

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N°8 LETRA B) – LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANSITORIO, LITERAL XVI – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 2, N° 1.
(ORD. N° 826 DE 10.03.2022).**

Situación tributaria de la venta de lotes o parcelas realizada por una persona natural.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario en la venta de lotes o parcelas de agrado, realizada por una persona natural.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una persona natural con domicilio en nuestro país (que no lleva contabilidad) se encuentra desarrollando un proyecto inmobiliario que consiste en vender parcelas de agrado provenientes de la subdivisión de dos predios rurales adquiridos el año 2011.

Originalmente, el proyecto fue autorizado por el SAG el año 2016, procediéndose posteriormente, en el año 2021, a reformular dicho proyecto. Aprobada la subdivisión, el contribuyente contrató la ejecución de obras de mejoramiento que consisten en obras civiles (caminos interiores), obras de postación y alumbrado (instalación de tendido eléctrico) y obras de dotación de agua potable (instalación de las obras y equipos necesarios para dotar de suministro de agua a cada uno de los lotes).

Tras agregar que, a la fecha, no se ha enajenado ninguna de estas parcelas, solicita aclarar:

- 1) Si es posible incorporar como costo o valor de adquisición las mejoras útiles u obras de mejoramiento efectuadas al predio con ocasión de la subdivisión.
- 2) Los impuestos que afectan al propietario desarrollador del proyecto, tanto de acuerdo con la LIVS, como de acuerdo con la LIR.
- 3) La eventual calificación como ingreso no constitutivo de renta de las utilidades obtenidas en la venta de las parcelas referidas (hasta el tope legal) o, en su defecto, la eventual aplicación del impuesto especial de tasa 10%.

II ANÁLISIS

El tratamiento tributario aplicable a las personas naturales por el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles situados en Chile, y que no se encuentren asignados a su empresa individual, se encuentra regulado en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

En términos generales, el mayor valor se determina restando al precio de venta el costo tributario respectivo (que la ley califica como ingreso no constitutivo de renta). En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el artículo tercero transitorio, literal XVI, de la Ley N° 20.780 y considerando que los inmuebles fueron adquiridos entre el 1° de enero de 2004 y el 28 de septiembre de 2014, el costo de adquisición podrá ser determinado a elección del contribuyente de acuerdo a las siguientes alternativas:

- a) El valor de adquisición del bien respectivo, del cual forman parte los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, debidamente reajustados, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas al Servicio en la forma establecida mediante resolución¹, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación. En este caso el costo determinado deberá ser prorrateado entre los lotes o parcelas resultantes de la subdivisión.
- b) El avalúo fiscal del bien respectivo, vigente al 1° de enero de 2017, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes de diciembre de 2016 y el mes anterior al de la enajenación.

¹ Resolución Ex. N° 80 de 2015.

- c) El valor de mercado acreditado fehacientemente por el contribuyente, a la fecha de publicación de la Ley N° 20.780, que debió ser comunicada al Servicio hasta el 30 de junio de 2016, en la forma prevista en Resolución Ex. N° 29 de 2016.

Además, tampoco constituirá renta aquella parte del mayor valor que no exceda, independiente del número de enajenaciones realizadas o del número de inmuebles de propiedad del contribuyente, la suma total equivalente a 8.000 unidades de fomento (UF). Lo anterior será aplicable en la medida que entre la fecha de adquisición y enajenación del bien raíz transcurra un plazo que exceda de un año o cuatro años en caso de una enajenación de un bien raíz producto de una subdivisión de terrenos (como ocurre en el caso consultado) o derivado de la construcción de edificios por pisos o departamentos.

Finalmente, el mayor valor que exceda en todo o en parte el límite del ingreso no constitutivo de renta señalado en el párrafo anterior se gravará con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, o bien con un impuesto único y sustitutivo de 10%, a elección del enajenante.

Por otro lado, en cuanto al impuesto al valor agregado, conforme al texto vigente del N° 1°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), el hecho gravado “venta” considera la enajenación de bienes corporales inmuebles construidos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos. Consecuentemente, “los terrenos” no se encontrarán afectos al impuesto establecido en la LIVS.

Luego, cualquier construcción introducida al terreno – excepto el terreno mismo – se grava con IVA en cuanto califique como bien corporal inmueble “construido”².

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española define “terreno”, en entre sus diversas acepciones, como “porción de tierra”. Así también lo entiende la doctrina civilista que, entre los bienes corporales inmuebles, comprende las “tierras”, esto es, “el suelo y el subsuelo, sin construcciones, árboles ni plantaciones”³.

De este modo, habiendo construcciones (por ejemplo, caminos interiores, instalación de tendido eléctrico, instalación de las obras y equipos necesarios para el suministro de agua) comprendidas dentro de los inmuebles que se enajenarán, de las cuales el comprador del terreno se hace dueño o co-dueño⁴, las operaciones que se realizarán tendrán la naturaleza de venta inmuebles construidos para efectos de la LIVS, quedando por tanto gravadas con IVA.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) En virtud de lo establecido en el artículo tercero transitorio, literal XVI, de la Ley N° 20.780, el contribuyente podrá determinar el costo tributario incorporando al valor de adquisición reajustado, las mejoras útiles u obras de mejoramiento efectuadas al predio con ocasión de la subdivisión, también reajustadas, siempre que se informen al Servicio en la forma establecida por la Resolución Ex. N° 80 de 2015. Como es natural, dicho costo se deberá prorratear entre los lotes o parcelas resultantes de la subdivisión.
- 2) El mayor valor obtenido en la enajenación de las parcelas provenientes de la subdivisión estará gravado con Impuesto a la Renta de acuerdo con lo prescrito en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Asimismo, la venta de los mencionados inmuebles se afectará con IVA, en tanto corresponden a inmuebles construidos.
- 3) El mayor valor obtenido por una persona natural en la enajenación de parcelas o lotes que resulten de la subdivisión de terrenos adquiridos el año 2011, será un ingreso no constitutivo de renta hasta la suma de 8000 UF. Por su parte, excedido el límite anterior, el mayor valor se gravará con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, o bien, con un impuesto único y sustitutivo de 10%, a elección del enajenante.

² Ver oficios N° 2010 de 2017 y 2708 de 2020.

³ Alessandri, Arturo; Tratado de Derecho Civil, partes preliminar y general, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, 1ª edición, 1998, página 30.

⁴ Oficio N° 2480 de 2016.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 826 del 10-03-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos