

CIRCULAR N°37 DEL 11 DE JUNIO DEL 2009

MATERIA : EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA ADJUDICACIÓN DE BIENES EN LOS CASOS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 17 N°8 LETRAS F) Y G) DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

I.- INTRODUCCIÓN.

Este Servicio ha emitido diversos pronunciamientos sobre los efectos tributarios de las adjudicaciones de bienes que tienen lugar con motivo de la partición de una comunidad hereditaria o de la liquidación de la comunidad que se forma con motivo de la disolución de la sociedad conyugal, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 N°8 letras f) y g), respectivamente, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Con el objeto de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes y al mismo tiempo, el ejercicio de las funciones fiscalizadoras por parte de los funcionarios de este Servicio, se ha estimado pertinente, a través de la presente Circular, analizar los efectos tributarios relacionados con las adjudicaciones antes indicadas.

Tratándose de la adjudicación de bienes con motivo de la liquidación de la sociedad conyugal, se ha estimado necesario precisar el costo para fines tributarios de los bienes adjudicados. Sobre esta materia, y de acuerdo con el procedimiento establecido en la Resolución Exenta N°36, de 2008, el Director del Servicio solicitó su opinión al Consejo Consultivo creado en virtud de dicha Resolución. Sometido el asunto a su consideración, la unanimidad de sus integrantes recomendó al Director de este Servicio cambiar el criterio sostenido hasta hoy. Asimismo, se tuvo en consideración, lo resuelto por la Excelentísima Corte Suprema en la sentencia dictada en autos rol N°3373-2005, conociendo de un recurso de casación en el fondo.

II.- DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES.

En relación con la materia en comento, las normas legales aplicables son las siguientes:

- a) Artículo 17 N°8 letra f) de la LIR: "No constituye renta: 8°.- El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18: f) Adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos."
- b) Artículo 17 N°8 letra g) de la LIR: "No constituye renta: 8°.- El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18: g) Adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos."

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

a).- Adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria.

i).- Beneficio Tributario.

De conformidad con lo dispuesto en la letra f) del N°8 del artículo 17 de la LIR, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de bienes en la partición de una herencia, respecto de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos. De este modo, el referido mayor valor no se declarará ni se afectará con ningún Impuesto a la Renta.

ii).- Sujetos beneficiarios.

Lo dispuesto en el artículo 17 N°8, letra f) de la LIR, beneficia a los siguientes adjudicatarios:

1. A los herederos del causante.
2. A los herederos de éstos.
3. A los cesionarios de los beneficiarios señalados en los números anteriores.

iii).- Costo para fines tributarios de los bienes adjudicados.

En cuanto al costo tributario que para el heredero o cesionario adjudicatario, tendrán los bienes adjudicados en la partición de la herencia para los efectos de determinar el mayor valor que provenga de su enajenación, cabe indicar que dicho costo será aquel que resulte de aplicar las normas de valoración de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 46, 46 bis y 47 de dicho texto legal, materia a la que este Servicio se ha referido mediante la Circular N°19, de 2004. En otras palabras, el costo para fines tributarios de los bienes adjudicados corresponderá al valor que ellos tenían al momento de deferirse la herencia de conformidad con las normas legales indicadas.

Los criterios expuestos en los números anteriores se deberán aplicar cualquiera sea la naturaleza de los bienes adjudicados en la partición de la comunidad hereditaria.

b).- Adjudicación de bienes en la liquidación de la comunidad que se forma con motivo de la disolución de la sociedad conyugal.

i).- Beneficio Tributario.

De conformidad con lo dispuesto en la letra g) del N°8 del artículo 17 de la LIR, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de bienes con motivo de la liquidación de la comunidad que nace como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, a favor de cualquiera de la cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos. De este modo, el referido mayor valor no se declarará ni se afectará con ningún Impuesto a la Renta.

ii).- Sujetos beneficiarios.

Lo dispuesto en el artículo 17 N°8, letra g) de la LIR, beneficia a los siguientes adjudicatarios, cualquiera sea el motivo o causal que acarrea la disolución de la sociedad conyugal:

1. Al cónyuge adjudicatario, ya sea el marido o la mujer:
2. A los herederos de cualquiera de los cónyuges:
3. A los cesionarios de ambos:

iii).- Costo para fines tributarios de los bienes adjudicados.

En cuanto al costo para fines tributarios de los bienes adjudicados, este Servicio consideraba como tal el valor de adquisición del bien durante la sociedad conyugal y no el valor de adjudicación asignado en la partición. Este criterio, afirmado en distintos pronunciamientos, razonaba sobre la base que el adjudicatario es propietario de los bienes adjudicados desde la fecha de su adquisición efectiva y no desde la fecha de la partición. Sin embargo, y por las razones que se exponen a continuación, este Servicio ha estimado pertinente cambiar dicho criterio.

En efecto, conforme a la legislación civil chilena, la sociedad conyugal no constituye una comunidad. La comunidad sólo nace una vez disuelta la sociedad conyugal, y la división de los bienes sociales se sujeta a las reglas dadas para la partición de los bienes hereditarios (artículo 1776 del Código Civil).

Para liquidar la comunidad que sigue a la disolución de la sociedad conyugal, el valor de los bienes comunes se determina mediante su tasación realizada por peritos nombrados al efecto o por

acuerdo unánime de los comuneros, según las normas sobre tasación y liquidación de bienes de la mencionada comunidad. Dicho valor, cuando sea el caso, es la base que emplea el partidor para la adjudicación de las especies, a efectos de resguardar el debido equilibrio patrimonial entre los cónyuges.

A mayor abundamiento, la partición o adjudicación de bienes tiene efecto declarativo, en virtud del cual se entiende que el adjudicatario ha sido dueño del bien adjudicado desde el momento en que se formó la comunidad y no desde la fecha de la adjudicación. Tratándose de la indivisión que nace al disolverse la sociedad conyugal, el efecto declarativo se retrotrae precisamente a la fecha en que se disuelve la sociedad, pues, como se señaló, la comunidad nace en ese momento. De esta manera, el efecto declarativo de la adjudicación, no puede retrotraerse a la época de adquisición del bien durante la sociedad conyugal, porque en ese entonces no había copropiedad.

Ahora bien, en la adjudicación de los bienes comunes, el precio o valor de las especies se imputan a la cuota que el cónyuge respectivo, sus herederos o cesionarios, tengan en la comunidad. En consecuencia, el valor de adjudicación representa el sacrificio económico que el adjudicatario realiza para la obtención de los bienes determinados. La letra g) del N°8 del artículo 17 de la ley sobre Impuesto a la Renta, declara como ingreso no constitutivo de renta el mayor valor, que en definitiva equivale a la diferencia entre dos valores, a saber: el valor de adquisición actualizado y el valor de adjudicación. En concordancia con esto es que, refiriéndose a una comunidad que no sea hereditaria ni provenga de la liquidación de la sociedad conyugal, este Servicio había declarado que en el caso en que un comunero se adjudique un bien de la comunidad en un mayor valor que el de adquisición actualizado, la diferencia respectiva será renta para dicho comunero.

De acuerdo a lo razonado y al nuevo criterio de este Servicio, pueden extraerse las siguientes consecuencias en relación al sentido y alcance de la norma legal que declara como ingreso no constitutivo renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de bienes en la liquidación de la comunidad que se forma con motivo de la disolución de la sociedad conyugal:

1. El ingreso no constitutivo de renta equivale al mayor valor que resulta al comparar el valor original de adquisición del bien actualizado y el valor de adjudicación del mismo bien, en la partición de la comunidad que nace a su disolución.
2. Para fines tributarios, el costo de adquisición que debe considerarse respecto del bien adjudicado en la partición de dicha comunidad, corresponde al valor de adjudicación, el que en todo caso deberá corresponder al valor corriente en plaza del bien al momento de la adjudicación. Este Servicio hará uso de todas las facultades que le confiere la ley a efectos de verificar dicho valor.

IV.- EFECTOS TRIBUTARIOS EN MATERIA DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

De conformidad con lo dispuesto expresamente en el artículo 8 letra c) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, las adjudicaciones de bienes corporales muebles del giro que provengan de la liquidación de las comunidades hereditarias o provenientes de la disolución de la sociedad conyugal, quedan excluidas del hecho gravado especial con el Impuesto a las Ventas y Servicios que regula la referida norma legal. En consecuencia, las adjudicaciones antes indicadas no se afectan con dicho tributo.

V.- VIGENCIA DE LAS INSTRUCCIONES.

Las presentes instrucciones entrarán en vigencia a partir de la fecha de publicación en extracto de esta Circular en el Diario Oficial, en lo que se refiere al cambio de criterio que contiene.

Saluda a Ud.,

**RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR**

JARB/ACO/GFD

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN

A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO