

Arrendamiento de viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, adquiridas hasta el 31.10.2010, y su traspaso.

Se ha solicitado a este Servicio dar respuesta a una serie de consultas relacionadas con el arrendamiento de viviendas económicas y su traspaso, considerando los beneficios tributarios contenidos en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sobre plan habitacional.

I ANTECEDENTES

Conforme a su presentación, solicita dar respuesta a las siguientes consultas:

- 1) Si una persona natural es dueña de viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, adquiridas antes del 1° de noviembre de 2010, ¿los ingresos que por concepto de rentas de arrendamiento produzcan dichas viviendas siguen estando exentos de Impuesto Global Complementario?
- 2) Si una persona natural es dueña de viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, y las aporta, antes del 1° de noviembre de 2010, a una sociedad por acciones que constituye, ¿los ingresos que por concepto de rentas de arrendamiento produzcan dichas viviendas siguen estando exentos de impuesto a la renta?, ¿están exentas de Impuesto Global Complementario las distribuciones que de dichas utilidades efectúe la referida sociedad?
- 3) Si se enajenan las viviendas económicas señaladas en el numeral 1) precedente, ¿el adquirente podrá gozar de la exención de impuesto a la renta respecto de los ingresos que por concepto de rentas de arrendamiento produzcan dichas viviendas, por tratarse de un derecho adquirido por éstas?
- 4) Si se enajenan las acciones de la sociedad señalada en el numeral 2) precedente, asumiendo que los ingresos y distribuciones allí referidos están exentos de impuesto a la renta, ¿el adquirente podrá seguir gozando de los mismos beneficios?
- 5) Si con posterioridad al 1° de noviembre de 2010 se heredan viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, adquiridas por el causante con anterioridad a dicha fecha, ¿el heredero mantiene los beneficios asociados a dichas viviendas?

II ANÁLISIS

El artículo 8° de la Ley N° 20.455 introdujo diversas modificaciones al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sobre plan habitacional, para limitar los beneficios de dicho cuerpo legal¹.

Conforme a las referidas modificaciones, que entraron en vigencia a partir del 1° de noviembre de 2010², en lo fundamental:

- a) Solo pueden acogerse a los beneficios establecidos en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, las personas naturales y hasta un límite de dos viviendas económicas adquiridas por acto entre vivos, nuevas o usadas³, excluyéndose, por texto expreso, las personas jurídicas de cualquier naturaleza⁴.
- b) Conforme al artículo 18 inciso segundo, las viviendas económicas o las cuotas de dominio sobre ellas que las personas naturales adquieran por sucesión por causa de muerte a contar del 1° de noviembre del año 2010, no se consideraban para el límite máximo establecido en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959.

¹ Las instrucciones pertinentes fueron impartidas mediante la Circular N° 57 de 2010.

² De acuerdo a los artículos quinto transitorio y sexto transitorio de la Ley N° 20.455 y con las limitaciones que la primera de las disposiciones señaladas dispuso.

³ Para estos efectos, la persona natural deberá computar como “una” vivienda económica tanto la adquisición de la totalidad del derecho real de dominio sobre aquella, como la adquisición de una cuota del referido derecho en conjunto con otros comuneros.

⁴ Con excepción de las corporaciones y fundaciones de carácter benéfico que adquieran por sucesión por causa de muerte o donación, viviendas económicas y derechos reales constituidos en ellas, que mantienen la exención de Impuesto de Herencias, Asignaciones y Donaciones que les beneficia, en los términos dispuestos en el artículo 1, inciso tercero, en relación con el artículo 16, ambos del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959.

En lo que respecta a la letra b), cabe señalar que la Ley N° 21.210 eliminó⁵ el inciso segundo del artículo 18 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, de modo que, a partir del 1° de marzo de 2020⁶, para computar el límite máximo individual de dos viviendas económicas por persona natural, se consideran tanto las adquiridas por acto entre vivos como por sucesión por causa de muerte.

Precisado lo anterior, se informa lo siguiente en relación a sus consultas, en el mismo orden en que fueron formuladas:

- 1) De acuerdo al artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.455, las modificaciones introducidas por el artículo 8° de dicha ley al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959 “no afectarán los beneficios y derechos que dicha norma otorga a los contribuyentes que, a la señalada fecha, sean propietarios de viviendas económicas”.

De este modo, los señalados contribuyentes, independiente de su naturaleza jurídica y del número de viviendas económicas de su propiedad, conservan los beneficios y derechos que les fueron otorgados sobre dichas viviendas en la medida que hayan sido adquiridas hasta el 31 de octubre de 2010.

Luego, los ingresos que por concepto de rentas de arrendamiento produzcan las viviendas económicas y obtenga la persona natural dueña de esas viviendas, adquiridas⁷ antes del 1° de noviembre de 2010 e independiente de su número, no deben considerarse para efectos del Impuesto Global Complementario⁸.

- 2) Conforme lo indicado en el numeral 1) precedente, las personas jurídicas conservaron los beneficios y derechos que les fueron otorgados sobre las viviendas económicas, independiente de su número, adquiridas hasta el 31 de octubre de 2010.

De este modo, si la persona natural dueña de las viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959 aportó dichas viviendas a una sociedad por acciones antes del 1° de noviembre de 2010⁹, los ingresos que por concepto de rentas de arrendamiento produzcan esas viviendas, independiente de su número, se encuentran exentos de Impuesto de Primera Categoría, salvo que la sociedad esté acogida al régimen del N° 8 del artículo 14, letra D), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en cuyo caso se encuentran liberadas de dicho impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que, tratándose de los regímenes de los N° 3 y 8 de la letra D) del citado artículo 14, es un requisito de entrada a esos regímenes y de mantención en los mismos que los ingresos que provengan del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces no agrícolas, en conjunto con los ingresos obtenidos en las demás actividades que establece la letra (c) del N° 1 del referido artículo 14 letra D), no excedan del 35% de los ingresos brutos del giro de la Pyme.

⁵ Artículo sexto de la Ley N° 21.210

⁶ De acuerdo al artículo segundo transitorio de la Ley N° 21.210 y con la limitación que dicho artículo dispuso.

⁷ Viviendas inscritas a nombre de la persona natural en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces respectivo hasta el 31 de octubre de 2010.

⁸ De acuerdo al artículo 15 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959.

⁹ Esto es, las viviendas se inscribieron a nombre de la sociedad en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces respectivo hasta el 31 de octubre de 2010.

Por otra parte, las referidas utilidades no se gravarán con impuestos finales en cabeza de los respectivos accionistas personas naturales (sin perjuicio de anotarse en el Registro REX y de someterse a los órdenes de imputación en los casos en que corresponda), salvo que la sociedad en cuestión se encuentre acogida al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, caso en el cual pasan a formar parte de la base imponible afecta a dichos impuestos¹⁰.

- 3) En caso que las viviendas económicas adquiridas hasta el 31 de octubre de 2010 sean enajenadas, los sucesivos adquirentes gozarán o no de los beneficios establecidos en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959 en la medida que, a su respecto, se cumplan los requisitos vigentes a la época de la respectiva enajenación.

Por lo anterior, si dichas viviendas son enajenadas, los ingresos que por concepto de rentas de arrendamiento produzcan no deberán considerarse para efectos del Impuesto Global Complementario del adquirente en la medida que éste sea una persona natural y solo respecto de un máximo de dos viviendas económicas (las que tengan la data más antigua de adquisición y siempre que no se encuentre copado dicho límite).

- 4) No se altera lo señalado en el numeral 2) precedente, tanto respecto de la sociedad por acciones, como respecto de sus accionistas, si se enajenan las acciones de dicha sociedad. Lo anterior, por cuanto la referida enajenación no implica alterar la propiedad de las viviendas económicas en cuestión, propiedad que continúa radicada en la sociedad.

De este modo, el nuevo accionista gozará del mismo tratamiento tributario que tenía el enajenante, en los términos señalados anteriormente.

- 5) Tras eliminarse el inciso segundo del artículo 18 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, para determinar si el heredero persona natural mantiene o no los beneficios de dicho cuerpo legal respecto de las viviendas económicas o cuotas de dominio sobre ellas adquiridas por sucesión por causa de muerte, se deberá efectuar la siguiente distinción:
 - (i) Si las viviendas económicas o cuotas de dominio sobre ellas fueron adquiridas¹¹ hasta el 29 de febrero de 2020: el heredero mantiene los beneficios del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sin importar el número de viviendas económicas que haya adquirido por sucesión por causa de muerte.
 - (ii) Si las viviendas económicas o cuotas de dominio sobre ellas fueron adquiridas por sucesión por causa de muerte a partir del 1° de marzo de 2020: el heredero mantendrá los beneficios del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, en la medida que, al momento de adquirir por sucesión por causa de muerte, no se encuentre ya copado el límite máximo de dos viviendas económicas.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, en términos esquemáticos, se concluye que:

- 1) En cuanto a las rentas de arrendamiento que produzcan las viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959:
 - a) Adquiridas por una persona natural hasta el 31 de octubre de 2010, independiente de su número, no deben considerarse para efectos del Impuesto Global Complementario de dicha persona natural.
 - b) Adquiridas por una sociedad por acciones hasta el 31 de octubre de 2010, independiente de su número, están exentos o liberados del Impuesto de Primera Categoría, dependiendo del actual régimen tributario de dicha sociedad.

¹⁰ Conforme al numeral (iv) del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, para determinar la base imponible afecta a impuestos finales, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su fuente u origen, ni si se trata de cantidades no afectas o exentas conforme a la ley.

¹¹ Los bienes, por sucesión por causa de muerte, se adquieren en dominio a la fecha de la apertura de la sucesión (hecho jurídico en virtud del cual los bienes del difunto pasan a sus sucesores) la que, de acuerdo al artículo 955 del Código Civil, corresponde al momento de la muerte del causante. Criterio contenido, por ejemplo, en la Circular N° 44 de 2016.

Las referidas utilidades no se gravan con impuestos finales en cabeza de los respectivos accionistas personas naturales (sin perjuicio de anotarse en el Registro REX y de someterse a los órdenes de imputación en los casos en que corresponda), salvo que la sociedad en cuestión se encuentre acogida al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, caso en el cual pasan a formar parte de la base imponible afecta a dichos impuestos.

2) Si se enajenan:

- a) Las viviendas económicas acogidas al Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, adquiridas hasta el 31 de octubre de 2010, los ingresos por concepto de rentas de arrendamiento que produzcan las referidas viviendas no deberán considerarse para efectos del Impuesto Global Complementario del adquirente en la medida que éste sea una persona natural y solo respecto de un máximo de dos viviendas económicas (las que tengan la data más antigua de adquisición y siempre que no se encuentre copado dicho límite).
- b) Las acciones de la sociedad por acciones, en el caso planteado, el nuevo accionista gozará del mismo tratamiento tributario que tenía el enajenante, en los términos de la letra a) anterior.

3) Respecto de las viviendas económicas o cuotas de dominio sobre ellas adquiridas por sucesión por causa de muerte, se debe distinguir si el heredero las adquirió por sucesión por causa de muerte antes del 1° de marzo de 2020 o a partir de esa fecha.

En el primer caso, el heredero mantiene los beneficios del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, sin importar el número de viviendas económicas que haya adquirido por dicho modo. En el segundo caso, el heredero mantendrá los beneficios en la medida que, al momento de adquirir los inmuebles por sucesión por causa de muerte, no se encuentre ya copado el límite máximo de dos viviendas económicas.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2625, de 18.11.2020
Subdirector Normativo
Dpto. de Técnica Tributaria