

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 31, N°5 Y N°5 BIS, ART. 41, N°2, ART. 17, N°8, LETRA B) - CIRCULAR N° 44, DE 2016. (Ord. N° 3420, de 29-12-2016)

DETERMINACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN DE BIENES RAÍCES CUYO TÍTULO TRASLATIVO DE DOMINIO ES LA COMPRAVENTA DERIVADA DEL EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA ESTIPULADA EN UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO (LEASING) Y TRIBUTACIÓN DEL MAYOR VALOR OBTENIDO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES, QUE EXCEDA EL LÍMITE DE 8.000 UF, ATENDIDAS LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 20.780, MODIFICADA A SU VEZ POR LA LEY N° 20.899.

Se ha solicitado un pronunciamiento a esta Dirección Nacional respecto a la determinación del valor de adquisición de bienes raíces cuyo título traslativo de dominio es la compraventa derivada del ejercicio de la opción de compra estipulada en un contrato de arrendamiento (leasing) y a la tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, que exceda el límite de 8.000 UF. Lo anterior, atendidas las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899.

ANTECEDENTES.

Con fecha xxx, mediante F.2117 presentado en la D.R.M. Santiago xxx, doña XXXX, en su calidad de asesora, solicitó se indicase -sin aludir a contribuyente alguno- cuál sería el procedimiento para determinar el valor de adquisición de un bien raíz cuya compraventa fue el resultado del ejercicio de la opción de compra estipulada en un contrato de leasing, dadas las nuevas normas introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria. Lo anterior, por cuanto en ésta sólo consta como precio el valor de la última cuota, valor que no refleja el total de la operación.

Adjunta, con posterioridad, una serie de antecedentes en relación a la solicitud referida precedentemente, entre ellos: copia simple de contrato de arrendamiento suscrito por el Banco BBBB e Importadora TTTT, como arrendadora y arrendataria, respectivamente, otorgado con fecha xxx, ante el Notario Público Titular don YYY; copia simple de factura electrónica no afecta o exenta N° xxxxx, otorgada por el BBBB a Importadora TTTT, correspondiente a la última cuota de pago de arriendo; y copia simple de inscripción en el Registro de Propiedad, del Conservador de Bienes Raíces de xxx, a fojas xxxx N° xxxx, de fecha xxxx, del departamento N° xx, del segundo piso del edificio ubicado en ZZZ, a nombre de Importadora TTTT

Por otra parte, con fecha xxx, mediante F.2117 presentado en la D.R.M. Santiago xxx, Importadora TTTT, solicitó se le indicase el mecanismo de declaración del precio consignado en el contrato de compraventa otorgado mediante escritura pública de fecha xxx, que suscribió, como parte compradora, con el BBBB, respecto del local N° xx, ubicado en ZZZ, y del departamento N° xx, del segundo piso del edificio ubicado ZZZ, contrato que fue el resultado del ejercicio de la opción de compra estipulada en un contrato de leasing. Señala que solicita lo anterior, con el objeto de dar cumplimiento a la declaración de los bienes adquiridos que conforman su activo, a realizarse durante el año 2015, dispuesta por la Ley N° 20.780, debiendo tributar por las ganancias de capital que excedan las 8.000

UF, para lo cual deberá considerar como costo de los bienes raíces adquiridos desde el xxx, el valor de adquisición reajustado, más las mejoras que forman parte de aquellos. Adjunta, entre otros antecedentes, los mismos que se individualizaron en el párrafo precedente y copia simple de inscripción en el Registro de Propiedad, del Conservador de Bienes Raíces de xxx, a fojas xxxx N° xxxx, de fecha xxxx, del local N°xx, ubicado en ZZZ, comuna de Xxx, a nombre de Importadora TTTTT

II.- ANÁLISIS.

Cabe hacer presente, que si bien las consultas referidas precedentemente sólo dicen relación con la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de septiembre de 2014, dado que ésta fue modificada por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial de fecha 8 de febrero de 2016, el presente análisis se efectuará también considerando las modificaciones introducidas por este último cuerpo legal a la Ley N° 20.780, de ser pertinente.

