



SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS
XVII DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA
258463.2023 GE

OFICIO ORD. N° 343

ANT.: Presentación del Sr. Rodrigo Toro Mancilla de fecha 06.09.2023.

MAT.: Venta de bien inmueble donde funcionan establecimientos educacionales.

Valdivia, 05/12/2023

DE : HUGO BRITO MELGAREJO
DIRECTOR REGIONAL
XVII DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA
SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

A : SR. RODRIGO TORO MANCILLA

De acuerdo con su presentación, en junio de 2020, una corporación educacional compró a una constructora e inmobiliaria de propiedad de los mismos directores de la corporación, dos colegios, cumpliendo, según indica, con lo que ordenaba la ley de subvenciones de la época.

Tras señalar que, a su juicio, los ingresos que recibió la constructora e inmobiliaria por la venta de los colegios a la corporación educacional son ingresos no renta, por tanto, no afectos a IVA ni a impuestos a la renta, como tampoco a ninguna forma de tributación o impuesto, formula una serie de consultas¹, las cuales serán respondidas a continuación, en su mismo orden, sin perjuicio de efectuarse algunas precisiones previas.

En efecto, para determinar el mayor valor afecto a impuesto a la renta en la enajenación de bienes inmuebles donde funcionan establecimientos educacionales o de derechos o cuotas respecto de tales inmuebles poseídos en comunidad, efectuadas 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 lucro², el enajenante alternativamente puede considerar como valor de adquisición a) el valor de adquisición reajustado; o, b) el valor de tasación³.

Por la vía de reconocer como mayor costo tributario la diferencia positiva entre el valor de tasación y el valor de adquisición reajustado, dicha diferencia adquiere la calidad de un ingreso no

¹ Las consultas son:

- 1) Si la empresa constructora e inmobiliaria está obligada a realizar algún tipo de registro en su contabilidad, habida consideración que se trata de ingresos no renta que no afectan la base imponible tributable, incluso si existieran retiros.
- 2) Si la empresa constructora e inmobiliaria está obligada, en el momento que recibió los ingresos, a informar al Servicio el hecho económico.
- 3) En el caso en que los socios de la empresa constructora e inmobiliaria hubieran retirado estos ingresos no renta: a) si están obligados a declararlos en su renta; y b) si deben realizar algún tipo de declaración ante el Servicio.
- 4) En caso de que los ingresos no constitutivos de renta sean reinvertidos en otras sociedades, en nuevas operaciones bursátiles, en otorgamiento de mutuos, en instrumentos del mercado financiero, en instrumentos del mercado inmobiliario, consulta si los ingresos no constitutivos de renta invertidos continúan manteniéndose como tales en destino.
- 5) Señala que la empresa constructora e inmobiliaria cuando recibió los ingresos no constitutivos de renta tributaba en primera categoría bajo el régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y posteriormente destinó estos ingresos a la compra de un nuevo edificio en abril de 2021, fecha en la cual había cambiado al régimen de tributación de la letra D) del artículo 14 de la LIR, consultando al respecto si la Resolución Ex. N° 14 (no indica año), define para este último tipo de régimen de tributación, la obligación de informar tales ingresos no renta.

² Oficios N° 2030 de 2020 y N° 651 de 2018.

³ De acuerdo al N°2 del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.993, se tendrá por valor de adquisición la totalidad del valor de tasación si se verificaba la venta antes del 31.12.2023, o una fracción decreciente del mismo si la venta se verifica después de dicha fecha, pero antes del 31.12.2026.

constitutivo de renta para el enajenante y se libera de impuestos.

Luego, contrariamente a lo señalado en su presentación, no todo el mayor valor obtenido en la enajenación constituye un ingreso no renta, sino solo la diferencia antes referida. De este modo, de haber, la diferencia (mayor valor) entre el valor de venta y el valor de tasación tributa conforme las reglas generales, gravándose en la oportunidad que corresponda con los impuestos de primera categoría e impuestos finales.

Por otra parte, si bien no formula una consulta específica, en su presentación se desliza que la operación descrita no habría estado afecta a IVA por corresponder a un ingreso no renta. Al respecto, se debe aclarar que, como norma general, para determinar si la operación se encuentra o no afecta a dicho impuesto, debe estarse a lo establecido en los números 1º) y 3º) del artículo 2º de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios⁴. Todo ello sin perjuicio que, en su caso particular, la operación en análisis califica como exenta de conformidad a lo dispuesto en el inciso último del artículo cuarto transitorio de la Ley N°20.993.

Precisado lo anterior, y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) De acuerdo con el Código Tributario y otros textos legales⁵, toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna⁶ y ajustándose a las prácticas contables adecuadas. Este Servicio ha señalado que no le corresponde instruir cómo registrar contablemente las operaciones e impartir normas contables, y que dichos registros deben efectuarse según lo ordenan las referidas disposiciones del Código Tributario⁷.

Por tanto, la operación consultada debió ser incorporada en sus registros contables, independientemente que, en todo o parte, su resultado califique como un ingreso no renta.

- 2) Si bien el enajenante no tiene la obligación de informar a este Servicio la operación al momento de recibir los ingresos, al término del ejercicio debe informar la parte que en dicha operación corresponda a un ingreso no constitutivo de renta, registrándolo como tal en el registro REX⁸, que controla las rentas con tributación cumplida, las rentas exentas de los impuestos finales e ingresos no constitutivos de renta⁹.
- 3) En caso que los socios de la empresa constructora e inmobiliaria, sujetos a los regímenes establecidos en la letra A) o en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, hubieren retirado¹⁰ los ingresos no constitutivos de renta de acuerdo con el N° 4 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, tales retiros deberán ser incorporados a su propio registro REX, de acuerdo con la letra c) del N° 2 de la letra A) de la referida norma¹¹.

Si los socios se encontraban sujetos al régimen opcional de transparencia tributaria, los retiros calificados como ingresos no constitutivos de renta debieron formar parte de la base imponible de tales contribuyentes, afectándose con los impuestos finales correspondientes en virtud del párrafo segundo del numeral (iv) de la letra (a) del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. De esta forma, tales cantidades deberán estar incluidas en los retiros percibidos que la pyme debe informar en el recuadro N° 22 del formulario N° 22, sobre declaración anual de impuestos a la renta.

Por último, si los socios son contribuyentes de los impuestos finales o contribuyentes del impuesto de primera categoría (en este último caso) no sujetos a los regímenes mencionados en los dos párrafos anteriores, tales retiros no deben ser informados en sus

⁴ Ver, entre otras, Circulares N° 42 de 2015 y N° 37 de 2020.

⁵ Artículos 16 y 17 del Código Tributario; artículos 25 y siguientes del Código de Comercio.

⁶ Oficio N° 1146 de 2015, sobre contabilidad fidedigna.

⁷ Oficios N° 2774 de 2001, N° 292 y N° 3104, ambos de 2006, y N° 2230 de 2016.

⁸ Establecido en la letra c) del N° 2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. De acuerdo con el resolutivo N° 13 de la Resolución Ex. N° 19 de 2021, los registros con las anotaciones de carácter obligatorio que en esta se requieren, deberán confeccionarse antes de presentar la declaración de impuestos anuales a la renta del ejercicio correspondiente (formulario 22). Dichas anotaciones deberán constar en libros manuales, en hojas sueltas o mediante sistemas tecnológicos debidamente autorizados por este Servicio, lo anterior sin perjuicio de proporcionar la información que el Servicio requiere mediante los recuadros N° 15 o 20 del mencionado formulario 22, según corresponda.

⁹ Anexo N° 1 de la Resolución Ex. N° 19 y Resolución Ex. N°37, ambas de 2021, donde se establece el formato de los registros tributarios de rentas empresariales que deben llevar los contribuyentes del régimen de tributación de la letra A) y letra D) N°3 del Artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 01.01.2020.

¹⁰ La empresa constructora e inmobiliaria debe presentar la declaración jurada F1948.

¹¹ Estos socios proporcionarán esta información a través de los recuadros N°15 o N°20 del formulario 22, según corresponda.

correspondientes declaraciones de impuestos, sin perjuicio que la empresa constructora e inmobiliaria los informe a este Servicio en la correspondiente declaración jurada F1948¹².

- 4) Si la empresa constructora e inmobiliaria una vez incorporado el ingreso no constitutivo de renta en su registro REX, lo destina a nuevas inversiones, solo significará para ella el cambio de un activo por otro (por ejemplo: banco por fondos mutuos o acciones). Por lo tanto, las cantidades incorporadas en el registro REX mantendrán su tratamiento tributario, solo que existirá en la empresa un activo distinto que sustenta su registro. Ello, sin perjuicio que las rentas que se generen como producto de tales inversiones deberán sujetarse al régimen general de tributación u otro que corresponda según el tipo de inversión.
- 5) La letra (f) del párrafo primero del N° 6 de la letra D) del artículo 14 de la LIR establece que, cuando una empresa se traslada desde el régimen de la letra A) de dicho artículo al régimen pro pyme, deberá registrar como saldo inicial del registro REX el saldo del registro REX que mantenga al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.

Por tanto, la empresa constructora e inmobiliaria, ahora acogida al N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, deberá mantener el control de los ingresos no constitutivos de renta en su registro REX, antecedente que deberá informar cada año a este Servicio mediante el recuadro N° 20 del formulario N° 22, mientras que las imputaciones a su saldo por retiros, remesas o distribuciones debe ser informada a este Servicio a través de la declaración jurada F1948.

Saluda a usted,

HUGO BRITO
MELGAREJO

Firmado digitalmente por HUGO BRITO
MELGAREJO
Nombre de reconocimiento (DN): ou=XVII
DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA, o=Servicio
de Impuestos Internos, cn=HUGO
DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA, ou=XVII
DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA,
email=hugo.brito@di.cl, cn=HUGO BRITO
MELGAREJO
Fecha: 2023.12.05 13:27:21 -03'00'

HUGO BRITO MELGAREJO
DIRECTOR REGIONAL
XVII DIRECCIÓN REGIONAL VALDIVIA
SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS



DISTRIBUCIÓN:

- Sr. Rodrigo Toro Mancilla,
- Secretaría del Director Regional
- Depto Jurídico

Firmado
digitalmente por
HANS SIDNEY
SCHUDECK PONCE
Fecha: 2023.12.05
12:35:38 -03'00'

¹² En los casos señalados en los dos párrafos anteriores, la empresa constructora e inmobiliaria también informará los retiros en la declaración jurada F1948.

