

**DIRECCION REGIONAL METROPOLITANA  
SANTIAGO ORIENTE  
DEPTO. JURIDICO**

**ORD. N° 029 \_\_\_/**

**ANT.: Consulta relativa a la aplicación del artículo 21 de la LIR a caso que indica.**

**Consultante:** XXXXXXXXX R.U.T. N°  
YYYYYYYYY

**PROVIDENCIA, 21 de Enero 2010.**

**DE: SR. BERNARDO SEAMAN GONZÁLEZ  
DIRECTOR REGIONAL**

**A: SR. XXXXXXXXX  
R.U.T. N° YYYYYYYYY**

1. Se ha recibido una consulta de su parte, en la que indica que en su calidad de contador, se ha sometido a su conocimiento la situación particular que describe en su presentación, solicitando un pronunciamiento de este Servicio a fin de no caer en un involuntario detrimento del patrimonio fiscal, principalmente en lo que dice relación con la presunción de retiro establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al efecto, expresa que cónyuges separados de bienes, han decidido constituir una sociedad anónima cerrada en la que ambos aportarán sus bienes, dentro de los cuales se encuentra su casa habitación. El referido inmueble es de propiedad de ambos, en partes iguales, los que han constituido usufructo recíproco sobre el 50% que les corresponde por medio de escritura pública que data del año 2003. Asimismo, indica que el aporte el bien raíz a la sociedad conlleva en si un usufructo constituido antes de la enajenación y que la sociedad reconoce.

En base a la hipótesis descrita formula las siguientes consultas:

- a) ¿Se considera presunción de retiro para la sociedad el uso y goce por concepto de usufructo que tendrían los futuros accionistas cónyuges?
- b) ¿Queda afecta a la presunción de retiro por el uso y goce de los bienes según el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta?
- c) ¿Cuál sería el tratamiento tributario en este caso tanto para la sociedad como para los accionistas cónyuges?

2. Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone:

*“Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional que no sean personas naturales, cuando en este último caso el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables, los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del N° 1 del Artículo 54. Se excepcionarán también los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, los pagos a que se refiere el artículo 31, número 12º, en la parte que no puedan ser deducidos como gasto y el pago de las patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gasto. Igualmente se considerará retiro el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o*

*sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será de 10 % del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.”*

La norma anterior tiene una clara finalidad antielusiva, aplicando la tributación que señala al uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de Primera Categoría, de bienes que conforman el activo de las empresas o sociedades que llevan contabilidad completa.

Al efecto, la Circular N° 37 de 1995 instruyó que la presunción de retiro en comento, debía aplicarse cualquiera fuera el título bajo el cual se entreguen los citados bienes para su uso y goce por parte de las personas señaladas, o en el caso que los bienes de la empresa fueran utilizados por los socios, sin que los hayan entregado bajo algún título o consentimiento expreso.

Al tenor de lo señalado, en el caso sometido a consulta es clara la concurrencia de los supuestos de hecho contenidos en la norma transcrita, toda vez que: 1) el inmueble será transferido en propiedad a la futura sociedad que formen los cónyuges, con lo que pasará a formar parte del activo de la misma y, 2) los socios usaran y gozarán de dicho bien; es decir, habitarán el mismo, sin que tenga relevancia la existencia de un título como es el usufructo, o su fecha de constitución, en tanto haya un uso efectivo del inmueble por parte de los socios.

Consecuencialmente, el uso o goce de este inmueble representará para los cónyuges un beneficio asimilable a un retiro cuyo monto, conforme al texto legal, se estima equivalente al 11% de su avalúo fiscal. Esta cantidad constituirá la base imponible que quedará gravada con la tasa del 35%, conforme indica el inciso 3° del artículo 21, impuesto que al tratarse de una sociedad anónima, deberá ser soportado por la sociedad en carácter de único.

3. En cuanto al tratamiento tributario para los cónyuges de la operación, cabe señalar que conforme establece el artículo 17 N° 8 letra i) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no constituye renta el mayor valor que se origine en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, salvo que los derechos o cuotas formen parte del activo de una empresa que declare su renta efectiva conforme a las normas de la Primera Categoría.

Al efecto, se hace presente que en numerosos pronunciamientos este Servicio ha señalado que primeramente debe discernirse si el titular de la cuota o derecho que se transfiere tiene o no el carácter de empresa (Oficio N° 3.428 de 1993 y Oficio N° 5.334 de 2004, entre otros). De esta forma, tratándose de personas naturales que no detenten este carácter, el mayor valor obtenido en principio no constituirá renta.

Lo anterior, no opera en el evento que la operación sea calificada como habitual por este Servicio, en los términos establecidos por el artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la renta. En este último caso, el mayor valor tributará con el Impuesto de Primera Categoría y el Global Complementario o Adicional.

Finalmente, se hace presente que conforme indica el artículo 17 N° 8 inciso 4°, el Servicio de Impuestos Internos se encuentra facultado para tasar el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, cuando dicho valor sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o los corrientes de la plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de enajenación y el que determine el Servicio, quedará afecta al Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario.

Saluda atentamente a Usted,

**BERNARDO SEAMAN GONZALEZ**  
**DIRECTOR REGIONAL**