Asimismo, se debe hacer presente, según consta expresamente en el contrato de arrendamiento otorgado mediante escritura pública de fecha xxx, ante el Notario Público Titular don YYY, entre el Banco BBBB e Importadora TTTTT, como arrendador y arrendatario, respectivamente, cuya copia simple se acompaña, que los bienes raíces dados en arrendamiento fueron el local N° xx, ubicado en ZZZ, y el departamento N° xx, del segundo piso del edificio ubicado en ZZZ, los que el arrendatario debía destinar a la explotación de sus propias actividades comerciales y que este último, al término del señalado contrato, podría optar por comprar los bienes raíces arrendados, cuyo precio sería una cantidad equivalente a la última renta estipulada, compraventa que se perfeccionaría mediante el otorgamiento y suscripción de la respectiva escritura pública.

Aclarado lo anterior, y ya que tanto las consultas realizadas por doña XXXX como por Importadora TTTTT dicen relación con la compraventa de los señalados bienes raíces por parte de esta última sociedad, producto de haber ejercido la opción de compra estipulada en el referido contrato de arrendamiento, el análisis pertinente a las mismas se realizará en forma conjunta.

1) En cuanto a la determinación del valor de adquisición de bienes raíces cuyo título traslativo de dominio es la compraventa derivada del ejercicio de la opción de compra estipulada en un contrato de arrendamiento (leasing).

El contrato de leasing no está expresamente definido dentro del ordenamiento jurídico chileno, ni se han establecido normas que lo regulen.[1]

Al respecto, este Servicio ha sostenido que, dadas las características de dicho contrato, el leasing es jurídicamente un contrato de arrendamiento de bienes, pues concurren en él las condiciones dispuestas en el artículo 1915 y en el inciso 1° del 1916, ambos del Código Civil[2].

De esta forma, las cuotas correspondientes a un contrato de leasing, calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, como se dijo, en la medida que incidan en la generación de los ingresos de la respectiva empresa y cumplan con los requisitos generales para la deducción de todo gasto, establecidos en el artículo 31 de la

Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), podrán deducirse en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que afecte a dicha empresa.

Ahora bien, en caso de ejercerse la opción de compra en él contenida, el valor de adquisición de los respectivos bienes raíces corresponderá al valor efectivamente pagado por aquellos, esto es, al valor de la última renta de arrendamiento, tratándose tributariamente como activos inmovilizados afectos a las normas del N° 2 del artículo 41 y de los N°s 5 y 5 bis del artículo 31, ambos de la LIR, siempre que el adquirente tribute en la Primera Categoría conforme a renta efectiva según contabilidad completa y no tenga por giro la compraventa de bienes raíces.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que, en caso que las cuotas pagadas formen parte del costo directo de los bienes producidos o construidos por el contribuyente, no podrán ser deducidos como gasto del ejercicio respectivo, sino que deberán deducirse como costo del bien que se enajena, en la oportunidad que corresponda[3].

Lo referido precedentemente, vigente actualmente, no resulta alterado por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899.

2) En cuanto a la tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, que exceda el límite de 8.000 UF, atendidas las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899.

La letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017[4], en conjunto con el numeral XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780[5], regulan el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, que efectúen personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, estableciendo al efecto una serie de normas tanto en relación a la determinación del resultado, como al régimen de tributación aplicable al mismo. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 44 de 2016.

Respecto al régimen de tributación aplicable al señalado mayor valor, y en lo que respecta a la materia en análisis, la letra b) del referido N° 8 dispone que no constituirá renta el mayor valor obtenido en la enajenación de los señalados bienes, que efectúen personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, siempre que no exceda de 8.000 UF, considerando el valor de dicha unidad al término del ejercicio en que tuvo lugar la enajenación, y se cumplan determinados requisitos.

En otras palabras, a partir del 1° de enero de 2017, el mayor valor obtenido por dichos contribuyentes irá sumándose y gozando del carácter de un ingreso no constitutivo de renta (INR) hasta completar el referido límite de 8.000 UF, independiente del número de bienes raíces o derechos o cuotas sobre éstos que sean de su propiedad, del número de enajenaciones que de dichos bienes haya efectuado, o de los ejercicios comerciales en que se hayan efectuado las referidas enajenaciones (no existe plazo para efectos de agotar dicho límite).

Sin embargo, si cumpliéndose los requisitos para considerar el mayor valor como un INR, éste excede el límite de 8.000 UF, o dicho límite se encuentra agotado, el mayor valor deberá tributar con el Impuesto Global Complementario (IGC) o con el Impuesto Adicional (IA), según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, a elección del enajenante, pudiendo en este último caso reliquidar el IGC, considerando el período de años comerciales en que los bienes raíces, o los derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, que enajena han estado en su poder, con un límite de diez años. En el evento que el enajenante sea una persona natural domiciliada o residente en Chile y siempre que opte por tributar sobre la base de la renta percibida, podrá gravar el referido mayor valor con el Impuesto Único Sustitutivo (IUS) de tasa 10%.

CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, y considerando sólo los antecedentes reseñados en las presentaciones, se indica:

a) El valor de adquisición de los bienes raíces adquiridos bajo la modalidad de un arriendo con opción de compra, deberá determinarse atendiendo a los criterios indicados en el N° 1) del apartado precedente, considerando los términos del contrato respectivo y la situación particular del adquirente, criterios que no fueron modificados por la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899.

b) La Ley N° 20.780, modificada por la Ley N° 20.899, no estableció a los contribuyentes la obligación de declarar, durante el año 2015, los bienes que conforman su activo, con el objeto de tributar por las ganancias de capital que excedan de 8.000 UF, sino que reguló, a partir del 1° de enero de 2017, el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, que efectúen personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, estableciendo, entre otras cosas, un INR con límite de 8.000 UF, en los términos expuestos en el N° 2) del apartado precedente.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que dicho tratamiento sólo resulta aplicable, como se señaló, a las personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas y que cumplan además ciertos requisitos, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

Por lo tanto, en el caso concreto analizado, la totalidad del mayor valor obtenido por Importadora TTTTT, producto de la enajenación de los señalados bienes raíces a partir del 1° de enero de 2017, se clasificará en el N° 5, del artículo 20 de la LIR y se gravará conforme a las reglas del Título II de dicho cuerpo legal, con el IDPC y con los IGC o IA, según corresponda, sobre la base de renta percibida o devengada, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeto.

Cabe señalar por último, que de producirse la enajenación de los referidos bienes raíces antes del 1° de enero de 2017, atendido lo dispuesto en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente actualmente y hasta el 31 de diciembre de 2016, el mayor valor obtenido por Importadora TTTTT igualmente constituirá renta afecta a los impuestos generales de la LIR, esto es, al IDPC e IGC o IA, según corresponda, por cuanto forman parte del activo de una sociedad de capital.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI

DIRECTOR (S)

Oficio N° 3420, de 29.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Salvo en lo relativo al arrendamiento de viviendas con promesa de compraventa, cuyas disposiciones se contienen en la Ley N° 19.281, de 1993, y sus modificaciones posteriores.

[2] Disponen las referidas normas del Código Civil:

Artículo 1915: “El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado.”.

Inciso 1° del artículo 1916: “Son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorpóreas, que pueden usarse sin consumirse; excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar, y los derechos estrictamente personales, como los de habitación y uso.”.

[3] Así se interpretó, por ejemplo, en los Oficios N°s 3.747 de 1999 y 191 de 2014.

[4] De acuerdo a lo dispuesto en la letra e), del numeral 8), del artículo 1°, en concordancia con el artículo primero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780, literal modificado a su vez por el numeral iv., de la letra d), del numeral 1., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.

[5] Numeral modificado a su vez por la letra f., del numeral 5., del artículo 8°.- de la Ley N° 20.899.