

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 17, N° 8 LETRA B), ART. 17, N° 29 - D.F.L. N° 2, DE 1959, ART. 15 - CIRCULAR N° 49, DE 2016. (Ord. N° 933, de 10-05-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA ENAJENACIÓN, A TRAVÉS DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA, DE UNA VIVIENDA ECONÓMICA ACOGIDA AL DFL. N° 2, DE 1959, CONSIDERANDO AL EFECTO LO DISPUESTO EN EL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 15 DE DICHO TEXTO LEGAL; Y EN LA LETRA B), DEL N° 8, DEL ARTÍCULO 17 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR).

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta acerca del tratamiento tributario de la renta obtenida por la enajenación de una vivienda económica acogida a las disposiciones del DFL N° 2 de 1959, efectuada a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, en que el tradente, persona natural o jurídica, no es la empresa que la construyó y considerando para tales fines lo dispuesto tanto en el inciso segundo del artículo 15 del D.F.L N° 2 de 1959, como en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, cuando se verifican los supuestos de la primera norma.

ANTECEDENTES.

En su presentación hace primeramente un análisis de las disposiciones contenidas en el artículo 15 del DFL N° 2 de 1959 y de la modificación incorporada a dicho artículo por la Ley N° 19.507 de 1997 que entró en vigencia con fecha 1 de enero de 1998, consistente en la incorporación de un nuevo inciso segundo, dejando el texto definitivo de dicho artículo -que se encuentra vigente actualmente- del siguiente tenor:

Artículo 15.- "Las rentas que produzcan las viviendas económicas no se considerarán para los efectos del Impuesto Global Complementario ni Adicional, y estarán, además, exentas de cualquier impuesto de categoría de la Ley de Impuesto a la Renta.

Igual tratamiento tendrán las rentas provenientes de la enajenación de "viviendas económicas" que se obtengan en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con opción de compra, salvo que el tradente sea la empresa que construyó dichas viviendas.

Las exenciones establecidas en el inciso anterior se aplicaron también, en aquellos casos en que el inmueble sea ocupado por su dueño".

Luego de un análisis respecto de las instrucciones impartidas por este Servicio en torno a la referida modificación, traslada su enfoque a la aplicación del artículo 17 N° 8 letra b)

inciso primero también respecto del mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz en estudio, siempre en caso de verificarse los supuestos de hecho del artículo 15 inciso 2 del D.F.L N° 2 de 1959.

Expresa que al analizar la exención del inciso segundo del artículo 15 del D.F.L N° 2, es necesario realizarlo armónicamente con el artículo 17 N° 8 letra b) inciso primero de la LIR, y con su respectiva interpretación administrativa. Sin embargo, indica, la Circular N° 44 de 2016, que impartió instrucciones sobre esta última disposición, en la parte pertinente, no hace referencia alguna a las normas del D.F.L N°2.

Concluye señalando, en su opinión, que si un contribuyente, aun cuando cumpla los supuestos de hecho del artículo 17 N° 8 letra b) inciso primero y siempre que no sea la empresa que lo construyó, enajena una "vivienda económica", como consecuencia de un contrato de arrendamiento con opción de compra, o sea, cumple los supuestos de hecho del inciso 2 del artículo 15 del D.F.L N° 2 de 1959, no va a estar sujeto a la LIR, sino que más bien, se aplicará el D.F.L. N° 2, al ser ésta una norma especial.

Conforme con lo señalado, solicita confirmar y aclarar, lo siguiente:

a) Las rentas obtenidas por la enajenación de una vivienda económica de aquellas indicadas en el DFL N° 2 de 1959, cuyo título sea un contrato de arrendamiento con opción de compra, en que el tradente, persona natural o jurídica, no sea la empresa que la construyó e independiente del cómo el enajenante declare sus rentas, califican como rentas exentas de Impuesto de Primera Categoría, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda; todo ello en virtud de inciso segundo del artículo 15 del D.F.L N° 2 de 1959;

b) Las rentas producto de la enajenación de una vivienda económica derivada de un arrendamiento con opción de compra en que el tradente no sea la empresa que la construyó y se trate además de una persona natural que no determina rentas efectivas de la primera categoría, corresponden a rentas exentas que no se consideran para efectos del cómputo de las 8.000 UF de ingreso no renta indicado en el artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR;

c) La circular N° 44 de 2016 que interpreta, entre otros, el artículo 17 N° 8 letra b) inciso primero de la LIR, se refiere única y exclusivamente a los casos en que no rige una situación de excepción como sería la operación descrita en el inciso 2 del artículo 15 del D.F.L N° 2 de 1959 respecto de viviendas económicas; y,

d) En el caso de cumplirse los supuestos de hecho del inciso 2 del artículo 15 del D.F.L. N° 2 y el enajenante declara sus rentas de primera categoría mediante renta efectiva con contabilidad completa, sea este acogido al régimen de la letra A) o al régimen de la letra B) ambos del artículo 14 de la LIR, ¿existe obligación de registrar dichas rentas en el entendido de que éstas se encuentran exentas de Impuesto Global Complementario y no se consideran, por disposición de la ley, para la progresividad de dicho impuesto? En caso de afirmativa, indicar en que registro deberían contabilizarse.

II.- ANÁLISIS.

Sobre la materia consultada cabe expresar que, concordante con lo dispuesto en el artículo 15 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de 1959 transcrito en su presentación, las normas de la LIR, aplicables a la operación en estudio, vigentes antes de las modificaciones incorporadas a este texto legal por la Ley N° 20.780 y por la Ley N° 20.899, establecen en el N° 29, de su artículo 17, que no constituye renta: “29°.- Los ingresos que no se consideren renta o que se reputen capital según texto expreso de una ley.”.

Al respecto, las instrucciones impartidas por este Servicio sobre el particular, corroboran que las sumas a las que se refiere el artículo 15 del DFL N° 2, de 1959, considerando las restricciones o limitaciones introducidas a este texto legal por la Ley N° 20.455 del 2010, califican como un ingreso no renta.

Ahora bien, la disposición de la LIR precedentemente indicada se mantuvo invariable luego de las modificaciones incorporadas a la LIR por las Leyes N°s 20.780 y 20.899, de manera que el tratamiento tributario de la renta obtenida por la enajenación de una vivienda económica acogida a las disposiciones del DFL N° 2 de 1959, efectuada a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, en que el tradente, persona natural o jurídica, no es la empresa que la construyó, sobre la que consulta, constituye un ingreso no renta para los fines tributarios, ello en conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 15 del DFL N° 2, de 1959, sobre Plan Habitacional; en concordancia con lo dispuesto en el N° 29, del artículo 17 del texto de la LIR, vigente en la actualidad.

En relación con la actual norma contenida en la letra b) del N° 8, del artículo 17 de la LIR, específicamente la norma contenida en el inciso cuarto de esta disposición, que establece que en el caso de la enajenación de bienes raíces no constituirá renta sólo aquella parte del mayor valor que no exceda, independiente del número de enajenaciones realizadas, del número de bienes raíces de propiedad del contribuyente, y con los requisitos antes señalados, la suma total equivalente a 8.000 unidades de fomento (UF), cabe expresar que conforme con las instrucciones impartidas sobre el particular por este Servicio, el

cómputo o el cálculo de dicho límite de 8.000 UF, debe ser determinado considerando todas las enajenaciones que cumplan con los requisitos para que el mayor valor, conforme a lo establecido en el inciso tercero de la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, sea calificado como INR.

Al respecto, el mismo instructivo establece los requisitos que deben cumplir las enajenaciones de bienes raíces efectuadas a partir del 1° de enero de 2017, para que el mayor valor obtenido en tales operaciones sea considerado para los fines del cómputo de las 8.000 UF, señalando que:” Supone la concurrencia de los siguientes requisitos copulativos:

“(a) La enajenación no debe ser efectuada a personas relacionadas en los términos del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, norma que fue analizada en la letra b), de la letra F), del N° 3.1.1) anterior.

(b) La enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido los plazos que se señalan a continuación, computados en la forma señalada en el numeral ii) siguiente:

- Tratándose de bienes raíces, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que resulten de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contados desde la adquisición del bien raíz que fue subdividido o de los derechos o cuotas que recaen sobre éste.
- Tratándose de la venta de edificios por pisos o departamentos construidos por el contribuyente, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en la comunidad constructora, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde su construcción.
- Tratándose de bienes raíces no comprendidos en las dos hipótesis anteriores, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo igual o superior a un año contado desde su adquisición.”

En consecuencia, para el cómputo o apreciación del cumplimiento del límite de 8.000 UF en comento, sólo deben considerarse los mayores y menores valores obtenidos únicamente en las operaciones que indica este instructivo, esto es, sólo las operaciones que expresamente señala el inciso tercero de la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, y que en base a tal disposición cumplan con las condiciones para ser calificadas como ingreso no renta.

De lo dicho se sigue que no debe ser considerado para tales efectos el mayor valor obtenido en la operación sobre la cual consulta, esto es, el obtenido en la enajenación de

una vivienda económica acogida a las disposiciones del DFL N° 2 de 1959, efectuada a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, en que el tradente, persona natural o jurídica, no es la empresa que la construyó, toda vez que el mayor valor obtenido en dicha enajenación no se libera de impuestos a la renta en base a la disposición establecida en el inciso cuarto de la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, sino en virtud de lo dispuesto especialmente en el inciso segundo del artículo 15 del DFL N° 2.

Por otra parte, cabe señalar, conforme con la jurisprudencia ya indicada, que al término de este tipo de contratos, vale decir, contratos leasing, se puede optar por comprar los bienes raíces arrendados. En tal situación, el precio de la compraventa, será la cantidad equivalente a la última renta estipulada, compraventa que se perfeccionaría mediante el otorgamiento y suscripción de la respectiva escritura pública.

III.- CONCLUSIÓN.

En base a los términos expresados en el ANÁLISIS anterior, a continuación se da respuesta a las consultas de su presentación, en el mismo orden en que fueron formuladas:

a) La renta obtenida por la enajenación del bien raíz que indica, bajo la forma y condiciones que señala, califica como un ingreso no renta para los fines tributarios, ello en virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 15 del D.F.L N° 2 de 1959, en concordancia con lo establecido, en el N° 29, del artículo 17 de la LIR.

b) En caso que el enajenante del bien raíz que indica, que efectúa la venta bajo la forma y condiciones que señala en su presentación, sea una persona natural que no determina rentas efectivas de la primera categoría, cabe expresar que el mayor valor obtenido en dicha operación, no debe ser considerado para efectos del cómputo de las 8.000 UF como límite del ingreso no renta indicado en el inciso cuarto de la letra b) del N° 8, del artículo 17 de la LIR, por cuanto en la especie, la liberación de impuestos a la renta de dicho mayor valor, se produce no por lo establecido en esta misma disposición, sino por lo dispuesto en otra norma de aplicación especial, esto es, en el inciso segundo del artículo 15 del DFL N° 2.

c) Tal como se indica en el ANÁLISIS anterior, la Circular N° 44 de 2016, incorpora a todas las enajenaciones de bienes raíces que cumplan los requisitos para ser calificados como Ingresos No Renta, pero sólo refiriéndose a las que califiquen como tales en virtud de lo dispuesto en la letra b) del N°8, del artículo 17 de la LIR y no en otras leyes especiales.

d) Finalmente, si el mayor valor obtenido en la operación pudiere acogerse a la liberación dispuesta por el inciso 2 del artículo 15 del D.F.L. N° 2; y el enajenante declara sus rentas de primera categoría mediante renta efectiva con contabilidad completa, tanto en el caso en que se acoja a partir del ejercicio comercial 2017 al régimen de la letra A) o al régimen de la letra B) ambos del artículo 14 de la LIR, dicho mayor valor debe registrarse como un Ingreso No Renta, en el registro REX sobre “Rentas exentas e Ingresos no constitutivos de renta”, en los términos que detallan las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N° 49 de 2016.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 933, de 10.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos