hace más de diez años; que las rentas de arrendamiento que percibe tributan con el IDPC y con el IGC, en base a los respectivos contratos de arriendo; que no lleva contabilidad completa; y que no se dedica habitualmente a la compra y venta de bienes raíces.

Añade, que dado que a su cliente le interesa adquirir parte de los indicados bienes raíces agrícolas de propiedad de su hermana y que a ésta, a su turno, le interesa adquirir el 100% de los bienes raíces no agrícolas poseídos en comunidad, permutarán los señalados bienes en el precio que cada uno fije al efecto y de producirse un saldo a favor de alguno de ellos, dicho saldo se pagará en dinero.

En relación a los efectos tributarios de dicha operación indica que, ya que los referidos bienes no se enajenarán a sociedades en la que los enajenantes sean socios o tengan intereses, el mayor valor obtenido por la hermana de su cliente será un ingreso no constitutivo de renta (INR) por tratarse de bienes raíces adquiridos antes del 1° de enero de 2004 y que el mayor valor obtenido por su cliente se afectará con los impuestos correspondientes en la medida que supere las 8.000 UF. Lo anterior, atendido lo instruido en los Oficios N°s 510 de 2000, 2.511 de 2005 y 4.242 de 2006 y dispuesto por la Ley N° 20.780.

Por último, plantea la siguiente duda, considerando lo establecido en las letras b) e i) e inciso 4°, todos del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y lo instruido en los referidos oficios:

“El hecho de que en un sólo acto ambas personas compren y vendan más de un bien raíz o participación en comunidad, los transforma en habituales de acuerdo a la definición señalada por el artículo 18 de la Ley de la Renta.”.

II.- ANÁLISIS.

1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 1897 del Código Civil, la permuta *“es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro”*. Sin embargo, no sólo es permuta el contrato definido en los términos indicados, sino también aquel en que una parte se obliga a dar una cosa y la otra a pagar un precio por ella, cuando dicho precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa y esta última vale más que el primero, de acuerdo a lo preceptuado en los artículos 1793 y 1794 del referido Código. Por el contrario, si el precio se pactó en la forma indicada, pero el dinero vale más que la cosa, se considerará que el contrato es de venta, de acuerdo a los citados artículos.

En ambos casos, el aludido contrato de permuta es un título traslativo de dominio, que permitirá la enajenación de los bienes permutados en la medida que concurra el respectivo modo de adquirir.

Ahora bien, lo que determinará la existencia de un mayor o menor valor en la permuta en análisis será la comparación entre el costo tributario de los bienes que cada permutante da (enajena) y el precio de los bienes que cada permutante recibe a cambio.

A este respecto se debe tener presente, atendido lo dispuesto en el artículo 1900 del Código Civil, que cada permutante debe ser considerado vendedor de la cosa que da, y que el justo precio de ésta a la fecha del contrato se debe tener como el precio que paga por lo que recibe en cambio.

2. Por otra parte, dado que expresamente indica que los cánones de arrendamiento que su cliente percibe tributan, en base a los respectivos contratos, con el IDPC y el IGC, sin especificar a qué tipo de bienes raíces se refiere, se parte del supuesto que su cliente no sólo percibe rentas de arrendamiento provenientes de los indicados bienes raíces no agrícolas poseídos en comunidad, las que si bien se afectan con IGC, se encuentran exentas de IDPC, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 3, del artículo 39 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2016^[1], sino que percibe también rentas de arrendamiento provenientes de bienes raíces agrícolas, las que sí se afectan con los señalados impuestos, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del N° 1 del artículo 20, vigente a partir del 1° de enero de 2016^[2], y al N° 1 del artículo 54, ambos del referido cuerpo legal.

3. Ahora bien, las enajenaciones de bienes raíces agrícolas o no agrícolas, situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, efectuadas a partir del 1° de enero de 2017, por contribuyentes que determinen el IDPC sobre rentas efectivas, sean o no personas naturales, no se rigen por lo dispuesto en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a dicha fecha, ni por lo dispuesto en el numeral XVI, del artículo tercero.- de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 –disposición que contiene una norma de excepción aplicable a los bienes raíces adquiridos antes del 1° de

enero de 2004[3], entre otras normas-, por cuanto ambas se aplican, de acuerdo a su texto expreso, a personas naturales que no determinen IDPC sobre rentas efectivas. Por lo anterior, el mayor valor obtenido en las aludidas enajenaciones, realizadas por contribuyentes que determinen el IDPC sobre rentas efectivas, deberá gravarse conforme a las reglas del Título II de la LIR, con el IDPC e IGC o Impuesto Adicional (IA), según corresponda, por tratarse de rentas clasificadas en el N° 5, del artículo 20 de dicho cuerpo legal, todo ello, independientemente de la fecha en que tales bienes hayan sido adquiridos y las personas a quiénes los enajenen.

Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N°44 de 2016.

4. Cabe precisar, para efectos de lo indicado en el N° 3 precedente y conforme a la referida Circular, que se entiende que un contribuyente determina el IDPC sobre rentas efectivas cuando **durante el ejercicio** en que efectúa la enajenación del bien raíz situado en Chile, o de los derechos o cuotas respecto de tal bien raíz poseído en comunidad, tiene giro comercial o industrial o desarrolla una actividad de primera categoría, de aquellas clasificadas en el artículo 20 de la LIR, gravada con el IDPC (no exenta), las que determina sujeto al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la LIR; o al régimen de la letra A.-, del artículo 14 ter de la misma ley; o no las determina sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose incluido en el N° 1, la letra C), del artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, y considerando sólo los antecedentes que reseña en su presentación, se indica lo siguiente:

1. Que la operación descrita se considerará permuta, en caso de existir un saldo pagado en dinero, en la medida que éste sea menor al valor del bien que enajena el permutante que deba pagar dicho saldo. De lo contrario, se considerará compraventa.

2. Que a la operación descrita no resulta aplicable lo dispuesto en el N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, ni lo preceptuado en el numeral XVI, del artículo tercero. - de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, ya que los enajenantes actualmente determinarían el IDPC sobre rentas efectivas. En efecto, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, de artículo 20 de la LIR, ambos serían contribuyentes de dicho impuesto por los cánones de arrendamiento de bienes raíces agrícolas que perciben, acreditados mediante los respectivos contratos, considerándose incluidos en el N° 1, la letra C), del artículo 14 de la señalada ley.

3. Que, atendido lo concluido en el N° 2 precedente, el mayor valor que se obtenga producto de la operación descrita se afectará con los impuestos generales de la LIR, esto es, con IDPC e IGC, en los términos indicados.

4. Que al no resultar aplicable a la operación descrita lo dispuesto en el inciso final del numeral XVI, del artículo tercero. - de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, la habitualidad de los enajenantes no es un elemento que deba considerarse para efectos de determinar la tributación del mayor valor que se obtenga.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2299, de 23.10.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 39 de 2016.

[2] Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 37 de 2015.

[3] Dispone el inciso final del numeral XVI, del artículo tercero. - de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780: "Sin perjuicio de lo anterior, el mayor valor obtenido en las enajenaciones de los bienes de que trata este numeral, efectuada por los contribuyentes señalados en el inciso primero, cuando hayan sido adquiridos antes del 1 de enero de 2004, se sujetarán a las disposiciones de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.".