

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 5, ART. 17 N° 8 Y ART. 18 – LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANSITORIO N° XVI) INCISO PRIMERO Y FINAL – CIRC. N° 44 DE 2016
(ORD. N° 3137 DE 30.12.2019).**

Tratamiento tributario de la enajenación de bienes raíces agrícolas por una comunidad hereditaria.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la aplicación de los incisos primero y final del numeral XVI), del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 en la enajenación de bienes raíces agrícolas por una comunidad hereditaria.

I.- ANTECEDENTES.

1.- Expone que una comunidad hereditaria compuesta por cinco hermanos y su madre comprende bienes raíces agrícolas adquiridos por el causante antes del año 2004, por los cuales el causante siempre tributó con Impuesto de Primera Categoría (IDPC) bajo el régimen de renta presunta.

La comunidad hereditaria obtuvo la posesión efectiva de los bienes dejados por el causante y pretende vender algunos de los bienes raíces agrícolas, antes de efectuar la partición. Indica que, a la fecha, no ha transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión establecido en el artículo 5°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Señala que según la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos¹, la ficción de la continuación de la persona del causante que establece el inciso segundo del artículo 5°, de la LIR, constituye un imperativo legal. Así para efectos de la LIR, mientras dure la indivisión o durante el plazo de tres años establecido en dicha norma, se radican en el causante las consecuencias tributarias de lo realizado por la comunidad hereditaria.

2.- Atendido lo expuesto, solicita que se confirmen los siguientes criterios:

a) Mientras no se haga la partición de la comunidad hereditaria o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, para los fines de la LIR, la comunidad hereditaria no tiene reconocimiento como tal, pues en conformidad con el artículo 5°, de la LIR, se debe reconocer fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria.

b) Al tener que reconocerse fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos que afectan a la comunidad hereditaria, se debe considerar la situación del causante y no de la comunidad hereditaria, para determinar la aplicación de los incisos primero y final del numeral XVI), del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

c) Al haber sido el causante persona natural, si éste en vida o durante la ficción del artículo 5°, de la LIR, no ha sido contribuyente de IDPC que declare renta efectiva, la enajenación de los bienes raíces que haya adquirido antes del 1° de enero de 2004 se sujetarán a lo dispuesto en el inciso final del numeral XVI), del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780.

d) Para efectos de aplicar las disposiciones de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, en especial los artículos 17 N° 8 y 18, se debe reconocer fictamente al causante como contribuyente, por lo que tanto las normas de relación como de habitualidad establecidas en dichas disposiciones se deben aplicar respecto de la persona del causante que fictamente sigue siendo el contribuyente y no de la comunidad hereditaria.

II.- ANÁLISIS.

1.- El inciso final del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, señala que las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos antes del 1° de enero de 2004, se sujetarán a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo cual incluye tanto las normas de relación como de habitualidad vigentes a dicha época, siempre que sean efectuadas por contribuyentes señalados en el

¹ Oficio N° 3.386, de 2016.

inciso primero de dicha norma, esto es, por personas naturales que no sean contribuyentes de IDPC que declaren su renta efectiva.

Al respecto, este Servicio ha señalado en los Oficios N°s. 1025 y 1590, ambos de 2019, que sólo en aquellos casos en que la persona natural ha asignado el inmueble a su empresa individual y, por tanto, dicho inmueble se encuentra formando parte de la contabilidad de la referida empresa individual, no podrá acogerse a la tributación prevista en, por aplicación de la exclusión efectuada por el inciso tercero, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

De acuerdo a lo señalado por la Circular N° 44, de 2016, las personas naturales acogidas al régimen de renta presunta del artículo 34, de la LIR, cumpliendo los requisitos legales para tal efecto y según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2016, no determinarían IDPC sobre rentas efectivas. 2.- Por su parte, el artículo 5°, de la LIR, señala que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Mientras dichas cuotas no se determinen, el patrimonio hereditario indiviso se considerará como la continuación de la persona del causante y gozará y le afectarán, sin solución de continuidad, todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR.

Una vez determinadas las cuotas de los comuneros en el patrimonio común, la totalidad de las rentas que correspondan al año calendario en que ello ocurra, deberán ser declaradas por los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

Sin perjuicio de lo anterior, transcurrido el plazo de tres años² contados desde la apertura de la sucesión, las rentas deberán ser declaradas por los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común. Si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del Impuesto de Herencia.

3.- De acuerdo al artículo 5°, de la LIR, la tributación que afecta a las rentas originadas por una comunidad hereditaria³, por regla general, corresponderán a cada comunero en proporción a su cuota en el patrimonio común. Solo por excepción, pendiente la partición de la herencia y únicamente mientras las cuotas de los comuneros no se determinen y hasta el plazo máximo de tres años contados desde la apertura de la sucesión, se reconoce fictamente al causante como contribuyente para los efectos de la declaración de los impuestos de la LIR que afectan a las rentas generadas por la comunidad hereditaria indivisa, gozando, sin solución de continuidad, de todos los derechos y obligaciones que a aquél le hubieren correspondido de acuerdo a la LIR⁴.

Conforme a dicha ficción, para determinar la tributación del mayor valor en la enajenación de un inmueble que integra la comunidad hereditaria, se debe atender a la situación tributaria en el ejercicio en que tiene lugar la enajenación del inmueble en cuestión derivada de las rentas generadas por el patrimonio indiviso.

De este modo, debe analizarse si en el ejercicio en que se pretende enajenar el inmueble, las rentas derivada de los bienes que integran la comunidad indivisa, que tributan fictamente en cabeza del causante, no ocasionan que se deba declarar IDPC sobre renta efectiva.

III.- CONCLUSIÓN.

Se reconoce fictamente como contribuyente al causante para efectos de la declaración del o los impuestos por las rentas generadas por los bienes que integran la comunidad hereditaria indivisa, mientras no se haga la partición de la comunidad hereditaria o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión.

La aplicación del inciso final del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, considera la situación tributaria en el ejercicio en que tiene lugar la enajenación del inmueble, derivada de

² El artículo 5°, de la LIR, precisa que el plazo de tres años se contará computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año.

³ En virtud de lo establecido en el N° 9, del artículo 17, de la LIR, el incremento patrimonial que representa para los herederos los bienes existentes a la fecha de fallecimiento del causante y que adquieren por sucesión por causa de muerte constituye un ingreso no renta, sin perjuicio que deban cumplir con la tributación que les corresponda en virtud de la Ley N° 16.271. La liberación tributaria del N° 9, del artículo 17, de la LIR, que alcanza la adquisición por los herederos de los bienes existentes a la fecha de fallecimiento del causante, no se extiende a las rentas devengadas por dichos bienes con posterioridad a dicha fecha, las cuales deberán ser declaradas y tributar en la forma prevista en el artículo 5°, de la LIR.

⁴ Oficio N° 3103 de 2016.

las rentas generadas por el patrimonio indiviso en dicho ejercicio, aun cuando el causante en vida no haya sido un contribuyente de IDPC que declare renta efectiva.

Si en el ejercicio en que tiene lugar la enajenación del inmueble corresponde aplicar el inciso segundo del artículo 5° de la LIR, y la situación tributaria derivada de las rentas generadas por el patrimonio indiviso en dicho ejercicio, no ocasiona que se deba declarar IDPC sobre renta efectiva, se podrá acoger la enajenación del bien raíz a lo dispuesto en el inciso final del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, pudiendo aplicar los artículos 17 N° 8 y 18, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo cual incluye a las normas de relación como de habitualidad, respecto del causante quien fictamente sigue siendo el contribuyente.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3137 del 30-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos