



Universidad del Bio-Bío
Facultad de Ciencias Empresariales
Escuela de Contador Público y Auditor

**ANÁLISIS DE LA CARGA TRIBUTARIA POR EL MAYOR VALOR
ADQUIRIDO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES APEGADO
A LAS MODIFICACIONES DE LA LEY N° 20.780 Y LEY N° 20.899, en
Chile.**

**Memoria de título para optar al grado académico de
Licenciado en Contabilidad y Auditoría**

Autores

Diego Ignacio Salinas Iribarra
Daniela Patricia Vásquez Salvo

Docente Guía

Héctor Hugo Rojas Moreno

Chillán, Enero 2019

La presente memoria está dedicada a nuestras familias por haber sido nuestro apoyo a lo largo de toda nuestra carrera universitaria y a lo largo de nuestras vidas. A todas las personas especiales que me acompañaron en esta etapa, aportando a mi formación tanto profesional y como ser humano.

Agradecimientos

A nuestras familias, por habernos dado la oportunidad de formarnos profesionalmente y haber sido nuestro apoyo durante todo este tiempo.

De manera especial a nuestro tutor de tesis, por habernos guiado, no solo en la elaboración de este trabajo de titulación, sino a lo largo de nuestra carrera universitaria y habernos brindado el apoyo para desarrollarnos profesionalmente y seguir cultivando nuestros valores.

A la Universidad, por habernos brindado tantas oportunidades y enriquecernos en conocimiento.

Índice

RESUMEN	6
CAPITULO I: ANTECEDENTES GENERALES.....	8
1.1 Problema de Investigación	9
1.2 Justificación	10
1.3 Objetivos de la Investigación	11
1.3.1 Objetivo General	12
1.3.2 Objetivos Específicos	12
CAPITULO II: MARCO TEORICO	12
2.1 Impuesto	13
2.1.1 Impuesto Global Complementario	13
2.1.2 Impuesto Adicional	14
2.2 Enajenación	14
2.3 Personas Naturales.....	14
2.4 Personas Jurídica	15
2.5 Sociedad Conyugal.....	15
2.6 Asignación por Causa de Muerte	15
2.7 Mayor Valor Obtenido por Enajenación de Bienes Raíces	15
2.8 Ingreso No Constitutivo de Renta	16
2.9 Decreto con Fuerza de Ley nº 2.....	16
2.10 Herencia.....	16
2.11 Domicilio	17
2.12 Contribuyente	17
2.13 Abreviaturas	17
III METODOLOGIA	18
3.1 Tipo de Hipótesis.....	18
3.2 Diseño de la investigación.....	19
3.3 Método de la investigación.....	19
CAPITULO IV: TRIBUTACION DEL MAYOR VALOR ANTES Y DESPUES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DEL 2014.....	19
4.1 Tributación del mayor valor hasta el 31.12.2016.....	20
4.2 Tributación del mayor valor desde el 01.01.2017	24

4.2.1 Regla general de tributación	27
4.2.2 Monto Límite de Mayor Valor considerado INR	27
4.2.3 Norma transitoria de valorización del costo	33
4.2.4 Compensación de Pérdidas y Ganancias	35
CAPITULO V NORMAS TRIBUTARIAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAICES	36
5.1 Bienes raíces adquiridos antes del 1° de enero de 2004	36
5.2 Adjudicación de Bienes en Herencia.....	37
5.2.1 Crédito por impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley n° 16.271	38
5.3 Adjudicación Liquidación o Disolución de Empresas o Sociedad que termina Giro	40
5.4 Adjudicación Liquidación Comunidad por Disolución de Sociedad Conyugal.....	42
5.5 Adjudicación de Bienes Situados en el Extranjero.....	43
5.6 Artículo 15 D.F.L. 2 de 1959	44
CAPITULO VI DETERMINACIÓN DEL MAYOR VALOR	46
6.1 Bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003.....	47
6.2 Bienes adquiridos a partir del 1 de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014	47
6.2.1 Valor inicial de adquisición, más los desembolsos incurridos en las mejoras	48
6.2.2 Avalúo Fiscal del Bien Raíz Respectivo al 1° de enero de 2017.....	50
6.2.3 Valor de Mercado	51
6.3 Bienes adquiridos a partir del 29 de septiembre de 2014 en adelante, que se enajenan a partir del 1° de enero de 2017	51
CAPITULO VII ANALISIS DE CASOS PRACTICOS.....	52
7.1 Comparación de Tributación antes y después de la Reforma.....	52
7.2 Norma Transitoria sobre Costo Tributario a deducir sobre el Mayor Valor	58
7.2.1 Valor Inicial de Adquisición más desembolsos en mejoras	58
7.2.2 Avalúo Fiscal.....	60
7.2.3 Valor de Mercado	61
7.3 Alternativas de Tributación	63
7.3.1 Impuesto Global Complementario	65
7.3.2 Reliquidación de IGC cuando se tributa en base a renta devengada	65
7.4 Enajenación de Bien Raíz adquirido por Donación.....	68
7.5 Enajenación de Bien Raíz Adquirido en Disolución de Sociedad Conyugal	72
7.6 DFL 2.....	78
CAPITULO VIII CONCLUSIONES	83

CAPITULO IX BIBLIOGRAFIA.....87

RESUMEN

El propósito de esta memoria es analizar los efectos tributarios al momento de obtener un mayor valor por la enajenación de bienes raíces, o derechos o cuotas sobre ellos, abordando los efectos tributarios antes y después de la reforma tributaria, que conllevó a la dictación de las leyes 20.780 y 20.899, vigente desde el 01 de enero de 2017, las cuales introdujeron diversas modificaciones sobre esta materia.

La presente tesis aborda de forma descriptiva, variadas situaciones relevantes a la hora de enajenar un bien raíz y sus efectos en la tributación, como por ejemplo el enajenar un bien raíz adquirido antes del año 2004, el cual quedaría afecto a las normas vigentes anteriormente a la reforma, o también como influye en el mayor valor, el solo hecho que el bien raíz a enajenar haya sido adquirido mediante sucesión por causa de muerte, entre otras situaciones.

Además de las múltiples alternativas de tributación incorporadas con la reforma tributaria, las que toman gran importancia, ya que a partir del 01 de enero de 2017, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes, por norma general ya no será considerado ingreso no constitutivo de renta, ya que la norma solo establece una exención de este concepto por un tope de 8.000 UF, para cada persona natural a lo largo de su vida, por lo tanto al exceder el tope, deberán tributar con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda. Para lo cual la reforma tributaria incorporó opciones de costo al momento de determinar el mayor valor y opciones de tributación al momento de determinar el impuesto a pagar. Opciones que mediante el desarrollo de casos prácticos se busca demostrar la gran relevancia de las modificaciones para las personas naturales, además de la importancia del presente estudio, que busca contribuir al conocimiento en lo que respecta a esta materia.

Abstract

The purpose of this report is to analyze the tax effects at the time of obtaining a higher value for the alienation of real estate, or rights or fees on them, addressing the tax effects before and after the tax reform, which led to the incorporation of the laws 20,780 and 20,899, in force since January 1, 2017, which introduced various modifications on this matter.

This thesis deals descriptively, various relevant situations at the time of alienating a real estate and its effects on taxation, such as alienating a real estate acquired before 2004, which would be affected by the rules in force before the reform, or also as it influences the greater value, the only fact that the real estate to alienate has been acquired through succession due to death, among other situations.

In addition to the multiple taxation alternatives incorporated with the tax reform, which take great importance, since as of January 1, 2017, the highest value obtained in the sale of real estate, or rights or fees in respect of such assets, as a general rule, it will no longer be considered income that does not constitute income, since the regulation only establishes an exemption from this concept for a cap of 8,000 UF, for each natural person throughout its life, therefore exceeding the cap, must be taxed with IGC or AI as appropriate. For which the tax reform incorporated cost options when determining the highest value and tax options when determining the tax payable. Options that through the development of practical cases seeks to demonstrate the great relevance of the modifications for natural persons, in addition to the importance of the present study, which seeks to contribute to the knowledge in regard to this matter.

CAPITULO I: ANTECEDENTES GENERALES

En el transcurso de los últimos años, el sistema de tributación chileno ha sido objeto de una serie de modificaciones legales, por parte de las reformas tributarias, haciendo cada vez más restrictiva la norma, especialmente desde la Ley 20.630 del gobierno del presidente Sebastián Piñera Echeñique, vigente desde el 01 de Enero del 2013 hasta el 31 de diciembre del 2016, la cual comienza a materializar variaciones tributarias afectando tanto a las personas jurídicas como a las personas naturales. En particular, la letra b), número 8 del artículo 17 de la Ley Impuesto a la Renta, ya que antes de la ley antedicha solo había que considerar que el bien no fuera parte de la contabilidad de una empresa, dejando sin efecto la calidad del contribuyente para enajenar el bien. Entonces, desde el año 2013, la calidad del enajenante comenzaba a adquirir valor, delimitando la operación sólo a personas naturales a través de la eliminación de exenciones injustificadas que introdujeron inequidades nocivas tanto para la legitimidad del sistema como para la convivencia social, ya que las cargas tributarias terminaban en variadas ocasiones, focalizadas en sujetos distintos de aquellos a quienes debieron haberse aplicado, según la historia de ley.

Luego, desde el 01 de enero del 2017, comienza a regir la nueva reforma tributaria del gobierno de la ex presidenta Michelle Bachelet, constituida en conjunto por las Leyes n° 20.780 y 20.899, tras, ser aprobadas por el Congreso Nacional y ser publicadas en el diario oficial, el 29 de septiembre del 2014 y 08 de febrero del 2016, respectivamente.

Así mismo, a partir del 2017, la reforma tributaria en cuestión trajo consigo distintas formas de cálculo del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, a elección del contribuyente, que hacen la diferencia al momento de plasmar la carga tributaria.

Ahora bien, aquellas formas de cálculo van de la mano con ciertos requisitos, límites y restricciones, que introdujo la nueva reforma tributaria, para hacer juicio y poder clasificar el mayor valor como un Ingreso No Constitutivo de Renta, ya que las condiciones que se requerían antes eran mínimas.

1.1 Problema de Investigación

A causa de las modificaciones implementadas en la reforma tributaria que entró en vigencia a principios del año 2017, trajo consigo una serie de interrogantes a las cuales se buscará dar respuesta, como por ejemplo ¿Cuál es el efecto de las modificaciones del art 17 n° 8 letra b), en las personas naturales desde la entrada en vigencia de las leyes n° 20.780 y n° 20.899? o como también ¿Cuáles son los beneficios dirigidos a las personas naturales que obtengan mayor valor en la enajenación de bienes raíces?, además de modificaciones en el cálculo del mayor valor, entregando al contribuyente distintas alternativas para determinar el costo del bien raíz, por lo que se genera la interrogante de ¿Cuál es la mejor opción que debe elegir el contribuyente para determinar el costo?. En cuanto a la tributación en general, cada caso es distinto por lo que se buscará dar respuesta a las interrogantes desde variadas situaciones, tomando en consideración los factores que a cada caso compete.

1.2 Justificación

La reforma tributaria implemento modificaciones importantes en cuanto a la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces, afectando principalmente a las personas naturales que anteriormente no tributaban por este concepto como norma general, salvo por dos situaciones específicas la primera sobre enajenación de bienes raíces a un relacionado y la segunda sobre enajenación de bienes raíces a un valor excesivo con respecto al valor corriente. Por lo que comúnmente las personas no están familiarizadas con este concepto.

Con las modificaciones implementadas en la norma, las obligaciones variaron para las personas naturales por lo que ahora hay diversas situaciones por las que se debe pagar tributo en cuanto al mayor valor que obtengan en la enajenación de bienes raíces, esto dependiendo de elementos como por ejemplo la fecha de adquisición del bien raíz y el mayor valor obtenido en la totalidad de las enajenaciones de bienes raíces a lo largo del tiempo, a partir de la entrada en vigencia de las modificaciones.

Además, la ley trae consigo, en los casos que deba tributar, modificaciones en la determinación del costo, otorgando al momento de definir la tributación que pudiera afectar el mayor valor obtenido en la tributación al menos tres opciones para que el contribuyente opte entre aquellas que pudieran entregarle la mejor opción de costo tributario, todo esto dentro del marco legal vigente.

Por lo que todas las modificaciones conllevarán en un futuro cercano a que las personas busquen asesorías o apoyo en profesionales de esta área, los cuales se ven en la necesidad de estudiar la materia, por lo que se dificulta al ser un tema nuevo y por la información insuficiente que existe hasta el día de hoy. Es por este motivo que realizaremos el siguiente estudio con el fin de aportar información relevante para profesionales, estudiantes y/o personas en general que necesiten el material para distintos fines, ya sea al momento de realizar asesorías, brindar apoyo en casos de estudio y/o analizar las diferentes alternativas que entregan las normas tributarias, al momento de tributar el mayor valor obtenido en la enajenación bienes raíces.

Incluso esto puede generar consecuencias de gran relevancia como, por ejemplo, podría significar una posible alza de los valores en la enajenación de un bien raíz debido a que el enajenante tomará en cuenta la carga tributaria que le generará el mayor valor obtenido en dicha enajenación por lo que buscará traspasar la carga tributaria al comprador del respectivo bien para lograr disminuir su desembolso directo para cumplir con el tributo correspondiente.

1.3 Objetivos de la Investigación

1.3.1 Objetivo General

Comparar la forma de tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, a través del análisis de las opciones de tributación incorporadas en la reforma tributaria contenida en las leyes 20.780 del año 2014 y 20.899 del año 2016 en Chile.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Conocer la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces antes de la reforma tributaria del año 2014.
- Conocer las modificaciones sustanciales de la letra b) del n°8 del artículo 17 de la Ley Impuesto a la Renta.
- Definir los elementos para la determinación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces
- Conocer las opciones de costo que inciden en el cálculo del mayor valor en la enajenación de bienes raíces.
- Demostrar la variación de la carga impositiva en lo que respecta a personas naturales, según opciones de tributación en base a casos hipotéticos.
- Conocer normas tributarias específicas relacionadas con la enajenación de bienes raíces.

CAPITULO II: MARCO TEORICO

Es necesario en primera instancia, definir los conceptos a trabajar en la presente investigación, debido a la ambigüedad e interpretación que pueden darse en cualquiera de estos términos según el punto de vista del que se observe. En esta ocasión enfocados en el análisis del

impacto de la reforma tributaria en lo que respecta a la tributación del mayor valor generado por la enajenación de bienes raíces.

2.1 Impuesto

Para comenzar definiremos lo que es el impuesto, el Servicio de Impuestos Internos define este concepto, como “Pagos obligatorios de dinero que exige el Estado a los individuos y empresas que no están sujetos a una contraprestación directa, con el fin de financiar los gastos propios de la administración del Estado y la provisión de bienes y servicios de carácter público”. En la mayoría de las legislaciones los impuestos tienen como principio que quienes más tienen, deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio de la libertad.

En palabras simples la importancia de los impuestos recae en que sin ellos el país no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar, por ejemplo, la construcción de vías públicas, puertos, hospitales, etc. y prestar servicios públicos a la sociedad como educación, salud, defensa, entre otros. En el actual sistema tributario chileno, los impuestos que trataremos en la presente investigación se encuentran estipulados en la Ley n° 20.780 y la Ley n° 20.899 vigentes a partir del año 2017.

2.1.1 Impuesto Global Complementario

Las personas naturales residentes o domiciliadas en Chile se encuentran sujetas a este impuesto sobre ingresos de cualquier origen, ya sea proveniente desde dentro del país o fuera de él, establecido en el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta. Determinando la base imponible en conformidad del párrafo 2 del título III sobre Impuesto Global Complementario, la que se verá afectada con este impuesto progresivo, es decir, que, a mayor ingreso, mayor será el porcentaje de tributo al que quedará afecto, la norma contempla una exención para los ingresos que no superen las 13,5 unidades tributarias anuales. Cabe señalar que este impuesto es de carácter anual y personal, por lo que se considerarán todos los ingresos percibidos o

devengados durante el año comercial y pudiendo deducir los impuestos de primera y segunda categoría pagados durante el mismo año comercial entre otras deducciones que estipule la Ley.

2.1.2 Impuesto Adicional

Este impuesto afecta a las personas naturales o jurídicas que no posean residencia o domicilio en Chile y que perciban ingresos de fuente chilena, es decir, que provengan por el hecho de desarrollar actividades o provenientes de bienes situados en el país. Este impuesto es de carácter anual y posee una tasa general del 35%, pero la norma establece ciertas situaciones de disminución de la tasa o exención del impuesto. El impuesto adicional se encuentra en el artículo 58 de la Ley de Impuesto a la Renta.

2.2 Enajenación

La RAE define el concepto de enajenación como, “Vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos”. Entendiéndose como la venta, donación o cesión del derecho o dominio que se tiene sobre un bien o una propiedad. En la realización del presente estudio, se considerará las enajenaciones estipuladas en la Ley de Impuesto a la Renta como venta de bienes raíces la cual se encuentra impresa en el artículo 17 n° 8, letra b) considerando lo siguiente “Enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales”.

2.3 Personas Naturales

En cuanto al término persona natural, para efectos de las normas tributarias el artículo 55 del Código Civil la define como, “todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición”, los cuales están divididos en chilenos y extranjeros.

2.4 Personas Jurídica

El art. 545 del Código Civil define persona jurídica como “una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, así como de ser representada judicial y extrajudicialmente”.

2.5 Sociedad Conyugal

La legislación chilena no define sociedad conyugal como tal, pero se basa en el artículo 135 del Código Civil que señala la sociedad de bienes entre los cónyuges que se adopta por el solo hecho del matrimonio.

2.6 Asignación por Causa de Muerte

El artículo 953 del Código Civil señala que se llaman asignaciones por causa de muerte las que hace la ley, o el testamento de una persona difunta, para suceder en sus bienes.

Con la palabra asignaciones por causa de muerte, ya las haga el hombre o la ley.

2.7 Mayor Valor Obtenido por Enajenación de Bienes Raíces

Dentro de esta investigación se entenderá como mayor valor obtenido por enajenación de bienes raíces, la diferencia entre el precio de venta del bien raíz y el costo de haberlo

adquirido a un valor corregido u otros valores también aceptados como costo, agregadas por la última reforma tributaria, como lo es la tasación.

2.8 Ingreso No Constitutivo de Renta

Uno de los principales puntos a analizar dentro de la investigación son las situaciones en las que el mayor valor obtenido por la enajenación de bienes raíces es considerado como ingreso no constitutivo de renta, por lo que debemos aclarar a que se refiere este concepto. “Se trata de un hecho no gravado y el monto de ese ingreso no se encuentra afecto a ningún impuesto de la Ley de la Renta, ni forma parte de ninguna base imponible de la misma ley, como tampoco se le considera para efectos de la progresión del Impuesto Global”, así lo define el Servicio de Impuestos Internos. Los hechos que den origen a ingresos no constitutivos de renta, se encuentran detallados principalmente en el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta.

2.9 Decreto con Fuerza de Ley nº 2

Es un beneficio tributario creado el 31 de julio de 1959 a las viviendas que no superen los 140 metros cuadrados. Fue creado con la finalidad de impulsar la construcción de inmuebles para la clase media, la cual otorga beneficios que se relacionan principalmente con los impuestos a la renta, impuestos territoriales e impuestos de herencia y donaciones. Por lo que las viviendas que cumplan los requisitos estipulados en el presente decreto, podrán hacer uso de los distintos beneficios como por ejemplo la rebaja del 50% al arancel del Conservador de Bienes Raíces, así como también la exención del impuesto a la herencia o donaciones, entre otros beneficios que se contemplan en el Decreto con Fuerza de Ley N°2.

2.10 Herencia

El artículo 954 del Código Civil define herencia como las asignaciones a título universal, siendo el asignatario llamado heredero.

2.11 Domicilio

El artículo 59 del Código Civil define domicilio consistente en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Se divide en político y civil.

2.12 Contribuyente

El Servicio de Impuestos Internos define contribuyente como las personas naturales y jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

2.13 Abreviaturas

LIR	: Ley sobre Impuesto a la Renta
DFL	: Decreto Fuerza de Ley
ART.	: Artículo
INC.	: Inciso
IGC	: Impuesto Global Complementario
IA	: Impuesto Adicional
IDPC	: Impuesto de Primera Categoría
IUS	: Impuesto Único Sustitutivo
INR	: Ingreso no Renta
REX	: Rentas Exentas
SII	: Servicio de Impuestos Internos
SP	: Sociedad de Personas
SA	: Sociedad Anónima
Res. Ex	: Resolución Exenta
IPC	: Índice de Precios al Consumidor

UF : Unidad de Fomento

III METODOLOGIA

3.1 Tipo de Hipótesis

La investigación es fundamentalmente descriptiva – comparativa, puesto que:

- Describe aspectos de la norma legal modificada con la reforma Tributaria en relación a la tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile , o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, así como también otras que dicen relación con el tema planteado.
- Se comparará a través de un estudio de casos la diferencia en la tributación y tratamiento del mayor valor obtenido por personas naturales en distintas situaciones, además de las diferencias con el tratamiento antes de la reforma.

3.2 Diseño de la investigación

El diseño de la investigación, es no experimental de corte transversal, ya que se describirán y compararán los efectos de las normas modificadas que permitan visualizar los aspectos más relevantes y elementos de carácter sustantivo para establecer elementos comparativos entre la nueva tributación del mayor valor y la vigente anteriormente a la reforma, respecto al tema planteado

3.3 Método de la investigación

En esta investigación, principalmente se usará el estudio de la solución del supuesto propuesto, mediante el método científico, a través de la aplicación al caso planteado. A su vez será comparativo, ya que cotejan diversas regulaciones que se pueden aplicar y por último será cuantitativo, pues se logrará observar cual es la optimización en carga tributaria del contribuyente, si opta por una u otra opción.

CAPITULO IV: TRIBUTACION DEL MAYOR VALOR ANTES Y DESPUES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DEL 2014

4.1 Tributación del mayor valor hasta el 31.12.2016

Antes de entrar en detalle a lo que se refiere la reforma tributaria en cuanto a la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes, debemos conocer la tributación antes de dicha reforma, la cual se encontraba establecida en la ley n° 20.630 a través de las letras b) e i), n° 8 del art. 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, haciendo referencia a lo que respecta el objeto de nuestra investigación, por lo que se citan dichos artículos:

Art 17 n°8.- El mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en las siguientes operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18:

“b) Enajenación de bienes raíces situados en Chile, efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa. Tampoco se aplicará lo dispuesto en esta letra, cuando la sociedad de personas haya estado obligada, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas en la forma señalada, o bien, resulte de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas en la forma señalada, en el ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación o en el inmediatamente anterior a ésta. En este último caso, la sociedad resultante de la división podrá acogerse a lo dispuesto en esta letra, siempre que haya estado acogida a lo menos durante un año calendario a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, excepto cuando 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.”

“i) Enajenación de derechos o cuotas respecto de bienes raíces poseídos en comunidad por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, excepto aquellos que formen parte del activo de empresas que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según

contabilidad completa. Tampoco se aplicará lo dispuesto en esta letra, cuando la sociedad de personas haya estado obligada, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas en la forma señalada o bien, resulte de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas en la forma señalada, en el ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación o en el inmediatamente anterior a ésta. En este último caso, la sociedad resultante de la división podrá acogerse a lo dispuesto en esta letra, siempre que haya estado acogida a lo menos durante un año calendario a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, excepto cuando 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."

En definitiva, para que el mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz, derechos o cuotas sobre el mismo, se califique como un ingreso no constitutivo de renta, es decir, que la utilidad generada no se grave con tributo alguno tenía que cumplir los siguientes requisitos con carácter de copulativos, según la reforma tributaria vigente hasta el 31 de diciembre del 2016.

1) Que el bien raíz esté situado en Chile:

El bien raíz a enajenar tiene que estar situado en territorio Chileno puesto que si no lo estuviese no se estaría cumpliendo con el requisito e inmediatamente la operación quedaría lejana a clasificarse como un ingreso no constitutivo de renta.

2) Que el enajenante sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile:

La norma trajo consigo una reducción en cuanto a los tipos de contribuyentes que podían realizar la operación, pudiendo ser realizada sólo por personas naturales o sociedades formadas exclusivamente por personas naturales, excluyendo del beneficio tributario a toda persona jurídica que tuviere el ánimo de enajenar un bien raíz y no tributar por la utilidad generada.

3) Que el bien no forme parte de la contabilidad de una empresa que declare o haya declarado renta efectiva en Primera Categoría el año anterior al de la enajenación:

Si el enajenante tiene la calidad de persona natural, tiene que haber declarado su utilidad, en el año de la enajenación, en base a uno de los siguientes regímenes, sin importar al adoptado el año inmediatamente anterior al de la enajenación.

- Renta presunta,
- Renta efectiva por contabilidad simplificada o, por
- Renta efectiva según contrato.

Por otra parte, cuando la enajenación la efectúan sociedades constituidas sólo por personas naturales, estas tienen que permanecer a uno de los regímenes expuestos en el año de la enajenación y en el anterior a este.

4) Que el bien no provenga de una división de sociedades que debían declarar rentas efectivas en el ejercicio de la enajenación:

Si la enajenación se efectuase por una sociedad resultante de una división, esta debe permanecer a uno de los regímenes expuestos en el año de la enajenación y en el anterior a este, salvo cuando exista una promesa de venta o arriendo con opción de compra sobre el bien, caso en que deberá acogerse dos años calendarios a uno de dichos regímenes.

5) Que no exista habitualidad en este tipo de operaciones:

La habitualidad en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos, conforme a lo que disponía el inciso primero del artículo 18 de la LIR, establecía que, si tales enajenaciones representaban el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el enajenante, el mayor valor se encontraba afecto al régimen general de tributación. No obstante, la operación se considera habitual, según la circular n° 158 de 1976

del SII, cuando la adquisición y/o enajenación de bienes raíces sea la actividad principal o aparezca como uno de los objetos del pacto social del vendedor. Sin embargo, al no concurrir las circunstancias mencionadas se deben analizar ciertos factores para determinar la habitualidad, como por ejemplo:

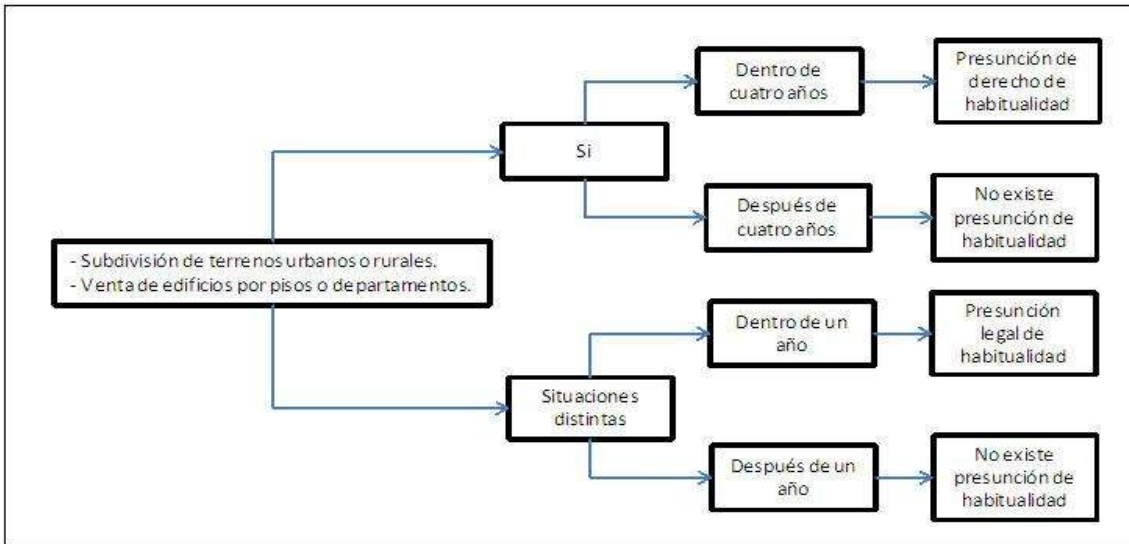
- Si se producen compras y ventas de bienes raíces en un mismo ejercicio comercial,
- Lapso de tiempo que ha mediado entre la fecha de venta de los bienes y la fecha de su adquisición,
- La necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para adquirir tales bienes y,
- El número de operaciones de compra y ventas realizadas en cada ejercicio comercial.

El artículo 18 de LIR, en su inciso tercero establece una presunción de derecho bajo la condición que la enajenación se efectuase dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición y/o construcción, en:

- Los casos de subdivisión de terrenos urbanos
- La venta de edificios por pisos o departamentos.

Además, el mismo inciso del art 18 establecía también una presunción legal que aplica cuando entre la adquisición o construcción del bien y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año, en todos los casos distintos a los de presunción de derecho.

Presunción de Habitualidad



Fuente: CET UCHILE

6) Que no exista relación con el adquirente.

Las normas de relación del inciso cuarto del n°8 del art. 17 de la LIR, se aplican cuando la enajenación se realiza a la empresa o sociedad respectiva o en la que se tenga interés, por las siguientes personas:

- Los socios de sociedades de personas,
- Los accionistas de sociedades anónimas cerradas, o
- Los accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones.

José Yáñez (2013) afirma: Es importante resaltar que la relación en comentario, solo es aplicable entre los propietarios y las respectivas sociedades, en ese sentido, y no entre dichas sociedades y sus propietarios.

4.2 Tributación del mayor valor desde el 01.01.2017

En cuanto al concepto de mayor valor en la enajenación de bienes raíces, las leyes que rigen la tributación en Chile, contemplan excepciones tales como la del art. 15 DFL 2 de 1959, estipulando que las rentas producidas por viviendas económicas se encuentran exentas de impuestos de categoría de la LIR y tampoco deben ser consideradas para efectos de IGC o IA (la que se detallará más adelante).

La principal excepción que contempla la LIR, en base al objeto de estudio, trata de la letra b), n°8 del art 17 sobre la calificación del mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces como un ingreso constitutivo de renta, en la cual se ven afectados por estas modificaciones tanto contribuyentes con personalidad jurídica, como también las personas naturales, las cuales con las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016, como regla general no tributaban, sólo lo hacían en casos especiales, a diferencia con la ley vigente actualmente donde se incorporó un tope para el monto en que se podrá declarar el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, como ingreso no constitutivo de renta, además de otros cambios que se describirán a continuación.

La letra b), n° 8 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, estipula lo siguiente:

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

Se aplicarán, en cuanto sea procedente, las reglas señaladas en la letra a) de este número, con excepción de lo dispuesto en su numeral vi). Sin perjuicio de lo anterior, en este caso formará parte del valor de adquisición, los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la mejora y el mes anterior a la enajenación, efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

No obstante, lo indicado, no constituirá renta el mayor valor que se determine en los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales y en la venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca transcurridos cuatro años desde la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos no constituirá renta el mayor valor que se determine cuando entre la fecha de adquisición y enajenación transcurra un plazo no inferior a un año. En el caso que la convención que da origen a la enajenación se celebre en cumplimiento de cualquier acto o contrato que tenga por objeto suscribir el contrato que sirva de título para enajenar el inmueble respectivo, el plazo señalado se computará desde la fecha de celebración de dicho acto o contrato. Lo dispuesto en el presente párrafo también se aplicará respecto las bodegas y/o estacionamientos, cuando éstos se incluyan en la enajenación de departamentos.

Con todo, en los casos señalados no constituirá renta, sólo aquella parte del mayor valor que no exceda, independiente del número de enajenaciones realizadas, del número de bienes raíces de propiedad del contribuyente, y con los requisitos antes señalados, la suma total equivalente a 8.000 unidades de fomento. Para el cómputo del valor de ésta se utilizará el que tenga al término del ejercicio en que tuvo lugar la enajenación respectiva. El Servicio mantendrá a disposición de los contribuyentes los antecedentes de que disponga sobre las enajenaciones que realicen para efectos de computar el límite señalado.

El mayor valor determinado en la enajenación de los bienes que cumplan con los requisitos señalados en los párrafos precedentes, que exceda el límite del ingreso no constitutivo de renta anterior, se gravará en el año en que dicho exceso se produzca, en la forma señalada en los numerales iii) y iv) de la letra a) anterior, o bien, tratándose de personas naturales con domicilio o residencia en Chile con un impuesto único y sustitutivo con tasa 10%, a elección del contribuyente. En este último caso, el impuesto se declarará y pagará sobre la base de la renta percibida, de conformidad a lo señalado en los artículos 65, número 1, y 69.

En la enajenación de los bienes referidos, adquiridos por sucesión causa de muerte, el contribuyente podrá deducir, en la proporción que le corresponda, como crédito en contra del impuesto respectivo, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la ley N° 16.271 pagado sobre dichos bienes. El monto del crédito corresponderá a la suma equivalente que resulte de aplicar al valor del impuesto efectivamente pagado por el asignatario, la proporción que se determine entre el valor del bien raíz respectivo que se haya considerado para el cálculo

del impuesto y el valor líquido del total de las asignaciones que le hubieren correspondido al enajenante de acuerdo a la ley. El monto del crédito a que tenga derecho el contribuyente, se determinará al término del ejercicio en que se efectúe la enajenación, y para ello el valor del impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte, el valor del bien y de las asignaciones líquidas que le hubieren correspondido al enajenante se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de pago del referido impuesto y el mes anterior al término del ejercicio en que se efectúa la enajenación.

4.2.1 Regla general de tributación

El mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, tributa conforme al régimen general, por lo que se encontrará afecto a IDPC más IGC (Rentas del Art. 20 N°5 de la LIR) o IA (Art. 74 N°4 Inc. 7°, en relación a los Art. 58, 59 y 60 de la LIR).

Cabe señalar que, respecto a este tema, sólo los inmuebles de personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no declaren renta efectiva y que hayan sido adquiridos antes del 01/01/2004, se registrarán por las normas vigentes hasta el 31/12/2016 de la LIR. por lo que no se encontrarán afectos a lo descrito en los párrafos siguientes.

4.2.2 Monto Límite de Mayor Valor considerado INR

Una de las modificaciones implementadas, es el límite de monto que puede ser considerado como ingreso no constitutivo de renta, el cual corresponde a 8.000 UF con independencia del número de bienes y número de enajenaciones realizadas a partir del año 2017. Para que el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas respecto de dichos bienes raíces, situados en Chile, por personas naturales que no determinen IDPC sobre rentas efectivas, quede afecto al artículo 17 n°8 letra b), se debe cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- La enajenación no debe ser realizada a relacionados, en cuanto a este requisito, se entenderá como tal en los siguientes casos:

- En las enajenaciones o cesiones efectuadas por socios de SP o accionistas de SA cerradas o abiertas, con un porcentaje de participación mayor o igual al 10%, de la empresa o sociedad con la cual se realiza dicha operación.
- En las enajenaciones o cesiones que se realice con una empresa o sociedad donde se tenga intereses.
- En las enajenaciones o cesiones que se realice a su cónyuge o parientes, ascendientes o descendientes, hasta el segundo grado de consanguinidad (padre, madre, hijos, abuelos).
- En las enajenaciones o cesiones que se realicen entre empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial según lo indicado en los artículos del 96 al 100 de la Ley n° 18.045, de la Ley sobre Mercado de Valores, exceptuando las realizadas al cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, según la letra c) del artículo 100 de dicha Ley.

Cabe señalar que en el caso de las personas que tengan participación igual o menor al 5% del capital con o sin derecho a voto en una sociedad de personas o sociedad por acciones, o si es empleado no directivo de dicha sociedad, se considerará como no relacionado, estipulada en el numeral iv) del artículo 100 de la Ley n° 18.045.

También se debe señalar que dicha relación debe existir al momento de realizar la enajenación o cesión de inmuebles o derechos sobre él, según sea el caso.

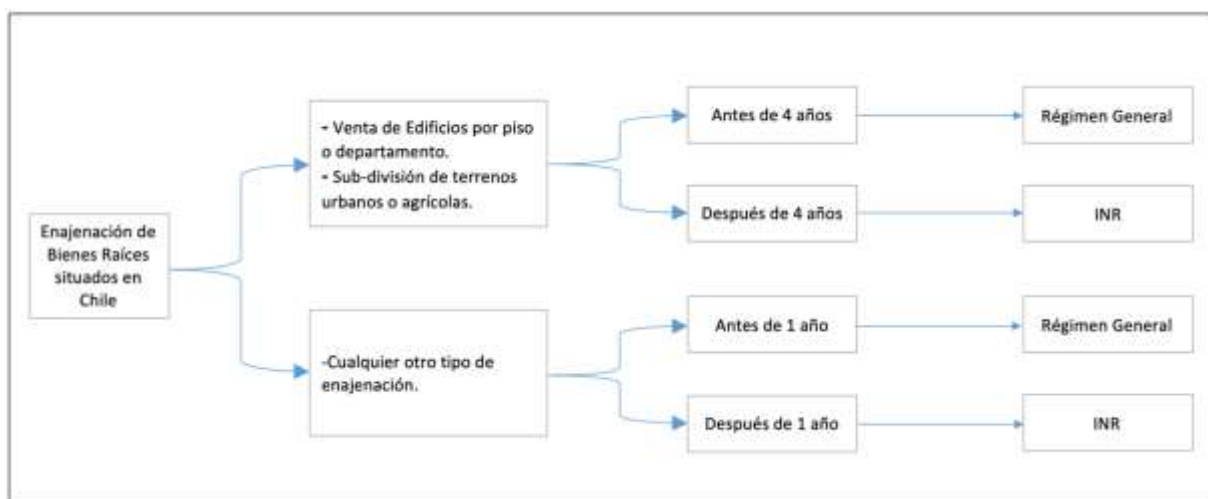
- La enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido los plazos que se señalan a continuación, computados en la forma siguiente:

- Tratándose de bienes raíces, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que resulten de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde la adquisición del bien raíz que fue subdividido o de los derechos o cuotas que recaen sobre éste.

- Tratándose de la venta de edificios por pisos o departamentos construidos por el contribuyente, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en la comunidad constructora, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde su construcción.
- Tratándose de bienes raíces no comprendidos en las dos hipótesis anteriores, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo igual o superior a un año contado desde su adquisición.

Para determinar la fecha de adquisición o enajenación y poder determinar el cumplimiento del requisito sobre los plazos en que el enajenante tuvo bajo su dominio el bien raíz, se considerará como tal, la fecha de inscripción del título de dominio en el registro de propiedades del Conservador de Bienes Raíces.

Presunción de Habitualidad



Fuente: Elaboración Propia

En el caso que la compraventa que da origen a la enajenación se realice mediante el cumplimiento de cualquier acto o contrato que tenga como objeto la promesa de enajenar dicho

bien raíz, los plazos señalados en los puntos anteriores, se computarán desde la fecha de celebración de dicha promesa.

Tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, generados por contribuyentes que no determinen IDPC mediante rentas efectivas que no puedan ser consideradas ingresos no constitutivos de renta

- Monto del mayor valor que excede el límite de 8000 UF.

La norma otorga a los contribuyentes opciones de tributación en este caso.

El contribuyente deberá tributar en el año comercial en que se perciben o devenguen las rentas adquiridas en la enajenación de los bienes, quedando gravadas con IGC o IA en base a renta percibida o devengada a elección del contribuyente, debiendo dejar constancia de la opción tomada en la declaración anual de impuesto a la renta, la cual no podrá ser modificada con posterioridad.

- Reliquidación del IGC

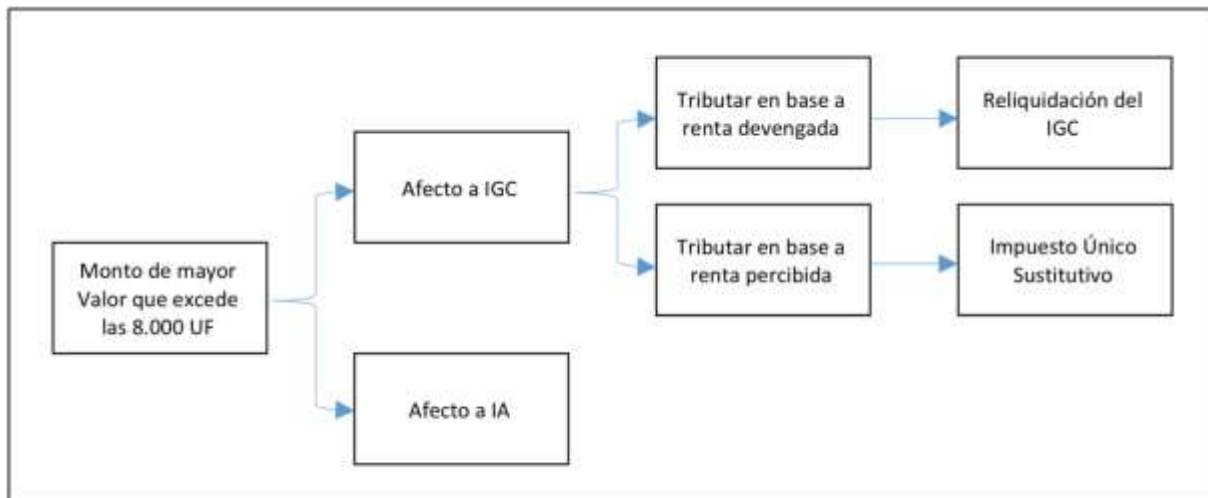
En el caso que el contribuyente domiciliado o residente en Chile opte por gravar el mayor valor en base a renta devengada, tendrá también la opción de reliquidar el IGC, esto quiere decir que podrá reconocer el mayor valor como devengado durante el periodo de años comerciales en que el bien raíz, derechos o cuotas respecto del bien que se haya enajenado ha estado en dominio del enajenante, con un máximo de 10 años.

- Reemplazo del IGC por impuesto único sustitutivo

En el caso que el contribuyente con domicilio o residencia en Chile opte por el mayor valor en base a renta percibida, tendrá la opción de reemplazar el IGC por el impuesto único sustitutivo (IUS) que posee una tasa del 10%, quedando afecto solo a este impuesto.

Para que el contribuyente pueda optar a las opciones de tributación ya descritas, el mayor valor debe cumplir con los requisitos copulativos exigidos para que el mayor valor que excede del límite, sea considerado ingreso no renta.

Tributación del Mayor Valor al momento de superar el Tope de las 8.000 UF



Fuente: Elaboración Propia

- Mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces efectuadas antes de los plazos señalados anteriormente entre la adquisición y la enajenación de dicho bien.

- Reliquidación del IGC

El contribuyente deberá tributar en el año comercial en que se perciben o devenguen las rentas adquiridas en la enajenación de los bienes, quedando gravadas con IGC o IA según sea el caso, en base a renta percibida o devengada a elección del contribuyente, debiendo dejar constancia de la opción tomada en la declaración anual de impuesto a la renta, la cual no podrá ser modificada con posterioridad.

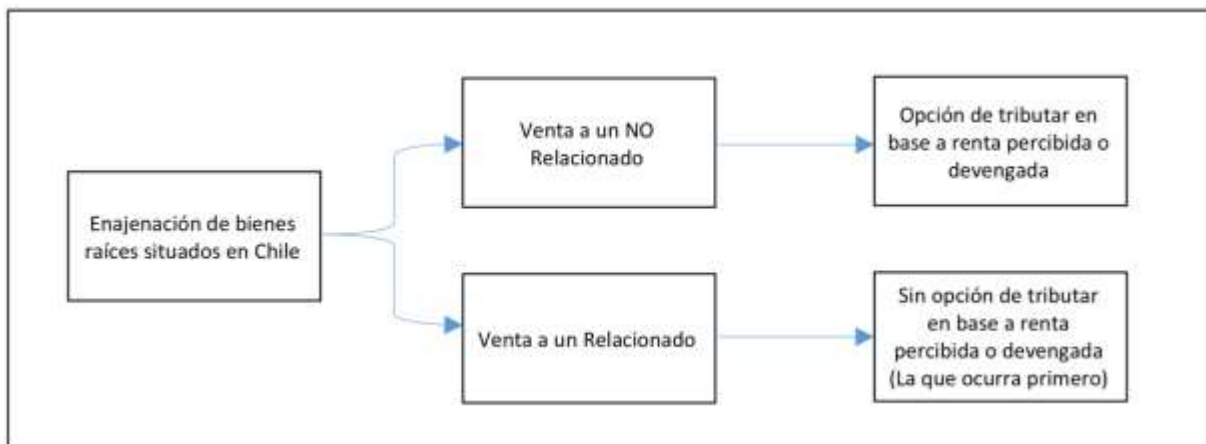
Al igual que en el caso anterior donde tributa el mayor valor que excede del límite de las 8.000 UF, el contribuyente tiene la opción de reliquidar el IGC, el cual se realiza bajo los mismos términos, pudiendo devengar el mayor valor en la misma cantidad de años que estuvo el bien enajenado bajo su dominio, con tope de 10 años.

- Mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces efectuadas a un relacionado.

En este caso se mantiene la tributación del mayor valor generado por la enajenación de bienes raíces situados en Chile, siendo gravadas con IGC o IA según corresponda, al igual que en los dos casos anteriores debiendo ser tributado en el año comercial en el cual se realizó la enajenación de los bienes en cuestión en base a renta percibida o devengada.

En este caso en particular el contribuyente no tiene la opción de optar la tributación en base a renta percibida o devengada, por lo tanto, debe tributar por lo que ocurra primero.

Tributación del Mayor Valor por Enajenación de Bien Raíz a un Relacionado



Fuente: Elaboración Propia

4.2.3 Norma transitoria de valorización del costo

Otra importante modificación realizada a la letra b), n°8 del art 17 es la opción de costo para el cálculo del mayor valor generado en la enajenación de bienes raíces adquiridos a partir del 1° de enero de 2004, como se contempla en las normas transitorias de la ley 20.780, dichas opciones que se describirán a continuación:

- Valor Inicial de adquisición, más desembolsos en mejoras realizadas a los dichos bienes en cuestión.

El valor de adquisición del bien raíz se debe actualizar de acuerdo al porcentaje de variación del IPC, al igual que el desembolso incurrido en las mejoras siendo reajustadas de la misma forma. Cabe señalar que las mejoras realizadas deben cumplir con una serie de requisitos para que puedan formar parte del valor de adquisición dispuestas en la circular n° 75 del 23 de julio de 2015, emitida por parte del SII. Siendo estas las siguientes:

- Debe tratarse de mejoras que aumenten el valor del bien.
- Las mejoras deben ser realizadas por el enajenante o un tercero por encargo de aquel.

- Las mejoras deber haber sido declaradas ante el SII.

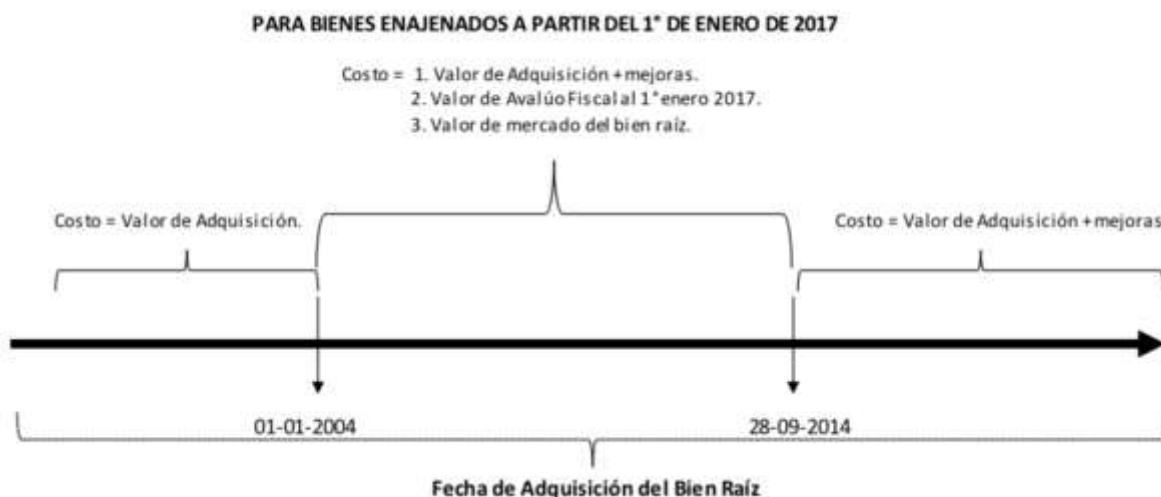
Avalúo Fiscal.

El avalúo fiscal del bien respectivo, vigente al 1° de enero de 2017, debiendo ser reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes de diciembre de 2016 y el mes anterior al de la enajenación.

Valor de Mercado.

El valor de mercado debe estar acreditado fehacientemente por el contribuyente, a la fecha de publicación de la ley N° 20.780. Esta tasación debió ser comunicada al SII hasta el 31 de diciembre de 2015, en la forma que estableció el ente fiscalizador, mediante las disposiciones indicadas en la resolución N° 127 del 30 de diciembre de 2014.

Las opciones de costo nombradas anteriormente serán descritas con mayor profundidad en los capítulos posteriores, detallando la forma de determinación de dicho costo que la ley señala, ya sea la forma de realizar los reajustes y la manera de informar al SII los antecedentes correspondientes a cada caso, para que estos puedan ser utilizados en la determinación de este.



Fuente: CET UChile.

4.2.4 Compensación de Pérdidas y Ganancias

En el inciso segundo de la letra b), n°8 del artículo 17 de la LIR, en concordancia con el punto v) de la letra a) de dicho número, se indica lo siguiente: “Del mayor valor determinado, podrán deducirse las pérdidas provenientes de la enajenación de bienes señalados en esta letra, obtenidas en el mismo ejercicio. Para estos efectos, dichas pérdidas se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la enajenación que produjo esas pérdidas y el mes anterior al del cierre del ejercicio. En todo caso, para que proceda esta deducción, dichas pérdidas deberán acreditarse fehacientemente ante el Servicio”.

En concordancia a lo citado anteriormente, para realizar la compensación de ganancias y pérdidas se debe cumplir con los siguientes requisitos:

- 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. En este sentido entenderíamos que dicha acreditación se efectuaría a través de cualquier medio de prueba contemplado en nuestra legislación.

CAPITULO V NORMAS TRIBUTARIAS ESPECIFICAS RELACIONADAS CON LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAICES

5.1 Bienes raíces adquiridos antes del 1° de enero de 2004

El inciso final del numeral XVI, artículo 3° transitorio de la Ley n° 20.780, estipula lo siguiente:

“El mayor valor obtenido en las enajenaciones de los bienes de que trata este numeral, efectuada por los contribuyentes señalados en el inciso primero, cuando hayan sido adquiridos antes del 1 de enero de 2004, se sujetarán a las disposiciones de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014”.

Lo citado en el párrafo anterior, indica que el Mayor Valor obtenido en las enajenaciones de Bienes Raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de estos, que son realizadas a partir del 1 de enero de 2017, de los cuales hayan sido adquiridos antes del 1 de enero de 2004, quedarán sujetos a las normas vigentes al 31 de diciembre de 2014, por lo que será considerado ingreso no renta, cuando se cumplan los requisitos copulativos dispuestos en el texto vigente a esa fecha. Los cuales se presentan a continuación:

- El bien raíz debe estar situado en territorio chileno.
- El enajenante debe ser una persona natural con domicilio o residencia en Chile.
- El bien no debe formar parte de la contabilidad de una empresa que declare o haya declarado el año anterior al de la enajenación, renta efectiva en Primera Categoría.
- Que el bien no provenga de una división de sociedades que debían declarar rentas efectivas en el ejercicio.
- Que no exista habitualidad en este tipo de operaciones.

- La enajenación no puede ser a un relacionado.

5.2 Adjudicación de Bienes en Herencia

La letra f), número 8 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta indica lo siguiente:

“f) No constituye renta la adjudicación de bienes en partición de herencia y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos. No obstante, lo anterior, el costo de una futura enajenación de los bienes adjudicados para todos los fines tributarios, será el equivalente al valor de los respectivos bienes que se haya considerado para los fines del impuesto a las herencias, reajustado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la adjudicación.”

Además, el número 9 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta dice que:

“9°.- La adquisición de bienes de acuerdo con los párrafos 2° y 4° del Título V del Libro II del Código Civil, o por prescripción, sucesión por causa de muerte o donación.”

Los artículos anteriores se aplican respecto de las adjudicaciones que tengan lugar en particiones efectuadas por un partidor, como en aquellas efectuadas por los propios comuneros, ya que la citada norma no distingue. En el caso de la adquisición de bienes raíces de los cuales tratan los nombrados artículos señala dicha adquisición como un ingreso no renta, beneficiando a los herederos de los causantes, a los herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos, dejando fuera de esta franquicia a los legatarios.

En cuanto al costo tributario que se utilice para la determinación del mayor valor en el caso en que el heredero o cesionario desee enajenar el bien raíz obtenido en la partición de una comunidad hereditaria, será el valor que tenga el bien al momento de deferirse la herencia en conformidad a una serie de reglas, estipuladas en los artículos 46, 46 bis y 47 de la Ley n°

16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Además, dicho valor debe ser reajustado de acuerdo a la variación del IPC.

La fecha de adquisición de los bienes en comunidad hereditaria, a través de la sucesión por causa de muerte, será en la cual se da apertura a la sucesión, es decir, al momento de la muerte del causante, por lo tanto, se entiende que el adjudicatario es dueño del bien desde el momento en que se formó la comunidad, lo cual ocurre al momento del fallecimiento del causante.

5.2.1 Crédito por impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley n° 16.271

El inciso final de la letra b), número 8 del artículo 17 de la LIR, que trata sobre el tema, indica lo siguiente:

“En la enajenación de los bienes referidos, adquiridos por sucesión por causa de muerte, el contribuyente podrá deducir, en la proporción que le corresponda, como crédito en contra del impuesto respectivo, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la ley N° 16.271 pagado sobre dichos bienes. El monto del crédito corresponderá a la suma equivalente que resulte de aplicar al valor del impuesto efectivamente pagado por el asignatario, la proporción que se determine entre el valor del bien raíz respectivo que se haya considerado para el cálculo del impuesto y el valor líquido del total de las asignaciones que le hubieren correspondido al enajenante de acuerdo a la ley. El monto del crédito a que tenga derecho el contribuyente, se determinará al término del ejercicio en que se efectúe la enajenación, y para ello el valor del impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte, el valor del bien y de las asignaciones líquidas que le hubieren correspondido al enajenante se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la fecha de pago del referido impuesto y el mes anterior al término del ejercicio en que se efectúa la enajenación.”

Dicho crédito podrá ser utilizado en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos por

sucesión por causa de muerte, que hayan sido realizadas por personas naturales que no determinen el IDPC mediante renta efectiva, los que podrán deducir como crédito contra el impuesto que se genere por la tributación del mayor valor en la mencionada enajenación, en la proporción que le corresponda a cada adjudicatario, el impuesto sobre la asignación por causa de muerte de la Ley n° 16.271 debidamente declarado y pagado sobre dichos bienes.

El crédito sólo podrá ser utilizado en los casos donde el mayor valor obtenido cumpla con los requisitos para ser INR, pero que excede el límite de 8.000 UF, o que éste se encuentre agotado, por lo que el crédito se deducirá sobre el IGC o del IUS, dependiendo de cuál haya sido la elección del contribuyente, o del IA en los casos de personas que no tengan domicilio o residencia en el país.

Para que proceda dicho crédito se debe cumplir con ciertos requisitos copulativos:

- Debe cumplir con los requisitos para que el mayor valor sea considerado como INR
- Los referidos bienes deben haber sido adquiridos por el enajenante por sucesión por causa de muerte. En el caso de los legatarios al no adquirir el bien en cuestión por causa por sucesión por causa de muerte, sino por tradición, no podrá hacer uso del crédito.
- El impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley n° 16.271 que hubiere gravado las asignaciones del enajenante debe encontrarse pagado a la fecha de la enajenación.

El referido impuesto debió implicar para el enajenante un desembolso efectivo, ya sea porque aquél pagó directamente el impuesto que gravó sus asignaciones o porque se lo reembolsó a quien efectivamente lo pagó, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 50 bis de la Ley n° 16.271.

Si el pago es efectuado por la comunidad hereditaria en forma previa a la partición, de acuerdo a lo dispuesto en el n° 2, del artículo 688 del Código Civil, el crédito le corresponderá en forma proporcional a su cuota hereditaria.

5.3 Adjudicación Liquidación o Disolución de Empresas o Sociedad que termina Giro

Sobre esta materia, la letra f), número 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta indica lo siguiente:

“Tampoco constituye renta, la adjudicación de bienes que se efectúe en favor del propietario, comunero, socio o accionista con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad, en tanto, la suma de los valores tributarios del total de los bienes que se le adjudiquen, no exceda del capital que haya aportado a la empresa, determinado en conformidad al número 7o de este artículo, más las rentas o cantidades que le correspondan en la misma, al término de giro. El valor de costo para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa de acuerdo a las normas de la presente ley al término de giro de acuerdo a lo establecido en el artículo 38 bis.”

En concordancia con lo dispuesto en el artículo anteriormente citado, la adjudicación de bienes con ocasión de la liquidación o disolución de una empresa o sociedad que termina su giro de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la Ley de la Renta, pero sólo respecto de los adjudicatarios y hasta el tope en ella señalados.

El referido artículo 38 bis, vigente desde el 1° de enero de 2017, dice relación con la tributación que afecta a los contribuyentes de la primera categoría al término de su giro, siempre que se encuentren sujetos al régimen de renta atribuida, al régimen de imputación parcial de créditos, o al régimen de la letra A, del artículo 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta y ya sea que el referido término de giro se haya declarado por éstos o que el Servicio haya liquidado o girado los impuestos correspondientes, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 69 del Código Tributario, Instrucciones contenidas en la Circular n°58, de 2015.

Sólo podrán hacer uso del beneficio de ingreso no renta los adjudicatarios que son propietarios, comuneros de la empresa, socios o accionistas de la sociedad que se liquida o disuelve. En cuanto al tope que puede ser señalado como ingreso no renta, se presentan los siguientes casos:

- La suma de los valores tributarios del total de bienes adjudicados al propietario, comunero, socio o accionista respectivo no debe exceder del monto que resulte de la suma del capital aportado por éste a la empresa o sociedad, determinado en conformidad al artículo n° 7, del artículo 17 de la LIR, y de las rentas o cantidades que le correspondan en la misma a la fecha del término de giro, todos debidamente reajustados a la fecha de la adquisición.
- El valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa o sociedad que termina su giro, respecto de los bienes que le sean adjudicados en la liquidación o disolución de aquellas, corresponderá a aquel que haya registrado la empresa o sociedad al término de giro, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR.
- Renta atribuida o al régimen de imputación parcial de créditos: El valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios, comuneros, socios o accionistas corresponderá al valor al que éstas hayan registrado tales bienes en la determinación de su Capital Propio Tributario a la fecha de término de giro, conforme a lo dispuesto en el n° 1, del artículo 41 de la LIR.
- Empresas o sociedades acogidas al régimen de la letra A del artículo 14 ter de la LIR, el valor para fines tributarios que deberán considerar los propietarios, comuneros, socios o accionistas corresponderá al valor al que éstas hayan registrado tales bienes en el inventario final que deben practicar al término de giro.

En el caso que un propietario, comunero, socio o accionista que se adjudique uno o más bienes en un valor que exceda el tope, dicho exceso constituirá renta para aquellos adjudicatarios, la que se entenderá percibida o devengada a la fecha de la adjudicación, y deberá considerarse clasificada en el n° 5, del artículo 20 de la LIR y, por tanto, afecta con el IDPC e IGC o IA, según corresponda.

Se considerará como costo tributario, encontrándose afecto a los topes anteriormente mencionados, en el caso de empresas o sociedades acogidas a los regímenes 14 A y 14 B será el valor al que hayan registrado tales bienes en la determinación de su Capital Propio Tributario a la fecha de término de giro. En el caso de empresas o sociedades acogidas al régimen simplificado del 14 Ter, se considerará como costo tributario el valor al que éstas hayan registrados tales bienes en el inventario final que deben practicar al término de giro. Cabe destacar que en el caso en que la empresa o sociedad adjudique los bienes a un valor distinto a los señalados anteriormente como costo tributario, prevalecerá este último siendo el valor registrado al momento del término de giro de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR.

5.4 Adjudicación Liquidación Comunidad por Disolución de Sociedad Conyugal

La letra g), número 8 del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta establece lo siguiente:

“g) No constituye renta la adjudicación de bienes en liquidación de sociedad conyugal a favor de cualquiera de los cónyuges o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos.”

En concordancia con lo dispuesto en el párrafo anteriormente citado, no constituye renta el mayor valor obtenido en la adjudicación de bienes con motivo de la liquidación de la comunidad que nace como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, a favor de cualquiera de la cónyuge o de uno o más de sus herederos, o de los cesionarios de ambos. De este modo, el referido mayor valor no se declarará ni se afectará con ningún Impuesto a la Renta.

Lo dispuesto en el artículo en cuestión, beneficia como adjudicatarios a los cónyuges, ya sea el marido o a la mujer, a los herederos de cualquiera de los cónyuges y a los cesionarios

de ambos, sin importar cuál sea el motivo o causal que conlleva a la disolución de la sociedad conyugal.

Para fines tributarios, el costo de adquisición que debe considerarse respecto del bien adjudicado en la partición de dicha comunidad, corresponde al valor de adjudicación, el que en todo caso deberá corresponder al valor corriente en plaza del bien al momento de la adjudicación, estando debidamente reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la adjudicación y el mes anterior al de la enajenación. El Servicio de Impuestos Internos podrá hacer uso de sus facultades que le otorga la Ley con la finalidad de verificar dicho valor.

En cuanto a la fecha de adquisición, la sociedad conyugal no constituye una comunidad. La comunidad sólo nace una vez disuelta la sociedad conyugal, y la división de los bienes sociales se sujeta a las reglas dadas para la partición de los bienes hereditarios según el artículo 1776 del Código Civil. Por lo tanto, se entiende que el adjudicatario es dueño del bien adjudicado desde el momento en que se formó la comunidad, es decir, desde que se pone término a la sociedad conyugal.

5.5 Adjudicación de Bienes Situados en el Extranjero

El inciso 1º, del artículo 41 b de la Ley de Impuesto a la Renta, hace referencia a la adjudicación de dichos bienes, indicando lo siguiente:

“Artículo 41 B.- Los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 del artículo 17, con excepción de las letras f) y g) de dicho número, y en el artículo 57. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el número 2 de la letra D del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero,

debidamente autenticados. En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.”

En conformidad con lo citado en el párrafo anterior, se entiende que las adjudicaciones de bienes situados en el extranjero, en los casos de partición de una comunidad hereditaria, en la liquidación o disolución de una empresa o sociedad que termina su giro (letra f), número 8, del artículo 17 de la LIR) y en la liquidación de la comunidad que se forma con motivo de la disolución de la sociedad conyugal (letra g), número 8, del artículo 17 de la LIR). Constituirán para los adjudicatarios un ingreso no renta según lo dispuesto en el inciso 1º, del artículo 41 b, de la LIR.

5.6 Artículo 15 D.F.L. 2 de 1959

El presente artículo trata sobre viviendas económicas estipulando lo siguiente:

“ARTICULO 15º.- 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.

Iguals 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.”

Para poder acogerse a la norma citada, se deben cumplir con las siguientes condiciones:

- Debe ser la enajenación de una vivienda económica como las indicadas en el DFL n°2 de 1959, efectuada mediante cualquier título, incluso un contrato de arrendamiento con opción de compra.
- El tradente, puede ser persona natural o jurídica.
- La manera en como el contribuyente declare sus rentas, no será una condición.
- El tradente, en el caso que exista un contrato de arrendamiento con opción de compra, no puede ser la empresa que construyó el inmueble.

En cuanto a lo que se refiere la presente norma, indica que el mayor valor obtenido en la enajenación de viviendas económicas, estará exenta de Impuesto de Primera Categoría, Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda; en concordancia a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 15 del D.F.L. n° 2 de 1959. Además de lo dispuesto en el número 29 del artículo 17 de la LIR, que indica lo siguiente:

“Los ingresos que no se consideren rentas o que se reputen capital según texto expreso de una ley.”

En virtud de lo señalado anteriormente, el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos bienes, al encontrarse exenta de las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto a la Renta, dicho monto no formará parte del límite de 8.000 UF, ya que este límite está expresamente considerado en el caso de mayores y menores valores obtenidos únicamente en las operaciones que se expresamente señala el inciso 3° de la letra b), del n° 8, del artículo 17 de la LIR, por lo que una persona natural que obtenga mayor valor en la enajenación de bienes raíces considerado en el D.F.L n°2 de 1959, no verá disminuido su pozo de 8.000 UF.

En el caso de las empresas que declaren sus rentas de primera categoría mediante renta efectiva con contabilidad completa, tanto en el caso en que se acojan a partir del ejercicio comercial 2017 al régimen 14 A, como al 14 B ambos del artículo 14 de la LIR, deben registrar el mayor valor en el registro REX como un ingreso no renta, en los términos impartidas por el SII a través de la Circular n° 49 de 2016.

CAPITULO VI DETERMINACIÓN DEL MAYOR VALOR

Para realizar el cálculo del mayor valor, se deben considerar tanto el valor en el cual se está enajenando el bien raíz, como también el valor de adquisición de este, el cual puede variar según la fecha o situación en el cual el enajenante obtuvo dicho bien, para lo cual a continuación se detallarán cada una de las situaciones en el que se deba determinar el mayor valor, siguiendo las normas dispuestas en las leyes chilenas.

El costo tributario de los bienes raíces situados en Chile, o de los derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, enajenados a partir del 1° de enero de 2017, por personas naturales que no determinen el IDPC sobre rentas efectivas, se encuentran normados según las disposiciones del inciso 2°, de la letra b), el inciso 1°, del n° 8, del artículo 17 de la LIR y el numeral XVI, del artículo 3° de las normas transitorias de la Ley n° 20.780, por lo que es necesario efectuar las siguientes distinciones:

6.1 Bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003

El inciso final, del numeral XVI, del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley n° 20.780, mencionado en el capítulo anterior, trata de los bienes o derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, cualquiera sea la fecha de su enajenación, que hayan sido adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003. En la cual se establece que el costo tributario de dichos bienes raíces, será su valor de adquisición debidamente reajustado, siendo determinado conforme a las normas vigentes al 31 de diciembre de 2014.

Por lo que el valor de adquisición, sólo podrá ser conformado por el valor inicial de adquisición reajustado con la variación del IPC entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior a la enajenación, sin que puedan formar parte de éste, los desembolsos incurridos en las mejoras de ningún tipo.

6.2 Bienes adquiridos a partir del 1 de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014

El numeral XVI del artículo 3° de las disposiciones transitorias de la Ley n° 20.780, establece para el contribuyente la posibilidad de optar por el valor de adquisición entre las que se detallan a continuación:

6.2.1 Valor inicial de adquisición, más los desembolsos incurridos en las mejoras

6.2.1.1 Valor Inicial

El valor de los bienes raíces situados en Chile, o de los derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, corresponde al valor en que dichos bienes pasaron a dominio del enajenante, considerando el desembolso efectivamente realizado y siendo reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de adquisición y el mes anterior a la fecha de la enajenación. En cuanto a la fecha de adquisición para efectos de reajuste se considera la establecida en la inscripción del bien en el Conservador de Bienes Raíces.

Sin perjuicio de lo anterior, para determinar el costo tributario de dichos bienes, establecidos en las letras f) y g), del número 8, del artículo 17 de la LIR, se debe considerar como valor inicial de adquisición lo siguiente:

- Bienes adquiridos en Herencia

Al momento de enajenar un bien raíz, adquirido en herencia, el costo tributario a deducir en el cálculo del mayor valor, será el valor que tenga el bien al momento de deferirse la herencia, considerando como fecha de adquisición en la cual se da apertura a la sucesión, por lo tanto, desde la muerte del causante.

- Bienes adquiridos en la Liquidación o Disolución de Empresa o Sociedad que termina Giro

En el caso de empresas o sociedades acogidas a los regímenes 14A y 14B, se considera como costo tributario el valor del bien raíz registrado en la determinación del Capital Propio Tributario al momento del Término de Giro.

Por otra parte, en el caso de empresas o sociedades acogidas al régimen simplificado del 14 Ter, considerará como costo tributario el valor bien raíz registrado en el inventario final al momento del Término de Giro.

- Bienes adquiridos en Liquidación Comunidad por Disolución de Sociedad Conyugal

El costo tributario que podrá ser deducido en el cálculo del mayor valor de bienes raíces adquiridos bajo esta situación, será el valor de adjudicación del bien, el que corresponderá al valor corriente en la plaza del bien al momento de la adjudicación, estando debidamente reajustado por la variación del IPC entre el mes anterior al de la adjudicación y el mes anterior a la enajenación. Siendo considerada como fecha de adquisición el momento en el cual se disuelve la sociedad conyugal, dando origen a la comunidad.

6.2.1.2 *Desembolsos incurridos en las mejoras*

Son los desembolsos efectivamente realizados en las mejoras, para que este valor forme parte del valor de adquisición debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de mejoras que aumenten el valor del bien

Formarán parte del valor de adquisición el monto de las mejoras que hayan aumentado el valor del bien raíz de que se trate, las que corresponden a aquellas mejoras denominadas útiles, según el inciso 2°, del artículo 909 del Código Civil y de acuerdo a las instrucciones establecidas por el SII en la Circular n° 53 de 1978.

- Las mejoras realizadas por el enajenante o un tercero

Se entenderá que las mejoras fueron realizadas por el enajenante cuando son efectuadas por él mismo, es decir, cuando fueron el fruto de su propio esfuerzo. Como también, se entenderá

que las mejoras fueron realizadas por el enajenante cuando fueron efectuadas por un tercero por encargo de aquel.

Se entenderá que las mejoras fueron realizadas por un tercero cuando no exista encargo alguno por parte del enajenante, ya sea que haya existido autorización o no de parte de este último. En este caso, es necesario, además, que las mismas hayan pasado a formar parte del bien raíz del enajenante. Sin perjuicio de lo anterior, el enajenante no podrá considerar las mejoras efectuadas por terceros durante el tiempo en que todavía no era dueño.

- Las mejoras deben haber sido declaradas ante el SII

Las mejoras realizadas al bien raíz podrán ser declaradas en la oportunidad que establezca el resolutivo n° 5 de la Res. Ex n°80 del 2015, mediante el formulario n° 2963 (declaración jurada de mejoras de bienes raíces, Ley 20.780) y el formulario n° 2963.1, cuando se deban identificar a los propietarios del bien raíz poseído en comunidad.

Se podrá realizar dicha declaración siempre y cuando se cumpla con los otros requisitos anteriores, y debiendo ser realizada antes de la enajenación del bien raíz, o de los derechos o cuotas respecto del bien poseído en comunidad.

6.2.2 Avalúo Fiscal del Bien Raíz Respectivo al 1° de enero de 2017

El avalúo fiscal del bien respectivo, vigente al 1° de enero de 2017, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes de diciembre de 2016 y el mes anterior al de la enajenación. Cabe señalar que el avalúo fiscal es la tasación no comercial que realiza el Fisco a los predios o bienes raíces, con el fin de valorizarlos y aplicar las contribuciones o impuesto territorial correspondiente, dicho avalúo generalmente es inferior al avalúo comercial.

6.2.3 Valor de Mercado

Los contribuyentes referidos podrán considerar como valor de adquisición del respectivo bien raíz, el valor de mercado del mismo determinado al 29 de septiembre de 2014, debidamente reajustado, de acuerdo al porcentaje de variación del IPC en el período comprendido entre el mes de agosto de 2014 y el mes anterior a la fecha de enajenación de tales bienes. El valor de mercado señalado, debió haber sido informado al SII hasta el 30 de junio de 2016, en la forma establecida en la Resolución Exenta n° 127 de 2014, complementada por la Resolución Exenta n° 29 de 2016.

6.3 Bienes adquiridos a partir del 29 de septiembre de 2014 en adelante, que se enajenan a partir del 1° de enero de 2017

En este caso se considera como costo tributario el valor inicial de adquisición del bien raíz, también formando parte de dicho valor, las mejoras efectivamente realizadas que hayan aumentado el valor del bien en cuestión, estando ambos valores debidamente reajustados, como fue señalado en el 6.2.1 del presente Capítulo.

CAPITULO VII ANALISIS DE CASOS PRACTICOS

7.1 Comparación de Tributación antes y después de la Reforma

El siguiente caso, busca demostrar la diferencia de la situación tributaria al obtener un mayor valor en la enajenación de un bien raíz antes y después de la reforma tributaria, en donde se hace hincapié a la inclusión de los desembolsos por mejoras al costo tributario por el marco legal vigente desde el 2017, debido a que antes de aquel año el costo de adquisición se entendía solamente por el valor de adquisición corregido por IPC. Además de mostrar la forma de computar el límite de las 8.000 UF, situación que antes de la reforma no existía.

El análisis se llevará a cabo mediante dos situaciones, en los cuales para los efectos técnicos de comparación se consideran los mismos valores de adquisición, mejoras, enajenación y reajustes monetarios, convergiendo en las fechas, las cuales estarán en concordancia a cada situación.

Antecedentes

Doña Sara Ferrada, persona natural que no determina sus rentas mediante contabilidad, domiciliada en Chile, enajenará un inmueble ubicado en la ciudad de Chillán, XVI Región del Ñuble. El cual adquirió a un valor de \$150.000.000, iniciando los trámites de adquisición por medio de una promesa de venta firmada el 19/02/2003. Al inmueble se le realizó una ampliación, la cual fue oportunamente informada al SII, por medio del F 2963 por el valor de \$17.000.000. El valor de enajenación asciende a \$250.000.000, y Don José, el adquirente no tiene relación alguna con la Sra. Sara.

Situación 1: “Tributación Antes de la Reforma”

Antecedentes

Fecha de Adquisición	:	19/02/2003	
Valor de Adquisición	:	\$150.000.000.-	
Fecha de las Mejoras	:	15/01/2004	
Valor de las Mejoras	:	\$17.000.000.-	
Fecha de Enajenación	:	10/10/2016	
Valor de Enajenación	:	\$250.000.000.-	
Valor UF	:	\$27.000.-	
Variación IPC desde enero 2003 a septiembre 2016			: 15%
Variación IPC desde diciembre 2003 a septiembre 2016			: 10%

Desarrollo

Reajustes

Valor de Adquisición: $\$150.000.000 \times 1,15 = \$172.500.000.-$
 Valor de las Mejoras: $\$17.000.000 \times 1,10 = \$18.700.000.-$

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$250.000.000.-
(Menos) Valor de Adquisición Reajustado	(\$172.500.000).-
Mayor Valor	\$77.500.000.- INR

Análisis de la situación 1

Bajo los antecedentes de la situación 1, y para efectos de computar la obtención del mayor valor, se tuvieron en consideración varios conceptos señalados en el 4.1 del Capítulo IV de la presente tesis, que rigen la enajenación de bienes raíces hasta el 31/12/2016. Frente a aquello, se deduce que la Sra. Sara, enajenante, obtuvo un mayor valor de \$77.500.000 por concepto de INR tras el cumplimiento de los requisitos citados anteriormente. Cabe señalar que dicho monto lo accionó el valor de adquisición reajustado por la variación de IPC desde el mes anterior de la adquisición y el mes anterior al de la enajenación que aumentó el valor de adquisición por \$22.800.000.-

Situación 2: “Tributación Después de la Reforma”

Antecedentes

Fecha de Adquisición	:	19/02/2015	
Valor de Adquisición	:	\$150.000.000.-	
Fecha de las Mejoras	:	02/01/2016	
Valor de las Mejoras	:	\$17.000.000.-	
Fecha de Enajenación	:	10/10/2017	
Valor de Enajenación	:	\$250.000.000.-	
Valor UF	:	\$27.000.-	
Variación IPC desde enero 2015 a septiembre 2016	:		15%
Variación IPC desde diciembre 2003 a septiembre 2016	:		10%

Desarrollo

Reajustes

Valor de Adquisición : $\$150.000.000 \times 1,15 = \$172.500.000.-$

Valor de las Mejoras : $\$17.000.000 \times 1,10 = \$18.700.000.-$

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$ 250.000.000.-
(Menos)Valor de las Mejoras Reajustado	(\$ 18.700.000).-
(Menos)Valor de Adquisición Reajustado	(\$172.500.000).-
Mayor Valor	\$ 58.800.000.- INR

Pozo de 8.000 UF

Saldo a la Fecha	0
Mayor Valor Obtenido en UF	2.177 (\$58.800.000 / \$27.000)
Monto no constitutivo de Renta según Reforma	8.000 UF
(Menos) Mayor Valor Obtenido en UF	(2.177) UF
Saldo para futuras enajenaciones que no constituirán Renta	5.823 UF

Análisis Situación 2

Bajo los antecedentes de la situación 2, se obtiene un mayor valor de \$58.800.000 al incluir al costo tributario del inmueble los desembolsos incurridos por mejoras, debidamente reajustadas por parte de la Sra. Sara, las cuales cumplen con los requisitos que se detallaron en

el 6.2.1 del Capítulo VI de la presente tesis, para poder formar parte del valor de adquisición del bien. Pero, además, ese mayor valor sigue considerándose como un INR dado que la enajenante no supera el límite de exención de las 8.000 UF, puesto que con esta operación solo acumula 2.177 UF al no tener antecedentes de enajenaciones anteriores, por tanto, se genera un saldo de 5.823 UF que no constituirán renta en futuras enajenaciones que efectúe la Sra. Sara, correspondiendo tributar por el mayor valor que exceda 5.823 UF.

Para este caso, no aplican las disposiciones transitorias señaladas en el 4.2.3 del capítulo IV sobre valorización del costo, por no adquirir y enajenar entre las fechas que ahí se estipulan.

Análisis del Caso

El diferencial del mayor valor expuesto entre ambas situaciones se debe netamente al efecto de incluir los desembolsos realizados por mejoras al costo tributario a partir de la nueva reforma tributaria, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en disposiciones transitorias y señaladas en la Circular N° 75 del 23 de julio de 2015 del SII. Efectivamente la inclusión de las mejoras influenciará el mayor valor obtenido por la enajenación del inmueble como se demostró en la situación 2. Por ende, las utilidades a declarar en la enajenación de bienes raíces desde enero de 2017 tienden a ser menores en comparación a las obtenidas antes de dicha fecha, solo sí el contribuyente ha efectuado mejoras que hayan aumentado el valor del bien, reajustadas de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a la mejora y el mes anterior a la enajenación, efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el SII, en la forma que establezca mediante resolución para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal, de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación, según el inciso segundo de la letra b) N°8 del art 17 de la LIR. Entonces, ambas situaciones dan cumplimiento a los requisitos copulativos para ser considerados como INR.

Con todo, no debe perderse de vista que el mayor valor obtenido en la situación 2 se irá contabilizando contra el límite de exención de las 8.000 UF que afectará posiblemente futuras enajenaciones por parte del contribuyente, mientras que en la situación 1 el mayor valor no se

computará para ningún efecto por no existir el límite de exención de 8.000 UF al enajenar bienes raíces.

7.2 Norma Transitoria sobre Costo Tributario a deducir sobre el Mayor Valor

A continuación, se presentan las opciones de costo que otorga la Ley al momento de calcular el mayor valor adquirido en la enajenación de bienes raíces, o cuotas o derechos sobre el bien, para lograr optimizar la carga tributaria. Tal como lo son las indicadas en la norma transitoria del numeral XVI del artículo 3° de la Ley n° 20.780 sobre los distintos tipos de costo tributario, previo cumplimiento de los requisitos según cada opción, como se encuentra detallado en 6.2 del Capítulo V. Para lograr demostrar la importancia de la nombrada norma transitoria, se trabajará bajo el mismo supuesto en las tres opciones, sólo variando el valor del costo tributario a deducir en cada situación.

7.2.1 Valor Inicial de Adquisición más desembolsos en mejoras

La primera opción que ofrece la norma, es utilizar como costo tributario el valor de adquisición del inmueble, pudiendo sumar, además, las mejoras realizadas al bien, debiendo estar ambos valores debidamente reajustados como lo indica la Ley.

Antecedentes

Fecha de Adquisición	: 01/05/2004
Valor de Adquisición	: \$40.000.000.-
Fecha de las Mejoras	: 01/02/2010
Valor de las Mejoras	: \$6.000.000.-
Fecha de Enajenación	: 01/10/20
Valor de Enajenación	: \$240.000.000.-
Otros Ingresos Anuales	: \$4.000.000.-
Valor UF	: \$27.000.- (supuesto)
Variación IPC desde abril 2004 a septiembre 2020	: 22% (supuesto)
Variación IPC desde enero 2010 a septiembre 2020	: 10% (supuesto)

Desarrollo

Reajustes

Valor de Adquisición: \$40.000.000 x 1,22=\$48.800.000.-

Valor de las Mejoras: \$6.000.000 x 1,10=\$6.600.000.-

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$240.000.000.-
Valor de las Mejoras Reajustado	\$ 6.600.000.-
Valor de Adquisición Reajustado	\$ 48.800.000.-
Mayor Valor	\$184.600.000.-

Pozo de 8.000 UF

Saldo a la Fecha	1.400
Mayor Valor Obtenido en UF	6.837 (\$184.600.000 / \$27.000)
Saldo (Sobrepasa el Tope)	-5.437

Tributación A.T. 2021

Otros Ingresos Anuales	\$ 4.000.000.-
Mayor Valor Obtenido en Enajenación de Bien Raíz	\$146.799.000.- (5.437 X \$27.000)
Base Imponible para IGC A.T. 2021	\$150.799.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,35)	\$ 52.779.650.-
Rebaja	(\$ 13.144.644,48.-)
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$ 39.635.006.-

7.2.2 Avalúo Fiscal

La segunda opción de costo que entrega la norma es la utilización del Avalúo Fiscal del bien raíz, al 1° de enero de 2017, debidamente reajustado. Lo que genera la siguiente situación:

Antecedentes

Fecha Avalúo Fiscal :	01/01/2017
Valor Avalúo Fiscal :	\$120.000.000.-
Fecha de Enajenación :	01/10/20
Valor de Enajenación :	\$240.000.000.-
Otros Ingresos Anuales:	\$4.000.000.-
Valor UF :	\$27.000.-
Variación IPC desde diciembre de 2016 a septiembre de 2020	: 12%

Desarrollo

Reajustes

Valor Avalúo Fiscal: $\$120.000.000 \times 1,12 = \$134.400.000.-$

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$240.000.000.-
Valor de Adquisición Reajustado	\$134.400.000.-
Mayor Valor	\$105.600.000.-

Pozo de 8.000 UF

Saldo a la Fecha	1.400
Mayor Valor Obtenido en UF	3.911 (\$105.600.000 / \$27.000)
Saldo (Sobrepasa el Tope)	-2.511

Tributación A.T. 2021

Otros Ingresos Anuales	\$ 4.000.000.-
Mayor Valor Obtenido en Enajenación de Bien Raíz	\$67.797.000.- (2.511 X \$27.000)
Base Imponible para IGC A.T. 2021	\$71.797.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,35)	\$ 25.128.950.-
Rebaja	(\$ 13.144.644,48.-)
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$ 11.984.306.-

7.2.3 Valor de Mercado

La tercera opción de costo que entrega la norma es la utilización del valor de mercado del bien raíz, determinado al 29 de septiembre de 2014, debidamente reajustado. Para lo cual se debió haber acreditado dicho valor ante el SII, hasta el 30 de junio de 2016. Trabajando bajo el supuesto de que fue oportunamente acreditado, se presenta la siguiente situación tributaria:

Antecedentes

Fecha Valor de Mercado	:	29/09/2014
Valor de Mercado	:	\$150.000.000.-
Fecha de Enajenación	:	01/10/20
Valor de Enajenación	:	\$240.000.000.-
Otros Ingresos Anuales	:	\$4.000.000.-

Valor UF : \$27.000.-

Variación IPC desde agosto 2014 a septiembre 2020: 9%

Desarrollo

Reajustes

Valor de Mercado: \$150.000.000 x 1,09=\$163.500.000.-

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$240.000.000.-
Valor de Adquisición Reajustado	\$163.500.000.-
Mayor Valor	\$76.500.000.-

Pozo de 8.000 UF

Saldo a la Fecha	1.400
Mayor Valor Obtenido en UF	2.833 (\$76.500.000 / \$27.000)
Saldo (Sobrepasa el Tope)	-1.433

Tributación A.T. 2021

Otros Ingresos Anuales	\$ 4.000.000.-
Mayor Valor Obtenido en Enajenación de Bien Raíz	\$38.691.000.- (1.433 X \$27.000)
Base Imponible para IGC A.T. 2021	\$42.691.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,23)	\$ 9.818.930.-

Rebaja	(\$ 6.279.216,96.-)
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$ 3.539.713.-

Análisis del Caso

Luego de haber realizado los cálculos con las distintas opciones de costo, se logra demostrar la gran importancia de esta norma transitoria, la cual fue creada para ser utilizada sólo por un periodo acotado de años. La finalidad es que la reforma no afecte de manera inmediata, sino de forma paulatina a los contribuyentes, otorgando estas opciones para que puedan optimizar su carga tributaria, como se demuestra en el desarrollo del caso donde se obtuvieron los siguientes resultados:

Detalle	Vª adquisición Más Mejoras	Avalúo Fiscal	Valor de Mercado
Mayor Valor Obtenido	\$146.799.000	\$67.797.000	\$38.691.000
IGC a Pagar	\$ 39.635.006	\$11.984.306	\$ 3.539.713

Fuente: Elaboración Propia

Como se observa en la tabla anterior, una buena aplicación y conocimiento de la norma, puede significar una gran diferencia al momento de tributar por el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, logrando una óptima tributación, estando siempre dentro del marco legislativo chileno.

Cabe señalar que, en el caso del valor de mercado, se refiere al valor plaza de donde se encuentre ubicado el bien raíz, por lo que no siempre se puede obtener dicha valoración, ya sea porque se encuentre en un lugar donde no se tenga esa estimación o porque no exista otro bien con características similares para comparar el que se desea enajenar.

7.3 Alternativas de Tributación

La norma permite a los contribuyentes poder tributar por el mayor valor adquirido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, en base a renta percibida o renta devengada, por lo que el presente caso muestra, ambas situaciones y en qué condiciones es conveniente la utilización de cada tratamiento para así conseguir una óptima carga tributaria, aplicando lo señalado en el punto 4.2.2 del Capítulo IV sobre reliquidación del IGC o el IUS, para la determinación del impuesto a pagar, para lo cual se utilizaran los siguientes antecedentes:

Antecedentes

Fecha de Adquisición :	01/01/2013
Valor de Adquisición :	\$80.000.000.-
Fecha de las Mejoras :	01/08/2014
Valor de las Mejoras :	\$14.000.000.-
Fecha de Enajenación :	01/10/2018
Valor de Enajenación :	\$220.000.000.-
Otros Ingresos Anuales:	\$5.000.000.-
Valor UF :	\$27.000.- (supuesto)
Variación IPC desde diciembre 2012 a septiembre 2018	: 15% (supuesto)
Variación IPC desde julio 2014 a septiembre 2018	: 8% (supuesto)

Desarrollo

Reajustes

Valor de Adquisición : $\$80.000.000 \times 1,15 = \$92.000.000.-$

Valor de las Mejoras : $\$14.000.000 \times 1,08 = \$15.120.000.-$

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$220.000.000.-
Valor de las Mejoras Reajustado	\$ 15.120.000.-
Valor de Adquisición Reajustado	\$ 92.000.000.-
Mayor Valor	\$112.880.000.-

Pozo de 8.000 UF

Saldo a la Fecha	2.200
Mayor Valor Obtenido en UF	4.181 (\$112.880.000 / \$27.000)
Saldo (Sobrepasa el Tope)	-1.981

7.3.1 Impuesto Global Complementario

Tributación A.T. 2019

Otros Ingresos Anuales	\$ 5.000.000.-
Mayor Valor Obtenido en Enajenación de Bien Raíz	\$ 53.487.000.- (1.981 X \$27.000)
Base Imponible para IGC A.T. 2019	\$ 58.487.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,304)	\$ 16.269.048.-
Rebaja	(\$ 10.033.219,20.-)
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$ 6.235.829.-

7.3.2 Reliquidación de IGC cuando se tributa en base a renta devengada

El mayor valor puede ser requilidado en la cantidad de años en que el bien raíz estuvo bajo el dominio del enajenante, con tope de 10 años. Siguiendo bajo el mismo supuesto, el inmueble fue adquirido en el año 2013 y siendo enajenado en el año 2018. Por lo que estuvo bajo el

dominio del enajenante durante 6 años, por lo tanto, ese será el número de años en que se podrá reliquidar el IGC, obteniendo el siguiente resultado:

- Distribución de la renta reliquidable en los periodos que se entiende devengada en UTM:

En pesos	En UTM	Año 2018	Año 2017	Año 2016	Año 2015	Año 2014	Año 2013
\$53.487.000	1.091,57	181,93	181,93	181,93	181,93	181,93	181,93

Fuente: Elaboración Propia

Valor UF diciembre 2018: \$49.000.- (supuesto)

- Cálculo de la Reliquidación del IGC

Detalle	Base Imponible	UTM Diciembre Año comercial	Renta Devengada	Nueva Base Imponible	IGC Recalculado	IGC pagado	Diferencia IGC	Dif. en UTM	Diferencia en \$ (UTM \$49.000)
A.T. 2014	\$3.900.000	\$47.400	\$8.623.482	\$12.523.482	\$196.561	\$0	\$196.561	4,1	\$196.561
A.T. 2015	\$3.500.000	\$47.700	\$8.678.062	\$12.178.061	\$182.744	\$0	\$182.744	3,8	\$182.744
A.T. 2016	\$3.650.000	\$48.000	\$8.732.640	\$12.382.640	\$190.927	\$0	\$190.927	4	\$190.927
A.T. 2017	\$3.800.000	\$48.500	\$8.823.605	\$12.623.605	\$200.566	\$0	\$200.566	4,1	\$200.566
A.T. 2018	\$4.000.000	\$48.700	\$8.859.991	\$12.859.991	\$210.021	\$0	\$210.021	4,3	\$210.021
A.T. 2019	\$5.000.000	\$49.000	\$8.914.570	\$13.914.570	\$252.204		\$252.204	5,1	\$252.204

Fuente: Elaboración Propia

Total, IGC a declarar y pagar A.T. 2019 = \$1.246.904.-

7.3.3 Impuesto Único Sustitutivo cuando se tributa en base a renta percibida

Para el cálculo del IUS, se aplica el 10% directamente al Mayor Valor obtenido en la enajenación del bien raíz, tal como se muestra a continuación:

Mayor Valor Obtenido \$53.487.000 X 0,1 = \$5.348.700.-

Análisis del Caso

Luego de desarrollar el caso hipotético de las opciones de tributación que introdujo la reforma tributaria, se obtuvieron los siguientes resultados:

Detalle	IGC sin Reliquidar	IGC Reliquidado	IUS del 10%
Impuesto a pagar por excedente de mayor valor	\$6.235.829.-	\$1.246.904.-	\$5.348.700.-

Como se puede observar al aplicar las opciones de la norma, es posible optimizar la carga tributaria, como se muestra en el desarrollo del caso, al realizar la reliquidación del IGC, se obtuvo un impuesto a pagar notoriamente menor a las otras opciones, tal como se puede apreciar en la tabla anterior. El principal factor que incide y que se debe tomar en cuenta al momento de elegir entre las opciones de tributación, son los ingresos anuales que posea el contribuyente al momento de determinar el IGC, ya que si la base imponible de IGC es muy alta durante los años tributarios anteriores, no es recomendable la reliquidación del IGC, por otra parte, en esa situación es conveniente tributar mediante el IUS o como se muestra en el caso, donde la base imponible de IGC de los años tributarios son bajos, es conveniente realizar la reliquidación del IGC y no pagar el IUS.

Cabe señalar que estas opciones de tributación pueden ser utilizadas sólo en el caso de tributar por el exceso del límite de las 8.000 UF, por lo tanto se deben cumplir los requisitos copulativos señalados en el 4.2.2 del Capítulo IV, a excepción de la reliquidación del IGC, en el caso de tributar por el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, por ser considerado habitual, en este caso también es posible realizar el tratamiento señalado.

7.4 Enajenación de Bien Raíz adquirido por Donación

Con el fin de demostrar la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces, o cuotas o derechos sobre este, adquiridos mediante donación, comprobando como afecta la aplicación de la Ley n° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, además de lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta, como se encuentra señalado en el 6.2.3 del Capítulo V. Presentando el caso a continuación:

Don Miguel Salazar de 80 años, poseía un inmueble ubicado en la ciudad de Chillán, que adquirió en el año 2004, el cual no estaba utilizando, ya que reside con su hijo Pedro Salazar y en consideración de su avanzada edad, decidió enajenar dicho bien raíz, para entregar el dinero a su hijo. Además, en los registros del SII al momento de la enajenación, se encontraron registros de enajenaciones anteriores realizadas por Don Miguel, arrojando como saldo de exención para tributación de mayor valor un monto de 1.400 UF. Por lo que se generó la siguiente situación tributaria:

Antecedentes

Fecha de Adquisición	: 01/05/2004
Valor de Adquisición	: \$40.000.000.-
Fecha de las Mejoras	: 01/02/2010
Valor de las Mejoras	: \$6.000.000.-
Fecha de Enajenación	: 01/10/2020
Valor de Enajenación	: \$240.000.000.-
Otros Ingresos Anuales	: \$4.000.000.-
Valor UF	: \$27.000.- (supuesto)
Variación IPC desde abril 2004 a septiembre 2020	: 22% (supuesto)
Variación IPC desde enero 2010 a septiembre 2020	: 10% (supuesto)

Desarrollo

Reajustes

Valor de Adquisición : \$40.000.000 x 1,22 = \$48.800.000.-

Valor de las Mejoras : \$6.000.000 x 1,10 = \$6.600.000.-

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$240.000.000.-
Valor de las Mejoras Reajustado	\$ 6.600.000.-
Valor de Adquisición Reajustado	\$ 48.800.000.-
Mayor Valor	\$184.600.000.-

Pozo de 8.000 UF

Saldo a la Fecha	1.400
Mayor Valor Obtenido en UF	6.837 (\$184.600.000 / \$27.000)
Saldo (Sobrepasa el Tope)	-5.437

Tributación A.T. 2021

Otros Ingresos Anuales	\$ 4.000.000.-
Mayor Valor Obtenido en Enajenación de Bien Raíz	\$146.799.000.- (5.437 X \$27.000)
Base Imponible para IGC A.T. 2021	\$150.799.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,35)	\$ 52.779.650.-
Rebaja	(\$ 13.144.644,48.-)
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$ 39.635.006.-

Para obtener el resultado de la situación tributaria de don Miguel Salazar por el mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz, se tuvieron en consideración variados aspectos,

comenzando por la fecha en que don Miguel adquirió el inmueble en cuestión, al haber sido adquirido el 1° de mayo del 2004, el mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz, quedó afecto a las disposiciones implementadas por la reforma tributaria, tal como se encuentra señalado en el 5.1 del Capítulo IV, luego en concordancia a lo recién mencionado, la reforma introdujo como costo tributario para deducir en la determinación del mayor valor, el monto de adquisición, pudiendo además agregar a dicho costo, el monto de las mejoras realizadas al inmueble como se detalla en el 6.2.1, del Capítulo V, siendo ambos reajustados por la variación del IPC en la manera que ahí se muestra. El mayor valor obtenido fue de \$184.600.000.- el cual corresponde a 6.837 UF, según los registros del SII a don Miguel Salazar le quedaban 1.400 UF que podía utilizar como INR, por lo que le generó un excedente de 5.437 UF, equivalente a \$146.799.000.-, con lo que, sumado a los otros ingresos anuales obtenidos, don Miguel pagó impuesto global complementario por un monto de \$39.635.006.

Ahora se analizará la situación tributaria de don Pedro Salazar, si su padre don Miguel Salazar no hubiese enajenado el bien raíz en vida, siendo este entregado a él, mediante donación, señalado en el 5.2 del Capítulo IV, a un valor de adjudicación que asciende a \$200.000.000 y al tiempo después enajenado en \$240.000.000 por él. Trabajando bajo el supuesto que la enajenación cumple los requisitos para ser determinado como INR, como fue señalado en el 4.2.2 del Capítulo III y que esta enajenación es la primera que realizará don Pedro. Presentando la siguiente situación tributaria:

Antecedentes

Fecha de Adquisición :	01/03/2022
Valor de Adquisición :	\$200.000.000.-
Fecha de Enajenación :	01/10/2023
Valor de Enajenación :	\$240.000.000.-
Valor UF :	\$27.000.- (supuesto).

Variación IPC desde febrero de 2022 a septiembre de 2023: 2% (supuesto).

Desarrollo

Reajustes

Valor de Adquisición: \$200.000.000 x 1,02=\$204.000.000.-

Determinación del Mayor Valor

Valor de Enajenación	\$240.000.000.-
Valor de Adquisición Reajustado	\$204.000.000.-
Mayor Valor	\$ 36.000.000.- INR

Análisis del Caso

Como se puede apreciar al enajenar el bien siendo previamente donado, se ve afectado el monto determinado de mayor valor, esto se debe principalmente al aumento del costo tributario a deducir, ya que, en la primera parte del caso se utilizó el valor en el cual don Miguel compró el bien raíz, más las mejoras realizadas al bien, por un monto total reajustado de \$55.400.000.-. por otra parte, si el bien raíz fuese enajenado por don Pedro siendo este adquirido bajo el concepto de donación, el costo tributario a deducir del mayor valor, es el monto en el cual se adjudicó el bien raíz don Pedro, cuyo valor es determinado según las reglas indicadas en los artículos 46, 46 bis y 47 de la Ley n° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, como se muestra en la segunda parte del caso en el cual se utilizó como supuesto el monto reajustado de \$204.000.000.

7.5 Enajenación de Bien Raíz Adquirido en Disolución de Sociedad Conyugal

El presente caso muestra la situación en la cual un matrimonio tiene deseos de enajenar un inmueble, el cual ha aumentado, en forma sustancial, su plusvalía, por lo que el análisis consta de dos alternativas que varían según el valor de adquisición que adopta el bien raíz si se enajenara por régimen general o si se disolviera la sociedad conyugal y se adjudicara el bien inmueble a la cónyuge por motivos de justa distribución.

Antecedentes

La familia Muñoz Navarro posee un bien adquirido desde noviembre del año 1998 en un remate por una venta forzada de una institución bancaria por un valor de \$20.000.000, el bien está ubicado camino a Bullileo km 31 de la comuna de Parral, VII Región del Maule. Producto de la conectividad, regadío, nueva carretera y otras situaciones, el valor de mercado de la propiedad asciende a \$300.000.000. La familia decide enajenar el bien inmueble por el actual cese de convivencia declarado en los Tribunales de Familia y en caso de una futura ruptura matrimonial, por tanto, están analizando las formas de optimizar la carga tributaria por lo tanto han buscado asesoría tributaria.

Antecedentes Alternativa 1

Ingresos Anuales percibidos por la cónyuge (Sra. Belén)	: \$15.400.000.-
Ingresos Anuales percibidos por el cónyuge (Sr. Luis)	: \$ 0.-
Fecha Adquisición Terreno	: 05/11/1998
Fecha de Enajenación	: 10/07/2018
Valor de Adquisición Terreno	: \$35.000.000.-
Valor de Enajenación	: \$250.000.000.-
Valor UF(supuesto)	: \$27.000.-
Variación IPC desde octubre 1998 a junio 2018	: 35 % (supuesto)

Desarrollo

Reajuste Alternativa 1

Valor Adquisición Terreno reajustado (supuesto): $\$35.000.000 \times 1,35 = \$47.250.000.-$

Determinación del Mayor Valor Alternativa 1

Valor de Enajenación	\$250.000.000.-
(Menos) Valor de Adquisición reajustado	(\$ 47.250.000).-
Mayor Valor	\$202.750.000.-

Pozo de 8.000 UF Sr. Luis, Alternativa 1

Saldo a la Fecha	0
Mayor Valor Obtenido en UF	7.509.- (\$ 202.750.000.- / \$27.000.-)
Monto no constitutivo de Renta según reforma	8.000 UF
(Menos) Mayor Valor Obtenido en UF	(7.509) UF
Saldo para futuras enajenaciones que no constituirán Renta	491 UF

Situación Tributaria Sr. Luis, Alternativa 1

Otros Ingresos Anuales	\$	0.-
Mayor Valor Obtenido afecto a tributación	\$	0.-
Base Imponible para IGC A.T. 2019	\$	0.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,04)	\$	0.-
Rebaja	\$	0.-
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$	0.-

Análisis Alternativa 1

Durante la vigencia de la sociedad conyugal, el marido es quien administra todos los bienes de la sociedad y además los bienes propios de su esposa, pero no así los bienes del patrimonio reservado de ella; según lo señalado en el artículo 135 del Código Civil, cabe manifestar que el terreno ha sido adquirido bajo el régimen de sociedad conyugal por lo que el bien raíz es propiedad de ambos cónyuges. Se requiere la autorización de ambas partes para la enajenación del bien, la cual se cumple en este caso por estar ambos de acuerdo con la futura enajenación.

Tal como se mencionó en el párrafo anterior, el terreno queda bajo la administración del cónyuge, Sr. Luis Muñoz, quien soporta la calidad de enajenante en este caso.

La carga impositiva soportada por la futura obtención de un mayor valor en la enajenación del terreno correspondería a \$0.- al considerarse como un INR, bajo el cumplimiento de los requisitos establecidos en la letra b) del N°8 del art. 17 de la LIR vigente desde el año 2017, haciendo énfasis a que dicho mayor valor no supera del límite de exención de las 8.000 UF, acumulando 7.509 UF con esta enajenación y dejando un saldo de 491 UF para futuras enajenaciones que no constituirán renta. Puesto que, si ese límite hubiera excedido el contribuyente debería tributar en el año comercial en que se perciben o devenguen las rentas obtenidas por la enajenación del bien inmueble, quedando gravadas con IGC o IA en base a renta percibida o devengada a elección del contribuyente. Debiendo dejar constancia de la opción tomada en la declaración anual de impuesto a la renta, la cual no podrá ser modificada con posterioridad tal como se señala en el 4.2.2 del Capítulo IV de la presente tesis.

Antecedentes Alternativa 2

Ingresos Anuales percibidos por la cónyuge (Sra. Belén)	: \$15.400.000.-
Ingresos Anuales percibidos por el cónyuge (Sr. Luis)	: \$0.-
Fecha disolución sociedad conyugal (supuesto)	: 25/06/2018
Valor corriente en plaza del bien raíz a la fecha de disolución de la sociedad conyugal	: \$200.000.000.-

Fecha Adquisición Terreno	: 05/11/1998
Fecha de Enajenación	: 10/07/2018
Valor de Adquisición Terreno	: \$35.000.000.-
Valor de Enajenación	: \$250.000.000.-
Valor UF	: \$27.000.-

Desarrollo

Determinación del Mayor Valor Alternativa 2

Valor de Enajenación	\$250.000.000.-
(Menos) Valor de Mercado del bien raíz al 10/07/2018	(\$200.000.000).-
Mayor Valor	\$ 50.000.000.-

Pozo de 8.000 UF Sra. Belén, Alternativa 2

Saldo a la Fecha	0
Mayor Valor Obtenido en UF	1.852 (\$50.000.000.- / \$27.000.-)
Monto no constitutivo de Renta según Reforma	8.000 UF
(Menos) Mayor Valor Obtenido en UF	(1.852) UF
Saldo para futuras enajenaciones que no constituirán Renta	6.148 UF

Situación Tributaria Adjudicatario: Sra. Belén

Otros Ingresos Anuales	\$ 15.400.000.-
Mayor Valor Obtenido afecto a tributación	\$ 0.-
Base Imponible para IGC A.T. 2019	\$ 15.400.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,04)	\$ 616.000.-
Rebaja	\$ 304.378,56.-

Impuesto Global Complementario a Pagar**\$ 311.621,44.-**

Análisis Alternativa 2

La adjudicación del terreno a la Sra. Belén mediante la disolución de una sociedad conyugal no constituye renta, según lo establecido en la letra g) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Ahora bien, el mayor valor obtenido en la enajenación del terreno se considera como un INR, de igual forma, por haber enajenado cumpliendo los requisitos de la letra b) del N°8 del art 17 de la LIR vigente desde el año 201, destacando también que dicho mayor valor no supera del límite de exención de las 8.000 UF. Acumulando 1.852 UF con esta enajenación y dejando un saldo de 6.150 UF para futuras enajenaciones que no constituirán renta.

Análisis del Caso

Mediante la asesoría tributaria solicitada por la sociedad conyugal se brindan dos opciones para tributar aquel futuro mayor valor que se obtendrá por la enajenación del bien raíz, produciéndose una diferencia entre los mayores valores por la valorización de costo adoptada en cada alternativa, en donde la alternativa 1 comprende un valor de adquisición reajustado por la variación de IPC, entre el mes anterior al de adquisición y el mes anterior a la enajenación, el que se aplica al común de las operaciones de este tipo, obteniendo un mayor valor de \$202.750.000. Mientras que la alternativa 2 se contempla un valor de adquisición de \$50.000.000, correspondiente al valor de adjudicación del terreno, el cual pertenece a su valor corriente en plaza al momento de la referida adjudicación que se origina una vez disuelta la sociedad conyugal, produciendo una diferencia sustancial en cuando a costo tributario de \$152.750.000 entre ambas alternativas, resultando más conveniente la alternativa 2, la que materializa una gran opción para optimizar la carga tributaria de aquel mayor valor.

Cabe destacar que el costo tributario de enajenación en la alternativa 2 corresponde al valor corriente en plaza al momento de la disolución de la sociedad conyugal, valor que usualmente es factible determinar de manera más sencilla dependiendo de las características del

bien inmueble, en donde se le brinda al contribuyente la posibilidad de contratar peritos tasadores para obtener el valor comercial. Dicho valor corriente en plaza podrá ser tasado por la facultad conferida al SII en las condiciones que establece el art 64 del Código Tributario.

En ambos casos el mayor valor se mantiene como un INR, ya que, en ningún caso supera el límite de exención de 8.000 UF, puesto que si lo hubiere excedido aplicaría el procedimiento que se establece en la situación 1. También, es necesario dejar de manifiesto que los INR tienen la característica de no ser declarables por lo que en ambas alternativas no debe tomarse en consideración para aumentar las bases imponibles de los contribuyentes al confeccionar F 22, si correspondiere.

7.6 DFL 2

El presente caso analizará la enajenación de un inmueble que cumple con las condiciones para ser considerado como un DFL2, pero que se enajenará sin saber dicha condición y los beneficios que ésta contrae, afectando la enajenación a la letra b) del N°8 del art 17 de la LIR.

Antecedentes generales

El Sr. Reynaldo, es una persona natural que no determina sus rentas mediante contabilidad, tiene a su propiedad una vivienda de 102m², la cual construyó para su hijo que estaba próximo a casarse, pero, en vista de la cancelación del matrimonio el Sr. Reynaldo toma la iniciativa de enajenar dicha vivienda que terminó de construirse el 02/02/2017. La enajenación la efectuó el 28/05/2018 a la Inmobiliaria “CASABONITA S.A.”

Otros Ingresos Anuales	:	\$ 25.000.000.-
Fecha termino construcción	:	02/02/2017.-
Fecha de Enajenación	:	28/05/2018.-
Valor de construcción	:	\$15.000.000.-
Valor de Enajenación	:	\$35.000.000.-
Valor UF	:	\$27.000.-
Variación IPC desde febrero de 2017 a mayo de 2018: 5 % (supuesto)		

Situación 1

Desarrollo

Reajuste Situación 1

Valor Adquisición vivienda reajustado (supuesto): \$14.000.000 x 1,05=\$15.750.000.-

Determinación del Mayor Valor Situación 1

Valor de Enajenación	\$35.000.000.-
(Menos) Valor de Adquisición reajustado	(\$ 15.750.000).-
Mayor Valor	\$19.750.000.- INR

Pozo de 8.000 UF Sr. Reynaldo, Situación 1

Saldo a la Fecha	0.-
Mayor Valor Obtenido en UF	713.- (\$19.750.000.- / \$27.000.-)
Monto no constitutivo de Renta según Reforma	8.000 UF
(Menos) Mayor Valor Obtenido en UF	(713) UF
Saldo para futuras enajenaciones que no constituirán Renta	7.287 UF

Situación Tributaria Sr. Reynaldo, Situación 1

Otros Ingresos Anuales	\$25.000.000.-
Mayor Valor Obtenido afecto a tributación	\$ 0.-
Base Imponible para IGC A.T. 2019	\$25.000.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,08)	\$ 2.000.000.-
(Menos) Rebaja	(\$980.775,36).-

Impuesto Global Complementario a Pagar **\$1.019.224.-**

Análisis situación 1

La situación recién expuesta refleja la operación efectuada por el Sr. Reynaldo, quien enajenó su vivienda en carácter de enajenación común por desconocer el DFL 2, el cual establece una serie de beneficios al momento de enajenar bienes inmuebles con la calidad que ahí se establece, en consecuencia de aquello y al considerarse como una enajenación común se consideró como un INR el mayor valor de \$19.750.000.- obtenido producto de la enajenación de la vivienda, puesto que cumplió con las condiciones de la letra b) del N°8 del art 17 de la LIR y también dicho mayor valor computó para el límite de las 8.000 UF, cuando no debió disminuirlo.

Situación 2

Desarrollo

Determinación del Mayor Valor Situación 2

Valor de Enajenación	\$35.000.000.-
(Menos) Valor de Adquisición reajustado	(\$ 15.000.000).-
Mayor Valor	\$20.000.000.-

Pozo de 8.000 UF Sr. Reynaldo, Situación 2

Saldo a la Fecha 0.-

Mayor Valor Obtenido en UF	0.-
Saldo	0.-

Situación Tributaria Sr. Reynaldo, Situación 2

Otros Ingresos Anuales	\$25.000.000.-
Mayor Valor Obtenido afecto a tributación	\$ 0.-
Base Imponible para IGC A.T. 2019	\$25.000.000.-
Impuesto según tabla IGC (Factor 0,08)	\$ 2.000.000.-
(Menos) Rebaja	(\$980.775,36).-
Impuesto Global Complementario a Pagar	\$1.019.224.-

Análisis situación 2

La situación 2 representa el cómo debió actuar el contribuyente al enajenar dicho bien raíz, ya que este cumplía con los requisitos de ser una vivienda con una superficie construida menor o igual a $140m^2$ y ser enajenada una vez transcurrido más de un año desde su construcción hasta su enajenación.

El mayor valor que se hubiere obtenido por medio de la enajenación de un bien raíz con la calidad de un DFL2 asciende a \$20.000.000 y este mayor valor no hubiere sido partícipe para computar el límite de las 8.000 UF, ya que este solo aplica para el mayor valor obtenido por las enajenaciones afectas a la letra b) del N°8 del art 17 de la LIR. En base a tal disposición, cumple con las condiciones para ser calificadas como un INR ya que el art. 15 del DFL2 establece que “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”, por tanto, dicha enajenación no debe formar parte del límite de las 8.000 UF mencionado. <FGB

Análisis del caso

Lo esencial que se debe tener en cuenta para enajenar una vivienda, con una superficie menor o igual a 140m^2 es el art. 15 del DFL2 señalado en el párrafo anterior, porque en él se establecen los tipos de enajenaciones no afectas a ningún impuesto de la LIR. Tampoco, computa para el límite de las 8.000 UF como se efectuó erróneamente en la situación 1, ya que, en ese caso si el contribuyente hubiese tenido enajenaciones anteriores y no tuviera saldo de exención, el contribuyente hubiera hecho tributar el mayor valor obtenido, que no hubiere correspondido por esta vivienda debido al poco conocimiento de los beneficios que afectan a la vivienda en calidad de DFL2, que no han dejado de estar vigente desde su publicación.

En ambas situaciones el Sr. Reynaldo continuaría tributando solo por sus otros ingresos anuales. En la situación 1 se consideró el mayor valor erróneamente como un INR y en la situación 2 se consideró como un ingreso exento de la LIR. Se considera la situación 2 como la forma óptima de enajenar dicha vivienda porque cumple con la optimización más adecuada de la carga tributaria de esta situación bajo cualquier punto de vista legal tributario.

CAPITULO VIII CONCLUSIONES

La presente memoria se basó en el análisis de la carga tributaria soportada por los contribuyentes, personas naturales, en la obtención del mayor valor generado por la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre ellos. Para dicho análisis se comenzó exponiendo principalmente el tratamiento tributario de dicho mayor valor conforme a la letra b) del N°8 del artículo 17 de la LIR vigente hasta el año 2016, y el tratamiento tributario actual de dicho artículo incorporado mediante casos hipotéticos frecuentes en la vida cotidiana, los cuales facilitan y complementan la comprensión de las modificaciones y los conceptos incorporados tanto por la nueva reforma tributaria o por normativas tributarias complementarias en relación a la enajenación de este tipo de bienes para efectos de entregar las alternativas y herramientas suficientes para la optimización de la carga impositiva.

El tratamiento tributario mencionado anteriormente fue modificado significativamente por la Leyes 20.780 y 20.899, que trajeron consigo la derogación del artículo 18 de la LIR sobre habitualidad y la eliminación del concepto que hacía alusión respecto a personas jurídicas, por lo que sólo los contribuyentes personas naturales pueden generar un INR, indistintamente si tuvieran domicilio o residencia en Chile, siempre y cuando no determinen IDPC sobre cualquier clase de rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, entre otros. No obstante, se mantuvieron e incorporaron otros conceptos; uno de los conceptos principales que se mantuvieron, fueron las normas de relación, pero de forma mucho más restringida por la incorporación de los artículos del 96 al 100 de la Ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas, entre otros.

Mediante el estudio acabado de las normas a las que se refieren o afectan a la determinación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, derechos o cuotas sobre tales bienes y posteriormente a la respectiva tributación por dicho concepto, para lo cual en el presente estudio se dieron a conocer distintas situaciones hipotéticas, con la finalidad de dar cumplimiento al objetivo del presente estudio, la que se desea demostrar y otorgar un mejor entendimiento de la aplicación de las normas.

Los dos primeros objetivos específicos de la investigación tratan sobre dar a conocer la tributación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces antes y después de la reforma tributaria, a causa de las modificaciones sustanciales de la letra b) del n° 8, del artículo 17 de la

LIR. Para lo cual se realizó el análisis del caso señalado en el 7.1 del Capítulo VII de la presente tesis, pudiendo concluir que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, o derechos o cuotas sobre ellos, como norma general actualmente debe tributar, a pesar de estar señalado en el artículo 17 que trata de los INR, ya que en dicho artículo específicamente en la letra b), del N° 8, se estableció un límite de exención de INR de 8.000 UF por este concepto, el cual se ve rebajado a medida que se van obteniendo mayores valores independiente del número de enajenaciones, por lo que la obtención de mayor valor generado como excedente del tope, deberá tributar a todo evento, es por esto que aumenta la posibilidad de que las personas naturales deban tributar a futuro por este concepto. Además otro punto importante de la reforma es la eliminación de toda persona jurídica, no pudiendo estas generar INR por el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, aunque se encuentre conformado sólo por personas naturales y por otra parte la incorporación a este artículo de los contribuyentes afectos a Impuesto Adicional. Por todo lo anterior genera repercusión la razón que lleva al legislador a gravar lo que anteriormente a la reforma era por norma general un INR, lo que hace pensar en el objetivo de dicha reforma, es la de recaudar mayores ingresos, para el financiamiento de otras reformas como por ejemplo la educacional.

Continuando con los objetivos específicos de la investigación, los dos siguientes hablan sobre definir los elementos para la determinación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces y conocer las opciones de costo que inciden en dicho cálculo. Por lo que se llevó a cabo el análisis del caso 7.2 del Capítulo VII de la presente tesis, llegando a concluir que la reforma tributaria eliminó el art. 18 de la LIR, que distinguía las ganancias habituales de las no habituales, pero manteniendo la facultad del SII de estimar habitualidad según el tiempo que permanece el bien en dominio del enajenante, se mantienen las normas de relación en dichas enajenaciones y se introdujo la norma transitoria de opciones de costo para el cálculo del mayor valor, señalado en el numeral XVI del art. 3° de la Ley N° 20.780, la que permite a los contribuyentes que excedan el tope de 8.000 UF, elegir como costo tributario para deducir del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, una de las tres opciones entre las que se encuentran el valor de adquisición más las mejoras realizadas al bien, el avalúo fiscal del bien vigente al 1 de enero de 2017, valor de mercado al 29 de septiembre de 2014. Cabe señalar que las estipulaciones de dicha norma al ser transitoria va perdiendo su vigencia a través del tiempo,

por ejemplo por el hecho de que pueden acogerse a dicha norma sólo los bienes raíces adquiridos entre el 2004 y el 2014, además para hacer uso del valor de mercado, debió haber sido declarado ante el SII hasta el 31 de diciembre del 2015, el que posee la facultad de verificar dicho valor, por lo que ya no podrán hacer uso de dicha opción los que no realizaron la declaración en la fecha correspondiente. La reforma introdujo 16 normas transitorias en distintas materias tributarias, con la finalidad de llevar a cabo una verificación e implementación gradual de la reforma, dando tiempo de adecuación a los contribuyentes.

Otro objetivo específico es demostrar la variación de la carga impositiva en lo que respecta a personas naturales, según las opciones de tributación que otorga la Ley. Dichas opciones que se analizaron en caso hipotético del 7.3 del Capítulo VII de la presente tesis. Pudiendo concluir que para los contribuyentes afectos a IGC que deban tributar por el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, por el hecho de exceder el límite de las 8.000 UF, la norma otorga la opción de tributar en base a renta percibida o devengada, la cual permite pagar IUS o reliquidar el IGC respectivamente, una buena elección de dicha opción como se logró demostrar en el análisis del caso, se ve condicionada directamente al nivel de ingreso anual afecto a IGC que posea el contribuyente. En consecuencia de esto se piensa que dichas opciones se crearon con el fin de acercar a la legislación tributaria chilena un poco más hacia la equidad tributaria y mejorar la distribución de los ingresos, por lo que tendrán que soportar una mayor carga impositiva quienes obtengan mayores ingresos y por contrario, quienes obtengan menores ingresos tendrán una menor carga impositiva.

El último objetivo específico de la investigación es conocer normas tributarias específicas relacionadas con la enajenación de bienes raíces, dando cumplimiento a dicho objetivo mediante el análisis de los casos 7.4, 7.5 y 7.6 del Capítulo VII de la presente tesis, concluyendo que en cuanto a la tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, la legislación chilena otorga variadas normas que afectan a dicho concepto, no tan solo la LIR, sino también la Ley N° 16.271 sobre Impuestos a las Herencias, asignaciones y Donaciones, DFL 2 y el Código Civil, las cuales establecen distintas situaciones referidas a la adquisición del bien raíz, que el conocimiento de estas normas para los contribuyentes pueden generar una oportunidad de optimizar la carga tributaria al momento de determinar el mayor

valor obtenido al enajenar el bien en cuestión, ya que dicho mayor valor se podría ver reducido, como por ejemplo en el caso de bienes adjudicados por donación o herencia, etc. o incluso eximir de todo impuesto establecido en la LIR, como lo son en el caso de las viviendas de hasta 140m² acogidas al DFL 2. Es preciso señalar que en el caso del DFL 2 para hacer uso de los beneficios, las viviendas que cumplan con los requisitos, deben estar registradas con dicho beneficio en la escritura pública respectiva.

Para finalizar y en consecuencia de todo lo anterior se da cumplimiento al objetivo general de la investigación de comparar la forma de tributación del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, a través del análisis de las opciones de tributación incorporadas en la reforma tributaria contenida en las Leyes 20.780 del año 2014 y 20.899 del año 2016 en Chile. De la cual se obtuvo como conclusión general, después de la realización del estudio acabado de las normas expuestas en la presente investigación, logrando apreciar que la legislación chilena otorga a los contribuyentes variadas opciones al momento de tributar por el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas sobre tales bienes, adquiriendo una real importancia su conocimiento y estudio, ya que permiten realizar una planificación tributaria no agresiva, que se enmarca dentro del concepto de economía de opción, manteniéndose siempre dentro del marco legal, con la finalidad de optimizar la carga tributaria y dar cumplimiento a lo que indica la constitución en cuanto a que las personas deben pagar sólo el impuesto que les corresponda. Es por este motivo que se destaca la gran importancia, de adquirir el conocimiento de dichas normas, antes de realizar una enajenación o llevar a cabo una asesoría tributaria.

CAPITULO IX BIBLIOGRAFIA

Cuevas Ozimica, A., & Villalón Méndez, V. (2013). *Impuesto adicional. Art. 59, Ley sobre impuesto a la renta*. Revista de Estudios Tributarios, (8), pág. 9-54.

González Silva, L. (2016). *Reforma Tributaria - mayor valor en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes poseídos en comunidad*. Revista de Estudios Tributarios, (14), pág. 311-326.

Ministerio de Hacienda. (2014). *Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*. Ley N° 20.780.

Ministerio de Hacienda. (2016). *Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias*. Ley N° 20.899.

Ministerio de Hacienda. (2000). *Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del código civil; de la ley n° 4.808, sobre registro civil, de la ley n° 17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la ley n° 16.618, ley de menores, de la ley n° 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la ley n° 16.271, de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones*. DFL 1.

Ministerio de Hacienda. (1959). *Fija texto Definitivo del DFL 2, de 1959, sobre plan habitacional*. Ley N° 20.780.

Ministerio de Hacienda. (1965). *Ley de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones*. Ley N° 16.271.

Ormeño Pérez, R. (2017). *Comprendiendo el cumplimiento tributario de los individuos: una revisión bibliográfica*. Revista de Estudios Tributarios, (17), pág. 199-226.

Oviedo Duarte, M. (2016). *Nuevo beneficio contra el Impuesto Global Complementario*. Revista de Estudios Tributarios, (14), pág. 121-136.

Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales*. Circular N° 39.

Servicio de Impuestos Internos. (2016). *Instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes N°s 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales*. Circular N° 44.

Vergara Hernández, S. (2010). *Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión*. Revista de Estudios Tributarios, (2), pág. 87-180.

Yáñez Henríquez, J. (2016). *¿Por qué son necesarios los impuestos?* Revista de Estudios Tributarios, (16), pág. 189-222.

Yáñez Henríquez, J. (2016). *Tributación: Equidad y/o Eficiencia*. Revista de Estudios Tributarios, (12), pág. 223-259.