

Título: Efectos tributarios de la cesión del derecho real de usufructo.

Resumen: Posee los mismos efectos del arrendamiento de un bien raíz a nivel de la Ley del IVA, por tanto estará gravado con IVA el monto total de arriendo, sí cuenta o no con bienes muebles o instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial.

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17, N°8, INCISO 1, LETRA B)
– LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, ART. 8, LETRA G) –
CIRCULAR N° 13, DE 2014 – OFICIOS N°S 3423, DE 2006 Y 1839, DE 2016.
(ORD. N° 012, DE 05.01.2017)**

Tributación de la cesión del derecho real de usufructo.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, ratificando la interpretación contenida en el Oficio N° 3423 de 2006, en orden a que el mayor valor obtenido por su cliente en la cesión del derecho real de usufructo constituido sobre un bien raíz, por el plazo de 13 años, constituye un ingreso no renta (INR), y aclarando si corresponde afectar dicha operación con Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su respectiva base imponible.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que su cliente, una persona natural no habitual en la compra y venta de bienes raíces, con fecha 25 de junio de 2015, mediante escritura pública inscrita en el competente Conservador de Bienes Raíces, vendió, cedió y transfirió a un tercero no relacionado, el derecho real de usufructo constituido sobre un bien raíz de su propiedad, inscrito a su nombre desde el año 1982. Aclara que la referida bien raíz permite el funcionamiento de una estación de servicio para abastecer combustible y que las partes suscribieron un inventario de las construcciones, mejoras y bienes existentes en éste, incluidos en el usufructo.

Agrega que dicho bien no formaba parte del activo de una empresa obligada a declarar renta efectiva en la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa y que el derecho real de usufructo cedido se constituyó por el plazo de 13 años, contado desde el 1° de julio de 2015 hasta el 30 de junio de 2028.

El precio de venta del derecho real de usufructo se pactó en la suma equivalente en pesos a 33.960 UF, más IVA, pagadero en 156 cuotas mensuales y sucesivas.

Indica, asimismo, que su cliente ha emitido mensualmente una factura por el monto de cada cuota que recibe, recargando sobre el monto total de la misma, el porcentaje que corresponde por concepto de IVA; que ha declarado y pagado dicho impuesto; y que ésta incorporó a su Declaración de Impuesto Anual a la Renta, correspondiente al año tributario 2016, todas las cuotas que recibió por concepto del precio de venta durante el año comercial 2015.

En virtud de lo referido precedentemente, y considerando lo dispuesto en el Oficio N°3423 de 2006, de este Servicio, de acuerdo al cual la cesión del derecho real de usufructo debe regirse por lo preceptuado en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, manifiesta que el mayor valor obtenido por su cliente en la cesión del referido derecho real constituye un INR, por lo que procede rectificar su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta, correspondiente al año tributario 2016, excluyendo el monto de las cuotas percibidas durante el año comercial 2015.

Por lo anterior, solicita ratificar la interpretación contenida en el Oficio N° 3423 de 2006, en orden a que el mayor valor obtenido por su cliente en la cesión del derecho real de usufructo constituido sobre un bien raíz, por el plazo de 13 años, constituye un INR, y aclarar si corresponde afectar dicha operación con IVA y su respectiva base imponible.

II.- ANÁLISIS.

Se hace presente que el consultante no acompañó copia de la escritura pública de fecha 25 de junio de 2015, mediante la cual se vendió, cedió y transfirió el derecho real de usufructo, de modo que el siguiente análisis se efectúa considerando sólo los antecedentes reseñados en la presentación.

1. En cuanto al Impuesto a la Renta.

a) El derecho de usufructo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 764 del Código Civil, “*es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible*”, que supone necesariamente, atendido lo dispuesto en el inciso 1º, del artículo 765 del referido cuerpo legal, la coexistencia de dos derechos, el del nudo propietario y el del usufructuario.

Dispone, por otra parte, el inciso 1º del artículo 770 del Código Civil que “*El usufructo podrá constituirse por tiempo determinado o por toda la vida del usufructuario*”.

En el caso en análisis el usufructo se habría constituido por vía directa y por un plazo determinado, por cuanto el cliente del consultante, constituyente del usufructo, cedió dicho derecho real por el plazo de 13 años, reservándose la nuda propiedad del bien raíz.

b) Hasta el 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, efectuada por personas naturales o por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, constituye un INR sin límite de monto, en la medida que no forme parte del activo de una empresa que declare cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, la enajenación no se efectúe a relacionado¹ y no exista habitualidad en ésta².

En caso de no concurrir los requisitos precedentemente indicados, el total del mayor valor obtenido en la enajenación respectiva, se grava de acuerdo al régimen general, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e Impuesto Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda.

Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 13 de 2014, la que se encuentra publicada en su página web www.sii.cl³.

c) La señalada letra b), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, debe entenderse referida a la generalidad de los bienes raíces, toda vez que la expresión “bienes raíces” de que se sirve dicha norma, y que el inciso 1º, del artículo 568 del Código Civil hace análoga a inmueble, se emplea sin otra calificación que determine que su alcance deba circunscribirse a bienes inmuebles corporales⁴. Por consiguiente, considerando que la norma de que se trata no exige que la enajenación deba referirse a bienes inmuebles corporales, y que por disposición del artículo 580 del Código Civil, el usufructo que se ejerce sobre un inmueble es un derecho real inmueble⁵, cabe concluir que la cesión del derecho real de usufructo constituye, para los efectos de lo dispuesto en la letra b), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, una enajenación de bien raíz.

El criterio anterior ha sido sostenido por este Servicio en el Oficio N° 485 de 1997, en el Oficio N° 3423 de 2006, aludido por el consultante, y en Oficio N° 1839 de 2016, entre otros.

¹ En los términos del inciso 4º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

² En los términos del artículo 18 de la LIR vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

³ A partir del 1º de enero de 2017, la referida norma se sustituye íntegramente de acuerdo a lo dispuesto en la letra e), del numeral 8), del artículo 1º, en concordancia con el artículo primero de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.780, numeral que fue modificado a su vez por el numeral iv., de la letra d., del numeral 1., del artículo 8º de la Ley N° 20.899, lo que se traduce, entre otras cosas, a contar de la fecha señalada, en la introducción de una serie de modificaciones a la determinación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces y a su tratamiento tributario. Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 44 de 2016, la que se encuentra publicada en su página web www.sii.cl.

⁴ Dispone el inciso 1º, del artículo 568 del Código Civil: “*Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro: como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.*”.

⁵ Dispone, en lo pertinente, el artículo 580 del Código Civil: “*Los derechos y acciones se reputan bienes muebles o inmuebles, según lo sea la cosa en que han de ejercerse, o que se debe. Así el derecho de usufructo sobre un inmueble, es inmueble.*”.

En consecuencia, a la cesión del derecho real de usufructo del caso en análisis resulta aplicable lo dispuesto en la letra b), del inciso 1º, del N°8, del artículo 17 de la LIR.

2. En cuanto al IVA.

a) La letra g), del artículo 8º, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios grava con IVA *“El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”*.

Según dispone el literal transcrito, para que el usufructo constituido sobre un bien raíz se afecte con IVA es requisito sine qua non que se encuentre dotado de bienes corporales muebles, o bien cuente con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial, cuestión que este Servicio ha sostenido en Oficio N° 1939 de 2007.

b) El inciso 1º, del artículo 17 del referido cuerpo legal no autoriza deducción alguna a la base imponible tratándose del derecho real de usufructo. En efecto, dicha norma establece que únicamente en el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos de comercio que incluya un bien raíz, podrá deducirse de la renta una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año.

III.- CONCLUSIÓN.

En base al análisis efectuado, y considerando sólo los antecedentes reseñados en la presentación, se indica:

1. Se ratifica el criterio sostenido en el Oficio N° 3423 de 2006, en orden a que la cesión del derecho real de usufructo constituye, para los efectos de lo dispuesto en la letra b), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, una enajenación de bien raíz.

2. La tributación del mayor valor obtenido por su cliente en la cesión del derecho real de usufructo constituido sobre un bien raíz, por el plazo de 13 años, atendido el criterio aludido en el N° 1 precedente, ha de regirse por lo dispuesto en la señalada letra b), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

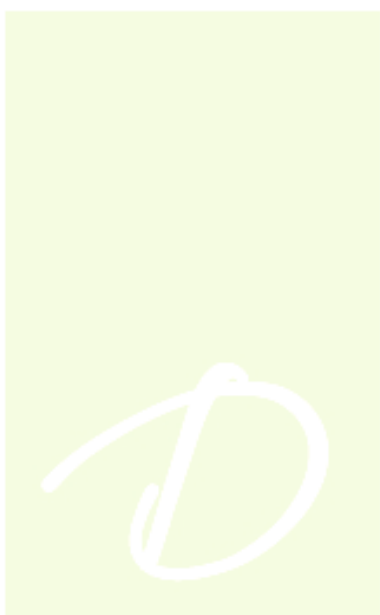
De este modo, en la medida que el bien raíz no forme parte del activo de una empresa que declare cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, la enajenación no se efectúe a relacionado y no exista habitualidad en ésta, el mayor valor obtenido por su cliente constituye un INR sin límite de monto. Lo anterior, conforme a lo dispuesto en el N° 8, del artículo 17 y en artículo 18, ambos de la LIR.

A este respecto se hace presente, que la instancia fiscalizadora respectiva podrá verificar la concurrencia de los señalados requisitos encontrándose vigentes los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario. Asimismo, cabe señalar, que de acuerdo a lo preceptuado en el inciso 5º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, este Servicio puede aplicar la facultad de tasar dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de enajenación de un bien raíz, que se transfiera a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación, y que conforme a lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones –norma de control de carácter general–, este Servicio también puede investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio, con el objeto de liquidar y girar el impuesto que corresponda en caso de determinar que dichos actos y circunstancias están destinadas a encubrir una donación o un anticipo a cuenta de herencia.

3. Por otra parte, atendido que la cesión del derecho real de usufructo constituido sobre el bien raíz en cuestión incluyó una serie de construcciones, mejoras y bienes existentes en aquel, lo que en conjunto permite el funcionamiento de una estación de servicio para abastecer combustible, aquella operación se encuentra gravada con IVA de acuerdo a lo dispuesto en la letra g), del artículo 8°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

4. Por último, dado que ni el inciso 1°, del artículo 17 de dicho cuerpo legal, ni ninguna otra norma, autorizan deducción alguna a la base imponible tratándose de la cesión del derecho real de usufructo constituido sobre bien raíz, aquella estará conformada por el monto de cada cuota mensual, debiendo recargarse sobre dicha suma el porcentaje correspondiente por concepto de IVA.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR



Oficio N° 012, de 05.01.2017
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

Dial
Capacita