

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14 A), N°4, LETRA C) - LEY N° 20.993, DE 2017, ART. 4° TRANSITORIO - CIRCULAR N° 49, DE 2016. (Ord. N° 651, de 09-04-2018)

SITUACIÓN TRIBUTARIA DE DIFERENCIA DE VALOR DE REGISTRO TRIBUTARIO Y COSTO TRIBUTARIO DE ENAJENACIÓN DE INMUEBLE DONDE FUNCIONAN ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES, DETERMINADO SEGÚN LEY N° 20.993.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento a este Servicio, sobre la forma de registrar tributariamente la diferencia de valor de tasación de inmuebles donde funcionan establecimientos educacionales, con motivo de su enajenación conforme a las normas de la Ley N° 20.993.

I.- ANTECEDENTES.

Una sociedad inmobiliaria, es propietaria de dos inmuebles en los cuales se encuentra emplazado un liceo y su gimnasio, la cual suscribió, junto al sostenedor del mencionado establecimiento, un acuerdo con un tercero no relacionado para la cesión del respectivo decreto sostenedor y la venta de los mencionados inmuebles educacionales.

La cesión del decreto sostenedor y la venta de los inmuebles se efectuó en el año 2017.

La cesionaria a quien se transfirió la calidad de sostenedora del Liceo y que adquirió los mencionados inmuebles, es una persona jurídica educacional, de derecho privado, sin fines de lucro, debidamente constituida e inscrita en el Registro de Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro de la respectiva Secretaría Ministerial Regional del Ministerio de Educación.

Agrega que el "Contrato de Compraventa y Mutuo Endosable Ley de Inclusión Escolar" recaído sobre los mencionados inmuebles educacionales, cumplió con los requisitos para acceder a la garantía estatal CORFO, respecto del crédito bancario obtenido para su financiamiento de conformidad con las reglas contenidas en el Párrafo 2° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.845. En este sentido, la operación y el valor de la tasación efectuada por la entidad bancaria que otorgó el financiamiento fueron debidamente aprobados por la CORFO, a través de la respectiva resolución que otorgó la Garantía del "Fondo de Garantía de Infraestructura Escolar", para el crédito otorgado por el banco a la compradora.

De esta manera, y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4° transitorio de la Ley N° 20.993, para efectos de determinar el mayor valor obtenido en la enajenación de los mencionados inmuebles educacionales, la Inmobiliaria puede optar por considerar como costo tributario de los mismos, el total del valor de tasación acreditado al 1° de enero del año en que se efectúa la operación y aprobado por la CORFO mediante resolución para efectos otorgar la garantía estatal.

Luego de citar una parte pertinente del Mensaje de la Ley N° 20.993, indica que cuando la venta se efectúe antes del 31 de diciembre de 2020, el contribuyente podrá optar por considerar como costo tributario el mayor entre el valor de adquisición ajustado o el valor de tasación informado que corresponda, según el caso.

En el caso de inmuebles educacionales que se adquieren por personas jurídicas sin fines de lucro, a quienes se les haya transferido la calidad de sostenedor a través de créditos garantizados por la CORFO (de acuerdo con las reglas contenidas en el Párrafo 2° de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.845), como es el caso a que se refiere su consulta, podrá optarse por el valor de tasación al 1° de enero del año de la venta, tasación que debe ser efectuada por la entidad bancaria prestamista y aceptada por la CORFO, mediante resolución.

En atención a ello, surge la interrogante en torno a la forma en que debe registrarse la diferencia que pueda generarse entre el valor tributario registrado en la sociedad enajenante y el costo tributario que se determine por la misma sociedad de conformidad con la Ley N° 20.993.

Al efecto, entiende que sólo cabe interpretar, a fin que se cumpla la finalidad de neutralidad tributaria que persigue la norma especial de costo, que tal diferencia debiera anotarse en el Registro de Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta. Ello se justifica porque las disposiciones legales citadas han establecido expresamente la forma de determinar la renta proveniente de este especialísimo tipo de operaciones, de modo que los ingresos constitutivos de renta en este caso sólo pueden ser aquellos que correspondan al resultado positivo de comparar el precio de enajenación con el costo que la ley permite deducir.

Por lo expuesto, solicita a este Servicio confirmar que la diferencia entre el valor para fines tributarios al que el contribuyente mantiene registrados los inmuebles y el costo tributario determinado de conformidad con las normas transitorias de la Ley N° 20.993, cuando ellas resulten aplicables - dado que por expresa disposición legal recibe la calificación de costo de venta, es decir, como una deducción a los efectos de determinar la renta o mayor valor proveniente de la enajenación del inmueble -, deberá anotarse por

dicho contribuyente en el Registro de Rentas Exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta.

II.- ANÁLISIS.

El número 2. del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.993^[1], establece el tratamiento tributario de las ventas de los bienes inmuebles donde funcionan los establecimientos educacionales o de derechos o cuotas respecto de tales inmuebles poseídos en comunidad, que se hagan a los sostenedores a quienes se les haya transferido tal calidad de acuerdo a lo dispuesto en el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.845, o que a la fecha de publicación de dicha ley, se hayan encontrado organizados como personas jurídicas sin fines de lucro.

La primera norma citada, establece un derecho de opción al enajenante al disponer que para determinar el mayor valor respecto de la venta de los bienes inmuebles referidos en el párrafo anterior, para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es posible considerar como valor de adquisición dos alternativas:

a) El valor de adquisición, reajustado por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el mes anterior al de la enajenación, o

b) El valor de tasación. La norma contempla a su vez, dos alternativas de tasación:

b.1) para inmuebles adquiridos de acuerdo al artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.845, esto es, la adquisición de inmuebles donde funciona el establecimiento educacional con cargo a la subvención por parte de la entidad a quien se le haya conferido la calidad de sostenedor de acuerdo al artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.845. En este caso, la tasación debe ser efectuada por un perito tasador, ingeniero civil o ingeniero comercial, con a lo menos diez años de título profesional, valor que deberá ser reajustado de acuerdo al IPC entre el mes de diciembre del año anterior a la venta y el mes anterior a la venta. Dicho valor, deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos o por una sociedad tasadora de activos.

b.2) para inmuebles adquiridos de acuerdo al párrafo segundo transitorio de La Ley N°20.845, esto es, sostenedores que adquieran los inmuebles mediante la contratación de créditos garantizados por CORFO. En este caso, la tasación la efectúa el Banco por medio del cual se obtiene el crédito para adquirir el inmueble y es aprobada por una resolución

de la CORFO. Si el sostenedor adquirente o la CORFO, no estuvieren de acuerdo con la tasación bancaria, podrán impugnarla ante la Comisión Tasadora referida en el artículo noveno transitorio de la Ley N° 20.845.

En ambos casos, la ley establece que el enajenante podrá considerar como costo la totalidad del valor de tasación informado, en caso que la venta se verifique antes del 31 de diciembre de 2020[2].

De acuerdo al tenor del número 2. del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.993, debe concluirse que por la vía de reconocer un mayor costo de enajenación para efectos tributarios, la ley está liberando de impuestos la diferencia que motiva la consulta y en consecuencia, dicha diferencia no configura un incremento patrimonial para el enajenante, y corresponde a un ingreso no constitutivo de renta para el enajenante, que deberá registrarse como tal en los registros de rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta establecidos en la letra c) del N° 4.- de la letra A) del artículo 14, o en la letra c) del N° 2.- de la letra B) del artículo 14, ambos de la LIR, dependiendo de si se trata de una inmobiliaria acogida al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales, o régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.

III.- CONCLUSIÓN.

Para efectos de la LIR, la diferencia entre el valor que una inmobiliaria tiene registrado un inmueble donde funciona un establecimiento educacional o derechos o cuotas respecto de tales inmuebles poseídos en comunidad, y el costo tributario determinado conforme a las tasaciones establecidas en el artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.993, es un ingreso no constitutivo de renta para el enajenante, que debe anotarse en los Registros de rentas exentas e Ingresos no Constitutivos de Renta establecidos en el artículo 14 de la LIR e instruidos por este Servicio en Circular N° 49, de 2016 y Resolución Ex. N°130 de 2016.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 651, de 09.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] Texto que modifica diversos cuerpos legales para facilitar el funcionamiento del sistema escolar.

[2] De acuerdo al artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.993, si la venta se verifica hasta el 31 de diciembre de 2023, puede utilizarse la regla de costo del inmueble, pero sólo en ciertos porcentajes establecidos en la misma disposición que van disminuyendo cada año.