



**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA TRIBUTACIÓN EN LA
ENAJENACION DE INMUEBLES**

Parte I

**Aplicación de la nueva normativa establecida ha restringido
su aplicación estrictamente a personas naturales**

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

Alumna: Carolina Gutiérrez S.

Profesor guía: Miguel Ojeda Díaz

Santiago, marzo 2019

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN.....	3
a. Planteamiento del problema.....	5
b. Subtemas.....	8
c. Hipótesis.....	9
d. Objetivos.....	9
Objetivo general.....	9
Objetivos específicos.....	9
e. Metodología a desarrollar.....	10
2. MARCO TEÓRICO.....	11
3. DESARROLLO DEL CONTENIDO.....	24
a. Análisis de los subtemas.....	24
b. Conclusiones.....	36
BIBLIOGRAFÍA.....	38

ABREVIATURAS

SII	Servicio de Impuestos Internos
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
Art.	Artículo
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
NGA	Norma General Antielusiva
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

RESUMEN EJECUTIVO

Dadas las continuas modificaciones realizadas a nuestras leyes tributarias, con el fin de recaudar mayores impuestos, es que se han ido restringiendo los distintos beneficios entre ellos, la tributación del mayor valor en la enajenación de inmuebles, razón por la cual, la presente investigación de carácter deductivo, tiene por objetivo analizar las distintas modificaciones legales que han incrementado los requisitos y condiciones para poder acceder al beneficio, buscando clarificar los elementos claves para acogerse.

Por otra parte, se debe tener presente que todo cuerpo legal, puede tener distintas interpretaciones, por lo que buscamos esclarecer cual ha sido el criterio a lo largo de las distintas modificaciones legales que se han realizado para acceder al beneficio tributario en la enajenación de inmuebles, teniendo presente que el ente fiscalizador busca restringir o acotar las situaciones respecto de las cuales pueden acogerse.

1. INTRODUCCIÓN

Durante el año 2012 se promulgó la Ley 20.630, la cual tenía como objetivo la mayor recaudación para el financiamiento de la reforma educacional, por lo que se buscó encontrar nuevos mecanismos y reducir las diferentes erosiones en la base imponible de impuestos.

Posteriormente, el año 2014 se publicó la Ley 20.780, teniendo como propósito el financiamiento con ingresos permanentes de políticas de ámbito social. El cambio de la norma tuvo gran impacto, ya que modificó en gran parte el sistema tributario.

Finalmente, se promulga en el año 2016 la Ley 20.899 la cual viene a simplificar y perfeccionar normas estipuladas en la ley anterior.

Adicionalmente, se espera que la implementación de las nuevas normas permita que el sistema sea más equitativo, tanto vertical, lo que significa que quienes se encuentren en una situación distinta en cuanto a capacidad contributiva tributen de manera diferenciada y progresiva, y horizontalmente, que supone que quienes se encuentren en igual situación económica deben tributar y pagar una cantidad similar de impuestos.

Una de las modificaciones importantes en la norma, ha sido la del artículo 17 de la LIR, la cual enumera diferentes situaciones especiales donde el mayor valor obtenido se consideraría ingreso no renta, lo cual implica que estaría liberada de pagar los impuestos individualizados en la Ley. Especialmente, el número 8 de

citado artículo, especifica condiciones y requisitos, que con la implementación de las nuevas normas han ido en aumento.

El artículo 17 N° letra b) se refiere a la situación en que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile se consideraría ingresos no renta.

Finalmente, es importante señalar que esta tesis también incluirá la nueva Reforma Tributaria publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, respecto de las normas que pueden afectar la presente investigación

a. Planteamiento del problema

La enajenación de bienes raíces, tanto de un punto de vista de quien compra como de quien vende, es una decisión primordial a tomar, puesto que, la tierra es un bien cada vez más escaso y de alta plusvalía, por lo que el acceso a ella se hace más complejo para las familias con el pasar del tiempo.

Por otra parte dada la plusvalía que han tenido los bienes inmuebles, se ha vuelto un negocio rentable y más aún si la misma Ley de Impuesto a la Renta entrega beneficios, al no gravar el mayor valor generado en la enajenación, dadas ciertas circunstancias al momento en que se realiza.

El beneficio mencionado estaba pensado en la enajenación de bienes raíces, cuando esta es realizada por personas naturales y/o personas jurídicas cuando estas últimas cumplían con requisitos específicos, tales como no llevar contabilidad completa. Lo anterior, con el fin de que no se vea afectado el precio ni la decisión

de enajenar en base a impuestos y asumiendo lo complejo que es acceder a estos bienes.

Este beneficio fue aprovechado por muchos dueños de sociedades quienes, haciendo uso de herramientas y figuras legales, accedían a este beneficio, siendo que no cumplían con el espíritu de la ley al momento de enajenar.

Por lo tanto, resulta relevante conocer las restricciones que ha tenido este beneficio, dado que, en el tiempo el legislador ha reconocido que se ha abusado de formas legales para acceder a él y generar incrementos patrimoniales que no han sido gravados con impuestos, por ende, se han implementado medidas restrictivas para su utilización y a su vez el ente fiscalizador ha intentado ir más allá de las medidas establecidas por ley, especificando condiciones que si bien pueden ir con el espíritu de la norma, al no estar explícitas en ella, el SII no puede establecerlas.

Una comparación cronológica de la implementación de cada norma, da cuenta de que una menor cantidad de contribuyentes podrían optar a los beneficios establecidos en el Art. 17 N° 8 letra b), ya que cada reforma busca una mayor recaudación, lo que es contrario a los ingresos considerados no renta.

Es importante señalar, que los cambios establecidos en la tributación han influido en la toma de decisión de los contribuyentes en cuanto a la compra y venta de bienes raíces, lo que significa que las normas instauradas no son neutras, esto implica que los impuestos influyen en las decisiones que puedan tomar los contribuyentes.

Es así, como los efectos que la implementación de reformas en la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces, especialmente, aquellos que puedan acceder al beneficio del Art. 17 n°8 letra b), se ha visto modificada restringiendo el acceso a la franquicia, como también el SII a través de la Jurisprudencia Administrativa ha incorporado elementos que pareciera no estar establecidos en la Ley.

Es a partir de la necesidad de encontrar un espacio donde todas las instrucciones, tanto de la Ley como las emitidas por el SII, estuvieran reunidas y pudieran resolver de manera simultánea las dudas respecto a la tributación de los inmuebles y sus cambios, es que nos motiva a investigar respecto al tema y poder aportar con la implementación de una solución a la situación planteada.

El propósito de esta investigación es generar una guía práctica que permita a los distintos profesionales y futuros estudiantes a establecer la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces considerando las distintas variables incorporadas en la Ley y Jurisprudencia Administrativa, y a la vez poder compararla de manera cronológica.

Dentro de las facultades del Servicio de Impuestos Internos, esta la de aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente, conforme a lo establecido en el artículo 1 del Decreto con Fuerza de Ley N°7 del 30 de septiembre de 1980.

Ahora bien, conforme al artículo N°7 letra b) de la misma norma, se establecen las facultades del Director del Servicio de Impuestos Internos, entre las cuales se encuentra la de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

No obstante lo anterior, el ente fiscalizador, no se encuentra obligado por ley alguna, de publicar manuales o guías prácticas que permitan a los contribuyentes que no están relacionados a las normas tributarias vigentes, para que cualquier persona con o sin conocimientos puedan determinar por su cuenta la forma en como tributará una operación específica que haya realizado.

Pese a ello, el Servicio de Impuestos Internos si ha emitido, guías prácticas para las presentaciones de declaraciones de impuestos: así como también, para la operación e implementación de nuevas formas de realizar las operaciones, tales como facturación electrónica y/o emisión de documentación digital; no obstante, estas guías están enfocadas directamente en el llenado de los formularios inherentes a las declaraciones.

b. Subtemas

Con motivo de las diferentes modificaciones se pretende analizar la situación de los inmuebles, enmarcado específicamente en la tributación del mayor valor

- La aplicación de la nueva normativa establecida ha restringido su aplicación estrictamente a personas naturales

- El SII a través de su Jurisprudencia Administrativa ha ido restringiendo la aplicación de las normas establecidas en el Art. 17 N°8 letra b) de la LIR, de tal manera que, su aplicación tendería a normas generales.

c. Hipótesis

Demostrar que las modificaciones sucesivas a la LIR y Jurisprudencia Administrativa emitida por el SII al efecto, han restringido sistemáticamente las franquicias relacionadas con la venta de los inmuebles y la tributación del mayor valor.

d. Objetivos

Objetivo general

Generar una guía práctica tributaria que incorpore el análisis y aplicación de las leyes y Jurisprudencia Administrativa en la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces en las personas naturales sin contabilidad y las empresas acogidas a algún régimen de primera categoría.

Objetivos específicos

- Detallar las características de los diferentes tipos de contribuyentes establecidos en la LIR.
- Analizar comparativamente los efectos de las modificaciones establecidas en la Ley 20.630 de 2012, 20.780 de 2014 y 20.899 de 2016 de los artículos que

establecen la tributación, general y especial, de la enajenación de bienes raíces situados en Chile.

- Analizar Jurisprudencia Administrativa emitida por el SII.
- Establecer situaciones prácticas que incluyan los diferentes casos de tributación en la enajenación de bienes raíces.

e. Metodología a desarrollar

Esta tesis se basa en el método deductivo, ya que del análisis de las normas establecidas en la Ley 20.630, 20.780 y 20.899 vigentes en cada periodo, y Jurisprudencia Administrativa emitida por el SII se establece la tributación de los diferentes contribuyentes instaurados en la ley.

2. MARCO TEÓRICO

Desde el texto original del Decreto Ley N°824 promulgado en el año 1974, hasta las modificaciones realizadas por la Ley 20.630 del año 2012, el artículo 17 número 8 letra b) se había mantenido sin sufrir alteraciones.

En dicho texto encontrábamos que no constituía renta el mayor valor incluido el reajuste del saldo de precio obtenido en la enajenación de bienes raíces, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría.

Conforme su texto original se podría entender que el espíritu del beneficio era recaer en personas naturales y/o aquellos contribuyentes que siendo personas jurídicas se pudiesen acoger a beneficios tales como tributar en base a presunción de renta y/o tributación en la Primera Categoría con contabilidad simplificada.

Ahora bien, es necesario entender que es “mayor valor”, en principio valor puede ser descrito según la RAE como:

“Cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente”¹

¹ <https://dle.rae.es/valor>

En razón a ello, se entendería que mayor valor es similar a decir plusvalía, definida por la RAE como

“Incremento del valor de un bien por causas extrínsecas a él”²

El término incremento de valor implica que el activo en un punto determinado de tiempo tuvo un valor específico, el cual por diversos motivos se vio aumentado.

Ahora bien, este mayor valor o plusvalía que tiene los bienes, se materializa al momento de enajenarlos, que es cuando un tercero paga o se compromete a pagar este nuevo valor, ya sea con dinero y/o con especies.

Ahora bien, para conocer y determinar la tributación del mayor valor en la enajenación de un bien raíz situado en Chile, entendiendo por tales, los bienes ubicados en el territorio nacional que no pueden transportarse de un lugar a otro, hay que tener presente que este mayor valor se genera cuando existe una diferencia positiva entre el precio de venta del inmueble menos el costo de adquisición del mismo.

Como precio de venta, se entiende el valor monetario que las partes convienen libremente una a pagar y la otra a recibir, con motivo de la transferencia de dominio del bien raíz.

² <https://dle.rae.es/plusval%C3%ADa>

Cabe destacar que, si bien el precio de venta se puede pactar libremente entre las partes, el Código Tributario en su artículo N°64 inciso final establece que,

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

Por otra parte, en el artículo N°17, se establece que:

“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.”

Dado lo anterior y pese a que el precio de compraventa fijado en la enajenación de bienes raíces se puede pactar libremente, el SII podrá tasar el valor de enajenación, siempre y cuando estime que se ha enajenado a un valor notoriamente superior o inferior en relación a los valores comerciales de los bienes en la misma plaza.

Respecto de la determinación del costo de venta y de la clasificación de la renta que se genera por este mayor valor, es necesario situarse temporalmente en el Decreto Ley 824 considerándolo antes y después de las modificaciones efectuadas por la Ley 20.630, así como también considerando las modificaciones efectuadas por las leyes 20.780 y 20.899 posteriores.

Consecuente con lo anterior, el artículo 17 número 8 letra b) y la letra i), antes de las modificaciones realizadas por la ley número 20.630 del 27 de septiembre de 2012, señalaba que el mayor valor incluido el reajuste del saldo de precio en la enajenación de bienes raíces o derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad, excepto aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría; no constituye renta.

Adicionalmente el artículo 18 de la Ley de Impuesto a la Renta, cuyo texto vigente antes de las modificaciones realizadas posteriormente por las leyes 20.630, 20.780 y 20.899, establece en su inciso segundo la posibilidad de calificar el mayor valor producido en las enajenaciones de bienes raíces como una operación habitual del contribuyente y por consiguiente dejando gravado el mayor valor obtenido, bajo el régimen general, es decir, con Impuesto de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario y/o Adicional según corresponda.

Sin estar definida en la Ley la habitualidad, el SII, por medio de la circular N°158 del 29 de diciembre de 1976, entregó algunos lineamientos de juicio que deben tenerse presente para calificar una operación de habitual en la enajenación de

acciones, pese a ello, también resultan aplicables a la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre bienes raíces.

Entre las instrucciones impartidas por el SII, se resumen en que si es la actividad principal del contribuyente o si esta actividad se encuentra descrita en el pacto social.

Ahora bien, en caso de que no concurren alguna de estas circunstancias, también establece algunos factores que deberán considerarse para catalogar la operación de habitual, entre los que encontramos son:

- La adquisición y posterior enajenación se realiza en el mismo ejercicio comercial,
- Lapso de tiempo que media entre la adquisición y la enajenación,
- Necesariedad y/o motivo para adquirir los inmuebles, y
- Número de operaciones de compra y venta realizadas dentro del periodo comercial.

Adicionalmente, el inciso tercero del artículo 18 de la LIR, establece algunas presunciones de habitualidad tanto de presunción de derecho como legales.

En la presunción de habitualidad de derecho, se aplicará cuando la enajenación se produzca antes de pasados cuatro años desde la fecha de adquisición o construcción según sea el caso por subdivisión de terrenos urbanos o rurales y/o en la venta de edificios por pisos o departamentos.

Esta presunción al ser de derecho, no permite prueba en contrario, por lo que no se puede desvirtuar y por consiguiente solo se debe atener a la tributación bajo el régimen general.

Respecto de la presunción legal, la que admite prueba en contrario y/o desvirtuarla con los elementos pertinentes, encontramos las enajenaciones realizadas antes de pasado un año desde la fecha de adquisición en los casos distintos a la subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en los casos distintos a la venta de edificios por pisos o departamentos.

Ahora bien, con las modificaciones realizadas por la Ley 20.630 del 2012, al artículo 17 número 8 letra b) y letra i) de la LIR, se introdujeron mayores requisitos para que el mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, fuese clasificada como un ingreso no constitutivo de renta y por consiguiente no se pagara impuesto alguno en su generación.

Una de las modificaciones fue dirigida a considerar como ingreso no constitutivo de renta el mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos realizada por personas naturales y por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales siempre y cuando estas empresas no declaren renta efectiva de primera categoría sobre la base de un balance general con contabilidad completa.

Se demarcó el beneficio a las sociedades de personas hubiesen estado obligadas en el ejercicio inmediatamente anterior a la enajenación de los bienes, a determinar y declarar IDPC en base a renta efectiva con contabilidad completa.

Por último, también delimitó el beneficio cuando una sociedad que nace producto de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas con contabilidad completa, en el ejercicio inmediatamente anterior a la fecha en que haya ocurrido la enajenación; sin embargo, si esta sociedad se encontrase acogida a lo menos por un año calendario a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, podrá acogerse al beneficio establecido en el mencionado artículo y siempre y cuando no exista una promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre el bien raíz respectivo, en cuyo caso serán dos los años calendario en que deberá estar acogido a los citados regímenes para dichos efectos.

Posteriormente, con la reforma tributaria establecida en la Ley 20.780 del 2014 y su simplificación en la Ley 20.899 del 2016, se modificó considerablemente la tributación del mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces en primer lugar, se estableció en la letra b) del número 8 del artículo 17 de la LIR que:

“Enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales.”

En la norma anterior, el mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile se encontraba normada en dicha letra, y el mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad se encontraba regulado en la letra i) del número 8 del artículo 17 de la LIR.

Otra modificación realizada por estas leyes, es la determinación del costo de venta de los bienes raíces, pues como costo de venta, el artículo 17 inciso 1 número 8 inciso 1 letra b, establece el valor de adquisición del bien raíz, actualizado por la variación que experimente el Índice de precios al Consumidor (en adelante e indistintamente “IPC”) entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la enajenación.

Se incluye en la consideración del costo, los desembolsos incurrido en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, las cuales deberán actualizarse por la variación que experimente el IPC, entre mes anterior a la mejora y el mes anterior a la enajenación.

Para poder incluir las mejoras, estas deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a. Debe tratarse de mejoras que hayan aumentado el valor del bien.
- b. Las mejoras pueden haber sido realizadas por el vendedor o un tercero, para este.
- c. Las mejoras deben haber sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el SII, en la forma que determine mediante resolución, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal del respectivo bien raíz para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

El mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales.

Respecto de la habitualidad, la que era un elemento a considerar para determinar el régimen de tributación al cual estaría afecto el mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces, la reforma tributaria eliminó el artículo 18, sin embargo mantuvo las consideraciones que este hacía presente respecto de estas operaciones, en la letra b) del número 8 del artículo 17 de la LIR, entre las que se consideran, que 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 un plazo no inferior a cuatro años desde la adquisición, y en todos los demás casos, no se considerará renta el mayor valor que se determine cuando entre la fecha de adquisición enajenación transcurra a lo menos un año.

Por otro lado, antes de la reforma tributaria, el mayor valor generado en la operación era considerado un ingreso no constitutivo de renta; luego de las modificaciones efectuadas se estableció un tope a este mayor valor, pues hasta 8.000 UF no se tributara por este mayor valor y en la parte que supere dicha cifra se deberá gravar con un impuesto único con tasa del 10%, en el año en que se produzca o en caso de que el contribuyente lo prefiera, se podrá reliquidar dicho mayor valor devengado durante el período de años comerciales en que los bienes raíces que se enajenan han estado en poder del enajenante, hasta un máximo de diez años,

en caso de ser superior a éste. Para tal efecto, las fracciones de meses se considerarán como un año completo.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, en concordancia con el punto v) de la letra a) de dicho número, del mayor valor determinado en la enajenación de bienes raíces podrán deducirse las pérdidas provenientes de la enajenación de otros bienes raíces, obtenidas en el mismo ejercicio, reajustadas según la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al de la enajenación y el mes anterior al del cierre del ejercicio.

Para que exista la compensación entre los mayores valores generados (ganancias) y los menores valores producidos (pérdidas) en las operaciones de enajenación de bienes raíces, se deben considerar los siguientes requisitos:

- Las ganancias y pérdidas a compensar son aquellas generadas en la enajenación de bienes raíces.
- Las ganancias y pérdidas deben haber ocurrido simultáneamente en el mismo ejercicio, es decir, no hay compensaciones entre ganancias de un año y pérdidas de otro año distinto.
- Las pérdidas a compensar deben ser acreditadas fehacientemente ante el SII, es decir, acreditar la determinación del precio de venta y del costo.

Adicionalmente, el inciso final, de acuerdo a lo establecido por el inciso final de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes poseídos en comunidad, adquiridos por sucesión por causa de muerte, el contribuyente podrá deducir como crédito, en la

proporción que corresponda, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley N°16.271, pagado sobre dichos bienes.

De lo señalado por la norma, en concordancia con todo lo antes analizado, podemos desprender que dicho crédito aplicará en la medida que el mayor valor determinado en la enajenación de bienes raíces sobrepase el tope de las 8.000 UF, por lo que el mismo sería imputable sólo a al IGC o al impuesto único y sustitutivo, según la opción que haya elegido el contribuyente.

Tal como señala la norma, se deberá determinar la proporción que corresponda, dado que el bien raíz forma parte del total afecto al señalado impuesto a la herencia, por lo que no le correspondería usar como crédito el 100% de dicho tributo, a menos que, por ejemplo, el bien raíz constituya toda la masa hereditaria.

Con fecha 24 de febrero de 2020 fue publicada la Ley 21.210 de Modernización Tributaria de la cual, muchas normas comienzan a regir desde el 1 de enero de 2020.

En lo que respecta a la aplicación del artículo 17, hubo modificaciones específicamente el N° 8, ya que modifica el enunciado incluyendo para todas las ganancias de capital lo siguiente:

“Las cantidades que se señalen a continuación, obtenidas por personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual, con las excepciones y en los casos y condiciones que se indican en los párrafos siguientes:”

A causa de lo anterior, se hizo necesario modificar los incisos siguientes, ya que cada uno hacía mención al tipo de contribuyente y condiciones a cumplir para poder acogerse a lo indicado en este artículo.

Dado que algunas normas, similares a la que son motivo del presente estudio, se encuentran presente en nuestro actual sistema tributario, es que la Ley 20.780 y posterior simplificación realizada con la Ley 20.899, consideraron como uno de sus propósitos prevenir y controlar la obtención de dichas ventajas por medio de la creación de las normas especiales anti-elusión.

Si bien antes del establecimiento de esta norma específica existían normas particulares contra la elusión, era preponderante entregar lineamientos que permitieran aclarar ciertas discrepancias en el tratamiento de algunas operaciones.

De acuerdo al mensaje entregado por el Poder Ejecutivo, la tasa de evasión ha ido en aumento, y el SII había sufrido un estancamiento en su proceso de modernización en la fiscalización, lo que hizo necesario mejorar la efectividad en dichos procesos para aumentar el cumplimiento de las normas.

Rescatando lo mencionado por el SII, por medio de la circular N°65 del 23 de julio de 2015:

“Al incluir la NGA en el Código Tributario, el legislador recoge las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria en los países desarrollados pertenecientes a la OCDE, tales como Alemania, Australia,

España, Francia y el Reino Unido, dotando a la administración tributaria de nuevas atribuciones para recalificar –para efectos del pago de los impuestos debidos en general – operaciones realizadas por los contribuyentes, que nuestro sistema jurídico no tenía. Este nuevo mecanismo contra la elusión permite rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante comportamiento estratégico elusivo y sancionar con multa a las personas naturales o jurídicas respecto de quienes se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.”

Las normas anti elusión tienen como propósito hacer que los contribuyentes cumplan con las medidas establecidas en la Ley, y así mejorar el sistema tributario chileno, haciendo que este sea más equitativo.

Adicionalmente, busca entregar un mensaje a cada contribuyente que considera generar distintos planes para optimizar su carga tributario burlando los sistemas de fiscalización, y la propia norma para cumplir sus propósitos, el cual consiste en que se establezca diferentes multas y castigos para quienes generen dichas planificaciones.

3. DESARROLLO DEL CONTENIDO

a. Análisis de los subtemas

En primer lugar, considerando las diferentes modificaciones que se han efectuado a la ley tributaria, se revisarán como estas nuevas normativas establecidas han restringido la aplicación de la franquicia de ingreso no renta estrictamente a personas naturales

Por otra parte, en conjunto con lo anterior, se analizará los diferentes pronunciamientos del SII a través de su Jurisprudencia Administrativa ha ido restringiendo la aplicación de las normas establecidas en el Art. 17 N°8 letra b) de la LIR, de tal manera que, su aplicación tendería a normas generales.

Los diferentes cambios implementados a través de las leyes tributarias al artículo 17 en general, han mantenido la esencia del beneficio, permaneciendo la calificación de ciertas rentas como ingreso no renta, e incorporando nuevos requisitos o estándares para su utilización.

Especialmente, en la letra b) del citado artículo se han agregado y quitado distintos elementos que formaban parte del texto original del D.L. 824 publicado el 31 de diciembre de 1974, el cual ha mutado en indicaciones más restrictivas para la aplicación, con la entrada en vigencia de la Ley 20.630 y 20780, junto con su simplificación con la Ley 20.899.

El texto original del D.L. 824 carecía de elementos que restringieran la aplicación del artículo 17 N°8 letra b), considerando solo la excepción de estar registrado como activo inmovilizado de empresas que estén obligados a declarar renta efectiva en la Primera Categoría.

La manera simple y visible de aprovechar el beneficio tributario era para los siguientes contribuyentes:

- Personas naturales,
- Personas naturales que teniendo rentas que tributaran bajo renta efectiva, enajenaran inmuebles del patrimonio personal, o
- Personas jurídicas, que declaran IDPC bajo renta presunta.

Sin embargo, por medio de distintos mecanismos de planificación tributaria los contribuyentes se podían beneficiar de la franquicia. El SII mediante distinta jurisprudencia se ha pronunciado a favor de distintas situaciones y operaciones, lo que permite que los contribuyentes se beneficien. A continuación, se mencionan algunas situaciones de planificación de los contribuyentes:

- El oficio N°522 emitido el 13 de diciembre de 1998, plantea que una sociedad se divide y nace una empresa dedicada al rubro inmobiliario, obteniendo rentas de arrendamiento por dichos inmuebles.

Que dicha empresa posee ingresos que le permitían acogerse a la tributación en base a renta presunta, por consiguiente, no estaba obligada a llevar contabilidad y pretendía enajenar dichos inmuebles.

A lo anterior, el SII resuelve que, en la medida que no se transgreda la norma de habitualidad, el mayor valor, queda calificado como ingreso no constitutivo de renta

- El oficio N°5221 emitido el 14 de octubre de 2003, plantea la situación tributaria en la enajenación de un bien raíz no agrícola efectuado por una sociedad de personas, que nace de la división de una sociedad anónima, de giro inmobiliario, la cual, dados los ingresos provenientes de su giro, por concepto de arriendo de inmuebles, son inferiores al 11% del avalúo fiscal. Cumple con los requisitos para acogerse a la tributación en base a renta presunta, y por consiguiente no determinar renta en base a contabilidad completa.
Como conclusión al caso, el SII indica que el mayor valor obtenido en la enajenación no constituirá renta, siempre que la sociedad no se vea afectada por la habitualidad.

Queda evidenciado que los contribuyentes se beneficiaban de lo establecido en el artículo 17 número 8, por medio de la realización de diversas planificaciones legales, las cuales eran consultadas al SII, quien no podía hacer más que evaluar los elementos entregados y por consiguiente validarlas.

Uno de los puntos en el mensaje compartido por el Presidente de la República por el que inicia el proyecto de Ley, que como resultado deriva en la Ley N°20.630, es

el perfeccionamiento al sistema tributario; eliminando las exenciones injustificadas y cerrando diversos vacíos legales que permitan el arbitraje tributario.

Considerando lo anterior, podemos inferir que se quiere corregir ciertas desviaciones que permitía el antiguo artículo 17 número 8, instaurando nuevos límites y acotando el ámbito de aplicación de la norma estableciendo claramente los contribuyentes que pueden acogerse al beneficio con una serie de condiciones para poder hacerlo.

Una de las modificaciones incorpora el siguiente texto “**efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales**” donde se comienza a acotar el universo de contribuyentes que pueden acogerse al beneficio, otorgando mayor énfasis a las personas naturales, no excluyendo del todo a las personas jurídicas.

Esta restricción demuestra que en la práctica era común que los contribuyentes que deseaban enajenar bienes raíces sin tributar por el mayor valor generado, utilizaban la figura de reorganización de sus sociedades, dividiendo la o las empresas propietarias de los inmuebles que se deseaban enajenar para aislar el activo en una nueva sociedad, a la cual le atribuían el régimen de renta presunta, cumpliendo de este modo con los requisitos que establecía la ley al momento de enajenar los bienes raíces, vale decir, una enajenación de un bien raíz que **no** forma parte del activo de una empresa que tributa bajo renta efectiva.

- El oficio N°1.840 publicado el día 23 de junio de 2016, resuelve la consulta de una Corporación Educacional de Derecho Privado que para ampliar su

proyecto educacional quiere enajenar un inmueble, de manera no habitual y a un tercero independiente. Por lo anterior, necesita la confirmación del criterio establecido en oficios emitidos anterior a la publicación de la Ley 20.630, que señalan que “no constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18 de la LIR.”.

El SII considerando las modificaciones establecidas al artículo 17N° letra b) analiza la situación bajo la norma vigente, concluyendo lo siguiente;

“La enajenación de un bien inmueble efectuado por una Corporación sin fines de lucro, constituida de acuerdo con las normas del título XXXIII del Código Civil no podrá considerarse un Ingreso No constitutivo de Renta, al no tratarse de una persona natural o una sociedad de personas constituida únicamente por personas naturales, por consiguiente, dicha operación estaría comprendida dentro del concepto de renta, afecta a la tributación del impuesto de primera categoría, establecido en el N°5, del artículo 20°, de la LIR.”

En la interpretación emanada del SII, es estricto en considerar solo la estructura del contribuyente para establecer si era ingreso no constitutivo de renta o tributaba bajo régimen general, no considerando habitualidad, lo que anteriormente se establecía.

Por consiguiente, toma real importancia la estructura jurídica del contribuyente, y se comienza el camino para que el beneficio sea considerado solo para las personas naturales.

Luego de efectuado varios cambios en la legislación, y los diferentes pronunciamientos del SII, el ejecutivo nuevamente decide generar reformas más profundas al sistema tributario, lo cual deriva en la Ley N° 20.780 con su posterior simplificación la Ley N°20.899.

Específicamente, en su mensaje refleja que considera importante introducir una serie de perfeccionamientos en el ámbito de la ganancia de capital, enumerando las diferentes situaciones y señalando que solo quedaría exenta la ganancia de capital de la venta de la vivienda propia con una serie de requisitos que la misma ley señala.

Junto con lo anterior, se deroga el artículo 18 que complementaba el antiguo artículo 17.

- El oficio N°3492 emitido el 01 de enero de 2000, plantea la situación tributaria del mayor valor generado en la enajenación de un inmueble realizada por un empresario individual que poseía en su actividad comercial realizada como tal, un inmueble el cual desafectó de su patrimonio comercial y lo dejó en su patrimonio personal previo a la enajenación.

Frente a esto el SII, indica que teniendo presente que el inmueble enajenado no se encontraba en la contabilidad de la empresa individual, el mayor valor, queda calificado como ingreso no constitutivo de renta

Finalmente, con la reciente publicación de la Ley 21.210 los cambios establecidos en el artículo 17 N°8 dan cuenta de que la intención del poder ejecutivo y legislador

fue acotar la aplicación del beneficio a las personas naturales, manteniendo lo establecido en el enunciado del numeral 8.

Una vez consideradas las múltiples modificaciones a la Ley, las que han mutado para restringir el beneficio a las personas naturales, analizaremos la situación de la jurisprudencia administrativa emitida por el SII, específicamente de acuerdo a la interpretación más estricta que le ha dado a algunas situaciones, y los cambios de criterio que ha establecido en diferentes pronunciamientos.

- El SII, a través del oficio N° 2545 emitido el 4 de diciembre de 2018, planteó la situación de una persona natural que no lleva contabilidad completa y no tiene inicio de actividades como empresa individual, que de manera habitual realiza operaciones de compra y venta de inmueble. Se concluye que no le correspondía aplicar la tributación del artículo 17 N°8 letra b), por cuanto el enajenante desarrollaba una actividad generadora de rentas afectas a IDPC. Posteriormente a través del oficio N°1025 de fecha 12 de abril de 2019, considerando las modificaciones efectuadas y la derogación del artículo 18, la habitualidad no debería ser un elemento a considerar para determinar la tributación a aplicar en la enajenación del inmueble. Finalmente, el SII concluyó que;

“La enajenación de inmuebles, efectuada por una persona natural, se afectará con la tributación establecida en la letra b) del N°8 del artículo 17 de la LIR, siempre que el inmueble sea parte de su patrimonio personal, pues sólo si el inmueble se encuentra incluido en la contabilidad de su empresa

individual, quedará impedido de aplicar dicha norma por la exclusión efectuada por el inciso tercero del referido N°8 del artículo 17 de la LIR.”

Con el cambio de criterio que ha establecido el SII mediante la interpretación del último oficio, se puede determinar, que con las últimas modificaciones realizadas, lo importante siempre será que la enajenación se efectúe sobre bienes inmuebles que formen parte del patrimonio de personas naturales.

Por otra parte, mediante el oficio N°473 del 05 de marzo de 2018, tendió a interpretar en forma más estricta la norma respecto de los requisitos para poder acogerse al beneficio establecido en la letra b) del número 8 del artículo 17 de la LIR.

- El oficio N°473, estableció la situación de una persona natural que no está obligada a determinar su renta con contabilidad completa y no siendo un empresario individual, pero que obtiene rentas del mercado de capitales, e intereses por los cuales ha pagado el IDPC.

Esta persona enajenará un inmueble, en el mismo ejercicio que obtuvo los intereses por los cuales pagó el IDPC.

Frente a esta situación, el SII, respondió indicando que, considerando que el consultante percibe intereses afectos a IDPC en el ejercicio comercial en que pretende efectuar la enajenación del inmueble, deberá gravar el mayor valor obtenido en la referida enajenación de acuerdo a las reglas generales, esto es, con IDPC e IGC o IA, según corresponda, no resultando aplicable lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N°8 del artículo 17 de la LIR.

Cabe recalcar que el número 8 del artículo 17 de la LIR, sobre el cual resuelve el SII en el mencionado oficio, solo establece que, no constituye renta, las cantidades obtenidas por personas naturales, siempre que no se originen en la enajenación de bienes asignados a su empresa individual,

Por lo que podemos observar, el SII intentó restringir el acceso al beneficio establecido en la misma ley, a través de una interpretación muy restrictiva y fuera de los márgenes establecidos en la propia Ley.

No obstante lo anterior, el mismo SII, posteriormente por medio de otros oficios y frente a una situación similar, resuelve de una manera distinta.

- El oficio N°528, emitido el día 19 de marzo de 2018 genera una respuesta a la situación planteada por un empresario individual, acogido al régimen de la letra a) del artículo 14, respecto a la aplicación del beneficio del artículo 17 N°8 letra b) en la enajenación de un inmueble de uso personal.

Se plantea que el empresario individual mantiene un almacén, y un inmueble en el que actualmente vive, y que podría aplicar la franquicia dado que se entiende que el patrimonio de la empresa individual corresponde a un patrimonio de afectación completamente distinto al del propietario persona natural.

El SII en su análisis explica la nueva normativa, recalcando que se aplica a enajenantes personas naturales considerando los requisitos establecidos en la propia ley, y que la norma indica que los inmuebles de uso familiar, que no

son para el giro de la empresa individual, deben excluirse de la contabilidad de esta.

En conclusión, el SII indica que si aplicaría el beneficio al considerar el mayor valor en la enajenación del inmueble como un ingreso no constitutivo de renta, ya que trata de un bien raíz que integra el patrimonio personal del empresario individual. Este último oficio, constituye abiertamente un cambio de interpretación del SII, el cual se apega más al espíritu de la norma vigente a esa fecha.

- Adicionalmente, en el oficio N°1377, de fecha 16 de mayo de 2019, se plantea la situación de un contribuyente que tiene inicio de actividades como empresa individual, y también mantiene en su patrimonio como personas natural dos bienes raíces no agrícolas, los cuales pretende enajenar, y la propiedad de acciones de sociedades anónimas extranjeras, por las cuales percibe dividendo. El SII concluye que ; *“Si la persona natural recibe en su patrimonio personal dividendos desde una sociedad anónima extranjera, afectos a IDPC y a IGC, no determinaría IDPC sobre renta efectiva si las acciones de la sociedad extranjera no están asignadas ni integran el activo de su empresa individual sujeta a contabilidad completa o simplificada.”* Por lo anterior, el contribuyente al enajenar su bien inmueble podría optar por la franquicia establecida en el artículo 17 N°8 letra b).

Considerando el último oficio, el SII establece mediante su interpretación, que a pesar de obtener rentas afectas a IDPC el contribuyente, al ser persona natural, igualmente podría optar al beneficio de considerar e mayor valor ingreso no renta.

Siguiendo el análisis precedente, encontramos oficios en los que el SII, interpretó que si una persona natural que no poseía inicio de actividades como empresario individual o una comunidad hereditaria, reciben en el mismo ejercicio que enajenan un bien raíz, rentas sobre las cuales debe determinar y pagar Impuesto de Primera Categoría sobre renta efectiva, entonces el mayor valor generado en la enajenación del inmueble deberá tributar en base a régimen general, no pudiendo acogerse a lo establecido en el artículo 17 número 8 letra b) de la LIR.

- El oficio N°3137 del 30 de diciembre de 2019, en el cual se establece que una comunidad hereditaria compuesta solo por personas naturales, recibe bienes raíces agrícolas por los cuales el causante tributaba con IDPC bajo régimen de renta presunta.

La comunidad hereditaria enajenará parte de estos inmuebles, por lo que desea conocer si se podrán acoger a lo establecido en el artículo 17 N°8 letra b) según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014, entre otras consultas. A lo anterior el SII resuelve que, si en el ejercicio en que se enajenarán los inmuebles, el patrimonio indiviso de la comunidad, no generará rentas que deban declarar el DPC en base a renta efectiva, se podrán acoger a dicho beneficio.

Con las últimas modificaciones el legislador y el SII, a través de los diferentes pronunciamientos, han delimitado cada vez la aplicación del beneficio de la

normativa tributaria respecto al reconocimiento del ingreso no renta para personas naturales, excluyendo paulatinamente a otros contribuyentes.

No obstante, la norma general de aplicación a la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes inmuebles estaría cubierta por la LIR, y en algunas situaciones por los oficios expuestos, aquellas situaciones que tengan algún elemento diferente a evaluar, pueden ser analizadas bajo la NGA.

El SII hace algunos años se ha encargado de emitir un Catálogo de esquemas tributarios con los cuales los contribuyentes pueden analizar diferentes casos en los que las operaciones podrían ser calificadas como elusivas. Dentro de las publicaciones se pueden encontrar situaciones como las siguientes:

- Reorganización de empresas para traspasar propiedad de un bien inmueble a persona natural
- Reestructuración para generar un ingreso no renta producto de la venta de un bien inmueble
- Reorganización empresarial realizada con objeto de evitar impuesto al mayor valor por venta de inmuebles

b. Conclusiones

Considerando los diferentes textos expuestos que dieron comienzo a las modificaciones de la normativa tributaria, se ha podido rescatar que en cada nueva publicación las restricciones y condiciones para que los diferentes contribuyentes, personas naturales y jurídicas, pudieran optar al beneficios establecidos en el artículo 17 N°8 letra b) iban en aumento, y con las últimas dos reformas publicadas, Ley 20.899 y la Ley 21.210, queda en evidencia que la intención ha sido acotar su aplicación estrictamente a las personas naturales, haciendo énfasis, no solo en la letra b) sino que ya desde el enunciado del numeral 8 se establece que su aplicación es únicamente a ese tipo de contribuyente, no dando cabida a otra posibilidad.

Junto con lo anterior, las distintas interpretaciones entregadas por el Servicio de Impuestos Internos incorporaban condiciones adicionales para que las empresas pudieran optar al beneficio establecido en la Ley, lo que se ratifica posteriormente con las modificaciones en las diferentes leyes publicadas.

Concordante con lo anterior, es que queda evidenciado que la aplicación del beneficio quedó acotado a las personas naturales cuando enajenan los inmuebles directamente mantenidos en su patrimonio personal y no del patrimonio comercial cuando utilizan la figura del Empresario Individual, independiente que en dicho empresario individual determinen rentas en base a presunciones.

En términos generales, podemos indicar que los dos subtemas expuestos, a saber, la aplicación de la nueva normativa establecida ha restringido su aplicación estrictamente a personas naturales y que el SII a través de su Jurisprudencia

Administrativa ha ido restringiendo la aplicación de las normas establecidas en el Art. 17 N°8 letra b) de la LIR, de tal manera que, su aplicación tendería a normas generales, se cumplirían de acuerdo a lo indicado y analizado en la presente investigación, cuestión que además podemos evidenciar en la reciente Reforma Tributaria publicada el 24 de febrero de 2020

BIBLIOGRAFÍA

- **Leyes**
 - Decreto Ley, N° 824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27 de diciembre de 1974.
 - Ley 20630, Perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional. Publicada en Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012.
 - Ley 20780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e instruye ajustes en el sistema tributario. Publicada en Diario Oficial el día 29 de septiembre de 2014.
 - Ley 21.210. Moderniza la legislación tributaria. Publicada en Diario Oficial el día 24 de febrero de 2020
 - Decreto con Fuerza de Ley N°7, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecúa disposiciones legales que señala. De fecha 30 de abril de 1980.

- **Documentos públicos**
 - Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°5221 de 14 de octubre de 2013. Situación tributaria de enajenación de bien raíz no agrícola efectuado por una sociedad de personas.
 - Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1840 de 23 de junio de 2016. Solicita ratificación de criterio de calificación de ingreso no renta
 - Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°2545 de 4 de diciembre de 2018.

Impuesto aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces en el caso que indica.

- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°473 de 05 de marzo de 2018.
Persona natural no obligada a llevar contabilidad completa y que obtiene rentas del mercado de capitales.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°528 de 19 de marzo 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.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1025 de 10 de abril de 2019.
Aplicación del régimen contemplado en la letra b), del N°8 del artículo 17 de la LIR.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1377 de 16 de mayo de 2019
Efectos tributarios de la venta de bienes raíces no agrícolas y de los dividendos de acciones de sociedades anónimas extranjeras, pertenecientes a un empresario individual, cuando mantiene estos bienes en su patrimonio personal.
- Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°3137 de 30 de diciembre de 2019.
Sucesión hereditaria mantiene inmuebles que perciben rentas afectas a IDPC, y pretende enajenar algunos.
- Servicio de Impuestos Internos. Circular N°44 de 12 de julio de 2016.
Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°20.780 y 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.

- Servicio de Impuestos Internos. Catálogo de esquemas tributarios 2017
- Servicio de Impuestos Internos. Catálogo de esquemas tributarios 2018.
- Servicio de Impuestos Internos. Catálogo de esquemas tributarios 2019.
- Mensaje. Fecha 02 de agosto, 2012. Mensaje en Sesión 65. Legislatura 360.