

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 8 LETRA B)
(ORD. N° 281 DE 27.01.2021).**

Aplicación del artículo 17, N° 8, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta en la enajenación de un bien raíz a un pariente en segundo grado por afinidad.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de las normas del artículo 17, N° 8, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la enajenación de un bien raíz a un pariente en segundo grado por afinidad.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un contribuyente de impuestos finales enajenará un bien raíz a un pariente en segundo grado de afinidad, esto es, al cónyuge de su nieta, quien lo adquirirá durante la vigencia de la sociedad conyugal existente entre ambos. Para efectos del análisis, propone se consideren dos escenarios respecto de la fecha de adquisición del bien raíz que se pretende enajenar: anterior al año 2004 y posterior a esa fecha.

Tras citar las normas pertinentes de la letra b) del N° 8 del artículo de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y el N° 5 del artículo 1725 del Código Civil, solicita confirmar:

- 1) Si constituye una enajenación entre partes relacionadas la venta de un bien raíz a título oneroso a un pariente en segundo grado de afinidad, durante la vigencia de la sociedad conyugal.
- 2) En el caso de verificarse la relación, si aplica el beneficio tributario de la letra b) del N° 8 del artículo de la LIR, en parte para el enajenante respecto del pariente por afinidad en segundo grado línea descendente.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado, y sin perjuicio de las modificaciones introducidas en la materia por la Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210, en lo fundamental, es necesario precisar lo siguiente:

- 1) Régimen aplicable a los bienes raíces adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y enajenados a partir del 1° de enero de 2017¹.

Conforme la letra b) del N° 8 del artículo de la LIR, no constituyen renta las cantidades obtenidas por personas naturales en la enajenación de bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, siempre que los referidos bienes no estén asignados a su empresa individual.

El mayor valor se determina deduciendo del precio o valor asignado a la enajenación el costo tributario del bien respectivo², incluidos los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado su valor, reajustados.

Aquella parte del mayor valor que no exceda de 8.000 unidades de fomento, independiente del número de enajenaciones realizadas, no constituirá renta. El mayor valor que exceda las 8.000 unidades de fomento se gravará con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda o, en caso de personas naturales residentes o domiciliadas en Chile, se gravará con un impuesto único y sustitutivo de 10%, a elección del enajenante, sobre la base de renta percibida.

El tratamiento antes indicado será aplicable siempre que entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz transcurra un plazo que exceda de un año³. Para estos efectos, se entenderá por fecha de adquisición o de enajenación la fecha de la inscripción del respectivo título en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces.

¹ Sin perjuicio que el régimen tributario es el mismo, la determinación del costo tributario es distinta según si el bien raíz se adquirió entre el 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014 o si se adquirió a contar del 29 de septiembre de 2014, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo tercero transitorio, literal XVI, de la Ley N° 20.780.

Por otra parte, los bienes raíces adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y enajenados hasta el 31 de diciembre de 2016, se rigieron por el régimen tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 (ver numeral 2) del presente Análisis), salvo algunas modificaciones sin incidencia en la enajenación de bienes raíces.

² La determinación del costo tributario bajo este mecanismo se aplica a los bienes raíces adquiridos a contar del 29 de septiembre de 2014.

³ Dicho plazo es de cuatro años en la enajenación de un bien raíz producto de una subdivisión de terrenos, urbanos o rurales, o derivado de la construcción de edificios por pisos o departamentos, incluyendo en este caso las bodegas y los estacionamientos, el que se cuenta desde la adquisición o construcción, según corresponda.

Si la enajenación se efectúa al cónyuge, conviviente civil o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad⁴, el mayor valor obtenido se gravará con impuestos finales sobre base devengada.

- 2) Régimen aplicable a los bienes raíces adquiridos con anterioridad al 1° de enero de 2004 y enajenados en cualquier época: aplica régimen tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

En lo pertinente, bajo este régimen tributario, no constituye renta el mayor valor – sin tope – obtenido en la enajenación efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales (las que deben cumplir ciertas condiciones).

No obstante, cuando la enajenación se realiza a un relacionado – esto es, 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 las que tengan intereses – el mayor valor se grava con el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Adicional.

Así también sucede cuando las operaciones representaban el resultado de actividades realizadas habitualmente por el contribuyente (presumiéndose la habitualidad cuando transcurre menos de un año entre la fecha de adquisición y de enajenación).

- 3) Operación entre partes relacionadas y situación del presente caso.

A partir de lo expuesto en los números precedentes, se sigue que la enajenación de bienes raíces que realice el contribuyente de impuestos finales al cónyuge de su nieta no constituye una operación entre partes relacionadas.

En efecto, el régimen tributario actualmente vigente restringe la relación únicamente a la consanguinidad, en línea recta, y solo hasta el segundo grado. Por consiguiente, aun cuando en este caso el cónyuge se califique en la misma línea y grado que su mujer respecto del enajenante – línea recta y en segundo grado – el parentesco con este último sigue siendo por afinidad.

De esta manera, si el bien raíz fue adquirido desde 1° de enero de 2004 en adelante y no se enajena dentro de un año contado desde su adquisición, el mayor valor obtenido por la enajenación que no exceda de las 8.000 unidades de fomento será un ingreso no constitutivo de renta. El mayor valor que exceda este monto podrá sujetarse a la aplicación del impuesto único y sustitutivo de 10%, en base percibida.

Asimismo, el régimen tributario vigente al 31 de diciembre de 2014 no calificaba como relacionados a quienes mantienen lazos de parentesco, razón por la cual, si el bien raíz fue adquirido en una fecha anterior al 1° de enero de 2004 y no existe habitualidad en la operación, el mayor valor que se obtenga será un ingreso no constitutivo de renta en su totalidad.

Lo concluido hasta aquí no varía por el régimen patrimonial del matrimonio – sociedad conyugal – entre el adquirente y la nieta del enajenante. En este sentido, el artículo 1749 del Código Civil dispone que el marido es el jefe de la sociedad conyugal, agregando el artículo 1750 que aquel es, respecto de terceros, dueño de los bienes sociales, como si ellos y sus bienes propios formasen un solo patrimonio.

A propósito de lo anterior, este Servicio⁵ ha indicado que es un tercero respecto de los cónyuges y que el marido es el único dueño de los bienes sociales para todo efecto legal. Consecuentemente, las normas tributarias a que se sujeta la enajenación del bien raíz afectan o benefician únicamente al marido, aun cuando el bien ingrese al patrimonio social.

De esta manera, el único adquirente del bien raíz es el marido. Dado que la cónyuge no participa de la adquisición del bien, su parentesco en segundo grado de consanguinidad en la línea recta con el enajenante no incide en la operación.

Por último, se hace presente que en este caso es aplicable la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario, conforme lo dispuesto en el N°8 del artículo 17 de la LIR, si la operación se efectuare a un valor notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

⁴ La norma incluye otros supuestos de relación, cuya mención no resulta relevante para efectos del caso en análisis.

⁵ Oficio N° 1298 de 2002.

III CONCLUSION

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

- 1) La enajenación de un bien raíz a un pariente por afinidad no constituye una operación entre relacionados.

El régimen de sociedad conyugal del adquirente no altera la conclusión anterior, toda vez que, frente a terceros, el único dueño del bien raíz es el marido, sin la concurrencia de su cónyuge, por lo cual la relación de parentesco de ésta última con el enajenante no incide en la operación.

- 2) Dado que no se verifica un supuesto de relación por parentesco entre el enajenante y el adquirente del bien raíz, el primero accede a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 17, N° 8, letra b), de la LIR.

Saluda a usted,

RICARDO ANTONIO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 281 del 27-01-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos