



“EFECTOS TRIBUTARIOS DEL USUFRUCTO”

Parte I

“FRENTE A LA LIR Y EL IVA”

TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumno: Gonzalo Novoa S.

Profesor Guía: Aida Gana G.

Santiago, septiembre 2020

TABLA DE CONTENIDO

| <u>CAPÍTULO</u> | | <u>PÁGINA</u> |
|------------------------|--|----------------------|
| I | INTRODUCCIÓN | 1 |
| 1.1 | Planteamiento del problema | 3 |
| 1.2 | Objetivo General | 5 |
| 1.3 | Objetivos Específicos | 6 |
| 1.4 | Hipótesis | 7 |
| 1.5 | Metodología a desarrollar | 8 |
| II | ESTADO DEL ARTE | 9 |
| III | MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO | 10 |
| IV | DESARROLLO Y RESULTADOS | 25 |
| V | ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA | 41 |
| VI | ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA JUDICIAL | 42 |
| VII | CONCLUSIONES | 48 |
| VIII | BIBLIOGRAFIA | 49 |

ABREVIATURAS

| Sigla | Detalle |
|------------------|--|
| CC | Código Civil |
| LIR | Ley sobre Impuesto a la Renta |
| IVA | Ley de Ventas y Servicios |
| CT | Código Tributario |
| IDPC | Impuesto de Primera Categoría. |
| IFRS FULL | Normas Internacionales de Información Financiera Completas |
| NIC | Norma Internacional de Contabilidad |
| RLI | Renta Líquida Imponible |
| PPE | Propiedades, Plantas y Equipo |
| INR | Ingreso No Renta |
| TTA | Tribunal Tributario y Aduanero. |
| SII | Servicio de Impuestos Internos. |

RESUMEN EJECUTIVO

El objetivo del presente texto de investigación es exponer las ventajas y obstáculos que representa para un contribuyente de Primera Categoría según contabilidad completa, la constitución del derecho de usufructo sobre sus bienes y su enajenación, con el fin de obtener recursos financieros sin desprenderse de la propiedad de los bienes.

Los contribuyentes con contabilidad completa bajo norma IFRS deben adoptar los criterios contables definidos en ella para reconocer, medir y evaluar los bienes o activos que utilizan en el curso normal de sus operaciones.

Las normas tributarias contenida en la Ley de impuesto a la Renta, Ley de impuesto a las Ventas y Servicios y el Código Tributario, determinan la forma de reconocer los efectos tributarios de las transacciones que realiza el contribuyente con sus bienes en la economía y su impacto fiscal. La norma tributaria debe dar expresión cierta a las transacciones que realiza el contribuyente en el ámbito de su actividad económica al adoptar éste una forma jurídica contenida en el derecho civil.

El usufructo de bienes no se puede medir objetivamente en el ámbito tributario, salvo en el cuasiusufructo, porque no existe norma de valorización. La norma de control denominada tasación es de difícil implementación. Al no existir medida objetiva y poder ser objeto de control la venta del usufructo de bienes a través de tasación, puede existir confusión y error.

I.INTRODUCCION

El desarrollo de las empresas dentro de las economías donde se insertan favorece el desarrollo económico de los países. Para ello utilizan los recursos materiales y humanos con las que se constituyen y los que va obteniendo a lo largo de su funcionamiento y marcha.

Los recursos que utilizan con el fin de maximizar sus utilidades se denominan activos, y aquellos que tienen una existencia física se denominan activos tangibles. Son activos tangibles entre otros las mercaderías o productos que dispone para la venta, los vehículos, los inmuebles, las maquinarias y similares. Son activos intangibles aquellos que no pueden ser percibidos por los sentidos.

La característica principal de los activos intangibles es su inexistencia física, que no se pueden tocar como marcas, patentes, concesiones, derechos. entre otras.

Una característica esencial de las economías desarrolladas es el alto volumen que presentan los activos intangibles dentro del total de activos de sus empresas, logrando marcar diferencias con sus competidoras, y así asegurar la continuidad de la misma.

La legislación local permite constituir derechos sobre los activos tangibles que dispone la empresa, con la constitución del derecho real de usufructo sobre dichos bienes, separando la propiedad de su goce, permitiendo así a las empresas que los constituyen la obtención de significativos recursos sin desprenderse de la propiedad

de ellos, porque la cesión del goce de la propiedad es sólo temporal, volviendo con su titular al término de éste.

Los contribuyentes de Primera Categoría según contabilidad completa tributan según renta efectiva. A partir del resultado financiero obtenido según balance, y según lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR, se determina la utilidad o pérdida tributaria.

La enajenación del derecho real de usufructo constituirá ingresos brutos del ejercicio, y la determinación del precio o valor de este para el constituyente que lo enajena un gran desafío.

1.1. Planteamiento del Problema

Los contribuyentes de Primera Categoría según contabilidad completa determinan un menor pago de impuesto sobre los usufructos que constituyen, al determinar un menor precio de venta al usufructo de bienes muebles e inmuebles.

El derecho de propiedad de un bien se ve limitado por el derecho de usufructo constituido sobre él, y, por lo tanto, es evidente que el valor del usufructo debe ser menor que la propiedad plena. Una cierta razonabilidad económica sostiene que si se quiere enajenar una propiedad sobre la cual se ha constituido un derecho de usufructo, este valor comercial será efectivamente menor a una propiedad que no tiene dicho real constituido sobre él. Por lo tanto, el valor del usufructo de un bien más su nuda propiedad es igual al valor comercial o corriente en plaza. De no ser así, no tendría sentido económico constituir un usufructo sobre bienes y posteriormente enajenarlo. Sólo tendría sentido por lo tanto comprar un bien para su uso. Tampoco puede ser tomado como referencia el contrato de arrendamiento de bienes para su valoración, dado que éste es derecho personal y no real. Una operación financiera objetiva para valorizar el derecho de usufructo sería tomar como referencia el contrato de leasing financiero sin realizar la opción de compra, o un leasing operativo simplemente. Finalmente, como valoración del usufructo se podría estimar los flujos de beneficios que le reporta al usuario, descontado por una tasa de interés de mercado.

Finalmente, la Ley de Herencia Asignaciones y Donaciones reconoce legalmente el precio o valor del usufructo, la diferencia entre el valor de la nuda propiedad y el

usufructo, entregando criterios de valorización del usufructo y la nuda propiedad, que constituyen guías en su determinación.

Apoya esta pretensión lo establecido en el artículo 2° del Código Tributario, que señala lo siguiente: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicaran las normas contenidas de derecho común contenidas en leyes generales y especiales”.

Esta supletoriedad de las normas de derecho común contenidas en leyes especiales como la Ley de Herencia, Asignaciones y Donaciones tiene una relevancia no menor, porque permite cerrar espacios elusivos con total transparencia y objetividad.

1.2 Objetivo General

El objetivo principal del desarrollo de este trabajo es determinar la tributación de la constitución del derecho real del usufructo frente a la LIR e IVA, según normativa legal vigente, y si la aplicación de la norma ha logrado reducir las figuras elusivas que rodean a este concepto. El análisis se centrará en el sujeto pasivo llamado nudo propietario y en los contribuyentes con contabilidad completa.

1.3 Objetivos Específicos

- a) Identificar las disposiciones normativas y legales en la tributación del usufructo vigente a la fecha.
- b) Identificar las razones que determinan la dependencia de la tributación según el bien objeto de constitución del usufructo.
- c) Identificar y precisar los conceptos de ingreso, costo, gasto y renta en el usufructo de bienes y servicios.
- d) Identificar el registro del usufructo en la contabilidad del contribuyente según norma contable IFRS.
- e) Identificar el origen de la elusión del usufructo de bienes y su efecto en la carga impositiva del contribuyente.
- f) Identificar las normas de control a la elusión contenidas en la ley de la Renta, IVA y Código Tributario.
- g) Verificar si la Ley de Herencia Asignaciones y Donaciones constituye norma de control de valorización del usufructo y la evolución de la Administración Tributaria frente a ella.

1.4 Hipótesis

Los contribuyentes de Primera Categoría con contabilidad completa están determinando menor resultado tributario al subvalorar el usufructo en su constitución como figura elusiva.

1.5 Metodología a desarrollar

La presente investigación estará fundamentada en un análisis dogmático del tratamiento de la tributación del usufructo frente a la LIR e IVA en la normativa vigente. Para ello se revisará la Jurisprudencia Administrativa y Judicial del caso.

Se analizarán situaciones prácticas en cada caso expuesto, con la finalidad de entender los escenarios planteados.

II. ESTADO DEL ARTE

No existen estudios recientes del tema previos a este trabajo específicamente, pero si se ha revelado su importancia reciente al incorporarse la figura del usufructo en un proceso de reorganización empresarial en el Catálogo de Esquemas Tributarios, como potencial utilización elusiva en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

III.MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

El pago de los impuestos provenientes de los ingresos de los bienes recibidos en usufructo corresponde al usufructuario, sin perjuicio del pago por los ingresos que le pueda reportar al propietario del bien la constitución del usufructo, según lo dispuesto en el artículo 13 de la LIR. La norma reitera en su concepto el ingreso obtenido por esta transacción al usufructuario y al propietario del bien.

Al separar la propiedad del uso de bien se produce la utilización del bien por parte del usufructuario, que tiene el interés de su explotación comercial. Ese recurso obtenido como todo elemento en el interés de uso intensivo, quiere ser obtenido al menor precio posible.

Al constituirse el usufructo, el precio determinado en el contrato de compraventa libremente por las partes puede ser objeto de tasación respecto del nudo propietario, a quien enajena ese derecho. Es el nudo propietario quién puede ser objeto de tasación en la transacción porque es quién valoriza el bien.

La tasación como norma de control contenida en el artículo 64 del Código Tributario exige una aplicación rigurosa para no desvirtuar el resultado de la transacción.

El nudo propietario reconoce el resultado de esta transacción en su contabilidad, y la determinación de la RLI está contenida en los artículos 29 al 33 de la LIR, y la venta del usufructo constituye un ingreso bruto en su totalidad en la constitución del usufructo. Por eso, con el fin de pagar menos impuesto tiene la tendencia a subvalorar el bien entregado en usufructo,

El estudio y análisis del derecho real de usufructo requiere el conocimiento integrado de un conjunto de conceptos contenidos en diversos cuerpos legales y disciplinas técnicas para su comprensión, los que a continuación se exponen:

CODIGO CIVIL

El usufructo es un derecho real limitado, y se denomina limitado porque afecta al derecho de propiedad.

Su definición se encuentra contenida en el Título X, artículo 764 del Código Civil que señala:” El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar una cosa con cargo a 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 misma calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”.

Que sea un derecho real, al igual que la propiedad fiduciaria, el uso o habitación y las servidumbres, lo diferencia del derecho de arrendamiento, que es un derecho personal. Son derechos reales los que se tienen sobre una cosa sin relación a persona alguna, a diferencia de los derechos personales que se pueden reclamar sobre personas determinadas por obligaciones contraídas.

1. Las características del usufructo son:

- a. Es un derecho real principal de goce, a diferencia de los derechos reales secundarios de prenda e hipoteca. Al ser propietario de su derecho real de goce el usufructuario podrá interponer una acción reivindicatoria y las acciones posesorias si está constituido sobre un inmueble.

- b. Es de carácter temporal y por sobre cualquier condición, terminará con la muerte del usufructuario. Cuando en la constitución del usufructo no se fije plazo, se entenderá que el usufructo terminara con la vida del usufructuario.
- c. Es un derecho intransmisible, no se transmite por causa de muerte o testamento, pero el usufructuario puede transferir su derecho a un tercero si no está prohibido en su constitución, y así sucesivamente.
- d. Los bienes sobre los cuales se constituye un usufructo no deben ser de propiedad del usufructuario según lo dispuesto en el Artículo 732 del Código Civil.
- e. Es divisible, es decir, se pueden dividir los frutos que produzca el bien usufructuario

2. Son elementos necesarios en el usufructo:

a. Bien susceptible de usufructo

Los bienes objetos de usufructo pueden ser de cualquier tipo o denominación: muebles e inmuebles, corporales e incorporales, cosas fungibles y no fungibles y derechos personales; es decir, sobre todas las cosas que tengan una existencia independiente como un derecho de arriendo, acciones o interés sobre una compañía, incluso el usufructuario puede constituirlo sobre su usufructo.

b. Sujetos presentes en el usufructo.

En la constitución del usufructo intervienen:

Constituyente

Es quien cede el uso y goce del bien conservando la propiedad, conserva el uso y goce y transfiere la propiedad, o transfiere el uso y goce y la propiedad simultáneamente.

Nudo Propietario

Es quien tiene la propiedad de bien, sin el goce y uso. Puede ser el constituyente que la conserva o un tercero a quien le transfiere la nuda propiedad.

Usufructuario

Es quién tiene el derecho real de usufructo, quien usa y goza el bien.

Entre estos sujetos puede haber una pluralidad de categorías. Puede haber dos o más propietarios en los constituyentes, pueden transferirse la nuda propiedad a dos o más personas que la adquieren en común, puede ser que los usufructuarios puedan ser dos o más personas.

Todas estas personas pueden ser personas naturales o jurídicas.

c. Plazo

Según dispone el artículo 770 del Código Civil:” El usufructo podrá constituirse por tiempo determinado o por toda la vida del usufructuario.

Cuando en la constitución del usufructo no se fija tiempo alguno para su duración, se entenderá constituido por toda la vida del usufructuario. El

usufructo constituido a favor de una corporación o fundación cualquiera, no podrá pasar de treinta años”

3. Título de constitución del usufructo.

Siendo el usufructo un derecho real, su constitución requiere un título, que puede ser: la ley, el testamento, un acto entre vivos, una sentencia judicial y por último la prescripción. En nuestro caso el título de constitución del usufructo es la compraventa.

El contrato de compraventa se encuentra definido en el Título XXIII del Código Civil artículo 1793: “La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y esta comprar, el dinero que el comprador por la cosa vendida, se llama precio”. La compraventa es un título traslativo de dominio que sólo se perfecciona por la tradición de la cosa. La tradición de las cosas físicas, cuando son muebles, debe hacerse según lo establecido en el artículo 684 del Código Civil, haciendo una tradición real, ficticia o simbólica, A su vez, la tradición de los bienes inmuebles se efectúa por la inscripción de la escritura pública en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces competente al bien raíz. La compraventa es un contrato consensual y oneroso, y solemne cuando la ley lo exige, pero lo principal es que exista acuerdo en el precio y la cosa.

La cosa vendida puede ser in derecho real, dado que el artículo 1810 del Código Civil señala:” Pueden venderse todas las cosas corporales e incorporales, cuya enajenación no esté prohibida por la ley”.

No existe el contrato de usufructo.

4. Derechos y obligaciones del nudo propietario y usufructuario

Derechos del usufructuario

El usufructuario tiene el derecho al uso y goce del bien objeto de usufructo, como también de los frutos civiles y naturales de la cosa. Por norma general, quién dispone del uso y goce del bien tiene su administración, pero puede reservársela el nudo propietario o dispuesta a favor de un tercero.

Obligaciones del usufructuario

La obligación del usufructuario es conservar la forma y substancia del bien recibido en usufructo. También se sostiene que tiene que practicar inventario y caución antes de la constitución del usufructo, aunque puede no practicarse por acuerdo de las partes.

Derechos del nudo propietario

El nudo propietario tiene la propiedad del bien entregado en usufructo, y puede enajenarlo respetando el derecho del usufructuario. Al término del usufructo tiene derecho a pedir la restitución del bien y a percibir indemnización si el bien ha sufrido daño.

Obligaciones del nudo propietario.

Son mínimas porque es un agente pasivo frente al cuidado del bien.

5 Término del usufructo

El usufructo concluye:

1. Al término del plazo o condición estipulado en su título de constitución.
2. Al momento de la muerte del usufructuario. Si la persona es una persona jurídica, al momento de la liquidación o disolución de la sociedad.
3. Por la destrucción total del bien
4. La renuncia del usufructuario
5. Por la consolidación del usufructo con la propiedad
6. La prescripción
7. La sentencia judicial

LEY DE LA RENTA

Efectos tributarios del usufructo

Al constituirse el usufructo, el precio pagado por el usufructuario constituye el costo del usufructo, sin embargo, este desembolso es reconocido contablemente como un activo, el que podrá ser reconocido como pérdida financiera y tributaria al término del plazo de su extensión. Por lo tanto, durante el tiempo de su goce se reconoce como un Activo Tangible.

El ingreso percibido por el nudo propietario en su constitución constituye ingreso bruto al momento de su devengo o percepción según lo establecido en los artículos 15 y 29 de la LIR.

Al separarse la propiedad del uso del bien y hablar de ingresos y costos, suele existir confusión en el lenguaje.

Al término del usufructo por el cumplimiento del plazo o condición, se reúne el uso y goce con la nuda propiedad, y se constituye el dominio pleno nuevamente. Esta condición constituye para el nudo propietario un ingreso no renta según lo dispuesto en el N° 10 del artículo 17 de la LIR. Toda otra causal de término del usufructo constituirá renta para el nudo propietario

LEY DEL IVA

El N° 2 del artículo 2° de la Ley del IVA señala: “Por **“venta”** toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”

NORMAS DE CONTROL A LA ENAJENACION DE BIENES MUEBLES E INMUEBLES.

CODIGO TRIBUTARIO

La norma del control a la elusión en la venta de bienes muebles e inmuebles a un menor valor está contenida en el artículo 64 del Código Tributario inciso 3° y 6°:

“Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.”

Inciso 6°

“En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de los bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuera notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.”

LEY DE HERENCIA ASIGNACIONES Y DONACIONES

Art. 6°. Cuando el gravamen con que se defiera una asignación o se haga una donación consista en un usufructo a favor de un tercero o del donante, se deducirá del acervo sujeto al pago de impuesto:

- ° Si el usufructo es por tiempo determinado, un décimo de la cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda;
- ° Si el usufructo es por tiempo indeterminado, por estar su duración sujeta a condición o a plazo que signifique condición, la mitad del valor de la cosa fructuaria;
- ° Si el usufructo es vitalicio, la fracción de la cosa fructuaria que resulte de aplicar la siguiente escala, según sea la edad del beneficiario:

| Edad del beneficiario | Facción de la cosa |
|-----------------------|--------------------|
| Menos de 30 años | 9/10 |
| Menos de 40 años | 8/10 |
| Menos de 50 años | 7/10 |
| Menos de 60 años | 5/10 |
| Menos de 70 años | 4/10 |
| Más de 70 años | 2/10 |

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Oficio N° 21 de fecha 24.01.1996

Beneficio tributario en la venta de la nuda propiedad y el usufructo de acciones no comprende a este último, si las acciones fueron adquiridas con anterioridad al 31.01.1984. El mayor valor obtenido en la venta del usufructo de acciones se califica

como renta del N° 5 de la LIR. Cuando se enajena la nuda propiedad no se esta enajenando algo distinto a la propiedad misma.

Oficio N° 485 de fecha 04.03.1997

Enajenación del derecho real de usufructo constituido sobre un bien raíz corresponde a la enajenación de un bien inmueble según lo dispuesto en el artículo 17 N° 8 letra b). La venta de un bien incorporal se transforma en la venta en un bien corporal. No es una renta del número 5 del artículo 20 de la LIR.

Oficio N° 95 de fecha 13.01.1998

Oportunidad en que deben computarse los ingresos en la enajenación del derecho real de usufructo de un bien raíz corresponde cuando estos sean percibidos o devengados, independiente de su exigibilidad. La constitución del usufructo sobre un bien raíz no es un contrato de arrendamiento.

Oficio N° 2972 de fecha 04.11.1998

Usufructo de un inmueble es un derecho real inmueble. El usufructo de una acción no es una acción. La venta del derecho de usufructo sobre un bosque no está sujeta a la norma de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. La madera y los frutos de los árboles son bienes muebles por anticipación. Renta del N° 5 del artículo 20 de la LIR.

Oficio N° 3328 de fecha 10.08.2001

La tributación del usufructo sobre instrumentos mercantiles. No existe usufructo sobre interese, sino sobre un capital. Usufructo sobre cosas fungibles, el usufructuario se hace dueños de los bienes y debe pagar al nudo propietario valor de ellos. Frutos civiles corresponden a la usufructuaria y constituyen rentas del N° 2 del artículo 20 de la LIR.

Oficio N° 736 de fecha 05.03.2003

Usufructo sobre acciones. Acciones no son bienes fungibles. El nudo propietario sigue siendo dueño y los frutos civiles son los dividendos de ella. Dividendos pertenecen al usufructuario.

Oficio N° 1055 de fecha 24.03.2003

Compra del usufructo de predios forestados o por forestar entregados a los tenedores de bonos en hipoteca, como garantía de operaciones de crédito de dinero, no constituye hecho gravado con IVA. No existe explotación.

Oficio N° 3717 de fecha 24.07.2003

Usufructo constituido sobre predio forestal con arboles para ser talados constituye hecho gravado con IVA porque es una convención que sirve para transferir el titulo de dominio de la madera.

Oficio N° 1482 de fecha 29.03.2004

División de sociedad. Valor libro de bien raíz y asignación de nuda propiedad y usufructo a las sociedades en la división según las normas de la Ley de Herencias Asignaciones y Donaciones, será procedente solo si los valores asignados corresponden a los corrientes en plaza o a los que se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se desarrolla la operación, de conformidad al artículo 64 del Código Tributario. De lo contrario se puede tasar según mismo artículo. Se puede usar la Ley de Herencias Asignaciones y Donaciones, aunque supeditada a la norma tributaria del artículo 64 del Código Tributario.

Oficio N° 3604 de fecha 29.07.2004

Determinación del valor de costo en la enajenación de la nuda propiedad. Aplicación de las normas de valorización de la Ley de Herencias Asignaciones y Donaciones no procede. Tributación de las acciones diferencias precio de venta y costo de adquisición de las acciones.

Oficio N° 4645 de fecha 23.11.2005

Usufructo de bosques y velos de árboles de distintas edades. Usufructo constituye título traslativo de dominio, y venta según la ley de IVA. Impuesto IVA se devengará al momento de celebrar título de usufructo, debiendo emitirse la factura respectiva.

Oficio N° 3423 de fecha 26.07.2006

Venta del usufructo de un bien raíz. Derecho real inmueble. Tributación determinada según lo dispuesto en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, Puede constituir IR o INR.

Oficio N° 4888 de fecha 09.12.2006

Tributación del usufructo de acciones. Usufructuario sujeto a impuesto global complementario o adicional percibe los dividendos de las sociedades anónimas y los créditos respectivos.

Oficio N° 1279 de fecha 18.06.2007

Titular del usufructo de acciones en cuanto sujeto del impuesto global complementario percibe los dividendos y los créditos de las acciones. Si el usufructo se constituye sobre acciones adquiridas antes del 31.01.1984, y lo enajena, el mayor valor estará afecto a los impuestos finales.

Oficio N° 39 de fecha 14.01.2008.

Costo de adquisición en el caso de la enajenación del usufructo de acciones. El costo tributario para el constituyente o nudo propietario del usufructo es cero, o la suma de desembolsos menores en su constitución. Para el usufructuario, el costo de adquisición del usufructo será el precio pagado en su constitución, que es el valor pactado libremente por el nudo propietario y el usufructuario, sin perjuicio de las facultades de tasación del Servicio, según lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario.

Oficio N° 1278 de fecha 12.06.2013.

Código Tributario y la ley sobre Impuesto a la Renta, no contienen disposiciones que deroguen normas del Código Civil. Por el contrario, el Código Tributario estipula expresamente que la legislación civil se aplica supletoriamente.

Oficio N° 2151 de fecha 03.10.2013.

Tratamiento tributario de las sumas pagadas por el derecho de usufructo sobre bienes raíces. Precio pagado por el derecho de usufructo corresponde a un activo intangible, no pudiendo amortizarse durante el período del usufructo. Sólo podrá llevarse a resultado tributario al término del plazo del usufructo o deducirse su costo cuando se enajene.

Oficio N° 2151 de fecha 03.10.2013.

El costo del derecho de usufructo en su constitución es cero para el constituyente, Precio de enajenación del usufructo constituirá mayor valor total.

Oficio N° 1839 de fecha 23.06.2016.

El costo del usufructo para el constituyente de no existir desembolsos significativos es cero. Mayor valor en la enajenación del usufructo esta constituido por el precio de venta,

Oficio N° 12 de fecha 05.01.2017.

Tributación del derecho real de usufructo. Enajenación del derecho de usufructo constituido sobre un bien raíz constituye para los efectos de la letra b), del inciso 1°,

del N° 8 del artículo 17 de la LIR, una enajenación de bien raíz. Según lo dispuesto en el inciso 5°, del N° 8 del artículo 17 de la LIR, vigente al 31.12.2016, el 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 como conforme a lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, como norma de control general.

IV. DESARROLLO Y RESULTADOS

Los contribuyentes de Primera Categoría según contabilidad completa y con Norma IFRS FULL, al momento de la constitución de un usufructo con un título de compraventa sobre un bien se enfrentan al proceso de crear un precio a un derecho real sobre ese bien.

Los bienes que dispone para realizar los usufructos los agrupa contablemente como mercaderías en la cuenta Inventarios y pueden comprender alimentos, muebles, electrodomésticos entre otros. Su reconocimiento, medición y registro en la contabilidad se realiza según NIC 2.

A su vez, las maquinarias, terrenos, e inmuebles que posee para su utilización se clasifican como Propiedades, Planta y Equipo, y su reconocimiento, registro y medición en la contabilidad se realiza según NIC 16.

Por lo general, estos dos grupos de bienes constituyen la mayor inversión de las empresas que venden productos de consumo. Son sus principales activos. En el desarrollo de este análisis es un supuesto.

En la presentación en el balance de dicho grupo de cuentas por el contribuyente, de acuerdo a NIC 1, los activos se clasifican y exponen de mayor a menor liquidez, siendo los activos corrientes todos aquellos bienes que tiene intención de venderlo o consumirlo en el ciclo normal de su operación anual, junto al efectivo y el equivalente al efectivo, que son todos valores de inversiones a corto plazo y de gran liquidez, con bajo riesgo de cambio de valor (NIC 7). Todos los demás activos que no cumplan descritos anteriormente se clasificaran como activos no corrientes.

En el análisis del usufructo y su valoración, es necesario conocer y reconocer que son los bienes fungibles y no fungibles, y donde se encuentran registrados en la contabilidad.

La definición legal de usufructo contenida en el artículo 764 del CC señala que este se puede constituir sobre cosas no fungibles y cosas fungibles. Ambas definiciones de bienes no se encuentran contenidas en la LIR ni en el CT.

En el artículo 575 del CC se señala: “Las cosas muebles se clasifican en fungibles y no fungibles.

A las primeras pertenecen aquellas de que no puede hacerse el uso conveniente a su naturaleza sin que se destruyan.

Las especies monetarias en cuanto perecen a quien las emplea como tales, son cosas fungibles.”

Son fungibles las cosas que entre sí presentan una igualdad de hecho, y por lo tanto presentan igual poder liberatorio. Se puede entender también como cosas que pertenecen al mismo género, y en el mismo estado. Habitualmente la fungibilidad objetiva se refiere a los muebles, y en términos sencillos, debemos entender que cosas fungibles son cosas consumibles

En contabilidad IFRS los bienes de mayor liquidez y fácilmente convertibles en efectivo se encuentran clasificados en los activos corrientes, por lo que, entre otros, los Inventarios (NIC 2) son bienes fungibles y los bienes agrupados en Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16) son bienes no fungibles (activos no corrientes).

El proceso de determinación del valor del usufructo es un proceso de creación, y, la determinación de un precio al usufructo del bien es una estimación, por lo tanto, un valor discutible, dado que se crea un valor sobre un derecho, sobre un bien corporal cierto, sin realizar erogación o desembolso alguno.

En un principio, se debe reconocer la existencia de distintos valores o precios de bienes, tales como:

Valor contable: Es el valor que se reconoce y mide de acuerdo a las normas contables, y es conocido como valor libro. Hoy de acuerdo a las normas IFRS FULL, el valor que libro se conoce como “valor razonable” y corresponde al “precio que se

recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición”.

Valor tributario: Es el valor que se reconoce a un bien y corresponde, como norma general, a su costo de adquisición corregido por corrección monetaria.

Valor de mercado o valor corriente en plaza: Es el valor de un bien en una economía producto de la demanda y oferta de los participantes en ella. Ninguna empresa tiene el poder de determinar su precio.

Estos tres valores, en un instante, se encuentran en la contabilidad del contribuyente, y por razones normativas financieras y tributarias, difieren en el tiempo.

El valor del usufructo del bien del activo corriente del nudo propietario a diferencia de los valores anteriormente descritos y señalados, es determinado por el constituyente, y se encuentra limitado por el valor mismo del bien, dado que no existe usufructo cuando se tiene el dominio pleno del bien. No existe valor de usufructo si se tiene la propiedad. Al constituirse el usufructo en un título de compraventa, nudo propietario y usufructuario dentro de la autonomía de la voluntad de las partes sellan un acuerdo consensual respecto a su precio.

La valoración del usufructo no se encuentra definida en la LIR. En la LIR se encuentra definida su revalorización tributaria, señalada en el artículo 41 N° 6 de la LIR, Párrafo 5°, De la corrección monetaria de los activos y pasivos, cuando señala en dicho número lo siguiente:

“El valor de los derechos de llave, pertenencias y concesiones mineras, derechos de fabricación, derechos de marcas y patentes de invención, pagados efectivamente, se reajustará aplicando las normas del número 2. El valor del derecho de usufructo se reajustará aplicando las mismas normas a que se refiere este número.”

En el artículo 41 de la LIR se establece la metodología de la Corrección Monetaria Tributaria, cuyo fin es permitir que los contribuyentes tributen sobre utilidades reales y no utilidades nominales, producto de la pérdida de valor de la moneda. Es un mecanismo integral que, a través de la actualización de activos y pasivos no monetarios, que se protegen de la inflación, al término del ejercicio comercial o al 31 de diciembre de cada año, determinando un resultado real de la gestión económica del contribuyente. Esto en el sentido de quién detenta el usufructo.

La serie de activos descritos en el N° 6 del artículo 41 de la LIR fueron también reseñados en la Circular N° 100 de fecha 19 de agosto de 1975, documento con la descripción de la aplicación de la corrección monetaria y con las mayores referencias contables desarrollado por el SII a la fecha. Esta Circular enumeró en su título IV, idénticas conceptos a los que llamó activos nominales o valores intangibles, en la medida que representan valores estimados por el contribuyente, y no corresponden a una inversión efectiva o un desembolso de dinero en su adquisición.

Como no se encuentra definido el concepto de activo tangible en la LIR ni en el CT, y según lo señalado en el artículo 21 del CC respecto de la interpretación de

conceptos técnicos contables, se tiene que:” Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesen la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

Así, según lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), cuerpo normativo que regula el reconocimiento y registro de las transacciones económicas en la contabilidad de los agentes financieros, los activos intangibles, su definición, medición y registro, se encuentra contenida en la NIC 38, donde se define:

“Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.

Un activo es identificable si:

- a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado, o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o
- b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.”

El marco conceptual de las normas IFRS define a un activo como un recurso controlado por la empresa, producto de resultados pasados, y del que obtendrá en

el futuro beneficios económicos. Estos beneficios pueden llegar a la empresa de muchas formas tales como: flujos de efectivos; intercambio por otros activos; utilizado para satisfacer un pasivo. Gran parte de los activos de una entidad son elementos tangibles, como los clasificados como inventarios y propiedades, planta y equipos. Pero esto no es esencial en un activo, y como ejemplo tenemos las patentes y los derechos de autor, como representantes de los activos intangibles.

Para la adopción de la norma IFRS FULL, ya sea para la adquisición de un activo intangible a terceros o la generación de un activo intangible de forma interna, se requiere la existencia de una erogación o desembolso efectivo. Un activo intangible se reconoce inicialmente por costo, es amortizable o su equivalente financiero conocido como depreciación, y sometido a deterioro. Si tiene una vida útil finita se amortiza, y si tiene una vida útil indefinida no se amortiza. Finalmente, la vida útil de un activo intangible que emana de un derecho legal o contractual, no excederá del período de esos derechos, pudiendo ser inferior, dependiendo del período de utilización del activo.

Una de las características principales de este tipo de activos es que tienen que ser adquiridos o formados internamente mediante procesos que impliquen erogaciones de efectivo, porque aquellos que sean estimados no tienen fundamento en la contabilidad.

Bajo norma tributaria, existen activos intangibles que tienen un valor estimado.

Para la LIR, los activos intangibles no son objeto de depreciación o amortización.

Para el usufructuario su derecho real es un activo Intangible, sujeto a Corrección Monetaria. Es un desembolso efectivo. Valor en Balance del usufructuario.

Para el nudo propietario el derecho de usufructo es un activo intangible nominal al momento de su determinación. Es un valor estimado. Nunca está en su Balance, sólo se encuentra presente la nuda propiedad.

Esta doble identidad es necesaria considerarla, dado que el contribuyente ha consultado reiteradamente por el costo del usufructo o valor del usufructo.

El costo tributario del usufructo para el nudo propietario constituyente que lo vende es 0, dado que al determinar un precio al derecho real que enajena, el precio estimado, no ha incurrido en desembolso efectivo alguno, salvo los gastos menores de escrituración.

Además, el SII ha señalado que enajenar la nuda propiedad no es distinto a la venta de la propiedad, y se entiende que en esta se radica el costo tributario del bien. Ha sido consultado reiteradamente por los contribuyentes y ha sido sostenido este criterio por la Administración Tributaria.

El costo tributario del usufructo para el usufructuario es cero, dado que ha adquirido con el desembolso un activo intangible, y, por lo tanto, no va a resultado. Este activo o valor sólo podrá llevarse a gasto al momento de su enajenación o al término del plazo del derecho de usufructo.

VENTA DEL USUFRUCTO DE BIENES DEL CONTRIBUYENTE

Venta del usufructo de bien del Inventario (NIC 2) del contribuyente según contabilidad completa

Si el usufructo se constituye sobre bienes del Inventario del contribuyente, es decir bienes del giro que son comercializados en el ejercicio comercial vigente, constituye una enajenación propiamente tal, y estamos frente en este caso en la constitución de un cuasiusufructo. Este término cuasiusufructo no está contenido en el CC, pero lo consagra en el artículo 789 del CC al señalar: “Si el usufructo se constituye sobre cosas fungibles, el usufructuario se hace dueño de ellas, y el propietario se hace meramente acreedor a la entrega de otras especies de igual cantidad o calidad, o del valor que éstas tengan al tiempo de terminarse el usufructo.”

La salida de mercaderías y su entrega según título de compraventa mediante la el usufructo de dichos bienes constituye una venta, donde el nudo propietario se convierte en acreedor del usufructuario.

El usufructuario en este caso no es mero tenedor de los bienes recibidos en usufructo, sino que se hace dueño de los bienes. Debe devolver otro tanto de la misma especie o su valor en dinero, su obligación es de género. El usufructuario asume el total de los riesgos en este caso, dado que tiene una obligación de género, y si las mercaderías se destruyen por caso fortuito, debe responder siempre.

Determinación del valor del usufructo del bien del Inventario (NIC 2) del contribuyente según contabilidad completa.

En este caso al tratarse propiamente tal de una venta, el valor del usufructo corresponde al valor de venta del bien en el mercado donde se desenvuelve. Si la empresa adquirió a terceros, conoce el precio de adquisición y el de venta determinado en todo momento. A su vez si se encuentra en un mercado competitivo, los precios son tomados por la empresa y no los puede afectar en su operación.

Venta del valor del usufructo a un menor precio del bien del Inventario (NIC 2) del contribuyente según contabilidad completa.

Probabilidad mínima de realización, dado que los valores de venta de las mercaderías se encuentran claramente contenidos en sus registros contables y políticas comerciales definidas. En un proceso de fiscalización sería fácilmente detectable esta transacción, por la consistencia en las ventas que realiza el contribuyente.

Venta del usufructo de bien de Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16) del contribuyente según contabilidad completa

En el caso de la venta del usufructo de un bien de los activos no corrientes existe una estimación del precio del derecho de uso o goce a enajenar por parte del contribuyente, en una operación no habitual y en la que puede generar un importante negocio.

La dificultad de determinar el valor al usufructo está dada por la falta de referencia de valor, o inexistencia de un mercado de usufructo de edificios, oficinas, instalaciones, y la posibilidad de estimar un precio cierto más allá de toda duda, que no sea cuestionado por lo novedoso de la operación ni sea calificado como “poco real”. El contribuyente hace por lo tanto su mejor estimación.

No existe en la LIR una normativa de valoración del usufructo de este tipo de bienes y se debe entonces hacer el ejercicio de realizar una determinación técnica de su valor, y eso lo hace ya cuestionable, dado que existirá siempre algún método similar que arroje la determinación de valor.

La exposición grafica de la funcionalidad del dominio en disposición, uso y goce también incorpora una variable adicional de complejidad e incertidumbre, dada la creencia a también valorizar esos aspectos al momento de su constitución. También aparece el sentido común, al señalar que cualquier valor del usufructo del bien inmueble determinado no debe alcanzar a un valor que sea tan significativo de una porción relevante del bien, dado que entonces sería mejor comprar el bien por parte del usufructuario. Como también el plazo del usufructo y la vida útil total del bien, que comprendiera prácticamente toda su vida, nuevamente una estimación. Sólo quizás en este último caso estaríamos frente a un valor de usufructo pleno, porque el uso o goce del bien que hará el usufructuario abarcará toda la vida del bien respectivo, y es, en ese caso, equivalente a haber sido como el dueño de la propiedad.

Por eso el contribuyente busca una forma de valorización objetiva en la LIR, y no la encuentra. El único cuerpo legal que le ofrece la posibilidad de obtener un valor, y, por lo tanto, precio, entre del usufructo y el bien objeto de él es la Ley N° 16.271, Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones, donde el artículo 6° presenta una forma sencilla de dar precio a usufructo. Pero es una estimación de igual forma, aplicada para fines de determinación del acervo sujeto a impuesto de herencia o donación.

El uso de un modelo financiero de pago de capital a través de cuotas será sólo una aproximación a un determinado valor, y la aplicación de cualquier fórmula de valorización supone en su determinación un valor cierto de los parámetros utilizados. Lo básico en estos modelos es lo que homogenización de los datos a procesar. En palabras simples, si la fórmula a utilizar se refiere a obtener un valor mensual buscado, la tasa de interés utilizada debe ser mensual, y los períodos ingresados mensuales. Si no se cumple lo anterior, el valor obtenido es incorrecto, matemáticamente erróneo.

NORMA DE CONTROL DEL ARTICULO 64 DEL C T. TASACION

Tasar es dar un precio o valor a un bien. Los bienes que el contribuyente enajena en un ejercicio constituyen los ingresos brutos en el ejercicio de su realización. La tasación es una medida extrema que realiza la Administración Tributaria cuando en un proceso de fiscalización a un contribuyente detecta transacciones que escapan a los valores de mercado y que han influido significativamente en la RLI del contribuyente.

La facultad de tasar es voluntaria para el SII (“podrá”), pero una vez iniciado un proceso de fiscalización que contemple dicha opción, deberá fundamentar en forma precisa su continuidad o cierre de caso, de forma tal que esté debidamente resguardo el interés fiscal. Es un proceso llevado a cabo por un equipo de fiscalización multidisciplinario, donde fiscalizadores, ingenieros, abogados y jefaturas discuten antecedentes ciertos y precisos que permitan la materialización o desistimiento de esta medida de fiscalización extrema y extraordinaria.

La tasación de bienes alcanza a la enajenación del usufructo de bienes que lleva a cabo el nudo propietario, y para su materialización el SII requiere considerar, para el caso del usufructo, un derecho real sobre los bienes muebles enajenados:

- a) es notoriamente inferior al precio de enajenación de usufructos corrientes en plaza.
- b) es notoriamente inferior al precio cobrado en convenciones de similar naturaleza.

Además, debe considerar las circunstancias en que se realiza la operación de usufructo de bienes muebles. En términos de usufructo.

La dificultad es definir qué se entiende por un precio notoriamente inferior, concepto amplio y relativo. Un 10% bajo, un 15% o quizás un 40%. Nadie sabe. Adicionalmente, es necesario observar varios precios de usufructos, y construir un promedio que represente el valor de referencia. Díficil tarea. Por valores corrientes en plaza debemos entender operaciones que se observan en la economía o mercado de esos usufructos de bienes. Por convenciones de similar naturaleza en

el caso del usufructo debemos entender usufructos similares. Finalmente, el considerar las circunstancias en que se realiza la operación, se refiere a la condición misma de la transacción, como si es una operación normal y no precipitada por situaciones muy particulares.

En el caso de la tasación de bienes raíces, en el caso del precio del usufructo del bien inmueble enajenado, el SII requiere considerar si el usufructo sobre los bienes raíces enajenados:

- a) es notoriamente inferior al usufructo del valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares y
- b) en la localidad respectiva.

Pensar todo en términos de usufructo de inmuebles, En el caso de los inmuebles y bienes raíces, existe un mercado inmobiliario para ellos, generalmente viviendas y oficinas, pero sobre valor de bienes raíces y edificaciones, no de usufructo de ellos. Se desprende que se debe considerar para tasar, un grupo de usufructo de inmuebles de características y ubicación equivalentes, en la misma localidad. Si es un bien único en una localidad, no se podría.

Aunque no es un requisito legal, se cita de acuerdo al artículo 63 al contribuyente generalmente para no tener que recurrir a esta medida extraordinaria y dar la posibilidad al contribuyente de aportar la mayor cantidad de antecedentes que llevaron a determinar el precio del usufructo determinado, y dentro de lo posible, lograr desvirtuar el valor observado por el SII.

Tasación sobre la Venta del valor del usufructo a un menor precio del bien del Inventario (NIC 2) del contribuyente según contabilidad completa.

Como indicamos anteriormente, en este caso estamos frente a una venta de bienes muebles. Dado que el contribuyente comercializa con sus mercaderías, existe un mercado donde las vende, y el contribuyente es un tomador de esos precios como los otros. Existe por lo tanto un precio de mercado y su valor corriente en plaza. No existe, por lo tanto, incentivo a vender a un precio menor, porque disminuyen los ingresos brutos, y también decae su posición financiera.

La facultad de tasación existe, pero es una opción muy remota en su implementación en este caso. De llegar a realizarse, con sus propios registros regulares y sin mayor complicación se determina el valor y su gravamen. No existe complejidad alguna. Si se detecta esta diferencia, se ajustará según los precios de venta de las operaciones que realiza el contribuyente.

Tasación sobre la Venta del valor del usufructo a un menor precio del bien de Propiedades, Planta y Equipo (NIC 16) del contribuyente según contabilidad completa.

La tasación comercial del usufructo del bien raíz es más restrictiva aún que en el caso de los otros bienes, porque junto a la similitud y características de los inmuebles, se exige que sea en la misma localidad. Si es el usufructo de un bien inmuebles de características muy específicas, y en una localidad, es difícil la implementación de tasación. La norma legal es precisa al respecto. Debe ser de un usufructo de un bien raíz de la misma localidad.

Contribuyente presenta dificultad para la determinación del valor del derecho de usufructo, y la Administración Tributaria más dificultad aún para la determinación de que la operación de venta del usufructo de un bien raíz ha sido realizada a un valor notoriamente inferior

Cualquier determinación de valor sin antecedentes sería una apuesta de difícil implementación, y la Administración Tributaria no arriesgará una liquidación de impuestos que no pueda sostener jurisdiccionalmente.

Tasación de Usufructo según artículo 6 de la Ley N° 16.271 Ley de Herencias Asignaciones y Donaciones

La Ley de Herencias, Asignaciones y Donaciones en su artículo 6, contiene una metodología de determinación del usufructo de bienes según describe en él, para la determinación del acervo sujeto al pago de impuestos.

Señala que si el usufructo es por un plazo determinado, su valor será un décimo de a cosa fructuaria por cada cinco años o fracción que el usufructo comprenda. Si el usufructo es por un plazo indeterminado, por estar su duración sujeta a condición o a plazo que signifique condición, la mitad de la cosa fructuaria. Finalmente, si el usufructo es vitalicio, una fracción determinada según la edad del beneficiario.

Esta forma de determinar el valor del usufructo tiene simplicidad y relaciona el valor del usufructo y la nuda propiedad, una realidad de sentido común. Mientras más extenso el usufructo en el tiempo, más valor toma el uso y goce de la propiedad frente a su disposición.

Esta disposición ha sido descartada por el SII constantemente, señalando que en materia tributaria no es aplicable la analogía. En materia tributaria no se pueden hacer interpretaciones amplias.

En todo caso cuando el contribuyente ha consultado sobre la posibilidad de determinar el valor del usufructo al SII sobre bienes, lo ha hecho a raíz de determinar un costo al usufructo que enajena, respondiendo en forma reiterada la institución que el costo del usufructo para el constituyente es cero. El costo del bien sujeto a usufructo queda alocado en la nuda propiedad.

V. ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

El SII a través de la Jurisprudencia Administrativa ha establecido que la tributación del usufructo dependerá del tipo de bien en que recaiga el usufructo.

Para el adquirente del usufructo de los bienes en que ejerce su derecho, el monto pagado por el usufructo constituyen la adquisición de un activo intangible, y no puede ser costo del ejercicio y ni ser objeto de tratamiento de un gasto diferido. Este activo intangible no puede ser amortizado, y sólo será reconocido como gasto en el ejercicio que termine el usufructo, después del vencimiento de su plazo, o reconocido como costo al momento de su enajenación.

Para el nudo propietario que constituye el usufructo y lo enajena el costo tributario es cero, ya que el costo tributario queda alocado en la nuda propiedad en forma íntegra. A los más podría alcanzar los gastos de la escrituración, pero son tan menores que las empresas lo llevan a gastos del período.

El precio acordado en la constitución del usufructo es un ingreso bruto al momento de perfeccionarse el título respectivo, independiente de su actual exigibilidad, Si recae sobre bienes muebles es un contrato consensual, pero es solemne si recae sobre bienes inmuebles, es decir, debe realizado por escritura pública.

Ratifica el hecho que el usufructuario de bienes fungibles se hace dueño de los bienes sobre los cuales ejerce su derecho en forma reiterada. También ha señalado que las acciones de S.A no son bienes fungibles.

Finalmente, en forma reiterativa la descartado la posibilidad de valorar el usufructo de acuerdo a las disposiciones de la Ley N° 16.271 Ley de Herencia Asignaciones y Donaciones, dado que en materia tributaria no se puede operar por analogía.

VI. ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Lo primero que llama la atención sobre el usufructo en procesos jurisdiccionales es su prácticamente nula existencia de casos, lo que puede significar que, o bien los contribuyentes realizan la enajenación de usufructo sin diferencias detectadas en procesos de fiscalización, o no se realizan operaciones

Sin embargo, en causa RIT GR-15-00435-2013, respecto de la enajenación del usufructo de dos inmuebles realizado por contribuyente con contabilidad completa, el SII practicó liquidación de impuesto según tasación artículo 64 del CT. Es interesante verlo un poco en detalle por los conceptos involucrados.

Una breve descripción de los hechos es la siguiente:

El contribuyente vendió el usufructo por 5 años de dos inmuebles en 28.500 UF (\$595.370.700) cancelados en su totalidad al 31 de diciembre del primer año. Luego determino un costo al usufructo enajenado de \$603.590.699 siguiendo la normativa de valorización del usufructo señalada en el artículo 6° de la Ley N° Herencias, Asignaciones y Donaciones, de buena fe. La RLI del ejercicio fue \$229.594.742, y una vez imputados los créditos del ejercicio y los Pagos Provisionales Mensuales, tenía derecho a una devolución de estos últimos de \$7.520.547. Año Tributario 2010.

El contribuyente fue objeto de citación para aclarar la observación de subdeclaración de ingresos que el SII le hizo, apporto los antecedentes del caso, y luego de su análisis y revisión, practicó liquidación de impuestos en su AT 2010, donde señaló:

- i) El valor del usufructo estaría subdeclarado, ya que según tasación acompañada en liquidación, el valor debería ser \$24.521.999 mensuales, debiendo reconocer 5 meses del año respectivamente, valor total de \$122.609.995. Se asimilaba el usufructo a arriendo.
- ii) Agrego y dedujo la cantidad de \$122.609.995, para ser gravada con impuesto del artículo 21 LIR, tasa 35%, valor total de \$42.913.498. Dedujo los ingresos percibidos en el ejercicio por un valor de \$595.370.700 y agrego el costo del usufructo estimado por el contribuyente por un valor de \$603.590.699, determinando una nueva

RLI del período de \$237.814.741. El monto total a pagar ascendía entonces a \$37.011.093 por el impuesto del artículo 21.

El contribuyente interpuso Reposición Administrativa Voluntaria, la que fue rechazada, y presento reclamo ante el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, señalando en su reclamo que:

- i) La tasación del usufructo se efectuó en contravención a la ley, no cumpliéndose los requisitos para tasar y se asimiló a un arriendo.
- ii) El ingreso por venta del usufructo está bien reconocido en un ejercicio. Sin ningún fundamento, determinó que se debía devengar mensualmente, por “aplicación de la normativa tributaria”.
- iii) Al determinar un valor mensual subvalorado del usufructo, hace referencia a un contrato de usufructo que no existe en la legislación chilena.
- iv) La tasación del canon de arriendo por rentabilidad se determina según fórmula $R_n = VP \times i$, donde VP es el valor comercial de la propiedad (2° semestre de 2009); R_n = Renta neta anual ; i = tasa de descuento anual que incorpora riesgo. Al tomar los valores de $VP = \$5.394.839.975$ y la tasa de interés de 5% anual se obtiene un valor de \$269.741.999, y se divide por 11 meses obteniéndose el valor de \$24.521. 999 mensual.
- v) La venta del usufructo tiene un costo, porque significa un detrimento patrimonial.

El SII en su traslado al TTA respondió:

- i) La norma del artículo 64 permite asimilar el usufructo a un arriendo, al emplear el término “convenciones de similar naturaleza” El valor del canon de arrendamiento fue determinado por el Departamento de Avaluaciones según informe respectivo, por un valor de \$24.521.999.
- ii) Finalmente, el devengamiento mensual del usufructo se determinó de acuerdo a las disposiciones establecidas en los artículos 29 al 33 de la LIR.
- iii) El contrato de usufructo es un contrato de larga duración, destinados a producir un efecto en más de un período, debiendo reconocer los ingresos proporcionales en cada ejercicio. Cita oficio de arrendamiento N° 4578 de fecha 15.11.2006 en su argumentación.
- iv) La venta del derecho de usufructo no tiene costo.

En su fallo, el TTA no acogió el reclamo del contribuyente, rechazando todos los argumentos respectivos. Mantuvo a firme las liquidaciones.

Contribuyente no reclamo. Sentencia a firme.

Solamente destacar algunos puntos de la materia controvertida:

La asimilación del usufructo a un arrendamiento no parece adecuada, dado que el contribuyente constituyó el usufructo por compraventa. No hay ninguna explicación en la liquidación para realizarla. Sólo voluntad del SII.

El contribuyente de Primera Categoría en el caso había reconocido la totalidad del ingreso percibido al término del ejercicio. Su contabilidad y documentos aportados reconocían su devengo y percepción. Los contribuyentes de Primera Categoría tributan por la totalidad de los ingresos devengados o percibidos en el ejercicio, lo que ocurra primero.

Respecto del contrato de arrendamiento y la tributación aplicada, de devengarlo mensualmente y que es un contrato de los señalados en el artículo 15 de la LIR, el Oficio N° 4578 de fecha 15.11.2006, citado para reforzar la necesidad de prorratear mensualmente los ingresos, este hace mención respecto del pago en un contrato, que es gasto, y no la recepción de un ingreso.

Al respecto ya existía Jurisprudencia Administrativa del tratamiento de los ingresos por contrato de arrendamiento de bienes raíces.

En Oficio N° 3745 de fecha 12.09.2001 ante consulta de contribuyente respecto del arriendo de un bien raíz, se señaló que este tipo de operación no corresponde a los contratos señalado en el artículo 15 de la LIR, y que las rentas percibidas en virtud de un contrato de arrendamiento percibidas en forma anticipada, tributan conforme a las normas generales de la ley del ramo, percibido o devengado, lo que ocurra primero.

Aún sin falta de Oficios, la ley es clara en que los ingresos estaban bien registrados y se habían percibidos.

La fórmula aplicada para obtener el canon de arrendamiento fue utilizada en forma incorrecta. La fórmula $R = VA \times i$ se aplica para el cálculo de las llamadas rentas perpetuas vencidas, mecanismo que sirve para calcular el valor de una renta que obtendría en forma permanente si el capital se mantuviera invertido y solo se retiraran los intereses.

Tomando los valores indicados según fórmula del Departamento de Avaluaciones, la fórmula $R = VP \times i$, con $VP = 5.394.839.975$ y tasa de interés anual de 5%, significa que $R = VP \times i = 5.394.839.975 \times 5\% = 269.741.999$. La renta anual perpetua que obtendría de una propiedad arrendada el 5% anual sería de \$269.741.999.

Dividir el valor de 269.741.999 por 12 y obtener el valor de 22.478.499 no tiene ninguna interpretación respecto de los valores ingresados en fórmula. No es en ningún caso el valor mensual que se obtendría como producto de dividir una renta perpetua anual, dado que la tasa de interés es anual. Si quiere obtener el valor mensual de una renta perpetua mensual, debe ingresar tasas de interés mensual.

Así, si la renta perpetua mensual de una propiedad arrendada a la tasa de interés mensual de 0,00407 (equivalente a una tasa anual de 5%) es:

$$R = VP \times i = 5.394.839.975 \times 0,00407 = 21.956.999$$

Observe que se supone que la persona arrendara hasta el infinito esta propiedad, y el contrato de usufructo tiene un plazo de cinco años. Modelo no constituye buena aproximación, salvo que el usufructo no tuviera fecha de término. Ahí serían

comparables, pero habría que justificar la tasa de interés utilizada. Siempre una aproximación, esencialmente rebatible.

VII.CONCLUSIONES

Los contribuyentes de Primera Categoría según contabilidad completa no pueden utilizar el usufructo como figura elusiva para disminuir el resultado tributario.

Respecto de la enajenación del usufructo de los bienes muebles que conforman su cuenta Inventario, la constitución del usufructo sobre una mercadería es una venta, y dicha operación se realiza a valor de mercado de forma natural. El valor del usufructo del bien es el valor de venta del bien. Los propios registros contables y legales del contribuyente revelan dicha información.

Respecto de la enajenación del usufructo de los inmuebles que conforman su cuenta Propiedades, Planta y Equipo, no es posible realizarlo en forma objetiva y cierta, no existe metodología que permita una valorización cierta que lo relacione al valor comercial del bien. Se carece de mercado. Es difícil valorar al contribuyente y al SII el usufructo. Donde no hay claridad existe espacio a la arbitrariedad.

La mínima jurisprudencia judicial existente no permite otorgar certeza jurídica del resultado en derecho de la utilización de su figura. Exhibe mucha confusión. Si el contribuyente crea un usufructo sobre un inmueble y lo enajena, su exposición a una contingencia tributaria es de alta probabilidad.

Sólo una modificación legal en la ley de la renta, con indicación de método que permitiera valorar el usufructo, haría posible la adopción de esta figura como una herramienta de tributación habitual.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

1. Alessandri A, S M, V A,, 2016. *TRATADO DE LOS DERECHOS REALES BIENES. TOMO I y II*. Ediciones Jurídicas De Santiago. Santiago
- 2.- Peñailillo D, 2019. *LOS BIENES LA PROPIEDAD Y OTROS DERECHOS*. Editorial Legal Publishing Chile. Santiago.
3. Cabello, J. *“La facultad de Tasación del Servicio de Impuestos Internos”*. Memoria, Universidad de Chile, Santiago, 2001.
4. De La Peña, M., 1993. *LAS TRANSFERENCIAS DE BIENES Y DERECHOS AFECTAS AL IVA*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
5. Orrego, J. *DERECHOS REALES LIMITADOS*, 29.02.2016
6. Pincheira, J., 2019. *“EI USUFRUCTO Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS”*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 6, pp 28-57.
7. Vergara, S., 2010. *“TASACION FISCAL COMO MEDIDA ANTIELUSIÓN O ANTIEVASION”*, Revista de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N° 2, pp 87-180.

8. Walker, R., 2005. *LOS CONTRATOS Y SU TRIBUTACION*, Editorial Lexis Nexis, Santiago.
9. Código Civil, Decreto Ley, N° 1, Promulgada 16.05.200. Última versión 25.05.2020
10. Código Tributario, Decreto Ley 830, Promulgada 27.12.1974. Última versión 25.05.2020
- 11 Decreto Ley 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. Promulgada 27.12.1974. Última versión 25.05.2020
12. Decreto Ley 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Promulgada 27.12.1974. Última versión 25.05.2020.
13. Ley N° 16.271, Ley de Herencia, Donaciones y Asignaciones. Última versión 25.5.2000
14. *Normas Internacionales de Información Financiera*. Español 2020.