



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO

Norma General Antielusión: Riesgos de enajenación de un bien raíz no agrícola.

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Estudiante: Ricardo Araya Araya

Profesor Guía: Elena Amaya

Santiago, Chile

2024

Contenido

Resumen Ejecutivo.....	5
Palabras Claves	5
ABSTRACT	6
1. Introducción	7
2. Planteamiento del problema	9
2.1. Hipótesis.....	10
2.2. Objetivos	10
2.2.1. <i>Objetivo General.....</i>	<i>10</i>
2.2.2. <i>Objetivos específicos</i>	<i>10</i>
2.3. Metodología	11
3. Estado del arte y marco teórico	12
3.1. <i>Donación.....</i>	<i>12</i>
3.2. <i>Ingreso Renta e Ingreso No constitutivo de Renta.....</i>	<i>12</i>
3.3. <i>Ley, Decreto con Fuerza de Ley y Decreto Ley.</i>	<i>12</i>
3.4. <i>Beneficios Tributarios y Potestad Tributaria.....</i>	<i>13</i>
3.5. <i>Tributación de las Rentas de Bienes Raíces</i>	<i>14</i>
4. Marco Normativo	16
4.1 <i>Fundamentos y origen del DL N°824 año 1974.....</i>	<i>16</i>
4.2 <i>Ingreso No Renta Enajenación bien raíz contenida en el DL N°824 1974.</i>	<i>16</i>
4.3 <i>Hechos Imponibles, Decreto Ley N°830 del Código Tributario Art. 4 bis, 4 ter y 4 quáter.</i>	<i>17</i>
4.4 <i>La Norma General Antielusiva introducida al Código Tributario Chileno a través de la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.</i>	<i>18</i>
5. Desarrollo	19
5.1 <i>Distinción entre rentas de bienes raíces y el Impuesto a la ganancia de Capital por la enajenación de bienes raíces.....</i>	<i>19</i>
5.2 <i>El D.L N°824, de 1974 y la eliminación del impuesto a las Ganancias de Capital y el Ingreso No Renta en la enajenación de Inmuebles.</i>	<i>20</i>
5.3 <i>Los Inmuebles Adquiridos hasta el 31 de diciembre del 2003.....</i>	<i>21</i>

5.4	<i>Estudio de los elementos del impuesto a la Renta en la enajenación de bienes raíces respecto a las Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210</i>	23
5.5	<i>El Hecho Gravado</i>	23
5.6	<i>Los Sujetos</i>	24
5.6.1	<i>Personas Naturales y Sociedades</i>	24
5.6.2	<i>La Comunidad Hereditaria y la ficción del Artículo 5° de la LIR</i>	25
5.7	<i>El Devengo</i>	25
5.8	<i>La Tasa</i>	26
5.9	<i>La Base Imponible</i>	26
5.10	<i>Precio de venta</i>	26
5.11	<i>Costo de venta</i>	27
5.11.1	<i>Determinación del Impuesto de primera categoría sobre Rentas Efectivas</i>	27
5.11.2	<i>Determinación del Impuesto de Primera Categoría sobre Rentas Presuntas</i>	29
5.11.3	<i>Personas naturales no afectas a Impuesto de primera Categoría sobre Rentas Efectivas</i>	29
5.11.4	<i>Referente al Artículo 5° Transitorio de la Ley N° 18.985</i>	30
5.11.5	<i>Costo de venta en la Sucesión por causa de Muerte y Donación</i>	31
5.11.6	<i>Costo en caso de Término de Giro</i>	33
5.11.7	<i>Costo en caso Liquidación de Sociedad Conyugal</i>	34
5.11.8	<i>Financiamiento Hipotecario</i>	34
5.12	<i>Tributación del Mayor Valor y su Aplicación del Régimen Tributario</i>	35
5.12.1	<i>Ingreso No Renta de 8.000 U.F.</i>	36
5.12.2	<i>Naturaleza del Beneficio de las 8.000 U.F.</i>	37
5.12.3	<i>Requisitos Normas de Relación</i>	37
5.12.4	<i>Requisitos de Plazo para la Enajenación</i>	38
5.13	<i>El Mayor valor se afecta sólo con los Impuestos Finales</i>	39
5.13.1	<i>Contribuyentes que Agotaron las 8.000 U.F.</i>	39
5.13.2	<i>Personas Naturales que no pueden acogerse al beneficio de las 8.000 U.F.</i>	39
5.14	<i>El Mayor valor se afecta a Impuesto Único Sustitutivo</i>	40
5.15	<i>Escenario del contribuyente que no declara el mayor valor resultante de la Enajenación de Bienes Raíces</i>	40
5.16	<i>Norma General Antielusión (NGA)</i>	42
5.16.1	<i>La NGA en Chile y cambios recientes</i>	42

5.16.2	<i>Aplicación NGA</i>	44
5.16.3	<i>Principales problemas detectados a la fecha</i>	44
5.17	<i>Análisis de casos del Catálogo de esquemas Tributarios</i>	46
6.	Conclusiones	50
7.	Bibliografía	52

Resumen Ejecutivo

El presente trabajo analizará los riesgos resultantes de la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile bajo la Norma General Antielusión (NGA). La Norma General Antielusión es una regulación legal que busca prevenir y sancionar aquellas prácticas elusivas que procuran no cumplir con el espíritu de la ley en el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Bajo este contexto, se revisarán aspectos relacionados con la enajenación de bienes raíces no agrícolas, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, con ocasión de la reforma tributaria de la Ley N°20.780 y sus implicancias contenidas en las Leyes posteriores N°20.899 y N°20.210, centrándose en los aspectos más relevantes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contemplando las disposiciones de la Norma General Antielusión como la normativa tributaria vigente en nuestro país.

Por lo tanto, de la lectura de este trabajo distinguirá los tratamientos tributarios que contempla la LIR, frente al cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio del ingreso no renta, en el proceso de enajenación, permitiendo de esta manera.

Para llevar a cabo este análisis, se revisarán casos establecidos en los catálogos guías del Servicio de Impuestos Internos, en operaciones relacionadas a la enajenación de bien raíz, para evaluar criterios adoptados por la administración tributaria en Chile, en cuanto a la aplicación de la NGA.

Finalmente, el análisis de los riesgos de enajenación de bienes raíces no agrícolas situados en Chile bajo la Norma General Antielusión permitirá comprender las implicaciones tributarias y legales de este tipo de operaciones. Además, para prevenir el problema de la elusión cuestionable por el Servicio de Impuestos Internos, se distinguirá tratamiento tributario frente al cumplimiento de requisitos y beneficio del ingreso no constitutivo de renta, lo que es desarrollado en el presente trabajo.

Palabras Claves

Enajenación de bienes raíces, planificación tributaria, Elusión, Bien Raíz no Agrícola, Ahorro de Impuestos, Riesgo de Contingencia, impuesto a la renta, tributación de los inmuebles.

ABSTRACT

This paper will analyze the risks resulting from the disposal of a non-agricultural real estate located in Chile under the General Anti-Circumvention Rule (NGA). The General Anti-Avoidance Rule is a legal regulation that seeks to prevent and sanction those evasive practices that seek not to comply with the spirit of the law in the fulfillment of tax obligations.

In this context, aspects related to the alienation of non-agricultural real estate, or rights or quotas with respect to such real estate owned in community, will be reviewed on the occasion of the tax reform of Law No. 20,780 and its implications contained in subsequent Laws No. 20,899 and No. 20,210, focusing on the most relevant aspects of the Income Tax Law. contemplating the provisions of the General Anti-Avoidance Rule as well as the tax regulations in force in our country.

Therefore, from the reading of this work, it will be possible to distinguish the tax treatments contemplated by the LIR, compared to the fulfillment of the requirements to access the benefit of non-income income, in the process of alienation, thus allowing.

To carry out this analysis, cases established in the guide catalogs of the Internal Revenue Service will be reviewed, in operations related to the disposal of real estate, to evaluate criteria adopted by the tax administration in Chile, regarding the application of the NGA.

Finally, the analysis of the risks of disposal of non-agricultural real estate located in Chile under the General Anti-Avoidance Rule will allow us to understand the tax and legal implications of this type of operation. In addition, in order to prevent the problem of questionable avoidance by the Internal Revenue Service, a distinction will be made between tax treatment and compliance with requirements and the benefit of income that does not constitute income, which is developed in this work.

1. Introducción

En Chile, entre los periodos 1964 y 2014, la Ley sobre impuesto a la renta (LIR), siguiendo la tradición de los impuestos cedulares, dio un tratamiento fiscal diferenciado a la ganancia de capital no habitual obtenida en la enajenación de inmuebles, siendo ella a partir del año 1974 un ingreso no renta.

La Norma General Antielusión¹ en Chile nace el año 2014, bajo la Ley N° 20.780, la cual entrega ajustes al sistema tributario, esta reforma buscaba mejorar la equidad y la eficiencia del sistema tributario chileno, la que comienza a regir el 30 de septiembre del 2015, buscando dotar al Servicio de Impuestos Internos de la facultad de recalificar un acto o contrato o un conjunto o serie de actos o contratos vinculados entre sí, en la medida que se acredite que ellos tuvieron como finalidad principal obtener una ventaja tributaria indebida, considerando que existe elusión mediante el abuso de las formas jurídicas o la simulación. Posteriormente, se realizan una serie de reformas para capitular lo que hoy se opera en materia de Antielusión.

En términos generales para efecto del presente trabajo consideraremos la definición del profesor Gonzalo Vergara de elusión:

“Proceso, sistémico y metódico, constituido por un conjunto de actos jurídicos lícitos del contribuyente en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la menor carga tributaria admisible al evitar, disminuir o postergar el pago de los impuestos, utilizando las opciones que contempla el ordenamiento jurídico”².

Desde su implementación, la Norma General Antielusión en Chile, (en adelante “NGA”) ha sido objeto de controversias y variadas interpretaciones. Ha sido utilizada por el Servicio de Impuestos Internos, (en adelante “SII”) para impugnar operaciones que considera elusivas y ha generado un mayor escrutinio a las planificaciones tributarias de las empresas.

Conforme a lo señalado, la NGA en Chile es una herramienta implementada en el marco de la Reforma Tributaria de 2014 para evitar prácticas elusivas y asegurar un sistema tributario más justo y eficiente.

¹ La Norma General Antielusiva introducida al Código Tributario Chileno a través de la Ley N°20.780.

² Vergara, S. (2010).

Bajo este contexto, se analizará los riesgos en la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, para ellos se identificarán y definirán los riesgos identificados en el catálogo de esquemas tributarios 2023, contemplando en las disposiciones de la NGA en Chile como en las normativas tributarias vigente en nuestro país, además se espera distinguir los requisitos del tratamiento tributario de esta operación.

Su cumplimiento es fundamental para garantizar una correcta recaudación de impuestos y el correcto funcionamiento del sistema tributario. El siguiente estudio hará uso del método deductivo y dogmático.

Primeramente, se realiza un estado del arte de la materia y un marco teórico y normativo para su mejor entendimiento, posteriormente se presentarán los resultados obtenidos de la investigación, para concluir que la enajenación de bienes raíces no agrícolas situados en Chile presenta riesgo potencial de conductas elusivas que pudiesen afectar al contribuyente.

2. Planteamiento del problema

Producto de los importantes cambios introducidos por las Leyes N° 20.780 del año 2014, N° 20.899 del año 2016 y N°21.210 del año 2020, y desde la entrada en vigencia de Norma General Antielusión en Chile nace el año 2014, bajo la Ley N° 20.780, la que comienza a regir el 30 de septiembre del 2015, la gestión del Servicio, asociada a los procedimientos de fiscalización en materia de elusión, reporta que se han llevado adelante 101 revisiones que han involucrado la aplicación de esta facultad de fiscalización³.

A esta fecha, se han presentado 24 requerimientos por elusión ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Por otro lado, en el ámbito de las acciones preventivas, a esta fecha, se han recibido 95 consultas en materia de elusión, de las cuales 12 corresponden al año 2023.

Bajo este contexto, el SII pone a disposición el catálogo de esquemas tributarios 2023, de los cuales, de los 10 nuevos casos incorporados, cinco de ellos se encuentran relacionados a materias de enajenación de bienes inmuebles.

Por lo expuesto, pareciera que la complejidad del tema es bastante alta, a pesar de que la enajenación de inmuebles es una operación común, es por esta razón que nace la interrogante al planteamiento ¿Qué riesgos presenta la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, en relación a la Norma General Antielusión y cuáles son los efectos tributarios para casos de enajenación bajo las normas de la LIR?, materia que será abordada en el presente estudio.

³ Información contenida en el Catálogo de esquemas tributarios (2023)

2.1. Hipótesis

Este trabajo espera dar respuesta a la siguiente pregunta:

¿Qué riesgos presenta la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, en relación a la Norma General Antielusión y cuáles son los efectos tributarios para casos de enajenación bajo las normas de la LIR?

Por tanto, la hipótesis de este estudio es:

La enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile está sujeta a riesgos resultantes de la Norma General Antielusión, lo cual puede tener efectos tributarios significativos centrados en los aspectos más relevantes de la LIR.

2.2. Objetivos

2.2.1. Objetivo General

El objetivo General de la presente tesis, es analizar los riesgos resultantes a la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, bajo la Norma General Antielusión, para determinar los efectos tributarios centrados en los aspectos más relevantes de la LIR.

2.2.2. Objetivos específicos

Objetivo específico 1: Identificar y definir los riesgos presentes en la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile.

Objetivo específico 2: Revisar y analizar caso del catálogo esquemas Tributarios 2023, para evaluar criterios adoptados por la administración tributaria en Chile, en cuanto a la aplicación de la NGA.

Objetivo específico 3: Distinguir tratamiento tributario frente al cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio del ingreso no renta, en el proceso de enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile.

2.3. Metodología

Para el desarrollo del presente trabajo se hará uso del método deductivo o comparativo,

Por cuanto se evaluará detalladamente el proceso de enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, que trata de todos los efectos tributarios que derivan de un proceso de estas características, identificando los posibles riesgos de elusión, tratamiento tributario frente al cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio del ingreso no renta con tope de U.F 8.000, uso de estructuras legales, consecuencias fiscales, diseño de medidas para mitigar los riesgos con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Bajo la normativa vigente en Chile, se distinguirá tratamiento tributario frente al cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio del ingreso no renta, en el proceso de enajenación de un bien raíz no agrícola, con la finalidad que permitan a los contribuyentes prevenir el problema de elusión y evaluar sus actuaciones, al aplicar los criterios establecidos por la administración tributaria, ante una eventual fiscalización por parte del SII.

Método dogmático, se estudiarán los conceptos generales contemplados en la NGA, y su aplicación práctica en Chile por parte de la administración tributaria a través del análisis de casos incluidos en el catálogo de esquemas tributarios 2023, como en oficios del SII, diversos cuerpos normativos del ordenamiento jurídico, que incorpora el Decreto Ley N°824 del año 1974 y el Código Tributario, que incorpora el Decreto Ley N°830 y sus modificaciones producto de las Leyes N°20.780, N°20.899 y N°21.210, con ello permitiremos dar respuestas a la hipótesis planteada.

3. Estado del arte y marco teórico

3.1. Donación

En el Código Civil se establece el artículo 1386, correspondiente a la definición de donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuitamente e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que lo acepta.

En el presente estudio se utilizará el concepto “Donaciones”, para referirnos a los actos de traspaso gratuito de un bien raíz no agrícola situado en Chile.

3.2. Ingreso Renta e Ingreso No constitutivo de Renta

La Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR) contenida en el artículo N°1 del Decreto Ley N°824, define renta como:

“Ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación.”

Por su parte los ingresos no constitutivos de renta son aquellos que por disposición expresa de la Ley han sido catalogados como hechos no gravados, aun cumpliendo las características de un hecho gravado, entendiéndose por hecho gravado *“aquel acontecimiento o circunstancia de consecuencias jurídicas o económicas que, por mandato de la ley, da origen a la obligación tributaria”*.⁴

3.3. Ley, Decreto con Fuerza de Ley y Decreto Ley.

El Código Civil en su artículo N°1 indica que *“ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, **manda, prohíbe o permite**”* – el destacado en propio -.

Los Decretos con Fuerza de Ley y Decretos Ley, son tipos de leyes por los cuales se entenderá como tal⁵:

- *Decreto con fuerza de ley: cuerpos normativos que emanan del Presidente de la Republica y que recaen sobre materia legales, en virtud de una delegación de*

⁴ Cavada (2014)

⁵ Guía de Formación Cívica - El Poder Legislativo- Biblioteca del Congreso Nacional

facultades del Parlamento, o bien para fijar el texto refundido, coordinado y sistematizado de las leyes.

- *Decretos leyes: generalmente se entiende por tal una nueva norma con rango de ley (o sobre materia propias de ley), dictada por un gobierno facto, en periodos de anomalía constitucional, sin que en ellos intervenga el Poder Legislativo.*

3.4. Beneficios Tributarios y Potestad Tributaria

El Servicio de Impuestos Internos ha definido Beneficio Tributario y Franquicia tributaria como sigue⁶:

- *Franquicias: Se entenderá como tales a aquellas que han sido establecidas por el legislador para el desarrollo económico y social de la economía del país, y que benefician a una actividad o zona económica expresamente señalada en la normativa legal.*
- *Beneficios: Se entenderá como tales aquellos que han sido establecidos por el legislador como de aplicación general, en la medida que los contribuyentes que pueden transformarse en potenciales beneficiarios cumplan con los requisitos, antecedentes u obligaciones que dispone la normativa legal*

La potestad tributaria, es definida como⁷ la **atribución que detenta el Estado de imponer y cobrar tributos para el cumplimiento de sus fines propios.**

Afirma igualmente, que la potestad tributaria está limitada formalmente en la Constitución Política de la República, la cual en su artículo 19 N°20, exige que los tributos sean creados por Ley. Al respecto, Ribera (2000) menciona, que dicho artículo brindaría protección al derecho de propiedad, exponiendo que los tributos no pueden afectar el contenido esencial de los derechos, toda vez que existiría un principio de no confiscatoriedad pues la confiscación “*es por esencia contraria al derecho de propiedad, pues sustrae del patrimonio de una persona derechos materiales o inmateriales sin su consentimiento y sin causa lícita.*” Siendo dicho principio, “*una consecuencia directa de la protección brindada al derecho de propiedad, el que se ve fortalecido por la prohibición que se impone a la potestad tributaria en el artículo 19 N° 20, inciso segundo, Constitución Política de la República (CPR).*”

En la misma línea⁸ menciona que establecer *beneficios o exenciones tributarias, desde el punto de vista formal, se encuentra sujeto al principio de legalidad, es decir, deben establecerse por ley, la cual es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República,*

⁶ Manual Tributario, Franquicias y beneficios tributarios para empresas y personas. SII, 2006.

⁷ Ribera (2000)

⁸ Bermúdez (2022)

citando como precepto legal el artículo 19 N°22 de la Constitución Política de la República, el que indica:

“La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;”- el destacado en propio-

Así mismo, Bermúdez (2022) señala que los beneficios tributarios son parte de la potestad tributaria del Estado, la cual, al igual que los tributos, se encuentra reservada en su ejercicio al legislador. Continúa señalando, que al establecerse un beneficio o franquicia tributaria esta se incorpora al patrimonio del contribuyente, quien podrá gozar de ella mientras subsista. **Lo anterior en relación a que el establecimiento de un beneficio tributario no limita la potestad tributaria estatal, en cuyo ejercicio el legislador puede luego modificar o eliminar dicho beneficio** - el destacado en propio-

Agregar, que el artículo 65 de la Constitución en su inciso 4to indica:

“Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;” - el destacado en propio-

3.5. Tributación de las Rentas de Bienes Raíces

Las rentas obtenidas por el arrendamiento de bienes raíces son rentas del capital, y su tributación está definida en el artículo 20 N°1 letra b) de la LIR, *“según contabilidad completa, y den en arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal, bienes raíces, se gravará la renta efectiva de dichos bienes, acreditada mediante el respectivo contrato, sin deducción alguna”*.

De lo antes mencionado, se desprende que serán rentas afectas a Impuesto de Primera Categoría e Impuestos Finales, ya sea impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, sobre el ingreso bruto sin deducción alguna. Sin perjuicio de lo anterior, ello no impide que las personas puedan acogerse a un régimen tributario distinto, por ejemplo, el Régimen establecido en el artículo 14 letra A de la LIR, donde determinará su renta efectiva conforme al artículo 29 al 33 de la LIR, y su tributación quedaría bajo el alero del artículo 20 N°1 letra a) del mismo cuerpo legal, en cuyo caso si podría realizar deducción de sus ingresos brutos.

Hacer presente que el artículo 39 N°3 de la LIR, establece que estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría *“la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenidas por personas naturales”*.

4. Marco Normativo

4.1 Fundamentos y origen del DL N°824 año 1974.

El Decreto Ley N° 824, fue publicado con fecha 31 de diciembre de 1974, que en su artículo 1° contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta, que derogó el impuesto a las ganancias de capital implementado en 1964, y estableció que la enajenación de bienes raíces efectuadas por personas que no son empresarios debía estar exenta de todo impuesto, sin perjuicio del impuesto que entonces estaba previsto en la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, que grava dichas enajenaciones con un 8%, lo que remplazaba al impuesto a la ganancia de capital en este tipo de operaciones⁹. El impuesto a las ganancias de capital fue eliminado atendida su complejidad, y a que prácticamente no se cumplía por parte de los empresarios, y si se cumplía, se ajustaba el precio de enajenación a una cifra que no arrojara ganancia de capital, además, la complejidad de su declaración provocó que se suspendiera respecto de los bienes raíces. Sin embargo, el impuesto a la ganancia de capital no desapareció del todo, ya que muchas de las normas de aquel gravamen fueron incluidas en el artículo 17 de la LIR, por lo que el impuesto a las ganancias de capital tomó la forma del impuesto de primera categoría en carácter de único¹⁰. Sin embargo, el impuesto de primera categoría en carácter de único a la renta no se aplicaba a los bienes raíces, debido a que, si los enajenaba una empresa, eran un ingreso más del giro, y en los demás casos, se afectaba con tributación general si existía habitualidad. De esta manera, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces podía ser considerado ingreso no renta, conforme al artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR, o encontrarse gravada con la tributación general del ingreso renta (impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o adicional) ya sea en virtud del artículo 2°, en relación al artículo 20 N° 5 de la LIR, mismo tratamiento aplicable para el caso de que enajenación de bienes del activo inmovilizado de la empresa de empresas obligadas a declarar su renta efectiva en la primera categoría. O la establecida en el artículo 18 del mismo cuerpo legal.

4.2 Ingreso No Renta Enajenación bien raíz contenida en el DL N°824 1974.

Para efecto de aplicación del Decreto de Ley N°824, Respecto a la letra b) del N°8 del artículo 17 de la LIR, establece que no constituye renta la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, obtenidas por personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual.

⁹ Ministerio de Hacienda, Dirección de Presupuestos y Servicio de Impuestos Internos (1977)

¹⁰ Parra (1976)

4.3 Hechos Imponibles, Decreto Ley N°830 del Código Tributario Art. 4 bis, 4 ter y 4 quáter.

Artículo 4° bis: *Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.*

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

Artículo 4° ter: *Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.*

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.

Artículo 4° quáter: *Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.*

4.4 La Norma General Antielusiva introducida al Código Tributario Chileno a través de la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.

En el ámbito de la Norma General de Antielusión, el Servicio de Impuestos Internos complementa con oficios y resoluciones todos los años, con el fin de resolver dudas ante la normativa vigente.

La Norma General Antielusión comienza a oírse de manera considerable bajo la Ley N°20.780, la cual entrega ajustes al sistema tributario en 2014 y comienza a regir desde el 30 de septiembre del 2015.

La idea principal fue incorporar una Norma General Antielusión al Código Tributario, por lo cual se le entrega facultades al Servicio de Impuestos Internos para cumplir con su rol fiscalizador.

5. Desarrollo

5.1 Distinción entre rentas de bienes raíces y el Impuesto a la ganancia de Capital por la enajenación de bienes raíces.

El primer impuesto a la renta de aplicación general, establecido por la Ley N° 3.996, dictada en 1924, era un impuesto de tipo cedular o real que contemplaba seis categorías, afectándose cada tipo de renta con un impuesto proporcional, sin ningún tributo progresivo, atendido a que se interpretó que la Constitución Política de 1833 no lo permitía¹¹. Con la promulgación de la Constitución de 1925, fue posible establecer impuestos progresivos, por lo que con la dictación de los decretos leyes N° 330 y N° 755 se crearon los llamados impuestos finales: un impuesto general de carácter universal de tasa progresiva, a saber, el impuesto global complementario, y un tributo de aplicación específica y tasa proporcional, a saber, el impuesto adicional. Entonces, la ley 3.996, sobre Impuesto a la Renta que rigió en Chile entre 1924 y 1964¹² gravaba con la antigua primera categoría las rentas de los bienes raíces. Al no existir un impuesto a las ganancias de capital durante ese período, las enajenaciones no habituales de inmuebles no se encontraban afectas a los llamados impuestos de categoría. En 1964, se dicta la Ley N° 15.564 y con ello la antigua primera categoría pasó a ser el N° 1 del artículo 20 de la LIR, que hasta el día de hoy regula la tributación de las rentas de la explotación de los bienes raíces, sin perjuicio del cambio en la regulación de las rentas presuntas. Ese mismo año, sin modificarse la estructura cedular de la ley, se agregó a ella una definición de renta, el artículo 2° N° 6 de la Ley N° 15.564 definió la renta como “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda periódicamente una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación”, propia de un sistema universal.

En la reforma de 1964 pasó a estar gravada la enajenación de bienes raíces con el impuesto a las ganancias de capital, con una tasa proporcional del 20%. Si el título de adquisición era anterior a la fecha del proyecto de ley, la tasa era del 8% Art. 49 de la Ley N° 15.564. El impuesto a las ganancias de capital fue establecido como un impuesto único a la renta, por lo que solamente se consideraban para la aplicación de dicho gravamen. La regulación se encontraba en el Título IV, de la LIR, y en la letra a) del artículo 50 se establecía que el mayor valor percibido en la enajenación de bienes raíces constituía ganancia de capital. Dicho artículo consagraba una circunstancia particular relativa a que, si las ganancias representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, dichas ganancias no estaban afectas al impuesto del Título IV, sino que se gravaban con el impuesto de primera categoría y el impuesto global complementario o el

¹¹ Historia de la Ley N° 3.996 pp. 581-582.

¹² La Ley de Impuesto a la Renta se encontraba íntegramente en el artículo 5º de la Ley N° 15.564, modifica la Ley N° 5.427, sobre Impuestos a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y sustituye la Ley N° 8.419, sobre Impuesto a la Renta, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964.

impuesto adicional, según procediera. Luego, el artículo 51 de la ley de 1964 consideraba como ganancia de capital, el mayor valor originado con ocasión de la adjudicación a un comunero de un bien de la comunidad, siempre que se tratara de un bien cuya enajenación fuera susceptible de originar diferencias calificadas como ganancias de capital de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 50, y en la medida que no estuviera en las dos hipótesis indicadas en el mismo artículo 51.

Otra particularidad de esta ley, es que regulaba la situación cuando uno de los socios hacía como aporte un bien inmueble por un valor mayor del que tenía el bien al ser adquirido por el socio, cumpliendo con los requisitos consagrados en el artículo 58 de dicha ley, recayendo la obligación de pagar el impuesto en el aportante. También se reglamentaba la base imponible, consistente en el monto resultante de la comparación entre el valor de enajenación del bien y su valor inicial, actualizado en conformidad a lo dispuesto en el artículo 54 de la mencionada ley. Se consagraba la posibilidad de no gravarse la inversión del mayor valor obtenido en la enajenación de un inmueble habitado permanentemente por su propietario que se invierta en la adquisición o construcción de otro inmueble destinado al mismo fin, dentro del plazo de dos años contados de la fecha de enajenación de aquel, siempre que se cumpliera con las condiciones estipuladas en el artículo 57, como también que no constituirían renta las cantidades obtenidas por reajuste de saldos de precios de venta de bienes raíces, pero solo hasta concurrencia del reajuste que se habría producido aplicando el índice de precios al consumidor conforme a lo indicado en el artículo 17, N° 8 de la ley en comento.

5.2 El D.L N°824, de 1974 y la eliminación del impuesto a las Ganancias de Capital y el Ingreso No Renta en la enajenación de Inmuebles.

El Decreto Ley N° 824, fue publicado con fecha 31 de diciembre de 1974, que en su artículo 1° contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta, que derogó el impuesto a las ganancias de capital implementado en 1964, y estableció que la enajenación de bienes raíces efectuadas por personas que no son empresarios debía estar exenta de todo impuesto, sin perjuicio del impuesto que entonces estaba previsto en la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, que grava dichas enajenaciones con un 8%, lo que remplazaba al impuesto a la ganancia de capital en este tipo de operaciones. El impuesto a las ganancias de capital fue eliminado ya que prácticamente no se cumplía por parte de los empresarios, debido a su complejidad, y si se cumplía, se ajustaba el precio de enajenación a una cifra que no arrojara ganancia de capital, además, la complejidad de su declaración provocó que se suspendiera respecto de los bienes raíces¹³. Sin embargo, el impuesto a la ganancia de capital no desapareció del todo, ya que muchas de las normas de aquel gravamen fueron incluidas en el artículo 17 de la LIR, por lo que el impuesto a las ganancias de capital tomó

¹³ Araya (1974) págs. 37-38.

la forma del impuesto de primera categoría en carácter de único¹⁴. Sin embargo, el impuesto de primera categoría en carácter de único a la renta no se aplicaba a los bienes raíces, debido a que, si los enajenaba una empresa, eran un ingreso más del giro, y en los demás casos, se afectaba con tributación general si existía habitualidad. De esta forma, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces podía ser considerado ingreso no renta, conforme al artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR, o encontrarse gravada con la tributación general del ingreso renta (impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o adicional) ya sea en virtud del artículo 2º, en relación al artículo 20 N° 5 de la LIR o la contemplada en el artículo 18 del mismo cuerpo legal.

Posteriormente, se estableció el requisito que no se enajene a un relacionado, entendiéndose que se produce en las enajenaciones que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses¹⁵. Por su parte, el artículo 18 de la LIR no definió la habitualidad, limitándose a señalar que ella sería determinada por el Servicio de Impuestos Internos considerando el “conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate”. Además, se incorporó en el artículo 18 una presunción de derecho para los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en las ventas de edificios por pisos o departamentos, cuando la enajenación ocurra dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso y una presunción legal cuando entre la adquisición o construcción del inmueble y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

5.3 Los Inmuebles Adquiridos hasta el 31 de diciembre del 2003

Las leyes N° 20.630 de 2012, N° 20.780 de 2014 y N° 20.899 de 2016, que fueron incorporando requisitos adicionales para que el ingreso obtenido en la enajenación de un inmueble fuera considerado no renta, en cuanto de los inmuebles adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003, continuo vigente en parte la normativa que pasamos a analizar. La Ley N° 20.780 en el número XVI del artículo tercero transitorio dispone que se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, la obtención de ganancia de capital por personas naturales que no sean contribuyentes del impuesto de primera categoría que deban declarar su renta efectiva y el artículo anterior, no indica que esa renta efectiva se declare según contabilidad completa. Sin embargo, ese hecho, que podría ser interpretado como una restricción, no parece afectar los requisitos para acogerse al régimen anterior, como se aprecia de las interpretaciones oficiales, en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003, los

¹⁴ Parra (1976) pág. 105.

¹⁵ Ley N° 18.489 (1986).

bienes raíces deben haber sido inscritos en el respectivo registro conservatorio de propiedad¹⁶ hasta el 31 de diciembre de 2003.

Asimismo, las personas naturales no deben ser contribuyentes de la primera categoría que declaren renta efectiva, durante el año en el que sucede la enajenación, concepto que comprende la contabilidad completa, la contabilidad simplificada y según contrato en el caso de arrendamientos de inmuebles agrícolas, ya que las personas naturales se encuentran exentas del impuesto de primera categoría por los arrendamientos de inmuebles no agrícolas; en cuyos casos tributan conforme a las normas vigentes antes de la reforma tributaria implementada por la Ley N° 20.780. Por ende, es necesario conocer los requisitos previstos en aquella regulación.

a) La normativa original comprendía la enajenación realizada tanto por personas naturales como por sociedades de personas constituidas exclusivamente por personas naturales, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, pese a cumplir con lo anterior, se excluían de considerar el mayor valor como ingreso no renta las sociedades de personas que hayan estado obligadas, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa. En el caso de sociedad de personas que resulte de división, se exigía que haya debido determinar sus rentas de manera presunta al menos un período anterior a la enajenación. Se establecía una restricción en el caso de promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre los bienes raíces enajenados, hayan estado acogidos a renta efectivas según contabilidad completa a lo menos durante dos años calendario previos a la enajenación. Como vimos antes, a las personas naturales que no sean contribuyentes de primera categoría que declaren renta efectiva, la Ley N° 20.780 limitó el INR.

b) No debe existir habitualidad en la compra y venta¹⁷. El artículo 18 de la LIR no definía la habitualidad, limitándose a facultar a la administración fiscal para determinarla conforme al “conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación o cesión de que se trate”. En ese periodo se mantuvo la presunción de derecho para los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en las ventas de edificios por pisos o departamentos, cuando la enajenación ocurra dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso y una presunción legal cuando entre la adquisición o construcción del inmueble y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

c) Que la operación sea con terceros no relacionados, entendiéndose que se produce en las enajenaciones que realicen los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas cerradas dueños

¹⁶ Oficio N° 4.176 (1999) y Circular N° 44 (2016), págs. 43-44.

¹⁷ Oficio N° 2.060 (1995).

del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, entendido como una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta¹⁸. Como se puede observar, el número XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 permite que los bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003 se sometan a la tributación vigente antes de la aplicación de dicha ley, pero solo para los propietarios personas naturales que no sean contribuyentes del impuesto de primera categoría que deban declarar su renta efectiva. En resumen, podemos concluir que la finalidad del legislador con las modificaciones comentadas, consistente en beneficiar solo con este ingreso no renta a las personas naturales que enajenen bienes raíces que no son de su giro contable. En caso de no verificarse los requisitos detallados el mayor valor se gravará con la tributación general, por ser una renta del artículo 20 N° 5 de la LIR, es decir, el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda.

5.4 Estudio de los elementos del impuesto a la Renta en la enajenación de bienes raíces respecto a las Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210

La Excelentísima Corte Suprema resolvió que “al reglamentar un tributo deben señalarse como elementos mínimos de la obligación tributaria: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base imponible y la tasa. Por lo cual los tributos deben contar con la reglamentación de los aspectos esenciales antes descritos”. Continúa el máximo tribunal señalando que en “un análisis más grueso toda obligación tributaria se estudia en relación con el hecho gravado y el sujeto pasivo, los que están estrechamente relacionados. El Código Tributario Modelo para América Latina ha dicho que constituye el hecho gravado el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Particular importancia adicional representa el devengo del hecho gravado, puesto que es la oportunidad en que se entiende realizada la acción que constituye el hecho gravado, cuando, ocurridas las circunstancias precisadas por el legislador, nace la obligación tributaria”. El ingreso renta que grava la enajenación de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, es una obligación tributaria principal, sustantiva de dar, consistente en el pago del impuesto respectivo cuando se produce el hecho gravado, razón por la cual es importante distinguir, de manera general, los elementos de este impuesto que afecta la enajenación

5.5 El Hecho Gravado

El hecho gravado consiste en el incremento de patrimonio o mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces

¹⁸ Circular N° 13, de 2014, nota 38 y Circular N°20, de 2010. Las vinculaciones familiares no se encuentran comprendidas en esta normativa. Oficio N° 3.150, de 1996.

poseídos en comunidad. Al respecto, el SII considera la enajenación, como tal, incluyendo dentro de este término el aporte en la constitución o formación de una sociedad, a lo que debemos agregar que, aplicando los mismos supuestos, todo aporte implica la enajenación del bien del que pasa a ser dueña la entidad que lo recibe.

5.6 Los Sujetos

El mismo código referido establece en el artículo 19 que “la relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios”. De lo anterior establece que los sujetos son activos y pasivos, siendo el primero de ellos el Estado y el segundo es el propietario o comunero que con ocasión de la enajenación obtiene un mayor valor. Si el sujeto es un residente o domiciliado en Chile, por estar afecto a sus rentas de fuente mundial, se aplicarán las reglas del impuesto a la renta a la enajenación sin importar el lugar donde se sitúe el inmueble. En caso contrario, solamente se aplicará el impuesto si el inmueble está situado en Chile. Si el propietario del inmueble situado en Chile no tiene su residencia ni su domicilio en el país, conforme a lo dispuesto en el artículo 60 inciso primero de la LIR, que contempla la regla general aplicable a las rentas de fuente nacional obtenidas por contribuyentes del impuesto adicional, quedará el mayor valor afecto a impuestos en Chile, sin perjuicio que, cumpliéndose con los requisitos procedentes, podría ser considerado ingreso no renta. Adicionalmente, podría tributar un no domiciliado ni residente debido a lo dispuesto en las normas del artículo 58 N° 3 de la LIR, que contempla el caso de la enajenación indirecta del inmueble¹⁹. Por exceder el ámbito de este estudio, no será abordado este caso.

5.6.1 Personas Naturales y Sociedades

La ley permite que se apliquen las normas del artículo 17 N° 8 letra b), a las personas naturales que no son contribuyentes del impuesto de primera categoría según renta efectiva.

Respecto de las enajenaciones que se efectúen a contar del 1 de enero de 2020, rige el texto vigente del artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR, contenido en la Ley N° 21.210, que mantiene la limitación de ingreso no renta a las personas naturales, pero siempre que el mayor valor obtenido no se origine en la enajenación de bienes raíces asignados a su empresa individual.

En cuanto a las personas naturales que adquirieron inmuebles antes del 01 de enero de 2004, se aplican las reglas sobre el ingreso no renta sin limitación en el monto antes señaladas. En cambio, las normas mencionadas en el párrafo anterior no son aplicables en el caso de todo tipo de sociedades, sin importar el régimen fiscal al que se encuentren

¹⁹ Winter y Lecaros (2016) Revista de Estudios Tributarios, N° 13, págs. 9-36.

sometidas; y de las personas naturales que son contribuyentes del impuesto de primera categoría según renta efectiva, en efecto, el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles realizado por las sociedades, por regla general, debe tributar con el impuesto de primera categoría, rentas clasificadas en el artículo 20 N° 5 de la LIR, y con los impuestos finales.

5.6.2 La Comunidad Hereditaria y la ficción del Artículo 5° de la LIR.

Es importante señalar que la comunidad hereditaria presenta algunos aspectos relacionados con el sujeto del impuesto. Conforme a lo establecido en el artículo 5° incisos segundo y tercero de la LIR, mientras subsista la indivisión y no hayan transcurrido tres años contados desde el año en que ocurrió la apertura de la sucesión, la ley considera que el patrimonio hereditario es la continuación del patrimonio del causante. Ello tiene varias implicancias prácticas y, por ejemplo, si se pone término de giro a la empresa individual del causante durante el período anterior, la reliquidación del impuesto correspondiente se debe hacer utilizando el promedio del impuesto global complementario del causante²⁰. Asimismo, si la sucesión recibe ingresos que deban tributar con los impuestos finales, se aplicará el gravamen que corresponda al causante y no a los herederos que, en definitiva, gozaran de esas rentas. Por ello, si el causante había adquirido un inmueble antes del 01 de enero de 2004, y la comunidad hereditaria lo vende mientras está vigente la ficción del artículo 5° de la LIR, en la medida que se cumplan con las reglas correspondientes, la enajenación del bien raíz se registrará por lo dispuesto en el inciso final del numeral XVI, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, que aplica los artículos 17 N° 8 y 18 de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo cual incluye las normas de relación y de habitualidad respecto del causante quien, fictamente, sigue siendo el contribuyente, o sea, la ganancia de capital podrá ser un ingreso no renta sin limitación en el monto. De esta forma, se reconoce fictamente como contribuyente al causante para efectos de la declaración del o los impuestos por las rentas generadas por los bienes que integran la comunidad hereditaria indivisa, mientras no se haga la partición de la comunidad hereditaria o no transcurra el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión²¹.

5.7 El Devengo

Por regla general, la ley obliga a los contribuyentes a considerar dentro de la base imponible los ingresos tanto percibidos como devengados, lo que implica que los anticipos deben ser considerados ingresos tributables a pesar de que, como aún no han efectuado la prestación a la que se obligaron, ellos son pasivos de las empresas que los reciben. Es decir, se trata del caso del ingreso percibido que aún no ha sido devengado. Una de las excepciones a esta regla se encuentra en el inciso tercero del artículo 29, que dispone que el ingreso por

²⁰ Oficio N° 3.386, de 2016.

²¹ Emilfork (2005) Revista de Derecho, N° 217-218, año LXXIII, págs. 35-79.

la enajenación de inmuebles se debe reconocer en la fecha en la que fue celebrado el respectivo contrato, por lo que, el anticipo que se recibe a raíz del contrato de promesa de venta de un inmueble no es considerado un ingreso tributable con el impuesto a la renta²². Considerando lo anterior, entendemos que, cuando el SII se refiere a la renta percibida o devengada de la enajenación de bienes raíces²³, se está refiriendo a la percepción del precio sujeto a alguna condición y no a los anticipos de los contratos de promesa. Otra excepción a la regla, respecto al caso de las personas naturales que no están afectas al impuesto de primera categoría según renta efectiva, a quienes la ley les permite elegir el momento en el que deben tributar. Esa elección implica, a su vez, que se pueden acoger a otras normas que serán analizadas más adelante.

5.8 La Tasa

La tasa dependerá del régimen aplicable, por lo que para evitar repeticiones las examinaremos al revisar ese contenido.

5.9 La Base Imponible

La base imponible es el mayor valor obtenido en la enajenación, que estará determinada por el precio de venta menos el costo directo o precio de compra, reajustado.

Respecto del precio de compra, este dependerá de varias hipótesis, ya que en algunos casos el mencionado costo comprende las mejoras que hayan aumentado el valor del bien siempre que hayan sido informadas al SII. De esta manera, es necesario conocer dos elementos: el precio de venta, y el costo o valor de adquisición. Se debe tener presente que en nuestro derecho se distingue el valor contable, el valor tributario y el valor de mercado. Por lo general, el valor tributario será utilizado para determinar el costo de venta, y el valor de mercado como comparable del valor de enajenación.

5.10 Precio de venta

El precio de venta o valor de enajenación es el valor que se encuentra registrado en la respectiva escritura pública, que fuera fijado por las partes. Es relevante indicar que las partes son libres de fijar el precio que estimen conveniente. No obstante, de ser el valor acordado notoriamente inferior o superior al valor corriente en plaza de inmuebles de ubicación y características similares, en la misma localidad, y teniendo en cuenta las circunstancias particulares del caso, la administración fiscal está facultada para tasar la operación, conforme a las normas contempladas en el artículo 17 N° 8 inciso 4° de la LIR o en el artículo 64 del CT.

²² Circular N° 11, de 1988, Oficio N° 1.934, de 2010.

²³ Oficio N° 1.590, del SII, de 2019.

5.11 Costo de venta

El costo de venta o valor de adquisición dependerá del tipo de contribuyente que sea propietario del inmueble, por lo que pasamos a analizar cada caso.

5.11.1 Determinación del Impuesto de primera categoría sobre Rentas Efectivas

Al ser aplicables las normas sobre la primera categoría, el costo de venta corresponde al valor de adquisición reajustado conforme al artículo 41 de la LIR²⁴, atendido a que dicho valor no se determina contablemente sino tributariamente, aplica la misma normativa en el caso que el inmueble enajenado esté asignado a la empresa individual del vendedor, que determina el impuesto de primera categoría sobre renta efectiva. De esta forma, para determinar el mayor valor en dichas operaciones no resulta aplicable lo dispuesto en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, como tampoco lo dispuesto en el numeral XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Si el bien raíz es un activo fijo, es aplicable el N° 2 del artículo 41 de la LIR, en cambio, sí es un activo realizable, se debe aplicar el N° 3 del mencionado artículo. En jurisprudencia administrativa se advierte que el costo de venta corresponde al valor tributario determinado conforme al artículo 41 de la LIR o valor libro, pero este último concepto no figura actualmente en la ley, salvo en el artículo 17 transitorio del D.L. N° 824, de 1974. No obstante, estaba tratado en el inciso 1º, artículo 18 ter²⁵ de la LIR, que indicaba que para determinar el valor libro se debía aplicar lo dispuesto en el inciso tercero²⁶ del artículo 41, que nuevamente utilizaba el concepto sin especificar a qué corresponde. Dicho valor, que era conocido también como valor contable, era el que se determinaba conforme a normas y principios contables.

El problema que plantea lo anterior es que el valor al que se registran los inmuebles en la contabilidad confeccionada acorde a las reglas que hoy son generalmente aceptadas, infrecuentemente corresponde a su valor histórico reajustado, lo más común es que, para preparar los estados financieros, se solicite la valorización de los inmuebles, sea que ellos se califiquen en la partida propiedades de inversión o en el ítem propiedades plantas y equipos, en la contabilidad los bienes raíces irán figurando a su valor justo en los registros contables de las empresas, por lo mismo, no es posible ya afirmar que, como regla general, el costo tributario equivale al valor de libros de un bien raíz. Por lo mismo, no deben confundirse las normas tributarias aplicables en la especie con las instrucciones contenidas en la Norma Internacional de Contabilidad N° 13 y N° 16 ya que, conforme a lo instruido por el Director del SII “los principios contables no son compatibles con las disposiciones o normas tributarias, atendido a que ambos campos o ámbitos (contable-tributario) otorgan

²⁴ Circular 100 de 1975 del SII.

²⁵ Artículo eliminado por la Ley N° 20.488, de 2010.

²⁶ Inciso eliminado por la Ley N° 20.630 de 2012.

tratamientos diferentes a determinadas partidas, originándose con ello las llamadas diferencias permanentes y temporales, tales contribuyentes, para los efectos de determinar la base imponible sobre la cual cumplen con sus obligaciones tributarias, deben efectuar al resultado financiero que arroje el balance los ajustes necesarios con el objeto de calcular el resultado tributario que ordena determinar la Ley de la Renta para la aplicación del impuesto de primera categoría que les afecta”. Por ende, el costo tributario será su valor tributario al cierre del ejercicio del año anterior, conforme a los numerales 2 y 3 del artículo 41 de la LIR, lo que dependerá de si el inmueble es activo fijo o realizable. En términos generales, el costo tributario de los inmuebles del activo fijo equivaldrá al valor de adquisición reajustado menos la depreciación del artículo 31 N° 5 de la LIR, al contrario, de no aplicar la depreciación, el costo corresponderá solo al valor de adquisición reajustado.

En el caso que el enajenante sea un contribuyente sujeto al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, es aplicable el numeral i), de la letra a), del N° 3, de dicha norma, por lo que el costo tributario de los activos fijos físicos que no puedan depreciarse corresponderá al valor de la inversión efectivamente realizada, reajustada de acuerdo a la variación del IPC en el período comprendido entre el mes que antecede al de la inversión y el mes anterior al de su enajenación²⁷. Ahora bien, cuando se trata de inmuebles, no es posible depreciar el valor de los terrenos²⁸, por no estar sujetos a desgaste o agotamiento durante su uso o empleo, por tanto, el valor o costo de dichos terrenos puede ser reconocido como tal en la oportunidad en que sean enajenados²⁹. Por lo anterior, es fundamental que se encuentre separado el valor del terreno de las construcciones en él edificadas, y si esto no es así, porque fueron adquiridos conjuntamente en un solo acto y en los documentos que acrediten dicha adquisición no están separados los valores, se debe utilizar uno de los siguientes procedimientos: a) El contribuyente puede efectuar una tasación comercial del terreno, a la fecha de adquisición del inmueble; o bien, b) Puede determinar el porcentaje que representa el valor de tasación fiscal del terreno, en el valor de tasación fiscal total del inmueble. El porcentaje determinado en la forma indicada, aplicado sobre el valor de adquisición del inmueble, determinará el valor de adquisición del terreno, para los efectos tributarios ya descritos, utilizando los valores de tasación fiscal tanto del terreno como del total del inmueble, que se encuentran disponibles en la página del SII. En aquellos casos en que no pueda aplicarse lo anterior, el avalúo del terreno deberá consultarse al SII. La forma en que se determinará el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o el impuesto adicional, en definitiva, dependerá del régimen en que se encuentre el contribuyente de primera categoría, esto es si está sujeto al régimen del artículo 14 A), 14 B), 14 C) o 14 ter letra A de la LIR³⁰.

²⁷ La Ley N° 21.210 derogó el artículo 14 ter a contar del 1 de enero de 2020.

²⁸ Oficio N° 1.190, de 1997.

²⁹ Oficio N° 5, de 2018

³⁰ A contar del 1 de enero de 2020, la Ley N° 21.210 de 2020, que moderniza la legislación tributaria, eliminó el régimen atribuido del artículo 14 A) y derogó el régimen establecido en el artículo 14 Ter letra A.

5.11.2 Determinación del Impuesto de Primera Categoría sobre Rentas Presuntas

La Circular N° 44, de 2016, solo hace referencia al caso del enajenante que es persona jurídica, indicando que en dicho caso se aplica lo señalado en el inciso final del artículo 41 de la LIR, no siéndole aplicable lo dispuesto en el N° 8, del artículo 17 de la LIR y numeral XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780. Dichas normas también le son aplicables a las personas jurídicas o entidades constituidas en el exterior, salvo que se hayan establecido en el país conforme al N° 1, del artículo 58 de la LIR, en cuyo caso, se encuentran en la situación indicada en el N° 3.2.2) de la Circular N° 44, de 2016, indicados en el punto anterior. La circular no aborda la omisión de las leyes N° 20.780 y N° 20.899, referente a cuando el propietario es una persona natural sujeto al impuesto de primera categoría sobre rentas presuntas, esto es, un empresario individual, sin embargo, el SII ha entendido que tal caso se enmarca dentro de la hipótesis de la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR y, por consiguiente, el costo será el valor de adquisición reajustado, sin perjuicio de las normas contenidas en el numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

5.11.3 Personas naturales no afectas a Impuesto de primera Categoría sobre Rentas Efectivas.

Le es aplicable la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR y, por regla general, el costo tributario es valor de adquisición de los bienes, más los desembolsos incurridos en mejoras que hayan incrementado el valor del bien y que se hayan informado al SII, con los respectivos ajustes. Lo anterior es la regla general y a su vez, la norma permanente de la reforma tributaria contenida en la Ley N° 20.780 (modificada por la Ley N° 20.899), pero existen excepciones contenidas en el numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, en que se deberá atender a la fecha de adquisición o enajenación del inmueble, tal como se indica a continuación:

Bienes raíces adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003 o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, cualquiera sea la fecha de su enajenación. Para ello, el costo de venta será el valor inicial de adquisición reajustado de los bienes raíces o de los derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, sin que puedan formar parte de aquel los desembolsos incurridos en mejoras de ningún tipo³¹. Bienes raíces adquiridos a partir del 1 de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014 o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, siempre que su enajenación se produzca a contar del 1 de enero de 2017. El contribuyente tiene la posibilidad de elegir el costo de venta entre las opciones siguientes:

³¹ Circular N° 13 del SII, de 2014, modificada por Circular N° 44, de 12 de julio de 2016 (N°1, de la letra C), del N°4, del Apartado II). Precisada y aclarada por Circular N°15, de 17 de marzo de 2014.

El valor inicial de adquisición, más los desembolsos incurridos en las mejoras que se indican, todo reajustado. Avalúo fiscal del inmueble respectivo al 1 de enero de 2017. Valor de mercado del inmueble respectivo, determinado al 29 de septiembre de 2014, acreditado fehacientemente por el contribuyente e informado al SII al 30 de junio de 2016, conforme lo establece la Resolución Exenta N° 29, del 5 de abril de 2016. Bienes raíces o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídas en comunidad, adquiridas a partir del 29 de septiembre de 2014 en adelante, que se enajenan a partir del 1 de enero de 2017. En este caso el costo de venta corresponderá al valor de adquisición, más los desembolsos incurridos en las mejoras señaladas, todo reajustado. Bienes raíces o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que enajenen hasta el 31 de diciembre de 2016, independiente de la fecha de adquisición, obedece a que se aplican las normas que estaban vigentes antes de la publicación de la Ley 20.780 y su simplificación contenida en la Ley 20.899.

Para esta operación se aplican las normas que se encontraban vigentes antes de la aplicación de la Ley N° 20.780 y su simplificación, es decir, el costo de adquisición más su corrección monetaria. En los casos en que proceda reconocer como costo de venta las mejoras, las personas naturales propietarias de los inmuebles podrán considerar como costo de venta el valor de adquisición reajustado, incrementado por los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, realizadas por el enajenante o un tercero, siempre y cuando hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante, y se declaren hasta el 30 de junio del año siguiente que se encuentre terminada la mejora, esto es, cuando las obras se encuentren en condiciones de ser usada, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad, conforme lo establecido en la Resolución Ex. N° 80, de 29 de septiembre de 2015. La mencionada resolución indica que las mejoras a que se refiere la resolución que se hayan efectuado a contar del 1 de enero de 2004 y hasta el 31 de diciembre de 2014, sobre aquellos bienes adquiridos en dicho período, deberán ser declaradas ante el SII hasta el 31 de diciembre del año 2015. Si el bien raíz es enajenado con anterioridad a la fecha de declaración que corresponda, según lo precisado en el párrafo anterior, la declaración de las mejoras deberá ser presentada hasta el 31 de diciembre del año en que ocurrió tal enajenación³².

5.11.4 Referente al Artículo 5° Transitorio de la Ley N° 18.985.

Los artículos 4° al 7° de la Ley N° 18.985, fueron derogados por la Ley N° 20.780, número 11, del artículo 17, a contar del 1 de enero de 2016, Sin embargo, la Ley N° 20.780³³ modificada por la Ley N° 20.899, establece que son también aplicables a los contribuyentes

³² Resolución Ex. N° 80, del SII (2015).

³³ Número 4, del numeral 6), del N° IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 modificada por la Ley N° 20.899.

que, desde el 1 de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en los términos contenidos en el derogado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985. En razón de lo anterior, se aplican en estos casos, las instrucciones establecidas en la letra e) del numeral N° 4), del N° IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 modificada por la Ley N° 20.899. Con la Ley N° 20.899 de 2016, se definió el plazo para presentar la tasación del valor comercial y a qué fecha debía ser este valorado, indicando que se podrá efectuar la tasación comercial hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo con su valor al 31 de diciembre de 2016.

5.11.5 Costo de venta en la Sucesión por causa de Muerte y Donación

Se encuentra regulado en la primera parte de la letra f), del número 8, del artículo 17 de la LIR y en la Circular N° 44, del 12 de julio del año 2016, en el punto 3.6.1, letra c)³⁴. El costo de venta que tendrá derecho a usar el heredero o cesionario adjudicatario sobre los bienes adjudicados en la partición de una comunidad hereditaria, para los efectos de determinar el mayor valor que provenga de su enajenación, será el resultante de aplicar las normas de valoración contenidas en los artículos 46, 46 bis y 47 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Es decir, y tal como lo aclara la mencionada Circular N° 44, el costo tributario de los bienes adjudicados corresponderá al valor que ellos tenían al momento de deferirse la herencia de conformidad con las normas legales indicadas, cualquiera sea la naturaleza de los bienes adjudicados en la partición de la comunidad hereditaria, debiendo reajustarse dicho valor de acuerdo a la variación del IPC entre el último día del mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la enajenación. La letra a), del artículo 46 de la Ley N° 16.271 señala que para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia y tratándose de los bienes raíces, corresponderá al avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones, sin embargo, los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación se estimarán en su valor de adquisición, cuando este fuere superior al de avalúo y siempre que, a juicio exclusivo del SII, dicho valor de adquisición se ajustare al valor real del bien adquirido. De esta forma, para valorizar el bien raíz de acuerdo al avalúo fiscal, se debe ser propietario del inmueble por al menos tres años conforme a lo indicado en la parte final de la letra a) del artículo 46 de la Ley N° 16.271. También se utilizará el avalúo fiscal cuando este valor sea superior al valor de adquisición, cualquiera sea la fecha de adquisición. Situación similar se produce en la enajenación de derechos sociales de sociedades de personas que son propietarias de un bien raíz, ya que ahí es aplicable la letra f) del artículo 46 de la Ley N° 16.271 y, por lo tanto, su valorización para los efectos del impuesto a las herencias, corresponderá al valor de los bienes del activo de la sociedad respectiva de acuerdo a las reglas del mismo artículo 46. De esta manera, si la

³⁴ Oficio N° 459, del SII, de 2015.

sociedad de que se trate es propietaria de bienes raíces como únicos bienes del activo, la valorización de los derechos sociales corresponderá al avalúo con que figuren los bienes raíces para el pago de contribuciones al momento de deferirse la herencia, o a su valor de adquisición si fuere superior al de avalúo, para los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación, según lo establecido en el artículo 46 letra a) del mismo cuerpo legal³⁵.

Sin perjuicio de lo anterior, el inciso sexto, de la letra b), del número 8 del artículo 17 de la LIR, establece un crédito por impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley N° 16.271, consistente en que el contribuyente podrá deducir como crédito contra el impuesto respectivo, en la proporción que le corresponda, el impuesto sobre la asignación por causa de muerte, que señala la Ley N° 16.271, declarado y pagado sobre dichos bienes. Lo anterior, siempre que se produzca la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos por sucesión por causa de muerte, efectuada por personas naturales que no determinen el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas³⁶, por lo que dicho crédito sería imputable solo al impuesto global complementario (o al impuesto único sustitutivo, según la opción que haya elegido el contribuyente) o el impuesto adicional³⁷, que grave el mayor valor que exceda el límite de 8.000 UF, según lo señala la Circular N° 44, de 2016 del SII. Resulta importante destacar que las limitantes indicadas anteriormente están contenidas en la mencionada circular y no en la ley, por lo que podría ser discutible que el crédito opere solo cuando se grave el mayor valor que exceda el límite de 8.000 UF o desatendiendo dicho monto, se enajene dentro de los plazos de 4 o 1 año o se venda a un relacionado. Sustenta tal posición el hecho que la materia está contenida bajo el título b) “Enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales”, cuestión que se da en la especie y, además, el crédito por impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte está al final de dicho título, sin que se exija el cumplimiento de los requisitos indicados en los párrafos anteriores, cuestión que sí se indicó para el impuesto único contenido en el párrafo anterior. Independiente de lo anterior el SII ha propuesto una fórmula para determinar el monto del crédito utilizable:

$$\text{Crédito} = \text{IHP} \times (\text{VBR} / \text{VLTA}),$$
 cabe recordar que el inmueble adquirido por sucesión por causa de muerte o donación (como también por lo indicado en los párrafos 2º y 4º del Título V del Libro II del Código Civil o por prescripción) es un ingreso no renta de conformidad al artículo 17 N° 8 de la LIR.

³⁵ Oficio N° 1.454, del SII, de 2013.

³⁶ Conforme al nuevo texto del artículo 17 N° 8 de la LIR, vigente a contar del 1 de enero de 2020, se requiere que el bien raíz enajenado por la persona natural no se encuentre asignado a su empresa individual.

³⁷ La Ley 20.899 de 2016 incorporo la posibilidad que se impute contra el impuesto adicional.

5.11.6 Costo en caso de Término de Giro.

Conforme lo dispuesto en la parte final del artículo 17 N° 8 letra f) de la LIR³⁸ el valor de costo para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro de acuerdo a lo establecido en el artículo 38 bis”. Por consiguiente, el costo tributario de los inmuebles adjudicados a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, corresponderá al valor en que estos fueron registrados en la determinación del capital propio tributario de la empresa, a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 41 de la LIR, reajustado. Este valor de costo para los bienes adjudicados, debe ser certificado al adjudicatario respectivo por la empresa, en la forma y plazo que establezca el SII mediante resolución³⁹. Dicho valor es el que rige por sobre el asignado en la adjudicación respectiva tal como lo señala la Circular N° 44, de 2016. Resulta interesante lo indicado en la parte final de la letra f), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, relativo a que no constituye renta, la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7 del artículo 17 de la LIR, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma, al término de giro.

La Circular N° 44, de 2016, señala que cuando un propietario, comunero, socio o accionista se adjudique uno o más bienes en un valor que exceda el tope referido en la letra c) precedente, dicho exceso constituirá renta para aquellos, la que se entenderá percibida o devengada a la fecha de la adjudicación y deberá considerarse clasificada en el N° 5, del artículo 20 del referido cuerpo legal y, por tanto, afecta con el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda. Cabe tener presente que mediante la Ley N° 20.899 se obliga a la empresa a certificar al adjudicatario respectivo lo anterior, en la forma y plazo que establezca el SII, lo que hizo mediante la Resolución N° 74, de 2016, indica que la omisión de dicho certificado se sanciona conforme a lo indicado en el artículo 109 del CT, de esta forma, las empresas, comunidades o sociedades señaladas en el artículo 38 bis de la LIR, deben certificar a sus dueños, comuneros, socios o accionistas, el valor de costo para fines tributarios, a la fecha de término de giro, de los bienes que estos se adjudiquen en la disolución o liquidación de aquellas, utilizando para ello el modelo de certificado que se adjunta como anexo a la referida resolución, debiendo registrar en la columna (4) el valor de costo para fines tributarios de los bienes adjudicados, en pesos (\$), el que debe ser determinado conforme al artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de término de giro. Cuando un propietario, comunero, socio o accionista se adjudique uno o más bienes en un valor

³⁸ Norma que con la Ley N° 21.210 se encuentra contenida en el actual artículo 17 N° 8 letra g) de la LIR.

³⁹ Circular 44, del SII, (2016) págs. 58-60

que exceda el tope referido, dicho exceso constituirá renta para aquellos, la que se entenderá percibida o devengada a la fecha de la adjudicación y deberá considerarse clasificada en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, quedando afecta con el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda. Además, la Ley N° 20.899 incorporó en la parte final del número 6 del artículo 38 bis de la LIR, que en dicha adjudicación no corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, o en el inciso cuarto, del número 8, del artículo 17 de esta ley, por lo que el costo así determinado parecería en principio inalterable por la administración tributaria.

5.11.7 Costo en caso Liquidación de Sociedad Conyugal.

Si bien no constituye renta la adjudicación de bienes en la liquidación de una sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios o ambos, resulta relevante establecer cuál será el costo del inmueble adjudicado para futuras enajenaciones que, conforme a la Circular N° 44, de 2016, corresponderá al valor de adjudicación de los mismos, el que en todo caso deberá corresponder a su valor corriente en plaza al momento de la referida adjudicación. Dicho valor se reajustará de acuerdo con la variación del IPC entre el mes anterior al de la adjudicación y el mes anterior al de la enajenación⁴⁰.

5.11.8 Financiamiento Hipotecario

Resulta interesante mencionar el caso de la persona natural que financió la adquisición de un inmueble con un crédito hipotecario ya que, en este caso, el costo de adquisición corresponde al valor de compra del inmueble, y si los intereses hipotecarios no se benefician con el artículo 55 bis de la LIR, parece razonable que ellos sean parte del costo. Lo anterior atendido a que el costo de adquisición de un bien raíz debe contemplar los egresos efectivamente incurridos en su adquisición y no cabe duda de que, sin mediar el crédito hipotecario, la gran mayoría de las personas no podría adquirirlos. Lo indicado no ha sido materia de ley, ni fue interpretado por la administración, lo que obedece al hecho que, antes de la Ley N° 20.780 las personas naturales (cumpliendo con los demás requisitos) que enajenaban bienes raíces no tenían tope para que el mayor valor fuese ingreso no renta, hecho que cambió con la dictación de la mencionada ley, debido que a partir de su entrada en vigor el hecho no gravado se restringe a 8.000 UF. El problema es más evidente al comparar el tratamiento de la misma operación efectuada por un

⁴⁰ El actual artículo 17 N°8 letra g) de la LIR, vigente a contar del 1 de enero de 2020, incorporó como ingreso no renta la adjudicación de bienes en la liquidación de una comunidad de bienes a favor de cualquiera de los convivientes civiles, o sus herederos o cesionarios, ya sea que se trate de personas naturales o no. Adicionalmente, para todos los casos contemplados en esta norma se estableció expresamente que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponderá al valor de adjudicación.

contribuyente de la primera categoría, que tienen derecho a rebajar como gastos los intereses de conformidad con lo indicado en el N° 1 del artículo 31 de la LIR.

5.12 Tributación del Mayor Valor y su Aplicación del Régimen Tributario.

Conforme al inciso 3º, de la número 8, del artículo 17 de la LIR, las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, efectuadas por contribuyentes que determinen el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas, sean o no personas naturales, no se rigen por lo dispuesto en el N° 8, del artículo 17 de la LIR, por lo que las referidas rentas (el total del mayor valor) se gravan de acuerdo al Título II de la LIR, esto es, con el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, de acuerdo al régimen de tributación al que se encuentre sujeto⁴¹-, ⁴² por tratarse de rentas clasificadas en el artículo 20 N°5 de la LIR. En el caso de contribuyentes acogidos al artículo 14 ter letra A,⁴³ ellos tributarán con el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o impuesto adicional, sobre la renta percibida o devengada, separadamente del régimen simplificado, esto es, sin considerar los demás resultados obtenidos por la empresa.

Por lo anterior, no se aplica la exención del impuesto de primera categoría establecida en la letra d), del N° 3, de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR. A su turno, los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, acogida al referido régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la LIR, que se mantengan al término del ejercicio respectivo, que sean contribuyentes de impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, se afectarán con dichos impuestos finales sobre la renta determinada por la empresa, comunidad o sociedad que les sea atribuida en conformidad a lo dispuesto en las letras a) o b), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR. Por otra parte, el empresario individual, comunero, socio o accionista de una empresa que determine rentas efectivas y no lo haga mediante contabilidad completa, se afectará con el impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio en que la renta proveniente de la enajenación sea devengada o percibida, conforme a lo dispuesto en el N° 1, de la letra C), del artículo 14 de la LIR⁴⁴. Si la renta es obtenida por una empresa extranjera, el adquirente nacional de dicho bien, deberá retener el 35% de la cantidad remesada al exterior por concepto de impuesto adicional y enterarlo en arcas fiscales hasta el día doce del mes siguiente al de su retención, según lo dispuesto en los artículos 74 y 79 de la LIR.

⁴¹ El texto de este inciso fue eliminado por la reforma tributaria contenida en la Ley 21.210 de 2020.

⁴² El texto de este inciso fue eliminado por la reforma tributaria contenida en la Ley N° 21.210 de 2020.

⁴³ Régimen eliminado por la reforma tributaria contenida en la Ley 21.210 de 2020.

⁴⁴ Circular N° 44, del SII, de 2016.

5.12.1 Ingreso No Renta de 8.000 U.F.

En este escenario se establece un régimen tributario aplicable a los contribuyentes que enajenen bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, cumpliendo con todos los requisitos legales indicados en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, solo hasta las 8.000 UF. Cabe señalar que los ingresos no constitutivos de renta, no se declaran ni se afectan con ningún impuesto de la LIR. Los requisitos legales y copulativos son que; la enajenación debe realizarse sobre bienes o derechos o cuotas de bienes situados en Chile; el enajenante debe ser una persona natural; no determina impuesto de primera categoría sobre la base de renta efectiva; y debe realizarse la enajenación cumpliendo con los plazos de uno a cuatro años según sea el caso. Estos requisitos se cumplen en el caso que el enajenante sea un empresario individual que tributa bajo renta presunta, por lo que, de verificarse los demás requisitos señalados en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, el mayor valor sería un ingreso no renta.

Sobre este punto resulta llamativo lo indicado por el SII⁴⁵. En cuanto, a que el aporte o retiro que haga el empresario individual de su contabilidad solo genera efectos tributarios respecto del valor al que se aportó y retiró, que debe ser su valor tributario y, consecuentemente, ellos no modifican la fecha de adquisición, que sigue siendo aquella registrada en el respectivo conservador de bienes raíces. Respecto al mayor valor obtenido por la enajenación de un inmueble de uso personal, por ejemplo, destinado a la vivienda familiar, que no forma parte del giro, actividades o negociaciones de la empresa individual y, por ese hecho, no debe estar incorporado a la contabilidad, quedando sujeto su mayor valor a las reglas que determinan el ingreso no renta⁴⁶. En caso que el propietario que enajena un inmueble sea una persona natural que únicamente obtiene rentas gravadas con impuesto global complementario por el artículo 42 N° 2 de la LIR y rentas de arrendamiento de bienes raíces no agrícolas que no han sido efectivamente gravadas con impuesto de primera categoría, el servicio ha entendido⁴⁷ que cumple con el requisito de no determinar impuesto de primera categoría en base a renta efectiva pudiendo acceder a lo indicado en el artículo 17, N° 8, letra b), de la LIR, o en el artículo tercero transitorio, numeral XVI, de la Ley N° 20.780.

Lo anterior es concordante con lo que señalaba la Circular N° 70, de 2015⁴⁸, al considerar que una persona natural no determina el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas cuando desarrolla una actividad, por lo que obtiene rentas exentas del impuesto de primera categoría y obtiene rentas afectas al impuesto global complementario.

⁴⁵ Oficio N° 404, de 2019 y Oficio N° 241, de 2020. De manera similar Oficio N° 3.492 de 2000 y Oficio N° 385, de 2014.

⁴⁶ Oficio N° 1.199, de 2014, Oficio N° 528, de 2018, Oficio N° 1.688, de 2019

⁴⁷ Oficio N° 2.541, de 2017.

⁴⁸ Derogada por la Circular 44, de 2016.

5.12.2 Naturaleza del Beneficio de las 8.000 U.F.

Analizada la enajenación y las tipologías del contribuyente, se comprueba que el contribuyente cumple con todos los requisitos que se resumen a continuación, el mayor valor obtenido será calificado como un ingreso no renta, hasta el límite de 8.000 UF por contribuyente. Resumen de requisitos:

- i. Persona natural con o sin domicilio o residencia en Chile.
- ii. Bienes raíces situados en Chile, o derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad.
- iii. Enajenación efectuada a un tercero no relacionado.
- iv. Enajenación efectuada transcurridos los plazos estipulados en la ley.
- v. Enajenante no determina el IDPC sobre renta efectiva.

Considerando todas las enajenaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2017 sobre los inmuebles adquiridos a contar del 1 de enero de 2004, el ingreso no renta es un beneficio personal del contribuyente por todas las operaciones de este tipo que efectúe en el tiempo y no un monto que se determine por cada operación (venta). Indicado anteriormente, los bienes adquiridos hasta del 31 de diciembre de 2003, por personas naturales que no determinan el impuesto a la renta sobre rentas efectivas, se sujetan a las normas que se encontraban vigentes antes de la entrada en vigor de la Ley N° 20.780, cualquiera sea la fecha de enajenación, aspecto de suma relevancia al no fijar un tope para que el mayor valor fuera considerado ingreso no renta como ocurre ahora con las 8.000 UF.

En relación con los inmuebles acogidos a los beneficios del D.F.L. N° 2, de 1959, la administración fiscal indicó⁴⁹ que el mayor valor obtenido de la enajenación de una vivienda económica objeto del D.F.L. N° 2 es un ingreso no renta en virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 15 en concordancia con lo establecido en el N° 29, del artículo 17 de la LIR, por lo que dicho ingreso no debe ser considerado para efectos del cómputo de las 8.000 UF.

5.12.3 Requisitos Normas de Relación

En este sentido, el artículo 17 N° 8 inciso 2° de la LIR.⁵⁰ Establece que No se enajena a un relacionado, De acuerdo a lo estipulado por el SII⁵¹, constituirá siempre renta sujeta a la tributación con impuesto global complementario o impuesto adicional, sobre la renta

⁴⁹ Oficio N° 933, del SII, de 2018.

⁵⁰ Regulado extensamente en la letra b), de la letra F), del N° 3.1.1) de la Circular 44, de 2016, por lo que no será analizada en este artículo.

⁵¹ Oficio N° 2.541, de 2017.

percibida o devengada que corresponda, el mayor valor obtenido en la enajenación de todo tipo de bienes, en los siguientes casos⁵²:

- (i) Enajenaciones que efectúen los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la sociedad respectiva.
- (ii) Enajenaciones efectuadas con una empresa o sociedad en la que tenga intereses. Se entiende que el enajenante tiene interés en una empresa o sociedad cuando existe una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta.
- (iii) Enajenaciones efectuadas al cónyuge o a sus parientes, ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.
- (iv) Enajenaciones o cesiones efectuadas a empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, cualquiera sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo las que efectúen al cónyuge o a los parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c), de este último artículo. Es importante saber que la relación debe existir al momento de la enajenación o cesión de las acciones o derechos sociales de que se trate.

5.12.4 Requisitos de Plazo para la Enajenación

El requisito que se encuentra estipulado en la ley ⁵³ Entre la fecha de adquisición y enajenación debe transcurrir más de uno a cuatro años, según sea el caso, ya que tal como lo exige la norma, no constituirá renta el mayor valor que se determine en los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales, y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca transcurridos cuatro años desde la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos no constituirá renta el mayor valor que se determine cuando entre la fecha de adquisición y enajenación transcurra un plazo no inferior a un año. Cabe señalar que existen otros requisitos que deben verificarse para que el mayor valor sea considerado un ingreso no renta que han sido tratados en otros apartados de este artículo.

⁵² El texto de este inciso fue modificado por la reforma tributaria contenida en la Ley N° 21.210, estableciendo al respecto que en las enajenaciones efectuadas por el propietario a una sociedad de personas o anónima cerrada en que participe directa o indirectamente; o, al cónyuge, conviviente civil o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad; o, a un relacionado en los términos del número 17 del artículo 8º del Código Tributario; o, a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directamente o indirectamente por estos últimos, el mayor valor obtenido se gravará con impuestos finales en base devengada.

⁵³ Artículo 17 N° 8 inciso 3º de la letra b) de la LIR.

5.13 El Mayor valor se afecta sólo con los Impuestos Finales

En este caso, el mayor valor queda gravado con el impuesto global complementario o impuesto adicional. Ello aplica a en los siguientes casos:

5.13.1 Contribuyentes que Agotaron las 8.000 U.F

En esta situación se encuentran los contribuyentes que han cumplido con todos los requisitos señalados en el punto anterior, para considerar el mayor valor obtenido en la enajenación de este tipo de bienes como ingreso no renta, si dicho monto excede el límite de 8.000 UF, o este se encuentra consumido. En este caso en particular, se gravará el mayor valor obtenido con el impuesto global complementario o con el impuesto adicional, según corresponda, en el año comercial en que la renta proveniente de la enajenación de los bienes en referencia sea percibida o devengada, a elección del contribuyente, debiendo dejar constancia de su elección en la declaración anual de impuesto a la renta⁵⁴, para efectos de su fiscalización, la que no podrá ser modificada con posterioridad a la declarada⁵⁵. Si el contribuyente domiciliado o residente en Chile opta por gravar el mayor valor sobre la base de la renta devengada podrá, a su vez, elegir reliquidar el impuesto global complementario, conforme a lo establecido en el numeral iv), de la letra a), del inciso 1º, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, entendiéndose devengado por parcialidades durante el período de años comerciales en que los bienes o derechos de estos, estuvieron bajo el dominio del enajenante o cedente, hasta un máximo de 10 años⁵⁶. Pudiendo estos contribuyentes optar por remplazar el impuesto global complementario por el impuesto único sustitutivo, que será examinado en el siguiente punto.

5.13.2 Personas Naturales que no pueden acogerse al beneficio de las 8.000 U.F.

También se afectará con impuestos finales, según corresponda, a los contribuyentes personas naturales que enajenen bienes raíces situados en Chile o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que no determinan impuesto de primera categoría en base a renta efectiva; y hayan enajenado incumpliendo los demás requisitos, es decir, que entre la fecha de enajenación y adquisición haya transcurrido menos de uno o cuatro años, según sea el caso; o haya enajenado a un relacionado en los términos que establece el artículo 17 N° 8 inciso 2º de la LIR. Sin perjuicio de ser evidente, en ninguno de estos casos resulta aplicable el ingreso no renta hasta el límite de 8.000 UF, atendido a que no se cumplió con todos los requisitos para ello. Cuando se enajene sin cumplir el plazo de 1 o 4 años, el contribuyente persona natural que no determine el

⁵⁴ N° 1, del artículo 65 de la LIR.

⁵⁵ Circular N°44, de 2016, p. 44.

⁵⁶ Instrucciones establecidas en la letra c), de la letra F), del N° 3.1.1) de la Circular N° 44 de 2016.

impuesto de primera categoría sobre renta efectiva, el mayor valor obtenido, se gravará con el impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, en el año comercial en que la renta proveniente de la enajenación de los bienes en referencia sea percibida o devengada, a elección del contribuyente. Este contribuyente podrá optar por reliquidar el impuesto global complementario, según la interpretación de la Circular N° 44, de 2016. Si se enajena a un relacionado, se gravará el mayor valor obtenido, con el impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda, en el año comercial en que la renta proveniente de la enajenación de los bienes en referencia sea percibida o devengada, lo primero que ocurra, no teniendo derecho a elección como en el caso anterior. Estos contribuyentes no tienen derecho a reliquidar el impuesto global complementario declarado sobre la base de la renta devengada, tal como lo señala el inciso segundo N° 8 del art. 17 de la LIR⁵⁷.

5.14 El Mayor valor se afecta a Impuesto Único Sustitutivo

Los contribuyentes sujetos al impuesto global complementario, tienen la opción, que cumpliendo los requisitos legales para considerar el mayor valor como ingreso no renta, han excedido el límite de las 8.000 UF y optaren por gravar el mayor valor sobre la base de la renta percibida, pero con el impuesto único, cuya tasa es de 10%⁵⁸. La declaración de este impuesto es anual y tiene el carácter de único y sustitutivo, no afectando el mayor valor con ningún otro tributo de la LIR y sustituye al impuesto global complementario que obligaría en principio aplicar. Surge la interrogante, respecto del impuesto único, si debiera exigirse el requisito de no enajenar a un relacionado, atendido a que el inciso 5º, de la letra b), del número 8 del art. 17 de la LIR, señala que tendrán derecho a esta opción las enajenaciones que cumplan con los requisitos señalados en los párrafos anteriores, y la norma relativa a las ventas a los relacionados se encuentra inserta en el inciso 2º, del N° 8 del art. 17 de la LIR.

5.15 Escenario del contribuyente que no declara el mayor valor resultante de la Enajenación de Bienes Raíces

Si dicha circunstancia es advertida por el SII dentro de los plazos de prescripción, el enajenante será objeto de una fiscalización en que se analizará si existe un impuesto a pagar, y de ser así, será determinado por medio de una liquidación de impuestos. El contribuyente podrá declarar el impuesto o reliquidar lo declarado siempre que lo realice antes de que el SII notifique válidamente una liquidación. El problema que podría presentarse es cuál será el costo de venta que se fijará en los casos en que el contribuyente tiene derecho a elección (bienes adquiridos entre el 1 de enero de 2004 y 28 de septiembre

⁵⁷ Agregado mediante la Ley 20.899, Art. 8° N° 1 d), iv), de fecha 08.02.2016.

⁵⁸ Según inciso 4°, de la letra b), del N° 8 del artículo 17 de la LIR, modificado por el numeral iv. de la letra d. del N°1 del artículo 8.- de la Ley 20.899.

de 2014) o pudiera elegir el impuesto final para el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, ya que en dicho caso podría entenderse que su derecho a opción precluyó en el tiempo en que debió declarar el mayor valor. Esto no se encuentra resuelto en la legislación tributaria, ni en las instrucciones emanadas por el SII y requiere de un análisis más profundo que podría ser materia para otra investigación, por cuanto no ser abordado en este trabajo, sin embargo, preliminarmente podría sostenerse que para resolver dicha interrogante debiera resolverse conforme a las normas generales en materia impositiva, teniendo siempre presente las normas aplicables de acuerdo a quien es el enajenante, época en que adquirió y vendió el inmueble y demás requisitos señalados en el presente artículo. Sin perjuicio de lo anterior, existe una alusión al problema planteado en la Circular N° 44 de 2016, que señala; “El contribuyente deberá dejar constancia de la opción tomada en la declaración anual de impuesto a la renta, a que se refiere el N° 1, del artículo 65 de la LIR, para efectos de su fiscalización, la cual una vez ejercida, no podrá ser modificada con posterioridad”. Sin perjuicio de lo anterior, nada obsta a que el contribuyente solicite la opción (rectificar el impuesto global complementario o pagar el impuesto único) mediante la vía administrativa conforme al artículo 36 bis del CT o judicialmente mediante un reclamo tributario, en la medida que sostenga y acredite que por error o causa no imputable a él, no declaró el mayor valor en el F22 y por consiguiente no ejerció la opción (rectificar o impuesto único) o que al efectuar la declaración respectiva no ejerció la opción.

5.16 Norma General Antielusión (NGA)

5.16.1 La NGA en Chile y cambios recientes

La NGA en Chile introducida en el Código Tributario, nace el año 2014, bajo la Ley N° 20.780, la cual entrega ajustes al sistema tributario, esta reforma buscaba mejorar la equidad y la eficiencia del sistema tributario chileno, la que comienza a regir el 30 de septiembre del 2015, busco dotar al Servicio de impuestos internos de la potestad de recalificar un acto o contrato o un conjunto o serie de actos o contratos vinculados entre sí, en la medida que se acredite que ellos tuvieron como finalidad principal adquirir una ventaja tributaria indebida, mediante el abuso de las formas jurídicas a la simulación.

Con todo, cabe destacar que, en materia tributaria, los contribuyentes se encuentran amparados por la presunción de buena fe⁵⁹ y la economía de opción reconocidas expresamente en el Código Tributario,⁶⁰ que los habilitan para estructurar sus operaciones y transacciones en la forma que libremente elijan, pudiendo elegir las alternativas que la propia ley ofrece, aun cuando ellas generen un beneficio tributario. Así también lo reconoce el SII en sus instrucciones, al señalar que los contribuyentes no están obligados a optar por aquella alternativa que sea más gravosa desde el punto de vista tributario⁶¹, de lo cual se desprende que aquellas conductas que no puedan ser calificadas como abuso de las formas jurídicas o simulación, estarían permitidas.

Por otra parte, para ejercer esta facultad de recalificación de actos o contratos en base a la NGA, el legislador contempló un procedimiento especial regulado en los artículos 4 quinquies y 160 bis, ambos del Código Tributario, que contiene una etapa administrativa ante el SII y otra etapa judicial ante el Tribunal Tributario y Aduanero (“TTA”). Los principales aspectos del procedimiento especial de aplicación de la NGA son, en síntesis, los siguientes:

⁵⁹ En la NGA, la presunción de buena fe se regula como un deber que se impone al SII: “El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes.” (Art. 4 bis, inciso segundo, CT). Lo anterior es complementado por el artículo 8 bis N° 19 del CT —introducido por la Ley N° 21.210 de 2020— que consagra como un derecho del contribuyente: “Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.”

⁶⁰ Artículo 4 ter, inciso segundo, del CT.

⁶¹ La Circular SII N° 65 de 2015 señala que: “Se debe tener presente especialmente que la sola elección por parte de los contribuyentes, de entre las distintas formas jurídicas disponibles en el ordenamiento jurídico, no importa necesariamente la consecución de actos elusivos de las obligaciones tributarias, aun cuando de dicha elección se derive la aplicación de un tratamiento impositivo preferencial o más favorable”.

- Declaración judicial de elusión previo requerimiento del SII: La declaración de elusión solo puede ser efectuada por el TTA, previo requerimiento presentado por el Director del SII⁶².
- Procedimiento administrativo previo al requerimiento del SII: Antes de presentar un requerimiento judicial para la aplicación de la NGA, el SII debe citar de conformidad al art. 63 del código tributario, indicando al contribuyente los fundamentos de hecho y de derecho que, en principio, le permiten concluir que en el caso concreto habría existido una hipótesis de elusión. Por su parte, el contribuyente podrá explicar las razones jurídicas y/o económicas que justifican la operación fiscalizada y, en general, ejercer su derecho de defensa, en su respuesta a dicha citación.
- Carga de la prueba recae en el SII: Así lo señala expresamente la primera parte del artículo 4 bis, inciso final, del CT: “Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.” Lo anterior representa una alteración a la regla general del artículo 21, inciso primero, del CT, que establece que la carga de la prueba recae en el contribuyente.
- Principio de especialidad: En caso que los hechos fiscalizados estén regulados por una norma especial antielusiva (v.gr., facultad de tasación del artículo 64 del CT), el SII está obligado a aplicar dicha norma especial y no puede invocar la NGA⁶³.
- Aplicación de reglas generales de prescripción: El requerimiento judicial por NGA debe ser presentado dentro del plazo general de prescripción de 3 años, contado desde el vencimiento del plazo legal para el pago del impuesto supuestamente eludido sin perjuicio del plazo de caducidad de 9 meses entre la citación y el eventual requerimiento.
- Multa para el asesor⁶⁴: La ley establece una sanción de multa para el asesor que diseñe o planifique los actos o negocios jurídicos constitutivos de elusión, la que ascenderá al 100% de los impuestos eludidos con un tope de 100 UTA, y de 250 UTA en caso de reiteración⁶⁵.

⁶² Artículo 4 quinquies, inciso primero, CT: “La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4 quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.”

⁶³ Artículo 4 bis, inciso cuarto, CT.

⁶⁴ Artículo 100 bis CT.

⁶⁵ Si la infracción fue cometida por una persona jurídica, la multa se aplicará a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes legales de dirección y supervisión.

5.16.2 Aplicación NGA

En una primera etapa (2016-2020), se apreció cierta reticencia del SII para utilizar la NGA, observándose en la práctica que se continuaba invocando las normas generales de fiscalización sobre gastos necesarios para producir la renta o tasación para cuestionar los efectos tributarios de transacciones complejas, excediendo con ello el alcance de dichas normas y dejando sin aplicación, en los hechos, a la NGA. Según la información pública disponible, a la fecha el SII ha iniciado un número limitado de procedimientos de fiscalización por NGA, que en su mayoría han terminado en una etapa administrativa, ya sea reconduciendo el procedimiento en base a las normas generales de fiscalización, o aceptando el contribuyente la posición fiscal.⁶⁶ Aun cuando no existe jurisprudencia judicial sobre la aplicación de la NGA, resulta indudable que esta ha tenido un efecto disuasivo en los contribuyentes. En ese sentido, se ha observado que las empresas y sus gobiernos corporativos han adoptado como buena práctica el contar con análisis legales previos sobre la eventual aplicación de la NGA en reorganizaciones y operaciones complejas o, derechamente, consultar en forma previa al SII conforme al procedimiento especial regulado en el artículo 26 bis del CT⁶⁷.

5.16.3 Principales problemas detectados a la fecha

Al no existir jurisprudencia judicial que permita analizar la aplicación e interpretación de la NGA, los problemas que se han planteado a la fecha, desde el punto de vista técnico, dicen relación más bien con el diseño mismo de la norma, tanto en sus aspectos sustantivos como procesales, existiendo claramente dos visiones opuestas que se han visto reflejadas en la dos últimas propuestas de Reforma Tributaria (2018 y 2022). Así, en el proyecto de Reforma Tributaria del Presidente Sebastián Piñera (2018) se pretendió realizar algunos ajustes a la NGA con el objetivo de aclarar su alcance como, por ejemplo:

- i) En la hipótesis de abuso de las formas jurídicas, eliminar la obligación que en la práctica se impone al contribuyente de acreditar que los efectos jurídicos o económicos de sus operaciones sean “relevantes”, por tratarse de un concepto amplio y ambiguo que genera más problemas que aclaraciones;

⁶⁶ En el Catálogo de Esquemas Tributarios del año 2022, el SII indica que en ese periodo presentó 6 requerimientos judiciales por NGA. (Servicio de Impuestos Internos, Catálogo de Esquemas Tributarios 2022, pág. 5). Disponible en https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_2023.pdf

⁶⁷ Esta consulta previa puede ser formulada con carácter vinculante (nominada y entregando detalles de la operación que se pretende realizar) o no vinculante (innominada y genérica). La consulta vinculante tiene como ventaja la posibilidad de obtener certeza jurídica respecto de la posición fiscal, la cual se podría hacer valer como defensa en un eventual proceso de fiscalización posterior.

- ii) Reincorporar en la hipótesis de abuso que los actos fueran “notoriamente artificiosos”, replicando la regulación española que sirvió como modelo;
- iii) Ampliar el alcance del concepto de “economía de opción”, incluyendo la posibilidad de ampararse en las franquicias y alternativas que ofrece no solo la ley tributaria, sino que también el resto del ordenamiento jurídico. Para los críticos de la propuesta del gobierno de la época, las modificaciones buscaban debilitar la utilización de la NGA por parte del SII, por lo que, en definitiva, dichas modificaciones fueron desechadas durante la tramitación legislativa. Por su parte, en el proyecto de Reforma Tributaria del Presidente Gabriel Boric (2022), se propuso actualizar las normas sobre evasión, elusión y facultades de fiscalización del SII, en línea con las recomendaciones de la OCDE. En particular, en el caso de la NGA, se planteó entregar al SII la facultad de calificación de elusión, sin necesidad de una declaración judicial previa por parte del TTA. Para los críticos de la propuesta del actual gobierno, las modificaciones afectan los derechos de los contribuyentes y transformarían al SII en “juez y parte”. No obstante las diferencias que puedan existir en torno a la regulación de la NGA, existe un acuerdo mayoritario que la elusión debe ser combatida por las autoridades fiscales, ya que ella afecta principios de equidad y justicia, y que, por esa misma razón, los organismos fiscalizadores deben contar con las facultades necesarias para sancionarla, todo lo cual no obsta a que se asegure a los contribuyentes que dichas facultades excepcionales se ejercerán con rigor técnico y conforme a las garantías de un justo y racional procedimiento, tal como ocurre a nivel comparado.

5.17 Análisis de casos del Catálogo de esquemas Tributarios

En este punto, se analizarán dos casos del catálogo de Esquemas Tributarios 2023, para evaluar criterios adoptados por la administración tributaria en Chile, en cuanto a la aplicación de la NGA, establecido en Objetivo específico 2.

El SII publicó en el catálogo de esquemas tributarios 2023, que incluye diez nuevos esquemas que se agregan a los setenta y cinco casos, ya publicados y que se han ido incorporando desde el año 2016, tendiente a divulgar cuales son los criterios para definir si un acto es o no considerado como conducta elusiva, lo que debe ser analizado tanto por los contribuyentes como también por sus asesores.

El catálogo de esquemas tributarios se centra principalmente en transacciones que regularmente han sido observadas con sospechas del SII, y que, en teoría, podrían ser observadas con la NGA.

Para este análisis, se consideran dos casos relacionados a la enajenación de Bienes Raíces No Agrícolas, situados en Chile, como se detalla a continuación:

N° de Casos	Caso N° 77	Caso N°78
Nombre del Esquema	Separación judicial y liquidación de sociedad conyugal para traspasar patrimonio entre cónyuges	Utilización de división de sociedades para aislar un bien inmueble específico en una Newco para, en breve tiempo, dar aviso de término de giro y disolver la sociedad, traspasando el dominio del inmueble a los dueños de esta.
Análisis	Si la separación judicial de los cónyuges fue una mera instrumentalización para llevar adelante el esquema elusivo. Si la valoración de los bienes adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal se realizó de acuerdo a criterios económicos razonables o si se utilizó con el objeto de generar deliberadamente un alcance en favor de uno	La relación de los partícipes en el esquema y los plazos en que se lleva a cabo la operación. Los demás activos de la sociedad "C" que no hayan sido asignados a la sociedad "D" en la división, y si "C" continúa ejerciendo el giro inmobiliario. Valores tributarios en los que estaba registrado el inmueble en "C" versus su valor comercial.

	de los cónyuges, que permitiera el traspaso de patrimonio de uno en favor del otro.	Tasa efectiva del Impuesto Global Complementario de "A" y "B". Impuesto de término de giro determinado para "D". Operaciones que haya realizado la sociedad "D" durante su vigencia. En general, si existen razones económicas o jurídicas para llevar a cabo las operaciones descritas, entre otros.
Efecto del esquema	Este esquema podría ser impugnado si se determina que el efecto logrado es evitar la tributación por la transferencia de parte del patrimonio de "A" en favor de su cónyuge "B", sin que esta última efectúe un sacrificio económico en la adquisición del bien.	El esquema tendría por efecto traspasar la propiedad del bien inmueble de la sociedad "D" a sus dueños, sometiendo dicha operación al impuesto de término de giro de conformidad a las normas del artículo 38 bis de la LIR, disminuyendo la carga tributaria.
Facultades del Servicio	El Servicio podría evaluar la aplicación de la Norma General Anti Elusiva u otra facultad de fiscalización, si se establece que el conjunto de actos tuvo por efecto transferir parte del patrimonio de uno de los cónyuges, a título gratuito, en favor del otro, eludiendo el Impuesto a las Donaciones.	El Servicio podría evaluar la aplicación de la Norma General Anti Elusiva u otra facultad de fiscalización, si se verifica que las operaciones señaladas tuvieron el efecto de encubrir un retiro de utilidades en especies.
Normativa Aplicable	▪ Artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.	▪ Artículo 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario. Norma General Anti Elusiva.

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Art. 63. Ley N° 16.271. ▪ Artículo 64 del Código Tributario. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Artículo 14 letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta. ▪ Artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
--	--	---

Respecto al caso N°77, el esquema tendría por efecto traspasar el patrimonio de uno de los cónyuges al otro, fijando valores de adjudicación distintos a los de mercado, generando alcances de precio que le permiten adquirir un inmueble sin efectuar un sacrificio económico equivalente, eludiendo con ello el Impuesto a las Donaciones.

En este caso, si se comprueba, que la separación judicial de los cónyuges fue una mera instrumentalización para llevar adelante el esquema elusivo y si la valoración de los bienes adjudicados en la liquidación se realizó de acuerdo a criterios económicos no razonables o si se utilizó con el objeto de generar deliberadamente un alcance en favor de uno de los cónyuges, que permitiera el traspaso de patrimonio de uno en favor del otro, a título gratuito, eludiendo el impuesto a las Donaciones.

Bajo este contexto, este esquema podría ser impugnado, dando pie a una aplicación de la NGA, ya que el efecto logrado es evitar la tributación por la transferencia de parte del patrimonio en favor de uno de los cónyuges, sin que se efectúe un sacrificio económico en la adquisición del bien, pudiendo aplicar la normativa vigente, bajos los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario. Norma General Anti Elusiva, impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Art. 63. Ley N° 16.271 y artículo 64 del Código Tributario.

En cuanto al caso N°78, El esquema tendría por efecto traspasar la propiedad del inmueble desde la Sociedad “D” a sus dueños, a consecuencia de la disolución de la sociedad y adjudicación del inmueble, encubriendo un retiro de utilidades en especies, que habría quedado sujeto a tributación con Impuesto Global Complementario determinado según el valor de mercado del inmueble. En cambio, se somete al impuesto de término de giro del artículo 38 bis de la LIR, determinado por diferencias de Capital Propio Tributario, que, para estos efectos, considerará el valor tributario del bien, teniendo como consecuencia un menor impuesto.

La autoridad Tributaria, deberá analizar la relación de los partícipes en el esquema y los plazos en que se lleva a cabo dicha operación, los demás activos de la sociedad “C” que no hayan sido asignados a la sociedad “D” en la división, y si “C” continúa ejerciendo el giro inmobiliario, los valores tributarios en los que estaba registrado el inmueble en “C” versus su valor comercial, tasa efectiva del Impuesto Global Complementario de “A” y “B”, impuesto de término de giro determinado para “D”, operaciones que haya realizado la sociedad “D” durante su vigencia y en general, si existen razones económicas o jurídicas para llevar a cabo las operaciones descritas.

Por lo cual, si en resultado de dicho análisis por parte de la Autoridad Fiscal, se comprueba que este esquema tendría por efecto traspasar la propiedad del bien inmueble de la sociedad "D" a sus dueños, sometiendo dicha operación al impuesto de término de giro de conformidad a las normas del artículo 38 bis de la LIR, disminuyendo la carga tributaria.

Además, si en las operaciones señaladas se confirma que tuvieron el efecto de encubrir un retiro de utilidades en especies, el Servicio podría evaluar la aplicación de la Norma General Anti Elusiva u otra facultad de fiscalización, pudiendo aplicar la Normativa vigente en nuestro País, bajo los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario. Norma General Anti Elusiva, artículo 14 letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En resumen, en ambos casos analizados del Catálogo de Esquemas Tributarios 2023, debemos tener en cuenta que la NGA se centra en los efectos jurídicos o económicos relevantes de las transacciones más que en su propósito. La consecuencia de lo anterior es que se debe llevar a cabo un análisis sustantivo para comprobar si una transacción está dentro de la NGA y, a su vez, puede ser incluida en el Catálogo de Esquemas Tributarios. No obstante, lo anterior, comprobamos que el análisis del SII en cada transacción es muy sucinto. Si nos fijamos bien, en cada análisis, el SII describe los hechos del esquema, luego señala qué ventaja tributaria obtendría el contribuyente, para finalmente, de forma general, en la mayoría de los casos, concluir que podría aplicarse la NGA. Por ejemplo, se pueden leer conclusiones como, el Servicio podría evaluar la aplicación de la norma general anti elusiva o alguna otra hipótesis de fiscalización, podría evaluarse la aplicación de una norma especial de control o general anti elusiva, sería posible evaluar la hipótesis de abuso de las formas jurídicas, en los términos del art. 4° ter del CT y el esquema utilizado puede presentar similitudes de forma con otras planificaciones tributarias, sin embargo, los efectos tributarios de los mismos deben ser analizados caso a caso.

En realidad, el análisis es más bien formal, se centra únicamente en la transacción en sí, pero no lleva a cabo un análisis del "efecto económico o jurídico relevante", esto es, los requisitos sustantivos de la NGA. Podría igualmente profundizar en el análisis del legítimo derecho de opción en casos concretos, pero eso también se echa de menos. Lo que ambas excepciones añaden a la NGA es un punto de vista práctico de los diferentes esquemas, considerando todos los matices en su análisis, y en éstas está toda la riqueza del análisis de la NGA. Estas excepciones deberían dar lugar a un análisis sustantivo en el Catálogo de Esquemas Tributarios.

6. Conclusiones

Respecto al trabajo realizado, se puede concluir que de acuerdo a la hipótesis planteada del caso estudiado, se logra comprobar que la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, está sujeta a riesgos resultantes de la Norma General Antielusión, tal como se analiza los casos N° 77 y N° 78 del Catálogo de Esquemas Tributarios 2023, donde se observa el traspaso de patrimonio de uno en favor del otro, a título gratuito, y eludiendo el impuesto a las Donaciones, estructuras societarias más complejas, con la finalidad de reducir la carga tributaria, respectivamente.

Por tanto, la enajenación de un bien raíz puede conllevar diversos riesgos, tanto legales como reputacionales, puede afectar la percepción pública de la persona o empresa involucrada, generando problemas adicionales, como la pérdida de contratos o la desconfianza de los clientes, sanciones y multas al contribuyente lo que puede producir un desequilibrio financiero.

Respecto al combate contra la elusión, la NGA chilena ha sido aplicada un número acotado de veces. A pesar de que a la fecha no existe jurisprudencia judicial, se reconoce que ha tenido un efecto disuasivo relevante en los contribuyentes. Las propuestas de mejora de esta legislación han sido criticadas, primero porque debilitarían la utilización de la NGA por parte del SII (propuesta de 2018) y, segundo porque afectarían los derechos de los contribuyentes, transformando al SII en “juez y parte” (propuesta de 2022). Por ejemplo, dicha norma establece que, si una enajenación de un bien raíz no agrícola se realiza mediante un contrato o acto jurídico considerado como elusivo, el SII podría recalificar dicha transacción y gravar la operación como si fuese una enajenación directa.

En este sentido, es fundamental tener como base y en consideración todos los riesgos y requisitos analizados en el presente trabajo, ante la enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, evitando principalmente todo tipo de prácticas elusivas para, de esta forma, no verse envuelto en los efectos más complejos de la NGA y normas vigentes en nuestro sistema tributario, lo que implicaría finalmente un riesgo financiero para el contribuyente.

En relación al tratamiento tributario frente al cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio del INR, en el proceso de enajenación de un bien raíz no agrícola situado en Chile, se puede afirmar que el legislador decidió afectar una mayor cantidad de rentas obtenidas en la enajenación de bienes raíces al incorporar más requisitos para que sean calificadas como ingreso no renta, de esta manera, se limitó el monto que puede ser considerado INR (8.000 U.F.) y los beneficiarios es éstos (estrictamente a personas naturales).

También estableció que estas nuevas exigencias y limitantes se apliquen a los bienes que fueron adquiridos a partir del 1 de enero de 2004, que sean enajenados a partir del 1 de enero de 2017, situación que parece inapropiada, ya que las modificaciones debieron ser

aplicables sobre los bienes que hayan sido adquiridos con posterioridad a la publicación de la Ley N° 20.780.

Por esta razón, los propietarios de inmuebles adquiridos antes del 1 de enero de 2004, siempre que sean personas naturales que no determinan el impuesto a la renta sobre rentas efectivas, se encuentran en una posición de ventaja, debido que, todo el mayor valor será un ingreso no renta, en la medida que cumplan con los requisitos vigentes a ese periodo. El mayor valor de un inmueble familiar, enajenado después del 1 de enero de 2017, siempre será considerado ingreso no renta, en la medida que no se encuentre activado o contabilizado en una actividad del impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas al momento de la venta y cumpla los demás requisitos establecidos.

Bajo este escenario y, aunque que parezca obvio, se recomienda contar con asesoría de profesionales especializados en materia legal y tributaria, debido que enfrentar una fiscalización del SII puede ser un proceso complejo. Un experto en la materia podrá guiar y representar al propietario del bien raíz durante el proceso de enajenación de dicho bien, asegurándose de cumplir con todas las obligaciones fiscales exigidas, minimizando cualquier posible incumplimiento de la Norma vigente en Chile. Asimismo, el asesor Tributario en estos casos, debe mantener una formación continua en la temática, debido a su carácter dinámico, lo que hace imprescindible para su gestión.

NOTA: La información contenida en este párrafo no es parte del AFE, sólo se menciona el caso, debido que, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y Región del Biobío, ha dado a conocer el **primer fallo sobre aplicación de la Norma General Antielusión es favorable a la posición del SII.**

- RIT N° GS-10-00039-2022
- RUC N°22-9-0000538-5

7. Bibliografía

Documentos Públicos

Servicio de Impuestos Internos 2006. Manual Tributario, Franquicias y Beneficios Tributarios para Empresas y Personas. Disponible en: <https://www.yumpu.com/es/document/read/35097073/manual-tributario-franquicias-y-beneficios-tributarios-para->

Servicio de Impuestos Internos 2021. Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario 2021. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct2021_completo.pdf

Servicio de Impuestos Internos 2022. Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario 2022. Disponible en: https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct2022.pdf

Servicio de Impuestos Internos 2023. Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario 2023. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/pgct2023.pdf>

Servicio de Impuestos Internos 2024. Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario 2024. Disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/pgct2024.pdf>

Servicio de Impuestos Internos Catálogo de Esquemas Tributarios 2023 del sii/Introducción pág.04

Revistas o papers

Vergara, S. (2010). Tasación Fiscal Como Medida Antielusión o Antievasión. Revista de estudios tributarios de la Universidad de Chile, 12, 87 - 180. Disponible en

<http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewFile/41224/42759>

Cavada Herrera J. (2014). Descripción general de los hechos gravados básicos, Minuta Asesoría Técnica Parlamentaria. Biblioteca del Congreso Nacional. Disponible en:

[https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/21103/5/JPCHechos%20gravados%20basicos%20\(2\)_v2.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/21103/5/JPCHechos%20gravados%20basicos%20(2)_v2.pdf)

Ribera Neumann, T. (2000). La Potestad Tributaria del Estado, en Revista de Derecho Público N° 62 (2000), pp. 22-31, disponible en:

<https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/43193/45146>

Bermúdez Soto, R. (2022). Potestad Tributaria, Beneficios Tributarios y Derecho de Propiedad, Asesoría Técnica Parlamentaria. Biblioteca del Congreso Nacional. Disponible en:

[https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33515/2/Potestad Tributaria Beneficios Tributarios y Derecho de Propiedad.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33515/2/Potestad_Tributaria_Beneficios_Tributarios_y_Derecho_de_Propiedad.pdf)

Parra Muñoz (1976) pág. 105. Art. 17 N° 8, inciso 3° LIR de 1974.

Araya Schnacke, Gabriel (1974): Síntesis explicativa de las modificaciones tributarias de un año de gobierno (Santiago, Contable Editores) págs. 37-38.

Winter S., Rodrigo y Lecaros S., Pedro (2016): “Análisis comparativo sobre enajenaciones directas e indirectas de sociedades chilenas realizadas por entidades extranjeras”, Revista de Estudios Tributarios, N° 13, págs. 9-36.

Emilfork Soto, Elizabeth (2005): “Las comunidades hereditarias en la Ley de Impuesto a la Renta (artículo 5° LIR: La ficción del «muerto vivo»)", Revista de Derecho, N° 217-218, año LXXIII, págs. 35-79.

Leyes, Circulares, Oficios, Ordinarios y Resoluciones Administrativas

Decreto Ley N° 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario. Chile. Promulgada el 27/12/1974.

Decreto Ley N° 824 Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Chile. Promulgada el 27/12/1974.

Ministerio de Hacienda, Dirección de Presupuestos y Servicio de Impuestos Internos (1977): Reforma tributaria (Santiago, Talleres Gráficos de Gendarmería) pág. 82

Ley N° 18.489 Art. 1 N° 2, publicada en el Diario Oficial el 4 de enero de 1986.

Historia de la Ley N° 3.996 págs. 581-582, Se dijo que “con respecto al impuesto sobre la renta, ofrece dos grandes cuestiones: la del impuesto sobre la renta misma, y la del impuesto progresivo. Al decir la Constitución «impuestos y contribuciones en proporción a los haberes», ha excluido, naturalmente, el impuesto sobre la renta. Un impuesto personal sobre la renta es inconstitucional; pero un impuesto real sobre la renta sería aceptable, dentro de una interpretación latitudinaria del precepto constitucional; mas no lo sería un impuesto personal sobre la renta”.

Oficio N° 1.190, del SII, del 06/06/1997, imposibilidad de depreciar terrenos conforme a las normas establecidas en la ley de renta.

Oficio N° 2.060 del SII, de 1995, en materia de habitualidad en la compra y venta

Oficio N° 4.176, de 1999. Ello, sin perjuicio de las nuevas disposiciones sobre la misma materia. Circular N° 44, de 2016, págs. 43-44.

Oficio N° 1.454, de 2013, Aplicación de la Norma del Art. 13, Inciso cuarto, del D.L N° 701, de 1974, las asignaciones por causa de muerte, en cuanto comprendan terrenos, bosques y plantaciones acogidos al D.L 701, están exentas del impuesto que establece la Ley N° 16.271. El terreno al ser de propiedad de la sociedad, de la cual el causante era socio, los herederos adquieren por sucesión por causa de muerte sólo los derechos que el causante tenía en la sociedad – valorización de los derechos.

Oficio N° 459, del SII, de 2015, costo tributario de acciones adquiridas por donación.

Oficio N° 3.386, de 2016, del SII, consulta sobre interpretación de la norma tributaria que permite la eliminación del FUT, en el caso de una sociedad anónima en la cual actúa una comunidad hereditaria de un accionista fallecido.

Oficio N° 404, del SII, de 2019 y Oficio N° 241, de 2020. De manera similar, confirmación de criterios de Oficio N° 3.492 de 2000 y Oficio N° 385, de 2014, en el sentido que empresario individual que retira bien inmueble de su contabilidad, sólo genera efecto tributario respecto del valor en que se aportó y retiró el bien, el cual debe ser equivalente a su valor tributario.

Oficio N° 1.199, del SII, de 2014, situación tributaria de la enajenación de cuotas de dominio sobre lotes resultantes de la subdivisión de un bien raíz, que fueron adjudicados en un procedimiento de partición de una herencia.

Oficio N° 5, del SII, de 2018, sobre valor del terreno para los fines de la determinación del monto susceptible de depreciación de un bien inmueble.

Oficio N° 528, del SII, de 2018, consulta si un empresario individual acogido al régimen de la letra a), del artículo 14 de la LIR, puede aplicar la tributación de la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, en la enajenación de un inmueble de uso personal.

Oficio N° 1.688, del SII, de 2019, Enajenación de un inmueble que integra el patrimonio personal de un empresario individual acogido al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR.

Oficio N° 2.541, de 2017, consulta si una persona natural en el caso que indica, constituye para efectos del artículo 17, N°8 de la LIR un contribuyente que determina IDPC sobre rentas efectivas.

Oficio N° 933, del SII, de 2018, tratamiento tributario de la enajenación, a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, de una vivienda económica acogida al

DFL. N° 2, de 1959, considerando al efecto lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 15 de dicho texto legal; y en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre impuesto a la renta (LIR).

Oficio N° 1.590, de 07/06/2019. Tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces no agrícolas, efectuada por un empresario individual acogido al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR.

Ley N°20.780, de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Chile. Promulgada 26/09/2014, nace la Norma General Antielusiva introducida al Código Tributario Chileno a través de la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.

Ley N°20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Chile. Promulgada 01/02/2016.

Ley N° 21.210 que moderniza la legislación tributaria. Promulgada 13/02/2020, versión 31/12/2020.

Circular N°11, del SII, de fecha 22 de enero de 1988, sobre modificaciones introducidas a los artículos 29 y 30 de la Ley de la Renta por la Ley N°18.682, de 1987.

Circular N° 13, del SII, de 2014, modificada por Circular N° 44, de 12 de julio de 2016 (N°1, de la letra C), del N°4, del Apartado II). Precisada y aclarada por Circular N°15, de 17 de marzo de 2014.

Circular N°65 de fecha 23 de julio de 2015 del SII que instruye sobre las Normas incorporadas en el Código Tributario introducidas por la Ley N°20.780, en materia de medidas Anti Elusión a los números 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del C.T, y lo dispuesto en el artículo 10, N°s. 1, 2, 3, 4, 11, 26, 27 y 29 de la Ley N°20.780.

Circular N°41 de fecha 11 de julio de 2016 del SII que introduce modificaciones por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales, introducidas a los Artículos 26 bis y 100 bis del Código Tributario y al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, incorporados en materia de medidas Antielusivas por la Ley N°20.780, a los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, 26 bis, 100 bis del C.T, y lo dispuesto en el artículo 3°, numerales 3) y 14) de la Ley N°20.899. esta circular modifica la circular N° 65, de 23 de julio de 2015.

Circular N°44 de fecha 12 de julio de 2016 del SII que Instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 y la Ley N° 20.899 a los N°s 5, 6 y 8 del artículo 17, al artículo 18 y a los N°s 8 y 9, del inciso 1°, del artículo 41, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que rigen a contar del 1° de enero de 2017, deja sin efecto Circular N° 70 de 2015, salvo el N° 4, de su Capítulo II.

Circular N°43 del SII (2020) que instruye sobre modificaciones introducidas por la Ley N°21.210, a los números 5, 6, 7 y 8 del artículo 17 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, y lo dispuesto en el artículo vigésimo cuarto transitorio de la Ley N°21.210. Publicada en el diario oficial el 24 de febrero de 2020. Fecha de publicación: 5 de julio de 2021. Esta circular deja sin efecto algunas instrucciones impartidas en la circular N°44 del 2016 (parcial).

Circular 100 de 1975 del SII, denominada “Corrección Monetaria y las mejoras realizadas a los inmuebles, actualización permanente de los activos y pasivos de las empresas”

Renta – actual Ley sobre Impuesto a la – Art 17 N° 8 Letra B), Art. 20 N° 5 y Art. 34 – Ley N° 20.780, Art. Tercero Trans. N° XVI) – Oficio Ord. N° 281 de 2021 (Ord. N° 2230 de 22.07.2022).

Resolución Exenta N°80 del SII, que establece procedimientos para declarar mejoras de Bienes Raíces al amparo de la Ley N° 20.780 de 29 de septiembre de 2015.