



**IMPLICANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES EFECTUADOS
POR CONTRIBUYENTES DEL ARTÍCULO 17 N°8 LETRA B), DESPUÉS DE LA
REFORMA TRIBUTARIA**

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Andrés Muñoz Cárcamo
Profesor Guía: Rodrigo Ormeño Pérez**

Santiago, Octubre 2018

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1.- INTRODUCCIÓN	4
1.1 Planteamiento	4
2.- MARCO TEÓRICO	8
2.1 Marco Conceptual	8
2.2 Marco Legal	13
2.2.1 Normas de Tasación	14
2.2.2 Normas de Relación	14
2.2.3 Normas de Habitualidad	15
2.2.4 Reseña Histórica	16
2.2.5 Situación de Tributación Antes y Después de Reforma	18
3.- DESARROLLO	23
3.1 Análisis de la ley sobre impuesto a la renta que afecta a contribuyentes del artículo 17 N°8 de la letra b), antes de reforma.	23
3.1.1 Habitualidad	24
3.1.2 Relación	24
3.1.3 Tasación	26
3.1.4 Enajenación de derechos o cuotas sobre un bien raíz poseído en comunidad, adquirido por sucesión por causa de muerte.	27
3.1.5 Enajenación del usufructo sobre bienes inmuebles	28
3.1.6 Enajenación de bienes inmuebles efectuadas por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales.	28
3.1.7 Enajenación viviendas económicas acogidas al D.F.L 2 del año 1959.	29
3.1.8 Enajenación de bienes inmuebles por expropiación.	30
3.2 Análisis de la ley sobre impuesto a la renta que afecta a contribuyentes del artículo 17 N°8 de la letra b), después de reforma.	31
3.2.1 Habitualidad	33
3.2.2 Relación	34

3.2.3 Tasación	35
3.2.4 Forma de determinar el resultado obtenido en la enajenación de bienes inmuebles situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes inmuebles poseídos en comunidad, efectuada por contribuyentes del artículo 17 N°8, letra b).....	36
3.2.5 Enajenación de la nuda propiedad y usufructo sobre bienes inmuebles..	39
3.2.6 Enajenación de bienes inmuebles efectuada por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales.....	40
3.2.7 Enajenación viviendas económicas acogidas al D.F.L 2 del año 1959.	41
3.2.8 Enajenación bienes inmuebles por expropiación.	41
3.2.9 Cuadro comparativo de la normativa antes y después de reforma para contribuyentes del artículo 17 N°8, letra b).....	41
3.2.10 Caso 1 Enajenación de inmueble frente al impuesto a la renta y las distintas formas de tributación.	44
4.- CONCLUSIONES.....	49
5.- BIBLIOGRAFÍA.....	52

1.- INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento

Para contextualizar el problema cabe señalar que antes de la Reforma Tributaria las personas naturales, por regla general, no pagaban impuesto a la renta por el mayor valor (diferencia entre el costo de adquisición reajustado y el valor de enajenación del inmueble), pues la ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) lo consideraba un ingreso no constitutivo de renta, salvo algunas excepciones, entre ellas la situación en que el bien raíz que se enajenara formase parte del activo de empresas que declaraban su renta efectiva en la primera categoría, caso en que el mayor valor quedaba afecto a impuestos.

De esta manera, actualmente la ley es más gravosa para una persona natural porque para afectar con impuesto a la renta el mayor valor que se produzca con la enajenación de un bien inmueble basta que dicha persona, por algún ingreso que obtenga, deba determinar renta efectiva afecta a impuesto de primera categoría, sin que se considere la circunstancia en que el inmueble forme parte del activo de una empresa que tribute con dichos impuestos, como era antes de la reforma.

Esta situación es precisamente a la que se refiere el Oficio N° 473 de 2018, en el que el Servicio de Impuestos Internos (SII) señaló que si una de las rentas provenientes de inversiones de una persona natural se encuentra afecta a impuesto de primera categoría, como es el caso de los intereses del crédito otorgado a una empresa, el total del mayor valor generado en la venta del inmueble quedará gravado con el impuesto de primera categoría y los impuestos global complementario o adicional.

El pronunciamiento del SII evidencia el problema de la ley vigente a que nos referimos, porque deja al descubierto que en el caso específico no se cumple con el principio de equidad tributaria horizontal que plantea que los contribuyentes que

tienen igual capacidad financiera o que se encuentren en situaciones similares deben ser gravados del mismo modo. Se trata de una regla de justicia y neutralidad impositiva que encuentra fundamento en los principios de igualdad ante la ley y de justicia, igualdad y razonabilidad en materia tributaria, consagrados en la Constitución Política (artículo 19 Nos. 2° y 20°).

Con fecha 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780 de Reforma Tributaria y, posteriormente, la Ley N° 20.899 de 2016 sobre perfeccionamiento de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación, ambas vigentes a partir del 1° de enero de 2017. Éstas han generado diversos ajustes en el sistema tributario de nuestro país, entre las cuales se encuentran las nuevas normas aplicables a la enajenación de bienes inmuebles reguladas en las Leyes sobre Impuesto a las Ventas y Servicios e Impuesto a la Renta.

La relevancia académica radica en que los cambios en la normativa han generado más de una forma de tributación tales como impuesto global complementario, adicional, impuesto único sustitutivo, impuesto de primera categoría, impuesto al valor agregado, dependiendo de las características del contribuyente, del momento del tiempo y las partes de la enajenación. Esto ha complejizado la comprensión y, por tanto, la determinación de la carga impositiva y alcance de las normas incorporadas.

Por lo anterior, resulta relevante tomar en consideración los cambios introducidos en la ley al momento de decidir adquirir e invertir en inmuebles por personas naturales con el propósito de desarrollar una actividad comercial o para satisfacer necesidades personales susceptibles de cambiar en el tiempo.

El desarrollo de este trabajo está orientado a entregar una mayor comprensión respecto de la tributación que afecta la enajenación de bienes inmuebles debido a que la ley por sí misma no es suficientemente clara y precisa siendo necesario interpretarla.

En atención a lo anterior, este trabajo tiene como propósito esencial analizar y facilitar una mejor comprensión al lector en la tributación que grava la enajenación

de bienes inmuebles efectuada por contribuyentes del artículo 17 número 8, letra b) del D.L. 824. Se estudiará la situación de estos contribuyentes, antes y después de reforma tributaria y sus implicancias en impuesto a la renta e impuesto al valor agregado, tratamiento tributario de los mismos así como también la forma de determinar la carga tributaria en cada uno de los supuestos que se puedan presentar.

La problemática identificada inicialmente en los párrafos anteriores ha permitido generar la siguiente hipótesis que servirán de base para esta investigación:

¿Qué implicancias tributarias tiene la aplicación del límite de UF 8.000 para contribuyentes del impuesto global complementario o impuesto adicional en la enajenación de los bienes inmuebles?

El objetivo general de esta tesis es explicar y analizar a cabalidad cada uno de los efectos tributarios que se podrían presentar en la enajenación de bienes inmuebles efectuadas por contribuyentes del artículo 17 número 8, letra b) de la LIR, a raíz de los cambios introducidos por la aplicación de la Reforma Tributaria y su posterior simplificación, generando así más de una forma de tributación para este tipo de contribuyentes. A mayor abundamiento, el estudio se complementará con ejemplos numéricos que permitan visualizar de una forma cuantitativa y cualitativa de cada uno de los efectos tributarios, entre las más relevantes como lo son las normas de habitualidad, relación, tasación y efectos de la aplicación del artículo 21 en esta última.

Para el análisis de la tesis propuesta se considerará seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada a la tributación en la enajenación de inmuebles que se desprende de la Ley N° 20.630, Ley N° 20.780 y Ley N°20.899, para seguir, de manera particular con la determinación de las implicancias tributarias que derivan de dicha enajenación. Así mismo se pretende desarrollar en esta tesis un análisis dogmático de las normas indicadas anteriormente. Finalmente, para abordar a cabalidad el objetivo general

utilizaremos el método sistemático lo que implica el estudio de cada uno de los criterios que nos llevarán a determinar la tributación que afecta al mayor valor en la enajenación de bienes inmuebles aplicables a los contribuyentes del impuesto global complementario o adicional e impuesto al valor agregado.

2.- MARCO TEÓRICO

2.1 Marco Conceptual

Antes de profundizar en la aplicación de la ley propiamente tal, consideramos necesario complementar con algunas expresiones preparadas por otros autores que nos faciliten la comprensión del término enajenación ya que no existiendo en el ordenamiento jurídico chileno un concepto específico, dicha expresión debe entenderse en el sentido que le confiere el derecho común.

La tradición, como modo de adquirir, consiste en la entrega de una cosa fundada en una convención traslaticia que fue diseñada en el derecho romano.

En el sistema de derecho romano, la venta era uno de aquellos contratos consensuales, formados por el solo acuerdo de las partes (PETIT, 1997, pág. 388). “Hay venta en la época clásica, cuando dos personas convienen que una debe procurar a la otra la libre posesión y el disfrute completo y pacífico de una cosa determinada mediante pago de un precio fijado en dinero”. O como indica IGLESIAS, “la compraventa —emptio venditio— es un contrato consensual por el que una de las partes —vendedor— se obliga a transmitir la posesión de una cosa, y asegurar su pacífico goce —habere licere—, en tanto que la otra —comprador— asume la obligación de entregar en propiedad una suma de dinero —pretium— “ (Cecchini Rosell, 2002, pág. 17) ; (Iglesias, 1993, pág. 369). Bajo esta perspectiva, el contrato quedaba perfecto desde que las partes acordaban la cosa y el precio.

En la época medieval, los legisladores mantuvieron ese diseño, los cuales sirvieron de base al derecho común europeo y al código castellano de las partidas, para luego ser trasladado a las Indias españolas. En Francia, sin embargo, el Código Civil extinguió el modo de adquirir denominado tradición y fue reemplazado por el efecto adquisitivo de la convención traslaticia. El nuevo dogma fue recibido por algunos códigos europeos, como el de Cerdeña y de Italia, pero

no por todos. En la codificación del derecho en los nuevos estados cuyos territorios habían pertenecido a la monarquía española, el dogma francés fue recibido por aquellos cuerpos legales que resultaron intensamente influidos por el código francés; pero en los códigos de Perú y de Chile se conservó el dogma romano. La influencia del código chileno en varios códigos de países de Hispanoamérica hizo que la tradición se mantuviera vigente en ellos hasta el día de hoy. (Guzman Brito, 2015, pág. 329).

Por otra parte, nuestro código civil en su artículo 1.793 se refiere a la compraventa como un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero (Lopez, 2015, pág. 13).

¿Nuestra legislación ofrece una definición para el concepto enajenación? En ese sentido, Montes comenta que lo cierto es que no existe una definición jurídica para el concepto de enajenación, por tanto, para responder a esta pregunta, necesariamente debemos acudir al significado bibliográfico que se da al uso de esta palabra. Dicho término que proviene del verbo enajenar, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE.) significa *“Pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello”* (Montes, 2010, págs. 11 - 12). Además, nuestro código civil se refiere al concepto en diversos preceptos legales, entre los cuales podemos destacar el artículo 88 inciso segundo (Los bienes raíces del desaparecido no podrán “enajenarse” ni hipotecarse antes de la posesión definitiva), artículo 94 N°4 (En la rescisión de posesión definitiva se recobrarán los bienes en el estado en que se hallaren, subsistiendo las “enajenaciones”), artículo 142 (No se podrán “enajenar” o gravar voluntariamente ni prometer gravar o “enajenar”, los bienes familiares).

Así mismo, la Ley Fiscal de la Federación Federal de México, en su artículo 14, define la enajenación de bienes como toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.

De lo anteriormente expuesto podemos inferir como una definición de enajenación de inmuebles al acuerdo de dos partes para traspasar el dominio de éste de una persona a otra que tendrá derecho sobre él a cambio de un precio que está

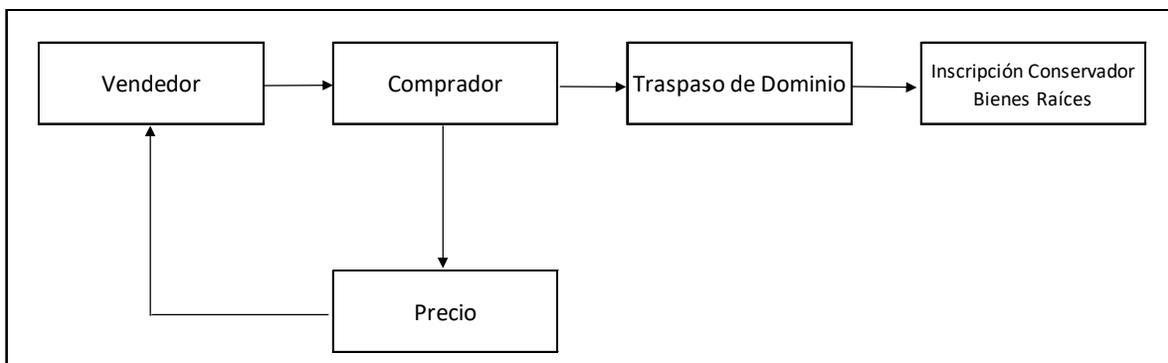
dispuesta a pagar y cuyos efectos podrían derivar en que el mayor valor obtenido, para el enajenante, podría gravarse con impuestos.

Pueden ser sujetos de enajenación las personas jurídicas y personas naturales que desarrollen o no una actividad comercial.

En la normativa tributaria, observamos distintos tipos de impuestos aplicables a la enajenación de bienes inmuebles, siendo relevantes para este estudio, el impuesto global complementario, impuesto adicional, impuesto único en calidad de sustitutivo, impuesto de primera categoría e impuesto único que no tendrá el carácter de categoría proveniente de la aplicación del artículo 21 de la LIR.

No obstante a los elementos señalados en los párrafos precedentes, no es posible distinguir con claridad que a partir de la acción de enajenar podría dar origen a la posibilidad de tributación que afecte al mayor valor obtenido. Razón por la cual, se hace necesario estudiar los aspectos y efectos inherentes a este tema que son materia de nuestro interés en el análisis de este trabajo.

Para que se configure la enajenación de un bien inmueble, debemos identificar algunos elementos básicos que la componen. A continuación, se mencionan en el siguiente esquema:



En materia de impuesto a la renta, se entiende perfeccionada la enajenación cuando el dominio del título del bien enajenado se inscribe a nombre del enajenado en el conservador de bienes raíces en concordancia con el artículo 686 del código civil.

En nuestra normativa tributaria, distinguimos diferentes formas de enajenar un bien inmueble y aunque el propósito sigue siendo el traspaso de dominio de éste, algunas formas contienen o carecen de elementos entre sí que las hacen diferentes.

Para efectos tributarios, mencionaremos aquellas que recurrentemente se practican:

- **Venta**

Toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.¹

- **Herencia**

Es un derecho real protegido por una acción especial la cual es acción de petición de herencia.

Por la sucesión por causa de muerte. Es precisamente el modo de adquirir que opera respecto de los herederos. Estos adquieren por este modo.

Por la tradición. Se puede transferir el dominio del derecho real de herencia a terceros. Para que opere la tradición como modo de adquirir derecho real de herencia, ello supone que en primer término el heredero ha adquirido su derecho real de herencia por la sucesión por causa de muerte y una vez que éste lo adquiere podrá transferírselo a un tercero por la tradición.

- **Expropiación**

La expropiación es un acto del Estado, por medio del cual priva a una persona de su dominio sobre determinado bien y lo adquiere para sí mismo. La expropiación

¹ Artículo 2º, número 1º D.L. 825

solo se realiza por razones de utilidad y necesidad pública y la persona que fue expropiada siempre tiene derecho a una indemnización. El monto de la indemnización por expropiación considerará el valor comercial del inmueble, determinado por un tasador que será designado por el Ministerio de Obras Públicas mediante resolución exenta.

- **Aportes**

Aporte de capital: Debe constar en escritura pública en la cual se señale que el socio aporta a la sociedad el inmueble.

Esta escritura debe ser firmada por el socio que aporta el inmueble, y por el representante legal de la sociedad comercial. Hecho esto deberá concurrirse al Conservador de Bienes Raíces respectivo a transferir el inmueble.

Reorganizaciones empresariales: En tanto, es posible observar el traspaso de dominio de un inmueble en los casos de división y fusión de sociedades. En la primera situación a través de la asignación del patrimonio a la o las sociedades que nacen y en segundo caso a través del traspaso del derecho sobre el cual existe una titularidad del inmueble.

2.2 Marco Legal

En Chile, ya con plena vigencia de la reforma tributaria, podemos observar distintas formas de tributación razón por la cual el contribuyente debe necesariamente comprender los aspectos técnicos cuyas consecuencias resultan ser impuestos a los que podría verse enfrentado en las distintas circunstancias que contempla la ley.

Así, el legislador, enuncia una serie de cambios a la normativa tributaria, tales como aquellas contenidas en el D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. En esta ley, cobra relevancia la modificación que sufre el concepto de venta contenido en el N° 1 del artículo 2°, y de todas aquellas modificaciones que se debieron adaptar para tal efecto. Así mismo, son incorporadas algunas normas transitorias que regularán específicamente operaciones que tienen como objeto principal, gravar con impuesto al valor agregado la enajenación de bienes inmuebles.

La Ley N°20.780 modificó el tratamiento tributario del artículo 17 N°8 de la letra b) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Así mismo reunió el tratamiento tributario de la enajenación de los bienes inmuebles situados en Chile y el tratamiento tributario de derechos o de cuotas sobre tales bienes inmuebles poseídos en comunidad. Una de las modificaciones que rigen a partir del 1° de enero 2017 es que limita la aplicación del artículo 17 N°8 de la letra b) a que el enajenante sea una persona natural que no determine el Impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas.

De esta forma quienes cumplan con los requisitos, el ingreso no constitutivo de renta tendrá un tope de 8.000 unidades de fomento por contribuyente, independientemente del número de bienes raíces que posea y de las enajenaciones efectuadas. El mayor valor que sobrepase el límite antes aludido quedará afecto al impuesto global complementario o adicional y/o un impuesto único sustitutivo con tasa 10%, a elección del contribuyente.

Otros elementos a considerar y que podrían afectar significativamente la forma y montos de tributación tanto para contribuyentes del Impuesto global

complementario o adicional, son las normas de control entre las cuales para efectos de este análisis mencionaremos las siguientes:

2.2.1 Normas de Tasación

Norma mediante la cual el Servicio de Impuestos Internos puede determinar un valor distinto del Inmueble enajenado cuando el precio o valor asignado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza (artículo 64 Código Tributario) o cuando el valor de enajenación que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial o corriente en plaza (artículo 17 N° 8 LIR).

2.2.2 Normas de Relación

Tienen por finalidad evitar que, por la vía de la enajenación de los inmuebles, efectuada por socios o accionistas a la sociedad respectiva o con la cual se tiene interés patrimonial, se sustraigan flujos de dinero afectos a una tributación más favorable, en circunstancias que, de no haber existido tal enajenación, dichos dineros se habrían obtenido directa o indirectamente como una distribución de utilidades afectas al régimen general.

Se considerarán relacionados de acuerdo al artículo 17 N°8 de la LIR con una empresa o sociedad cualquiera sea su naturaleza jurídica: “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 las que tengan intereses, o con su cónyuge o sus parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad o aquellas que se lleven a cabo con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial en los términos de los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045 sobre mercado de valores, cualquier sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad señaladas en la letra c), de este artículo”.

2.2.3 Normas de Habitualidad

Facultad del Servicio de Impuestos Internos para calificar una operación de habitual, considerando el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación y que se debe tener presente al momento de determinar el régimen tributario que afectará al mayor valor o menor valor producto de la enajenación de los inmuebles.

Como resultado de la incorporación de nuevas normas de tributación aplicables a la enajenación de bienes inmuebles, es que surge el primer cuestionamiento en torno a que quien sea sujeto de la acción de enajenar, deberá tener en consideración una serie de requisitos para determinar si dicha enajenación se gravará con el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) y/o impuesto a la renta según sean las circunstancias en que ésta se efectúe. Como consecuencia de lo expuesto en el primer cuestionamiento, es que surge una segunda interrogante que dice relación a la forma y determinación de la carga tributaria toda vez que quien opte por invertir en bienes inmuebles deberá considerar la variable de que al momento de vender ya sea en el corto, mediano o largo plazo, la rentabilidad no sea la esperada.

Cabe señalar que, los efectos que derivan de la enajenación de bienes inmuebles que tributan bajo las normas del artículo 17, N° 8, letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante LIR) y/o Decreto Ley 825 (en adelante DL 825), ha sido regulado en nuestro ordenamiento jurídico a través de la misma ley y complementariamente en circular N°42 del 05 junio 2015, circular 44 del 12 julio 2016, así como también jurisprudencia administrativa que los discuta o aclare.

2.2.4 Reseña Histórica

Desde el nacimiento de la República hasta diciembre de 2016, la legislación se ha pronunciado en distintas ocasiones respecto de la tributación con que se afectaron las rentas de bienes inmuebles.

En 1924, el D.L. 3.996 publicado en el D.O. el 02 de enero, hace mención expresamente a la tributación de las rentas de bienes raíces agrícolas. Clasifica a éstas en la primera categoría, fija una tasa de contribución y un hecho concreto es que el legislador no contempló los tributos aplicables al mayor valor en la enajenación de bienes inmuebles.

No obstante, el año 1925, mediante el D.L. 330, publicado en el D.O. el 18 de marzo, le otorga por primera vez el carácter de renta, a las utilidades obtenidas en la compra y venta de bienes inmuebles siempre que esta operación haya sido efectuada por persona o sociedad que ejerza esta actividad de forma permanente, es decir, reconocemos también la incorporación del concepto de habitualidad. En materia de tributación, solo estimará esta renta como un aumento de capital.

En 1946, el D.L. 8.419, publicado en el D.O. el 10 de abril, establece una modificación respecto de la publicación anterior, reconociendo el concepto de habitualidad como un hecho que grava con impuesto sobre la renta, los beneficios obtenidos en la compra y venta de bienes inmuebles cuando quienes las efectúen hagan de la compraventa de dichos bienes, su profesión habitual.

La reforma tributaria publicada en el D.O. el 14 de febrero de 1964 bajo el D.L. 15.564, si bien es cierto introduce importantes cambios en la legislación tributaria de nuestro país, tales como dar una definición de renta, simplificar las categorías de tributación de seis a solo dos. En lo particular a nuestro tema en estudio, no establece de forma clara y precisa la aplicación del impuesto sobre las rentas provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, así como tampoco las incorpora como materia de exención. Sin embargo, observamos en su artículo 20° del título II, mención a la tributación de la renta efectiva de los bienes raíces y de la forma en que ésta debe ser acreditada. Con fecha 31 de diciembre de 1974,

se dictó el D.L 824, el que, en su artículo primero, se contiene la actual Ley sobre Impuesto a la Renta. Esta ley, ha sufrido diversas modificaciones desde su fecha de publicación y hasta la entrada en vigencia de los D.L. 20.780 y D.L 20.899.

De estas modificaciones, citaremos aquellas que tengan especial relación con la enajenación de los inmuebles las que profundizaremos en detalle en el desarrollo de este trabajo.

2.2.5 Situación de Tributación Antes y Después de Reforma

A continuación, a través de muestras esquematizadas presentaremos la situación de tributación en la enajenación de bienes inmuebles antes y después de reforma para la universalidad de los contribuyentes en materia de impuesto a la renta:

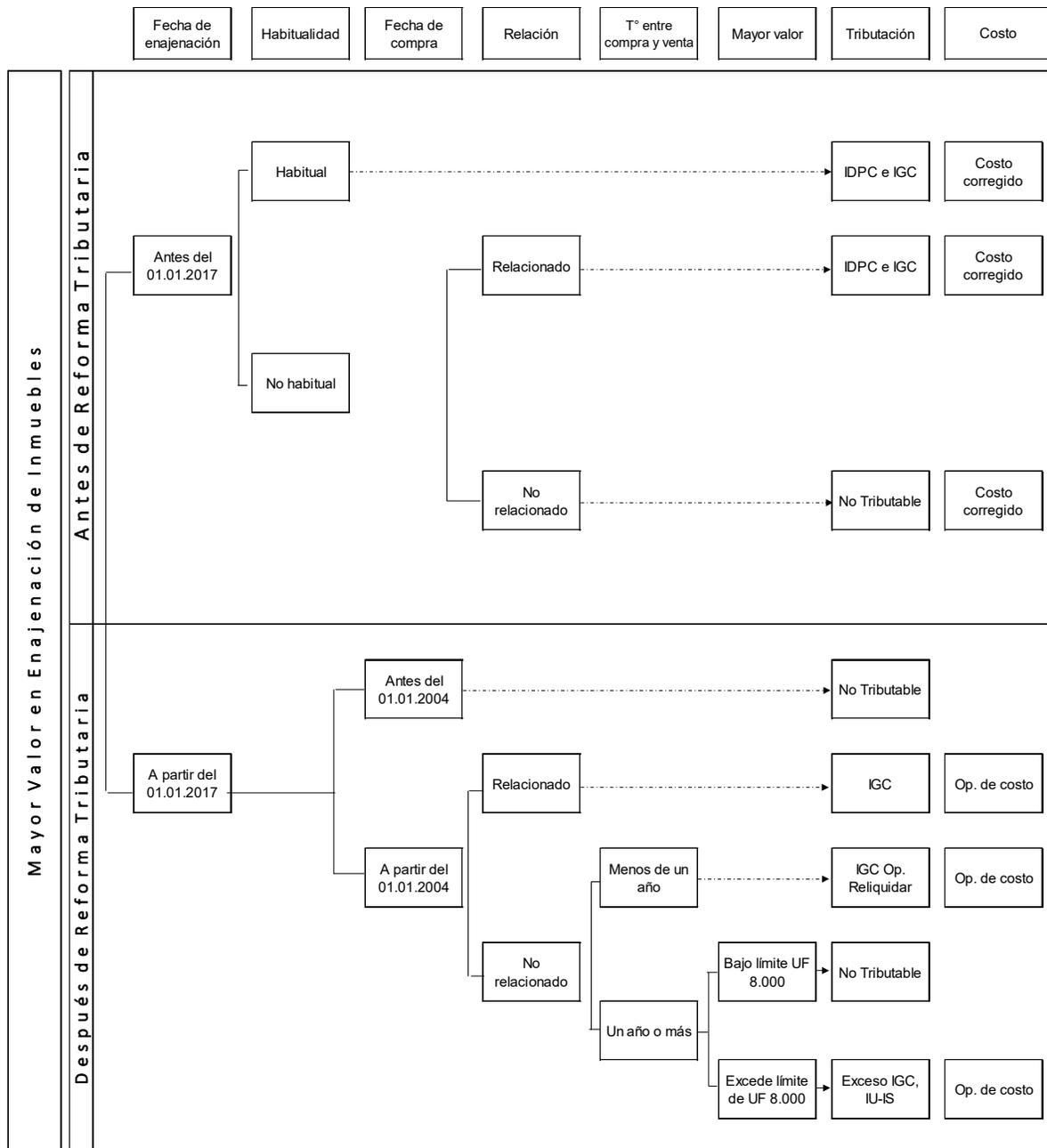
Esquema 1

Normativa vigente aplicable en caso de enajenación de bienes inmuebles efectuada por contribuyentes del impuesto global complementario o adicional e impuesto de primera categoría.

	ART. 17 N° 8, Letra b) LIR				ART. 20 LIR	ART. 64 CÓDIGO TRIBUTARIO	D.L. 825
	TRIBUTACIÓN DEL MAYOR VALOR	NORMAS DE RELACIÓN	NORMAS DE HABITUALIDAD	NORMAS DE TASACIÓN	TRIBUTACIÓN DEL MAYOR VALOR	NORMAS DE TASACIÓN	NORMAS DE HABITUALIDAD
CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO E IMPUESTO ADICIONAL	✓	✓	✓			✓	✓
CONTRIBUYENTES IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA		✓	✓	✓	✓	✓	✓

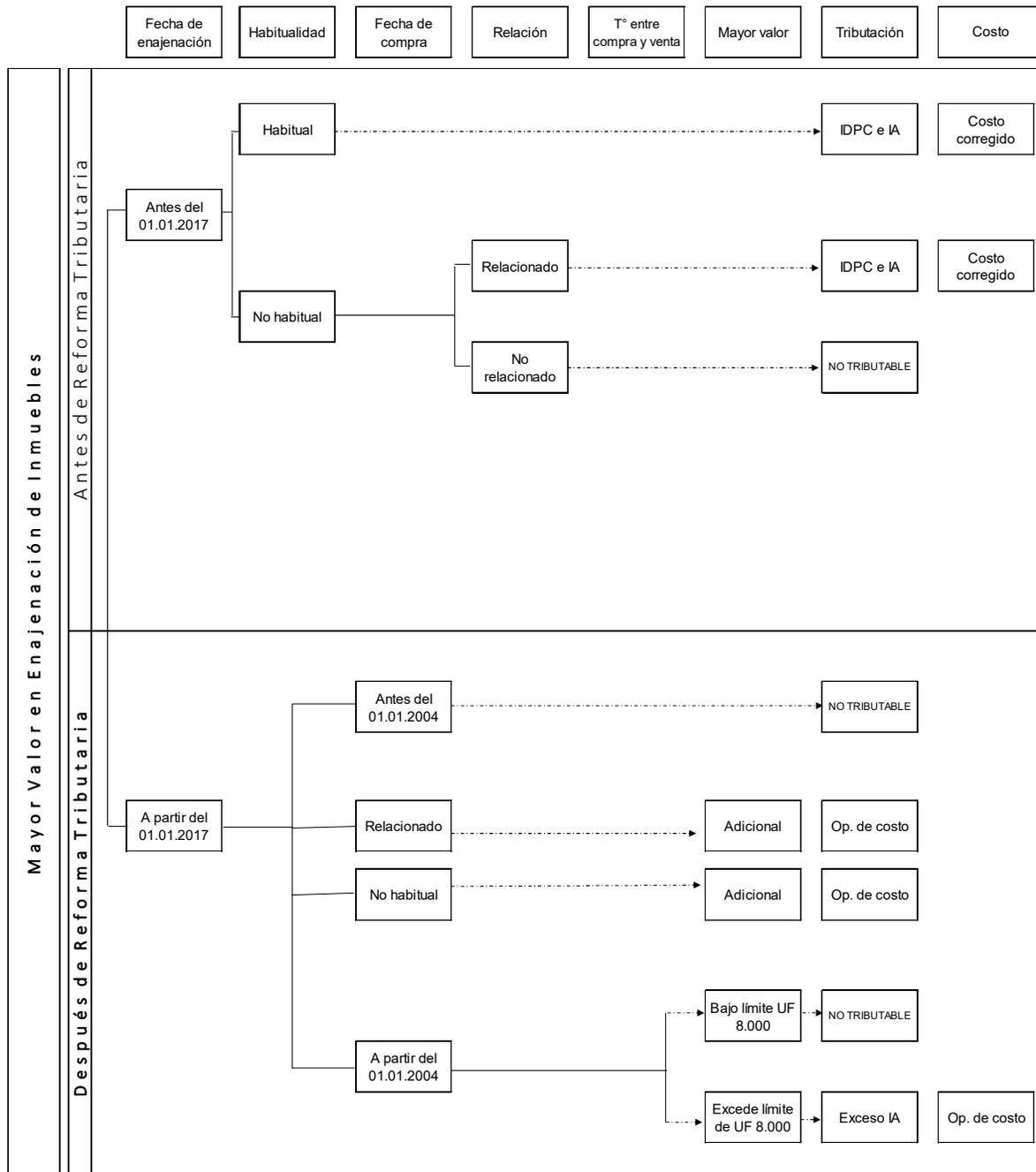
Esquema 2

Situación de tributación del mayor valor en la enajenación de bienes inmuebles, antes y después de reforma tributaria para contribuyentes personas naturales con domicilio en Chile:



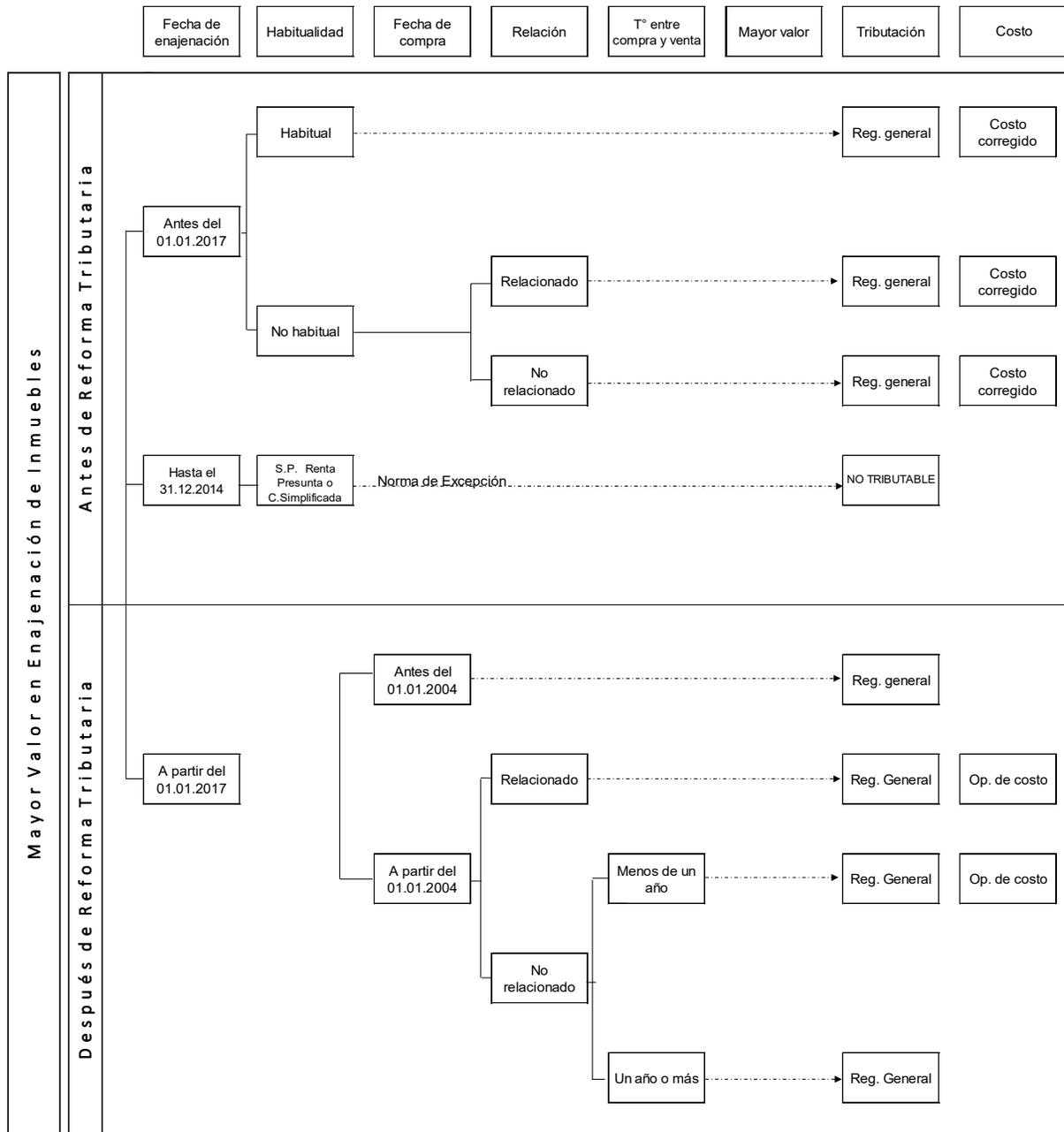
Esquema 3

Situación de tributación del mayor valor en la enajenación de bienes inmuebles, antes y después de reforma tributaria para contribuyentes personas naturales sin domicilio en Chile:



Esquema 4

Situación de tributación del mayor valor en la enajenación de bienes inmuebles, antes y después de reforma tributaria para contribuyentes personas jurídicas:



En el marco de la reforma tributaria, que abordó grandes cambios en el sistema de tributación, pretendemos agrupar en este texto las modificaciones en materia de impuesto al valor agregado y en materia de la ley sobre impuesto a la renta que afecta a los contribuyentes del artículo 17 número 8, letra b) en la enajenación de inmuebles, incorporando a través del análisis de la normativa actual y sus respectivas modificaciones una comparación, el nuevo tratamiento tributario que afecta al mayor valor en la enajenación de inmuebles y que obligan de cierto modo a tomar decisiones frente al cambio de escenario impositivo para quienes desarrollan actividades relacionadas con inmuebles. Para tal efecto, se revisará la aplicación de la norma y se graficará su alcance a través del desarrollo de distintos ejemplos con lo cual se pretende lograr una comprensión de estas modificaciones.

Las primeras modificaciones en materia tributaria, estuvieron contenidas en la ley 20.630. Luego la ley 20.780, fue redactada para que entrase en vigencia en forma gradual desde la fecha de su publicación, hasta el 01 de Enero del 2017, periodo en el cual se implementó completamente la reforma tributaria. En este contexto, las materias relativas a los inmuebles entraron en vigencia a contar del año comercial 2016, en aspectos relativos a la tributación con el impuesto a las ventas y servicios, como también, algunas materias relativas a la ley sobre impuesto a la renta, pero la totalidad de las modificaciones en materia de tributación de inmuebles, se implementó a contar del 01 de enero del 2017 a través de la ley 20.899.

3.- DESARROLLO

En el desarrollo de la siguiente sección, se presentará un planteamiento. El primero de ellos va dirigido a realizar un análisis de la tributación que afecta a los contribuyentes del artículo 17 N°8 de la letra b), indicando de forma nominativa la norma que los regula y formas de determinar los distintos escenarios de tributación en impuesto a la renta así como también señalaremos algunos procedimientos administrativos que permiten dar cumplimiento a la obligación tributaria.

En segundo término, se planteará un caso hipotético, el cual se analizará de acuerdo a las distintas opciones de tributación que podría afectar a un contribuyente del artículo 17 N°8, letra b) que efectúe una enajenación de bienes inmuebles con el propósito establecer mediante los desarrollos, la carga tributaria que afecta a tal enajenación.

3.1 Análisis de la ley sobre impuesto a la renta que afecta a contribuyentes del artículo 17 N°8 de la letra b), antes de reforma.

El artículo 17 N°8 de la letra b) de la ley de la Renta vigente hasta el 31 de diciembre 2016, regulaba el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles situados en Chile dándole un tratamiento de ingreso no renta.

Sin embargo, el mismo artículo 17 N° 8 señalaba que el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles, quedaba afecto a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en los siguientes casos:

3.1.1 Habitualidad

El Servicio de Impuestos Internos determinaba si la enajenación del bien inmueble era habitual, tomando en consideración el conjunto de circunstancias previas o concurrentes a la enajenación correspondiendo al contribuyente probar lo contrario.

El concepto de habitualidad en la enajenación de los bienes inmuebles, era un elemento a considerar a fin de determinar el régimen de tributación que afectaría al mayor valor generado. Si se determinaba que la enajenación era habitual, el contribuyente quedaba afecto al régimen general de tributación y se gravaba con impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o adicional, según el domicilio o residencia del contribuyente. De esta manera el artículo 18 de la LIR, establecía que existía habitualidad en los siguientes casos:

- a) Que representen el resultado de operaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente.
- b) Subdivisión de terrenos urbanos o rurales.
- c) Venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción.
- d) Su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

3.1.2 Relación

El concepto de relación en la enajenación de los bienes inmuebles, es otro elemento a considerar a fin de determinar el régimen de tributación que afectaría al mayor valor generado. Si se determina que la enajenación es efectuada a un relacionado, el contribuyente quedaba afecto al régimen general de tributación y

se gravaba con el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario o adicional.

El artículo 17 N°8 Inciso tercero de la LIR, establecía que existía relación en los siguientes casos:

- a) Enajenante era socio de sociedades de personas.
- b) Enajenante era accionista de sociedades anónimas cerradas.
- c) Enajenante era accionista de sociedades anónimas abiertas, dueño del 10% o más de las acciones.
- d) Enajenante con las personas en que tenga interés.

Es importante señalar que la expresión “o en las que tengan intereses” ha sido clarificado en el Oficio N°3.150 de 12 noviembre de 1996 y la Circular N°20 del 08 de marzo del 2010 expresando lo siguiente:

“Tal situación se da cuando existe una vinculación patrimonial o un interés económico entre el cedente y el adquirente, ya sea en forma directa o indirecta, es decir, cuando la persona que enajena es socio o accionista bajo las condiciones que indican dichas normas de la sociedad adquirente, o cuando la persona enajenante se encuentra vinculada patrimonialmente o tiene un interés económico con la sociedad adquirente, a través de otra u otras personas jurídicas.”

Así también, la circular N°20 del 08 marzo del 2010 ha expresado lo siguiente:

“Tal interés también se produce entre el aportante y la sociedad en formación o constitución. En efecto, el momento al cual debe atenderse para determinar si existe o no interés, es el momento en que se efectúa la enajenación de los bienes a que se refieren las normas legales en comento, enajenación que tiene lugar una vez que la sociedad ha nacido a la vida del derecho y por tanto, es sujeto de derechos y obligaciones (pues de lo contrario no podría adquirir

dominio); sin perjuicio que el aporte, que sirve de título traslativo de dominio, se efectúe en el acto de constitución de la sociedad.²”

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto podemos concluir que las relaciones de parentesco no son consideradas relacionadas para los efectos de enajenación de bienes inmuebles.

3.1.3 Tasación

El Servicio de Impuestos Internos de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 N°8 inciso quinto de la LIR, podía aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, es decir tenía la facultad de tasar el inmueble enajenado, cuando éste se transfería a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa o bien el precio acordado por las partes resultaba ser un valor notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similar en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que realizaba la operación.

La diferencia determinada entre el mayor valor enajenado y el valor de tasación estaba sujeta a la tributación según lo establecía en el inciso primero, literal ii), del artículo 21 de la LIR, es decir debía pagar un impuesto único de 35%, que no tenía el carácter de impuesto de categoría. El Servicio de Impuestos Internos podía aplicar la facultad de tasar la operación, en la medida que se cumplieran copulativamente los siguientes requisitos:

- a) Que exista enajenación
- b) Que la enajenación se efectuase a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa.
- c) Que el valor de enajenación fuese notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

No obstante, las distintas situaciones de enajenación señaladas en los puntos anteriores, nos referiremos a otros casos de enajenación también contenidas en el artículo 17 N° 8 de la LIR, causadas por personas naturales:

3.1.4 Enajenación de derechos o cuotas sobre un bien raíz poseído en comunidad, adquirido por sucesión por causa de muerte.

Las normas de tributación que afectaban a la enajenación de derechos o cuotas de bienes raíces poseídos en comunidad estaban contenidas en el artículo 17 N°8 letra i) de la LIR, norma legal que establece que no constituía renta, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, salvo que los derechos o cuotas formen parte del activo. De esta manera el artículo 17 N° 8 letra i), establecía que para que la enajenación no constituyese renta se debía cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que la operación no represente el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente.
- b) Que no formen parte íntegra del activo de empresas que declaren su renta efectiva con las normas de primera categoría.
- c) Que la enajenación no se efectúe a una empresa o sociedad con la cual el cedente se encuentre relacionado.

En consecuencia, si la operación cumplía con los requisitos que exigían las normas legales, el mayor valor en la enajenación de derechos o cuotas poseído en comunidad, no quedaba afecto a los impuestos establecidos en la LIR.

El Servicio de impuestos internos en su oficio N°4.242 del 13-10-2006 aclaró que en el caso de la enajenación de derechos o cuotas sobre un bien raíz poseído en comunidad, adquirido por sucesión por causa de muerte, cuando los herederos del causante los enajenaran antes de un año de producida la delación de la herencia, no consideraría la existencia de habitualidad, al respecto expresó lo siguiente:

“A su parecer, el espíritu de la norma del artículo 18 de la Ley de la Renta es gravar con dicho impuesto a las personas que hacen de su oficio, la compra y venta y/o la construcción de inmuebles, obteniendo ganancias o utilidades con ello, situación que claramente no se da en el caso de las sucesiones.”

3.1.5 Enajenación del usufructo sobre bienes inmuebles

La norma que regula la enajenación del usufructo sobre bienes inmuebles estaba contenida en artículo 17 del N°8 letra b) de la LIR. Por otra parte, el artículo 580 del Código Civil establece que:

“Los derechos y acciones se reputan bienes muebles o inmuebles, según lo sea la cosa en que han de ejercerse o que se debe. Así, el derecho de usufructo sobre un inmueble, es inmueble. Así la acción del comprador para que se le entregue la finca comprada, es inmueble; y la acción del que ha prestado dinero, para que se le pague, es mueble”.

El usufructo que se ejercía sobre un inmueble es un derecho real inmueble, por tanto, el mayor valor obtenido en su enajenación constituía un ingreso afecto a impuestos.

3.1.6 Enajenación de bienes inmuebles efectuadas por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales.

Las normas de tributación que afectaban a la enajenación de bienes inmuebles por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales estaban contenidas en el artículo 17 N°8 letra b) de la LIR, norma legal que establecía que no constituía renta, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, salvo que los derechos o cuotas formen parte del activo. De esta manera el artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR, establecía que para que la enajenación de este título no constituyese renta, se debían cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que sus socios solo fueran personas naturales.
- b) Que no formen parte íntegra del activo de empresas que declaren su renta efectiva con las normas de primera categoría.

3.1.7 Enajenación viviendas económicas acogidas al D.F.L 2 del año 1959.

Con respecto al tratamiento tributario contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 2 del año 1959, sobre plan habitacional solo nos referiremos a la enajenación de viviendas económicas. Dicho texto legal establece en el artículo N° 15 lo siguiente:

“Artículo 15°. Las rentas que produzcan las “viviendas económicas” no se considerarán para los efectos del Impuesto Global Complementario ni Adicional, y estarán, además, exentas de cualquier impuesto de categoría de la ley de Impuesto a la Renta. Iguales tratamientos tendrán las rentas provenientes de la enajenación de “viviendas económicas” que se obtengan en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con opción de compra, salvo que el tradente sea la empresa que construyó dichas viviendas. Las exenciones establecidas en el inciso anterior se aplicarán también, en aquellos casos en que el inmueble sea ocupado por su dueño.”

Por otra parte, el oficio 774 del año 1995 explicó el alcance de la exención contemplada en el artículo 15 D.F.L N°2 de 1959. En consecuencia, el oficio hace la aclaración del término produzcan que se transcribe textualmente:

“A este efecto, cabe señalar que el término “produzcan” que utiliza la disposición liberatoria en comento, debe entenderse en su sentido natural y obvio, por lo que recurriendo al Diccionario de la Real Academia Española, en una de sus acepciones define la palabra “producir”, como “rentar”, redituar interés, utilidad o beneficio anual de una cosa”, lo cual indica claramente que la expresión “produzcan” que emplea la norma en análisis tiene el sentido de periodicidad en la producción de la renta.”

De esta forma el Servicio de Impuestos Internos interpretó que las rentas que se encontraban con la liberación establecida en el artículo N° 15 del D.F.L. N°2, eran todas aquellas rentas periódicamente producidas por las viviendas económicas acogidas a su normativa, tales como el arrendamiento, usufructo o la cesión temporal de ellas, las que eran liberadas de todos los impuestos de la Ley de la Renta.

Así las cosas, el mayor valor que se generase por la enajenación de viviendas económicas acogidas al D.F.L N°2 de 1959 no clasificaban en la norma liberatoria del artículo N° 15, toda vez que no reunía el requisito de periodicidad a que se hizo referencia.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto el Servicio de Impuestos Internos concluyó que cualquier figura que implicase la transferencia de dominio, venta, aporte, dación en pago, permuta etc. no se encontraba favorecido con la exención de impuestos que dicho texto legal establecía, siendo aplicable el régimen general que disponía el artículo 17 N° 8 letra b) y en concordancia con el artículo 18 de la Ley de la Renta.

3.1.8 Enajenación de bienes inmuebles por expropiación.

En relación al tratamiento tributario en la enajenación de bienes inmuebles por efecto de una expropiación, primero debemos aclarar que el ingreso recibido por una persona, representa una indemnización de un daño emergente, constituyéndose un ingreso no renta del artículo 17 N°1 de la LIR. Dicha indemnización no implica un beneficio o utilidad para quien la recibe, ya que ella tiene como único propósito cubrir un perjuicio material. Así, el texto legal expresa lo siguiente:

“La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este haya sido por sentencia ejecutoriada. Tratándose de bienes susceptibles de depreciación, la indemnización percibida hasta la concurrencia del valor inicial del bien reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor entre el último día

del anterior a aquel en que haya ocurrido el siniestro que da origen a la indemnización.

Lo dispuesto en este número no regirá respecto de la indemnización del daño emergente en el caso de bienes incorporados al giro de un negocio, empresa o actividad, cuyas rentas efectivas deban tributar con el impuesto de la Primera Categoría, sin perjuicio de la deducción como gasto de dicho daño emergente.”

Así mismo el Oficio N°2.571 del 29 de junio del año 2000 en el punto 3 expresó lo siguiente:

“Las indemnizaciones otorgadas por el Estado con motivo de la expropiación de un bien raíz, conforme a las normas legales antes mencionadas, siendo esta reparar el daño patrimonial efectivamente causado en virtud de la expropiación realizada, desde el punto de vista de la Ley de la Renta, es aplicable en la especie lo dispuesto por el artículo 17 N°1 de dicha ley, que dispone que no constituyen renta la indemnización de cualquier daño emergente, entendido este como aquel que ocasiona una pérdida, detrimento o disminución efectiva en el patrimonio del que lo sufre o en los bienes que conforman dicho patrimonio y que la indemnización destinada a reparar el mencionado daño tiene por objeto restablecer el patrimonio dañado en el valor perdido sin acrecentarlo. Por consiguiente, dicha indemnización no debe implicar un beneficio o utilidad para quien la percibe, ya que ella como se expresó, tiene como único propósito cubrir un perjuicio material.”

3.2 Análisis de la ley sobre impuesto a la renta que afecta a contribuyentes del artículo 17 N°8 de la letra b), después de reforma.

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la ley 20.780, sobre reforma tributaria. Luego, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la ley N°20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta, normativa legal complementada con la publicación de la circular N° 44 de 12 de Julio de 2016. Una de las modificaciones que rigen a partir del 1° de enero 2017 es la que afecta

al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes poseídos en comunidad.

La reforma tributaria plantea una modificación en la tributación que afecta al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes inmuebles, limitando lo que antes constituía, un ingreso no renta. A partir de la reforma, el artículo 17 N° 8, letra b) de la LIR señala que sólo podrán generar un ingreso no renta en la enajenación de inmuebles, las personas naturales, que no exploten un giro comercial, industrial o desarrolle alguna actividad de la primera de primera categoría clasificada en el artículo N° 20 de la LIR.

De esta forma quienes cumplan con los requisitos, el ingreso no constitutivo de renta tendrá un tope de 8.000.- unidades de fomento por contribuyente, independientemente del número de bienes inmuebles que posea y de las enajenaciones efectuadas. El mayor valor que sobrepase el límite antes aludido quedará afecto al impuesto global complementario o adicional o a un impuesto único sustitutivo con tasa 10%, a elección del contribuyente.

Aquellos contribuyentes que no cumplan los requisitos que señala la norma, respecto del mayor valor generado en la enajenación de inmuebles, o derechos o cuotas sobre dichos bienes poseídos en comunidad, quedarán afectos al régimen general de tributación.

En consecuencia, para que el mayor valor sea considerado un ingreso no renta, deberá cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que el enajenante sea una persona natural que no determine el IDPC sobre rentas efectivas.
- b) Se considera como ingreso no renta hasta el límite de UF 8.000.
- c) La enajenación no debe ser efectuada a personas relacionadas.
- d) Tratándose de la enajenación de bienes inmuebles, o derechos o cuotas poseídos en comunidad, que resulten de la subdivisión de terrenos urbanos

o rurales, debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contados desde la adquisición del bien inmueble que fue subdividido.

- e) Tratándose de la venta de edificios por pisos o departamentos construidos por el contribuyente, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en la comunidad constructora, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contados desde su construcción.
- f) En todos los demás casos, entre la fecha de compra y la fecha de venta del inmueble no transcurra en un plazo inferior a un año.

Así mismo, la reforma incorpora modificaciones en la aplicación de las normas de habitualidad, relación y tasación, a las que nos referiremos de manera particular en los siguientes puntos:

3.2.1 Habitualidad

Con el propósito de aplicar el concepto de habitualidad en reforma tributaria, la ley N° 20.780, en su artículo 17 N° 8, letra b) establece algunas presunciones de habitualidad, que los contribuyentes deberán considerar al momento de determinar el régimen tributario que afectará al mayor o menor valor que obtengan en la enajenación de inmuebles.

La primera presunción constituye una presunción de derecho, la que se aplicará en las siguientes situaciones, cuando la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, según sea el caso:

- a) En los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales.
- b) En la venta de edificios por pisos o departamentos.

Se entiende como presunción de derecho que no admite prueba en contrario, por tanto, si se suceden los supuestos de hecho en la ley, se establece la habitualidad.

La segunda presunción es legal, por lo tanto, el contribuyente podrá desvirtuar o impugnar dicha presunción mediante las pruebas correspondientes. Esta presunción se aplicará bajo el requisito de que entre la adquisición o construcción de inmueble y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año y en las siguientes situaciones:

a) En los casos distintos a la subdivisión de terrenos urbanos o rurales.

b) En los casos distintos a la venta de edificios por pisos o departamentos.

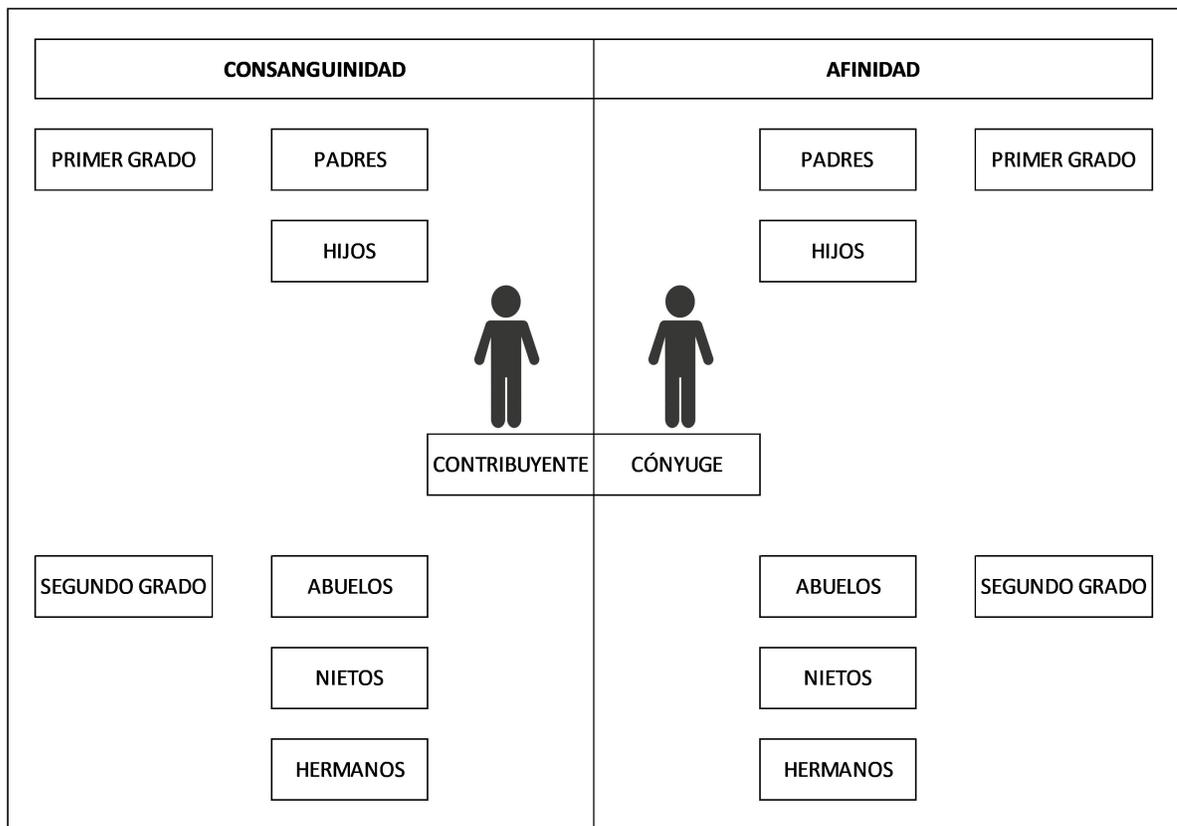
La presunción simplemente legal sí permite prueba en contrario, por lo que el contribuyente puede desvirtuar la presunción aportando pruebas que acrediten lo contrario. De acuerdo a lo señalado, si las operaciones de enajenación de bienes inmuebles, derechos o cuotas sobre ellos, representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, o resulten aplicables las presunciones de habitualidad, de derecho o legal mencionadas en los párrafos anteriores, obligarán al contribuyente a gravar el mayor valor en la enajenación con impuesto global complementario sin posibilidad de acceder al beneficio de la exención del límite de UF 8.000.-

3.2.2 Relación

Constituirá siempre renta el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes inmuebles efectuados a un relacionado. Le corresponde el régimen general de tributación gravándose con el impuesto global complementario. En consecuencia, el artículo 17 N°8, inciso primero del D.L 20.780, establece que las normas de relación se aplican cuando la enajenación se realiza a la empresa o sociedad respectiva por las siguientes personas:

a) Enajenante es accionista de sociedades anónimas cerradas.

- b) Enajenante es accionista de sociedades anónimas abiertas dueño del 10% o más de las acciones.
- c) Aquellas que se lleven a cabo con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial.
- d) Aquellas en que el enajenante lleve a cabo con el cónyuge o conviviente, sus ascendientes o descendientes, sus parientes colaterales hasta el segundo grado de consanguinidad.



3.2.3 Tasación

Con la entrada en vigencia de la ley 20.780 las normas de tasación en lo referente a la enajenación de los bienes inmuebles que se establecen en su artículo 17 N°8 inciso cuarto, el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario. Así el artículo 17 N°8 Inciso 4° establece lo siguiente:

“El Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.”

- a) Que exista enajenación.
- b) Que sea realizada a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa.
- c) Que el valor de enajenación sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

3.2.4 Forma de determinar el resultado obtenido en la enajenación de bienes inmuebles situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes inmuebles poseídos en comunidad, efectuada por contribuyentes del artículo 17 N°8, letra b).

La letra b), del N°8, del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la renta, vigente a contar del 1 de enero de 2017, estableció un nuevo tratamiento tributario para el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile y de derechos o cuotas sobre tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales que no determinen el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas. Tal como se desprende de la referida disposición, este nuevo tratamiento tributario sólo se aplicará a las enajenaciones efectuadas por una persona natural que no determine el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas, y siempre que la referida enajenación recaiga sobre bienes raíces situados en Chile, o derechos o cuotas sobre bienes raíces situados en Chile y poseídos en comunidad.

En cuanto al mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes antes señalados, éste se determinará deduciendo al valor de enajenación su valor de adquisición debidamente reajustado. Cabe señalar que la referida disposición legal permite considerar como parte del valor de adquisición, los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, debidamente reajustados, efectuados por el enajenante o por un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad y hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el Servicio de Impuestos Internos a fin de que sean incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

Finalmente, respecto del valor de adquisición se debe tener presente, lo señalado en el numeral XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley Nº 20.780, en cuanto a la posibilidad que tiene el contribuyente de elegir el valor de adquisición de dichos bienes o derechos, siempre que estos se hayan adquirido antes de la publicación de la Ley 20.780 (29 de septiembre de 2014).

El mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, podrá quedar sujeto a los siguientes tratamientos tributarios:

a) Ingreso no renta hasta el límite de UF 8.000.-, para ello se deberán cumplir de manera copulativa los siguientes requisitos:

i.- Que la enajenación no se efectúe a personas relacionadas en los términos inciso 2, del Nº8, del artículo 17 de la LIR; y

ii.- Que la enajenación se efectúe transcurridos los plazos señalados en la letra b), del Nº8, del artículo 17 de la LIR.

El límite antes señalado será determinado considerando todas las enajenaciones que cumplan con los requisitos para que el mayor valor sea considerado un ingreso no renta, y previa deducción de las pérdidas obtenidas en el mismo

ejercicio en las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad.

b) Impuesto global complementario o impuesto adicional según corresponda. Estarán sujetos a estos impuestos los contribuyentes que efectúen enajenaciones que cumpliendo con los requisitos para considerar al mayor valor como ingreso no renta, éste sea superior a las UF 8.000, o éstas se encuentran agotadas, en cuyo caso se gravará sólo aquella parte del mayor valor obtenido que exceda el referido límite, o la totalidad del mayor valor obtenido en caso de que dicho límite se encuentre agotado. Sin perjuicio de lo señalado, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile podrán optar por:

i.- Reliquidar el impuesto global complementario durante el período de años en que los inmuebles situados en Chile, o los derechos o cuotas sobre tales bienes raíces poseídos en comunidad que se enajenan, han estado en poder del enajenante, hasta un máximo de diez años, siempre que opte por gravar el referido mayor valor sobre base de la renta devengada; o

ii.- Pagar un Impuesto único sustitutivo, cuya tasa es del 10%, siempre que opte por gravar el referido mayor valor sobre base de la renta percibida.

En aquellos casos en que el contribuyente que enajene los referidos bienes o derechos a personas no relacionadas, pero antes de cumplir con los plazos señalados en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, el mayor valor obtenido se gravará con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en el año comercial en que la renta sea percibida o devengada a elección del contribuyente, sin que les resulte aplicable el ingreso no renta hasta el límite de UF 8.000, ni la sustitución del impuesto global complementario por el impuesto único sustitutivo. Sin embargo, el contribuyente domiciliado o residente en Chile podrá reliquidar el impuesto global complementario en los términos antes expuestos si opta por gravar el mayor valor obtenido sobre la base de la renta devengada.

El mayor valor, obtenido por un contribuyente que enajene los referidos bienes o derechos a personas relacionadas, se gravará con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en el año comercial en que la renta sea percibida o devengada, sin que les resulte aplicable el ingreso no renta hasta el límite de UF 8.000, la sustitución del impuesto global complementario por el impuesto sustitutivo, ni la posibilidad de reliquidar el impuesto global complementario.

Finalmente, la letra b), del N°8, del artículo 17 de la LIR, vigente a contar del 1 de Enero de 2017, permite al contribuyente persona natural que no determine el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas, que enajene inmuebles situados en Chile, o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que hubiesen sido adquiridos por sucesión por causa de muerte, a deducir como crédito contra el impuesto respectivo, en la proporción que le corresponda, el impuesto sobre la asignación por causa de muerte de la Ley N° 16.271 declarado y pagado sobre dichos bienes.

Así mismo, La normativa señala a través de la circular N° 44 de fecha 12 de Julio de 2016, otras formas de enajenación a las cuales son aplicables las reglas del artículo 17 N° 8, letra b) de la LIR y que se señalan a continuación:

3.2.5 Enajenación de la nuda propiedad y usufructo sobre bienes inmuebles.

Tal y como antes de la promulgación de la Ley 20.780, la regla de la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, debe entenderse referida a la generalidad de los bienes raíces, toda vez que la expresión “bienes raíces” de que se sirve dicha norma, y que el inciso 1°, del artículo 568 del Código Civil hace análoga a inmueble, se emplea sin otra calificación que determine que su alcance deba circunscribirse a bienes inmuebles corporales. Por consiguiente, considerando que la norma de que se trata no exige que la enajenación deba referirse a bienes inmuebles corporales, y que por disposición del artículo 580 del Código Civil, la nuda propiedad y el usufructo que se ejerce sobre un inmueble es un derecho real inmueble, cabe concluir que la cesión del derecho de usufructo

constituye, para los efectos de lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, la enajenación de bien inmueble. Por tanto, resulta aplicable entonces la norma de la letra b), del N°8 del artículo 17 de la LIR, a la enajenación de la nuda propiedad y a la enajenación de usufructo.

3.2.6 Enajenación de bienes inmuebles efectuada por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales.

A diferencia de la anterior disposición legal en la que existía una diferenciación respecto de que, si el enajenante del inmueble era una persona jurídica formada solo por personas naturales para dejar libre de tributación el mayor valor resultante, la actual Ley 20.780 no hace excepciones en tal caso sino que para calificar la operación de enajenación mide la forma en que el enajenante determina sus rentas. De tal forma, establece que las enajenaciones de inmuebles situados en Chile que sean efectuadas por contribuyentes que determinen el impuesto de primera categoría en base a rentas efectivas, sean éstos personas naturales o no, estarán afectos a la tributación general de la ley sobre impuesto a la renta; es decir, impuesto de primera categoría, impuesto global complementario o adicional, según corresponda, quedando excluidos de la aplicación de las normas dispuestas en el número 8, del artículo 17 de la LIR, por tratarse de rentas clasificadas en el número 5 del artículo 20 de la misma ley. Lo anterior independientemente de la fecha en que dichos bienes hayan sido adquiridos y a las personas a quienes los enajenen.

Misma situación aplica a los contribuyentes personas jurídicas que determinen sus rentas sobre la base de renta presunta, según se refiere el artículo 34 de la LIR y las personas jurídicas constituidas en el exterior.

3.2.7 Enajenación viviendas económicas acogidas al D.F.L 2 del año 1959.

En materia de impuesto a la renta el mayor valor obtenido en la de enajenación de inmuebles acogidos al D.F.L N° 2, se grava con las normas del actual artículo 17, número 8, letra b) de la LIR.

3.2.8 Enajenación bienes inmuebles por expropiación.

El legislador no incorporó cambios en esta materia manteniendo la calidad de ingreso no renta la indemnización de daño emergente y daño moral proveniente de una sentencia ejecutoriada, según se establece en el número 1 del artículo 17 de la actual LIR, en la medida que esta indemnización mantenga como objetivo reparar el daño patrimonial causado en virtud de la expropiación efectuada. El texto del mencionado artículo se transcribe en los mismos términos contemplados en la norma anterior, Ley 20.899.

3.2.9 Cuadro comparativo de la normativa antes y después de reforma para contribuyentes del artículo 17 N°8, letra b).

Materias modificadas	Normativa Aplicable	Normativa vigente a contar 01.01.2013 Ley 20.630	Normativa vigente a contar del 01.01.2017 Ley 20.780	Normativa vigente a contar del 01.01.2017 Ley 20.899
¿Quiénes pueden acogerse?	Artículo 17 N°8 letra b) de la LIR	Personas naturales	Personas naturales con domicilio o residencia en Chile.	Personas naturales
		Sociedades renta presunta (formadas exclusivamente por personas naturales).	No aplica	No aplica
Valor de adquisición o de aporte reajustado		1) Bienes adquiridos ² hasta 31.12.2003 costo de adquisición reajustado. 2) Bienes adquiridos a partir 01.01.2004 y hasta el 28 de septiembre 2014, y su enajenación es a contar 01.01.2017 . a) Valor de adquisición + Mejoras reajustadas. b) Avalúo fiscal del bien raíz respectivo al 1° de enero 2017. c) Valor de mercado determinado ³ al 29 de septiembre 2014 acreditado fehacientemente por el contribuyente. 3) Adquiridos a partir del 29 de septiembre 2014 y se enajenan a partir del 01.01.2017 valor de adquisición + mejoras reajustados.	1) Bienes adquiridos ² hasta 31.12.2003 costo de adquisición reajustado. 2) Bienes adquiridos a partir 01.01.2004 y hasta el 28 de septiembre 2014, y su enajenación es a contar 01.01.2017 . a) Valor de adquisición + Mejoras reajustadas. b) Avalúo fiscal del bien raíz respectivo al 1° de enero 2017. c) Valor de mercado determinado ³ al 29 de septiembre 2014 acreditado fehacientemente por el contribuyente. 3) Adquiridos a partir del 29 de septiembre 2014 y se enajenan a partir del 01.01.2017 valor de adquisición + mejoras reajustados.	
¿Cuál es el costo tributario?				

² El inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, dispone respecto de dichos bienes raíces, que el mayor valor debe determinarse considerando las disposiciones de la LIR, vigentes al 31.12.2014.

³ Cuando se considere el valor de mercado al 29 de septiembre 2014, dicho valor se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el IPC en el período comprendido entre el mes de agosto 2014 y el mes anterior a la fecha de enajenación de tales bienes.

Materias modificadas	Normativa aplicable	Normativa vigente a contar 01.01.2013 Ley 20.630	Normativa vigente a contar del 01.01.2017 Ley 20.780	Normativa vigente a contar del 01.01.2017 Ley 20.899
¿Cómo se computa el plazo de presunción de habitualidad?	Artículo 18 de la LIR	Presunción de habitualidad en subdivisión de terrenos urbanos o rurales.	Artículo derogado	Artículo derogado
		Venta de edificios por pisos o departamentos siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción.	Artículo derogado	Artículo derogado
		Todos los demás casos cuando entre la adquisición o construcción de un bien raíz y su enajenación sea inferior a un año.	Artículo derogado	Artículo derogado
	Artículo 17 de la LIR	No existía	Presunción aplica si la enajenación se realiza antes de 4 años de la adquisición para subdivisiones de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos.	Presunción aplica si la enajenación se realiza antes de 4 años de la adquisición para subdivisiones de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos.
		No existía	Si la enajenación se efectúa en un plazo inferior a un año desde su adquisición.	Si la enajenación se efectúa en un plazo inferior a un año desde su adquisición.
¿Cuándo la enajenación se considera relacionada?	Artículo 17 N°8 de la LIR	1) Enajenaciones efectuadas por socios sociedades de personas o accionistas sociedades anónimas cerradas o anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, en las sociedades que tengan interés.	1) Enajenaciones efectuadas por socios o accionistas, en las sociedades que tengan interés. 2) Aquellas que se lleven a cabo con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial.	1) Enajenaciones efectuadas por socios o accionistas, en las sociedades que tengan interés. 2) Aquellas que se lleven a cabo con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial. 3) o con su cónyuge o sus parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.
¿En que circunstancias es aplicable la tasación SII?	Artículo 17 N°8 de la LIR	Cuando valor de la enajenación sea notoriamente superior valor comercial de los inmuebles.	Cuando valor de la enajenación sea notoriamente superior valor comercial de los inmuebles.	Cuando valor de la enajenación sea notoriamente superior valor comercial de los inmuebles.
	Artículo 64 Código Tributario	Cuando valor de la enajenación sea notoriamente inferior valor comercial de los inmuebles.	Cuando valor de la enajenación sea notoriamente inferior valor comercial de los inmuebles.	Cuando valor de la enajenación sea notoriamente inferior valor comercial de los inmuebles.
¿Qué efectos tributarios pueden tener las enajenaciones de bienes inmuebles?	Artículo 18 de la LIR si es habitual.	Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional.	Suprimido	Suprimido
	Artículo 17 N°8 de la LIR si es habitual adquiridos a partir 01.01.2004.	No existía	IDPC, IGC o IA sobre la base de la renta percibida o devengada a elección. Opción de reliquidar el IGC, siempre que se declare sobre la base de la renta devengada. Sin derecho al INR con límite de UF8.000.-	IGC o IA sobre la base de la renta percibida o devengada a elección. Opción de reliquidar el IGC, siempre que se declare sobre la base de la renta devengada. Sin derecho al INR con límite de UF8.000.-
	Artículo 17 N°8 de la LIR si es relacionado adquiridos hasta el 31.12.2003.	Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional.	Artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, régimen de tributación vigente al 31.12.2014.	Artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, régimen de tributación vigente al 31.12.2014.
	Artículo 17 N°8 de la LIR si es relacionado, adquiridos desde el 01.01.2004.	No existía	IDPC, IGC o IA, sobre base de la renta percibida o devengada, sin opción a reliquidar el IGC, sin derecho al INR con límite de UF8.000.-	IGC o IA, sobre base de la renta percibida o devengada, sin opción a reliquidar el IGC, sin derecho al INR con límite de UF8.000.-
	Artículo 17 N°8 de la LIR no excede el límite UF 8.000.- y son adquiridos a partir del 01.01.2004.	No existía	INR con límite de UF 8.000.-	INR con límite de UF 8.000.-
	Artículo 17 N°8 de la LIR excede el límite UF 8.000.- y son adquiridos a partir del 01.01.2004.	No existía	IGC o IA sobre la base de la renta percibida o devengada a elección. Opción de reliquidar el IGC, siempre que se declare sobre la base de la renta devengada. Opción al IUS de tasa 10% siempre que se trate de PN domiciliada o residente en Chile y se declare sobre la base de renta percibida.	IGC o IA sobre la base de la renta percibida o devengada a elección. Opción de reliquidar el IGC, siempre que se declare sobre la base de la renta devengada. Opción al IUS de tasa 10% siempre que se trate de PN domiciliada o residente en Chile y se declare sobre la base de renta percibida.
¿Qué efectos tributarios tiene la tasación SII?	Artículo 17 N°8 de la LIR	Tributación inciso primero literal ii), del artículo 21. Tasa 35%	Tributación inciso primero literal ii), del artículo 21. Tasa 40%	Tributación inciso primero literal ii), del artículo 21. Tasa 40%
	Artículo 64 Código Tributario	Tributación inciso primero literal ii), del artículo 21. Tasa 35%	Tributación inciso primero literal ii), del artículo 21. Tasa 40%	Tributación inciso primero literal ii), del artículo 21. Tasa 40%

3.2.10 Caso 1 Enajenación de inmueble frente al impuesto a la renta y las distintas formas de tributación.

Supuesto: Se analizará la situación para el contribuyente XX, domiciliado en Chile y contribuyente ZZ no domiciliado en Chile quienes efectuarán la enajenación de un inmueble cuya operación será sometida a la tributación de:

- Normas de habitualidad.
- Normas de relación.
- Exención UF 8.000.-
- Impuesto único sustitutivo.
- Normas de tasación.

Para el desarrollo del caso se han definido los siguientes supuestos:

- La enajenación es partir del 01.01.2017
- La fecha de adquisición del inmueble es posterior al 01.01.2004.
- La enajenación se efectuó en UF 10.000.-
- El costo de adquisición actualizado del inmueble UF 2.000.-
- La unidad de fomento a la fecha de enajenación es \$ 27.287,57.-
- La tabla de impuesto global complementario corresponde al mes de agosto 2018.
- La tasa del impuesto único sustitutivo corresponde al 10%
- La tasación aplicada por el SII UF 20.000.-
- UTM al 31.08.2018 \$ 47.729.-

Se solicita: Determinación del impuesto a la renta, artículo 17 N°8, letra b), a pagar en los distintos escenarios:

CASOS	A	B	C	D	E	F	G	H	I
	CONTRIBUYENTE XX : IGC					CONTRIBUYENTE ZZ: IMPUESTO ADICIONAL			
	Habitual	Relacionado	Exención y Mayor Valor UF 8.000	Impuesto Unico Sustitutivo	Tasación Art. 64 CT o 17 LIR	Habitual	Relacionado	Exención y Mayor Valor UF 8.000	Tasación Art. 64 CT o 17 LIR
Venta	327.450.840	327.450.840	327.450.840	327.450.840	327.450.840	327.450.840	327.450.840	327.450.840	327.450.840
Costo actualizado	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140	-54.575.140
Mayor Valor	272.875.700	272.875.700	272.875.700	272.875.700	272.875.700	272.875.700	272.875.700	272.875.700	272.875.700
Exención 8.000	0	0	-218.300.560	-218.300.560	-218.300.560	0	0	-218.300.560	-218.300.560
Base IGC o Adicional	272.875.700	272.875.700	54.575.140	54.575.140	54.575.140	272.875.700	272.875.700	54.575.140	54.575.140
Tasa	35%	35%	30,4%	10%	30,4%	35%	35%	35%	35%
Rebaja IGC	-13.356.483	-13.356.483	-10.194.914		-10.194.914				
IGC, IA o IS	82.150.012	82.150.012	6.395.928	5.457.514	6.395.928	95.506.495	95.506.495	19.101.299	19.101.299
Base Tasación SII	0	0	0	0	545.751.400	0	0	0	545.751.400
Dif. Vta - Tasación SII	0	0	0	0	218.300.560	0	0	0	218.300.560
Tasa Impuesto Art. 21	0%	0%	0%	0%	40%	0%	0%	0%	40%
Impuesto Unico Art 21 LIR	0	0	0	0	87.320.224	0	0	0	87.320.224
Impuestos Finales	82.150.012	82.150.012	6.395.928	5.457.514	93.716.152	95.506.495	95.506.495	19.101.299	106.421.523

TABLA IGC

Tramo UTM	Desde	Hasta	Factor	Impuesto	Rebaja	IGC
162,00	-	7.732.098	Exento	0		
360,00	7.732.098,01	17.182.440	0,040	687.298	309.284	378.014
600,00	17.182.440,01	28.637.400	0,080	2.290.992	996.582	1.294.410
840,00	28.637.400,01	40.092.360	0,135	5.412.469	2.571.639	2.840.830
1080,00	40.092.360,01	51.547.320	0,230	11.855.884	6.380.413	5.475.471
1440,00	51.547.320,01	68.729.760	0,304	20.893.847	10.194.914	10.698.933
1440,00	68.729.760,01	68.729.760	0,350	24.055.416	13.356.483	10.698.933

Caso A y F: Habitual

Planteamiento: El contribuyente enajenará un inmueble el 31 de agosto del 2018, fue adquirido el 02.01.2018, el costo de adquisición corresponde a UF 2.000.- reajustado y el precio de enajenación es UF 10.000.-

Conclusión caso A: La enajenación se efectúa en un plazo inferior a un año desde la fecha de adquisición, por tanto, la operación es considerada habitual y el mayor valor obtenido se grava con impuesto global complementario sobre la base de renta percibida o devengada a elección del contribuyente.

El contribuyente tiene la opción de reliquidar el impuesto global complementario siempre que se declare sobre la base de renta devengada.

Sin derecho al INR con límite UF 8.000.-

Conclusión caso F: La enajenación se efectúa en un plazo inferior a un año desde la fecha de adquisición, por tanto, la operación es considerada habitual y el mayor valor obtenido se grava con impuesto adicional sobre la base de renta percibida o devengada a elección del contribuyente.

Sin derecho al INR con límite UF 8.000.-

Caso B y G: Relacionado

Planteamiento: El contribuyente enajenará un inmueble el 31 de agosto del 2018, fue adquirido el 02.01.2017, el costo de adquisición corresponde a UF 2.000.- reajustado y el precio de enajenación es UF 10.000.-, el contribuyente tiene los siguientes posibles compradores: abuelos, padres, cónyuge, hijos, nietos y hermanos.

Conclusión caso B: La enajenación se efectúa en un plazo superior a un año, por tanto, es una operación no habitual sin embargo de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 inciso 2° de la LIR, cualesquiera de los compradores se encuentran relacionados ya sea en primer grado o segundo grado de consanguinidad o afinidad con el vendedor, por tanto, el mayor valor obtenido se grava con impuesto global complementario sobre la base de renta percibida o devengada.

Sin opción a reliquidar el IGC

Sin derecho al INR con límite UF 8.000.-

Conclusión caso G: La enajenación se efectúa en un plazo superior a un año, por tanto, es una operación no habitual sin embargo de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 inciso 2° de la LIR, cualesquiera de los compradores se

encuentran relacionados ya sea en primer grado o segundo grado de consanguinidad o afinidad con el vendedor, por tanto, el mayor valor obtenido se grava con impuesto adicional sobre la base de renta percibida o devengada.

Sin derecho al INR con límite UF 8.000.-

Casos C, D y H: Mayor valor excede límite UF 8.000.-

Planteamiento: El contribuyente enajenará un inmueble el 31 de agosto del 2018, fue adquirido el 02.01.2017, el costo de adquisición corresponde a UF 2.000.- reajustado y el precio de enajenación es UF 10.000.-, el contribuyente no se encuentra relacionado con el comprador.

Conclusión caso C y D: La enajenación se efectúa en un plazo superior a un año, y no se encuentra relacionado con el comprador, sin embargo, el mayor valor obtenido excede el límite UF 8.000.- por tanto, la diferencia entre el mayor valor y la exención de UF 8.000.- queda afecto a IGC sobre la base de la renta percibida o devengada a elección. El contribuyente tiene la opción de reliquidar el IGC, siempre que se declare sobre la base de la renta devengada. Tiene la opción de elegir impuesto único sustitutivo de tasa 10%, siempre que se trate de personas naturales domiciliadas o residentes en Chile y se declare sobre la base de la renta percibida.

Conclusión caso H: La enajenación se efectúa en un plazo superior a un año, y no se encuentra relacionado con el comprador, sin embargo, el mayor valor obtenido excede el límite UF 8.000.- por tanto, la diferencia entre el mayor valor y la exención de UF 8.000.- queda afecto a impuesto adicional sobre la base de la renta percibida o devengada a elección.

Caso E e I: Tasación

Planteamiento: El contribuyente enajenará un inmueble el 31 de agosto del 2018, fue adquirido el 02.01.2017, el costo de adquisición corresponde a UF 2.000.- reajustado y el precio de enajenación es UF 10.000.-, el contribuyente no

se encuentra relacionado con el comprador. Sin embargo, el Servicios de Impuestos Internos ha tasado el bien raíz determinando que existe entre el precio de enajenación y el valor de tasación una diferencia de \$ 218.300.560.-

Conclusión Caso E: La enajenación se efectúa en un plazo superior a un año, y no se encuentra relacionado con el comprador, sin embargo, el mayor valor obtenido excede el límite UF 8.000.- por tanto, la diferencia entre el mayor valor y la exención de UF 8.000.- queda afecto a IGC sobre la base de la renta percibida o devengada a elección. El contribuyente ha elegido la tributación del IGC.

Adicionalmente el contribuyente debe tributar por la diferencia entre el precio de enajenación y el valor de tasación determinado por el SII, quedando afecta a la tributación del impuesto único del artículo 21 de la LIR con tasa del 40%.

Conclusión Caso I: La enajenación se efectúa en un plazo superior a un año, y no se encuentra relacionado con el comprador, sin embargo, el mayor valor obtenido excede el límite UF 8.000.- por tanto, la diferencia entre el mayor valor y la exención de UF 8.000.- queda afecto a impuesto adicional sobre la base de la renta percibida o devengada a elección.

Adicionalmente el contribuyente debe tributar por la diferencia entre el precio de enajenación y el valor de tasación determinado por el SII, quedando afecta a la tributación del impuesto único del artículo 21 de la LIR con tasa del 40%.

4.- CONCLUSIONES

En concordancia a los objetivos que se plantearon en esta tesis, cuyo principal propósito fue facilitar una mejor comprensión al lector en la tributación que grava la enajenación de bienes inmuebles efectuada por contribuyentes del artículo 17 número 8, letra b) del D.L. 824, especialmente hoy en día, en donde, se ha implementado una de las más importantes reformas tributarias de las últimas décadas. Podemos concluir que se ha logrado abarcar en forma específica este objetivo a través del estudio de la situación de estos contribuyentes, antes y después de reforma tributaria y sus implicancias en impuesto a la renta e impuesto al valor agregado, tratamiento tributario de los mismos, así como también la forma de determinar la carga tributaria en cada uno de los supuestos presentados.

Para esta tesis se planteó una hipótesis para la cual daré respuesta a continuación:

“¿Qué implicancias tributarias tiene la aplicación del límite de UF 8.000.- para contribuyentes del impuesto global complementario o impuesto adicional en la enajenación de los bienes inmuebles?”.

Analizada la normativa vigente, es decir, Ley 20.780 y Ley 20.899 como respuesta a esta hipótesis podemos determinar que en cuanto al tratamiento del mayor valor obtenido por la enajenación de bienes raíces, la reforma tributaria, no propone cambios en cuanto a la calificación de nuevos hechos gravados que se afecten con la ley sobre impuesto a la renta y mantiene como ingreso no renta la utilidad obtenida en la enajenación de bienes inmuebles. No obstante, incorpora a este último punto la condición de mantener el mayor valor obtenido como ingreso no renta en la medida que concurran ciertos requisitos, los que se indican a continuación:

- Inmuebles enajenados deben estar situados en Chile.
- Enajenante debe ser persona natural que no determine impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas.

- Enajenación no debe ser habitual
- La enajenación no debe efectuarse entre partes relacionadas.
- Constituye ingreso no renta, solo aquella porción del mayor valor que no excede de UF 8.000.-

En caso contrario, el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles constituye un ingreso tributable en las siguientes situaciones:

- Mayor valor obtenido excede el límite de UF 8.000.-
El monto que excede el límite señalado, se gravará en el ejercicio comercial que dicho exceso se produzca con los impuestos que a continuación se señalan, a elección del contribuyente:
 - Impuesto global complementario o impuesto adicional según corresponda, aplicado sobre base percibida o devengada.
 - Impuesto único del 10%, aplicado sobre base percibida.
- Enajenación es efectuada a partes relacionadas.
La normativa actual establece que cuando la enajenación es efectuada entre partes relacionadas, el mayor valor obtenido se grava con impuesto global complementario o adicional según corresponda sin posibilidad de hacer uso de la exención de UF 8.000.-
- Enajenación es efectuada antes del año desde la fecha de enajenación
La normativa actual establece que cuando la enajenación es efectuada entre partes relacionadas, el mayor valor obtenido se grava con impuesto global complementario o adicional según corresponda sin posibilidad de hacer uso de la exención de UF 8.000.-

Analizada la normativa vigente, en respuesta a esta hipótesis podemos concluir que ha sido difícil internalizar los cambios introducidos por la reforma. En nuestra opinión aún falta jurisprudencia administrativa que interprete y/o clarifique de una manera más simple estas modificaciones. En consecuencia, los contribuyentes deben obligadamente conocer los distintos requisitos que exige la ley para poder acceder a la exención de las UF 8.000.- ya que en caso contrario, el mayor valor obtenido en la enajenación de inmuebles efectuada por los contribuyentes, podrían gravarse con impuesto global complementario o adicional afectando en forma importante su patrimonio personal.

5.- BIBLIOGRAFÍA

Libros

Iglesias Juan, Derecho Romano, 1993.

Petit, Tratado Elemental del Derecho Romano, 1997.

Elizabeth Emilfork, Impuesto al Valor Agregado, Primera Edición, Editorial Jurídica Congreso, 1999.

Código Fiscal, Federación de México, 2009.

Cecchini Rossell Xavier, La Obligación de Transmitir la Propiedad en el Contrato de Compraventa, 2002.

Cristian Aste Reforma Tributaria Comentada y Explicada, 2015

López Carlos, La Compraventa Inmobiliaria, 2015.

Jaque López, Javier y Ortiz Fuentealba, Luis. Compendio de Leyes Tributarias Año Tributario 2015. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, 2015.

Vicente Salort S, El IVA en las Empresas Constructoras y en la Venta de Inmuebles, Editorial Edig, 2017.

Revistas

Elizabeth Emilfork, El Hecho Gravado en el Impuesto al Valor Agregado, Revista de Derecho N° 173, Universidad de Concepción, 1983.

Manuel Montes, Derechos Sociales, Costo Tributario?, Reporte Tributario N°5, Junio 2010.

Jorge Yáñez, Nuevas Restricciones a la Enajenación de Bienes Raíces, Reporte Tributario N° 38, Junio 2013.

Gonzalo Polanco, Reforma Tributaria - IVA en la Venta de Inmuebles, Reporte Tributario N° 56, diciembre 2014.

Luis González, Mayor Valor en la Enajenación de Bienes Raíces, o de Derechos o Cuotas sobre Dichos Bienes Poseídos en Comunidad, Reporte Tributario N° 64, Septiembre de 2015.

Guzmán Brito Alejandro, La Tradición Como Modo De Adquirir el Dominio en el Derecho Romano, en el Común y en el Iusnaturalismo y su Destino en los Derechos Patrios de la América Española. Revista Chilena Derecho, 2015.

Esteban Escalona Caba, Base Imponible Afecta a IVA en la Venta de Inmuebles: Efectos de la Reforma Tributaria, Revista de Estudios Tributarios N° 16, 2016.

Matilde Jara, Manual de Tributación de Bienes Raíces, Colegio de Contadores

Leyes

Ministerio de Hacienda, D.L 3996, de 02 de enero de 1924

Ministerio de Hacienda, D.L 330, de 02 de diciembre de 1925.

Ministerio de Hacienda, D.L 8419, de 10 de abril de 1946.

Ministerio de Hacienda, D.L 15564, de 14 de febrero de 1964.

Ministerio de Hacienda, D.L 824. Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Chile. Promulgada el de 27 de diciembre de 1974. Última versión, 01 de diciembre de 2017.

Código Civil de Chile

Constitución Política de Chile

Ley N° 20780, de Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, Chile. Promulgada el 26 de septiembre de 2014, última versión 01 de diciembre de 2017.

Ley N° 20.899, Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias. Chile. Promulgada el 01 de febrero de 2016. Última versión 01 de diciembre de 2017.

Decreto N° 100. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la república de Chile. Promulgada, 17 de mayo de 2005. Última versión, 04 de mayo de 2017.

Decreto Ley N° 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario. Chile. Promulgada el 27 de diciembre de 1974. Última versión, 01 de diciembre de 2017.

Jurisprudencia Administrativa

Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 19, de 09 abril de 1991

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 774, de 17 marzo de 1995

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 3150, de 10 de octubre de 1996.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 4.176, de 17 de noviembre de 1999.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2.571, de 29 de junio de 2000.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 4242, de 13 de octubre de 2006.

Servicio de Impuesto Internos, Ordinario N° 2386, de 07 de agosto de 2007.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°20, de 08 de marzo de 2010.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°57, de 22 de septiembre de 2010.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°45, de 23 de septiembre de 2013.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 42, de 5 de junio de 2015.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1836, de 14 de julio de 2015.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N°13, de 07 de marzo de 2014.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1839, de 23 de junio de 2016.

Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 44, de 12 de julio de 2016.

Servicio de Impuestos Internos, Resolución Ex. SII N° 16, del 31 de enero de 2017.

Servicio de Impuesto Internos, Ordinario N° 473, de 05 de marzo de 2018.

Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 528, de 19 de marzo de 2018.

Sitios Online

<http://www.formacionejecutivadf.cl/reforma-tributaria-enajenacion-de-bienes-raices/dffe/2016-08-26/110246.html>

<http://www.elmercurio.com/legal/noticias/opinion/2018/05/22/impuesto-a-la-renta-en-la-enajenacion-de-bienes-raices-un-caso-de-inequidad-tributaria-horizontal.aspx>

<https://www.vfcabogados.cl/reforma-tributaria-en-materia-de-inmuebles/>

<http://www.ichdt.cl/userfiles/201%2005%2015%20%20Charla%20enajenaci%C3%B3n%20Inmuebles.pdf>

http://rmcontadores.cl/wp-content/files_mf/1514303378PPTCHARLAIQUIQUEmayo20172.pdf

http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/c_renta_con_simplificacion.pdf

http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/c_iva_con_ley_simplificacion.pdf

https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/4406/HLD_4406_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf