

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N°8, LETRA B), ART. 39 - CIRCULAR N° 44 DE 2016. (Ord. N° 473, de 05-03-2018)

CONSULTA QUÉ SE ENTIENDE POR RENTA EFECTIVA PARA APLICAR DISPOSICIONES DEL N°8, ARTÍCULO 17 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, Y CÓMO INTERESES POR OPERACIONES DE CRÉDITO AFECTAN DICHA DEFINICIÓN.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, según el caso que describe.

I.- ANTECEDENTES.

Una persona natural que no está obligada a llevar contabilidad completa está evaluando enajenar un bien raíz y tiene dudas en relación al tratamiento tributario de los resultados que pueda obtener en dicha enajenación.

Señala que sus ingresos provienen principalmente de la rentabilidad de inversiones (no indica cuales), remuneraciones e inversiones en el mercado de capitales. Además de las rentas anteriores la persona ha hecho operaciones de crédito de dinero con empresas obligadas a determinar renta efectiva con contabilidad completa. Por estas operaciones de crédito la persona ha recibido intereses y se le ha hecho la retención establecida en el artículo 73 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y sobre dichos intereses ha declarado el Impuesto de Primera Categoría correspondiente.

Con respecto a la enajenación del bien raíz, ha surgido la duda sobre qué se entiende por "renta efectiva" para la aplicación de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, y cómo afecta esta definición el hecho que esta persona reciba intereses afectos a Impuesto de Primera Categoría por las operaciones de crédito que realice.

En consideración a lo anterior, solicita informar qué se entiende por renta efectiva para efectos de aplicar las disposiciones del N°8 del artículo 17 de la LIR, y cómo los intereses por operaciones de crédito como las mencionadas afectan dicha definición.

II.- ANÁLISIS.

A contar del 1° de enero de 2017, entró en vigencia el nuevo texto del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria, modificado por la Ley N° 20.899^[1].

A través de la letra b), del N°8, del referido artículo de la LIR, se establece el nuevo tratamiento tributario aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, cuando la operación es realizada por personas naturales que no determinen el IDPC[2] sobre rentas efectivas.

Por el contrario, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17 N°8, inciso tercero de la LIR, cuando las enajenaciones son efectuadas por contribuyentes que determinen el IDPC sobre renta efectiva, sean o no personas naturales, no se rigen por lo dispuesto en el N° 8, del artículo 17 de la LIR[3], debiendo gravarse el mayor valor que determinen con el IDPC e IGC[4] o IA[5], según corresponda, por tratarse de rentas clasificadas en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, todo ello, independientemente de la fecha en que tales bienes hayan sido adquiridos y las personas a quiénes los enajenen. Además, a estos contribuyentes tampoco les resulta aplicable lo dispuesto en el numeral XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780[6].

Es importante destacar que para quedar excluido de la tributación especial prescrita en el artículo 17 N°8 de la LIR, no basta que el contribuyente determine rentas efectivas, sino que es necesario que aquel determine un IDPC sobre renta efectiva.

Al respecto, este Servicio a través de la Circular N° 44, de fecha 12 de julio de 2016, señaló que se considera que un contribuyente determina el IDPC sobre rentas efectivas, cuando tiene giro comercial, industrial o desarrolla una actividad de Primera Categoría, de aquellas clasificadas en el artículo 20 de la LIR, gravada con el IDPC, y las 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 bien, no las determina sobre la base de un balance general según contabilidad completa considerándose incluido dentro del N° 1.-, letra C), del artículo 14 de la LIR.

Agrega la señalada Circular algunos ejemplos de casos en los cuales se concluye que el contribuyente no determina el IDPC en base a renta efectiva, entre los cuales se encuentran los siguientes:

- No tiene giro comercial o industrial, o no desarrolla una actividad de la Primera Categoría gravada con el IDPC.
- Desarrolla una actividad por la cual sólo obtiene rentas exentas del IDPC.

Como se observa, para que se entienda que un contribuyente determina el IDPC sobre renta efectiva se requiere que el contribuyente desarrolle en el ejercicio comercial correspondiente una actividad gravada en dicha categoría y además no se encuentre exento de dicho tributo.

Por lo tanto, una persona natural que no esté obligada a llevar contabilidad ni se encuentre acogida a la letra A.- del artículo 14 ter, de la LIR, que perciba intereses provenientes de un depósito a plazo, dividendos de sociedades anónimas chilenas o rentas de arrendamientos de bienes raíces no agrícolas, entre otros, puede dar aplicación a lo dispuesto en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, dado que si bien desarrolla actividades clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 20 de la LIR y ha obtenido rentas efectivas afectas al IDPC, todas ellas resultan exentas de tal impuesto de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 39 de la LIR.

El contribuyente consultante, señala que, aparte de sus remuneraciones, sus principales ingresos provienen de la rentabilidad de inversiones (no indica cuales) e inversiones en el mercado de capitales, agregando que también ha efectuado operaciones de crédito de dinero, por lo que es posible determinar que se encuentra desarrollando actividades clasificadas en la primera categoría, de aquellas a que se refiere el artículo 20 de la LIR, actividades que lleva a cabo conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14, de la señalada ley, ya que según indica no lleva contabilidad.

En consecuencia, si una de las rentas provenientes de sus inversiones de la Primera Categoría se encuentra afecta al respectivo tributo, como es el caso de los intereses del crédito otorgado a la empresa, en dicho ejercicio el contribuyente se encontraría en la situación descrita en el inciso 3° del N° 8, del artículo 17 de la LIR, que establece que cuando las operaciones a que se refiere la citada norma son realizadas por contribuyentes que determinen el IDPC sobre rentas efectivas, el total del mayor valor se gravará con dicho impuesto y los IGC o IA, según corresponda.

III.- CONCLUSIÓN

Para efectos de lo dispuesto en el inciso 3° del N° 8, del artículo 17 de la LIR, se considera que un contribuyente determina el IDPC sobre rentas efectivas, cuando en el ejercicio comercial en que lleva a cabo la enajenación tiene el giro comercial, industrial o desarrolla una actividad de Primera Categoría, de aquellas clasificadas en el artículo 20 de la LIR, gravada con el IDPC (no exenta), y las determina sujeto al régimen de la letra A) o B), de la LIR; o al régimen de la letra A.-, del artículo 14 ter de la misma ley, o bien, no las determina sobre la base un balance general según contabilidad completa considerándose dentro del N°1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR.

En virtud del mencionado inciso 3° del N°8, del artículo 17 de la LIR, y considerando que el consultante percibe intereses afectos a IDPC en el ejercicio comercial en que pretende efectuar la enajenación del inmueble, deberá gravar el mayor valor obtenido en la referida enajenación de acuerdo a las reglas generales, esto es, con IDPC e IGC o IA, según corresponda, no resultando aplicable lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N°8 del artículo 17 de la LIR.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 473, de 05.03.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Las instrucciones pertinentes fueron impartidas mediante Circular N° 44, de fecha 12 de julio de 2016.

[2] Impuesto de Primera Categoría.

[3] Ley sobre Impuesto a la Renta.

[4] Impuesto Global Complementario.

[5] Impuesto Adicional.

[6] Esta norma en términos generales permite a los contribuyentes optar por costos tributarios alternativos a utilizar en la enajenación de bienes raíces y sujetar el mayor valor a las normas de la LIR, vigentes hasta el 31.12.2014.