



MAYOR VALOR EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES SITUADOS EN CHILE

Luis González Silva

Magister en Tributación, Universidad de Chile
Contador Auditor
Colaborador Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.

1. INTRODUCCIÓN

A través del Reporte Tributario N° 105 de junio de 2019, se analizó el tratamiento tributario 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, vigente a contar del 1° de enero de 2017.

Sin embargo, a través de la Ley N° 21.210 de 2020, a contar del 1° de enero de dicho año, se introdujeron modificaciones a la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, que afectaron las reglas referidas a la tributación de los citados mayores valores. Por su parte, la autoridad tributaria impartió las instrucciones pertinentes a través de la Circular N° 43 de fecha 5 de julio de 2021.

En términos generales, a partir de esta última modificación, la tributación que afecta al mayor valor en la enajenación de dichos bienes sigue dependiendo de variables como la existencia de relación entre el enajenante y el, el plazo transcurrido entre la adquisición y la enajenación, el ejercicio de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos, el monto del mayor valor y los impuestos que afectan al enajenante, entre otras.

Sumado a lo anterior, el N° XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, estableció un régimen especial para aquellas enajenaciones efectuadas por personas naturales respecto de bienes adquiridos con anterioridad al 1° de abril de 2004, lo que conlleva una complejidad adicional para el correcto cumplimiento tributario que afecta a los contribuyentes.

Dado lo anterior, el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile con el fin de difundir el conocimiento del área impositiva a la comunidad universitaria, profesionales y todos quienes estén interesados en esta materia, invita a revisar el material docente actualizado que hemos preparado en esta oportunidad, con el fin de interiorizarse en la actual regulación de la carga tributaria que afecta a los contribuyentes respecto del mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO

La actual letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, establece un régimen tributario aplicable a las enajenaciones de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuadas solo por personas naturales, tengan o no domicilio o residencia¹ en Chile. Además, los bienes raíces en cuestión no deben estar incorporados al giro de una empresa individual en el ejercicio de su enajenación.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos a través del apartado 4.2. de la Circular N° 43 de 2021, instruyó que cuando las enajenaciones descritas sean realizadas por entidades o personas jurídicas contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile que no estén obligadas a declarar según contabilidad en Chile, es decir, se trate de contribuyentes del impuesto adicional (IA), también les resulta aplicable el N° 8 del artículo 17 de la LIR.

Dicho régimen tributario consiste principalmente en calificar al mayor valor que se obtenga en este tipo de operaciones como un ingreso no constitutivo de renta (INR), cumpliendo ciertos requisitos adicionales. Sin embargo, dependiendo de las características en que se realice la operación, la citada norma prescribe que dichas sumas quedarán gravadas con IGC² o IA, según corresponda, o bien, un impuesto único y sustitutivo de tasa 10%.

Como se señaló, solo se beneficia con este régimen tributario el mayor valor en la enajenación de bienes raíces (o sus derechos o cuotas) situados en Chile, según lo dispone expresamente la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR. Además, el inciso primero del artículo 41 B de dicha norma prescribe que 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), g) y h) de dicho número.

1 Según lo dispuesto en el N°8 del artículo 8° del Código Tributario.

2 Impuesto Global Complementario que afecta a las personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

Es decir, si se trata de bienes raíces situados en el exterior, el mayor valor se clasificará como una renta del artículo 20 N° 5 de la LIR y se gravará con los impuestos generales que afectan a las rentas del capital, esto es, con el IDPC e IGC. Lo anterior, sin perjuicio de tener derecho al crédito por los impuestos pagados en el exterior, cuando exista un convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por Chile y el país donde se encuentre radicado el bien raíz.

Ahora bien, como se enunció previamente, si los bienes raíces que se enajenan han sido asignados a una empresa individual, se sujetarán a las reglas aplicables al régimen de que se trate, ya sea de la letra A) o N° 3 u 8 de la letra D) del artículo 14, renta presunta del artículo 34 u otros, en forma independiente de si se encuentran o no obligados llevar contabilidad completa o simplificada.

III. COSTO TRIBUTARIO EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES RAÍCES

Uno de los principales elementos que se debe considerar para la determinación del mayor valor en la enajenación de bienes raíces, es el costo tributario de los mismos. A contar del 1° de enero de 2017, la ley³ establece que constituirá costo tributario el valor de adquisición, reajustado de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el IPC⁴ entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior al de la enajenación.

También forma parte del costo, los desembolsos incurridos en mejoras útiles que hayan aumentado el valor del bien, debidamente reajustados⁵, efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante. Estas mejoras, para que efectivamente formen parte del costo, deben ser declaradas oportunamente y con anterioridad a la enajenación, al SII para su incorporación en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del Impuesto Territorial.

Debe tenerse presente que, de conformidad al artículo 13 de la Ley N° 17.235, las modificaciones de avalúo o de contribuciones registrarán desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que ocurra el hecho que determine la modificación, o en caso de no poderse precisar la fecha de ocurrencia del hecho, desde el 1° de enero del año siguiente a aquel en que el Servicio constate la causal respectiva. Lo anterior, sin perjuicio de la prescripción que establecen los artículos 2521° del Código Civil y 200° del Código Tributario. Además, el artículo 15 de la señalada ley establece que, tratándose de obras nuevas, se entenderá que el hecho que causa la modificación de avalúo se produce cuando ellas se encuentren terminadas, esto

3 Actualmente, el numeral i) de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

4 Según la variación del Índice de Precios al Consumidor.

5 De acuerdo con la variación del IPC entre el mes anterior a la mejora y el mes anterior a la enajenación (Res. Ex. N° 80 de 29 de septiembre de 2015).

es, cuando las obras se encuentren en condiciones de ser usadas⁶.

Con base a lo expuesto precedentemente, el SII emitió la Resolución Ex. SII N° 80 de fecha 29 de septiembre de 2015, estableciendo que los contribuyentes deben presentar⁷ en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, el Formulario N°2963⁸, denominado “Declaración Jurada de mejoras de bienes raíces, Ley N°20.780” y en su caso, el Formulario N° 2963.1, cuando se deban identificar a los propietarios de un bien raíz poseído en comunidad, a fin de declarar los desembolsos debidamente acreditados, incurridos en dichas mejoras que formarán parte del valor de adquisición.

Los contribuyentes deberán aportar toda aquella documentación que permita acreditar fehacientemente los desembolsos que hayan aumentado el valor del bien, por ejemplo: facturas y/o boletas recibidas por contratos de construcción y/o adquisición de materiales, boletas de honorarios por servicios profesionales, entre otros. Dicha documentación, deberá mantenerse a disposición del Servicio, durante los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, los que se computarán a partir de la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago de los impuestos que correspondan sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de dicho bien raíz.

De acuerdo con lo establecido en la Resolución antes mencionada, las mejoras deberán declararse al Servicio hasta el 30 de junio de cada año y en caso de que el bien raíz sea enajenado con anterioridad a la fecha de declaración que corresponda, la declaración de las mejoras deberá ser presentada hasta el 31 de diciembre del año en que ocurrió tal enajenación.

IV. MEJORAS QUE FORMAN PARTE DEL COSTO DE LOS BIENES RAÍCES

Como se indicó anteriormente, también formarán parte del costo tributario de los bienes raíces los desembolsos incurridos en mejoras que aumenten su valor, los cuales, según interpretación del SII en la Circular N° 43 de fecha 5 de julio de 2021, corresponden únicamente a las mejoras útiles que hayan aumentado el valor venal del bien raíz, entendidas éstas como aquellas necesarias y considerables, que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo, en conformidad a lo establecido en el N° 3 de la Circular N° 53, de 1978.

6 Considerando 3° y 4° de la Resolución Ex. SII N° 80, de 29 de septiembre de 2015.

7 Los contribuyentes que no posean bienes raíces en comunidad podrán efectuar esta declaración a través de un formulario electrónico que estará disponible en la página web de este Servicio

8 Los formularios están disponibles en la página web del SII. <http://www.sii.cl/formularios/imagen/F2963.pdf>

La Resolución Ex. SII N° 80 de 2015, proporciona algunos ejemplos de mejoras útiles, y estas son las siguientes:

- Nuevas construcciones: nueva construcción en un sitio no edificado o separada de una ya existente.
- Ampliaciones: Aumentos de superficie edificada que se construyen adosadas a la o una de las construcciones existentes.
- Remodelaciones: Modificación (rehabilitación/ reparación/ transformación /alteración/ reconstrucción) siempre que no correspondan a obras de conservación como el reemplazo de los revestimientos exteriores o interiores, cielos, pinturas o pavimentos por otros similares a los reemplazados.
- Nuevas obras complementarias (piscinas, pavimentos exteriores, cobertizos).
- Mejoras en terrenos agrícolas (obras de: drenaje, riego, contra la acción de la erosión, etcétera).
- Otras mejoras contenidas en el N° 3 de la Circular N° 53, de 1978.

En consecuencia, todos los desembolsos que digan relación con reparaciones destinadas a subsanar deterioros del inmueble y/o a su reparación, no podrán incorporarse como parte del costo de enajenación del bien raíz.

Por último, conviene recordar que las mejoras útiles que forman parte del costo tributario corresponden a las efectuadas directamente por el propietario del bien raíz y aquellas realizadas por terceros, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del primero. En este último caso, el SII señaló que las citadas mejoras, para que formarán parte del costo de enajenación, deben haber ocurrido durante el tiempo en que el enajenante era dueño y deben corresponder a desembolsos o inversiones efectivas realizadas por aquel.

V. NORMAS TRANSITORIAS DE LA LEY N° 20.780 QUE REGULAN EL COSTO TRIBUTARIO

El N° XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establece un tratamiento especial en la determinación del costo tributario en la enajenación de bienes raíces, distinguiendo para ello, la fecha de adquisición de tales bienes.

- a) Si los bienes raíces fueron adquiridos hasta el día 31 de diciembre de 2003, para determinar el mayor valor de la operación solo se rebajará del precio de enajenación el costo de adquisición de los citados bienes, debidamente reajustado, sin incorporar como parte del costo, los

desembolsos por las mejoras útiles que se hayan efectuado. Es decir, se mantendrá la determinación del costo en los términos vigentes hasta el 31 de diciembre de 2014.

- b) Si los bienes raíces fueron adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014, y siempre que su enajenación sea efectuada a contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes podrán optar por rebajar tres costos tributarios alternativos al momento de determinar el mayor valor en la enajenación, los cuales se describen a continuación:
- i) El valor de adquisición, más los desembolsos incurridos en mejoras útiles, todo debidamente reajustado a la fecha de enajenación. En este caso es aplicable el mismo análisis realizado anteriormente, con la sola salvedad que las mejoras efectuadas entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2014 debieron haber sido informadas al SII durante el año comercial 2015, y las mejoras realizadas durante el año comercial 2015, debieron ser informadas hasta el 30 de junio de 2016, y así sucesivamente.
 - ii) El avalúo fiscal del bien raíz al 1° de enero de 2017, debidamente reajustado a la fecha de enajenación.
 - iii) El valor de mercado determinado al 29 de septiembre de 2014, debidamente reajustado. Esta tasación debe ser acreditada fehacientemente ante el SII y debió ser comunicada hasta el 30 de junio de 2016⁹ en la Dirección Regional correspondiente al domicilio del contribuyente o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante el Formulario N° 2897¹⁰. Algunos ejemplos de acreditación son i) Tasación comercial efectuada por una entidad bancaria, ii) Tasación comercial efectuada por un tasador o por una empresa o profesional del rubro inmobiliario y iii) Copia de tasaciones comerciales de inmuebles de características y ubicaciones similares, en la localidad respectiva.

9 De acuerdo con la modificación introducida por la Ley N° 20.899 de 2016. Ver Resolución Ex. SII N° 29 de 2016.

10 Mayores detalles del procedimiento se encuentra regulado en la Resolución Ex. SII N° 127 de 2014.

VI. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL MAYOR VALOR

El mayor valor en la enajenación de bienes raíces se determina deduciendo del precio de enajenación el valor de costo tributario, según lo revisado en los números anteriores.

De acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la ley en comento, podríamos afirmar que, por regla general, la renta es calificada como un ingreso no constitutivo de renta, liberando de este modo al enajenante de cualquier obligación tributaria, pero con un límite de 8.000 UF por cada contribuyente. Sin embargo, la misma disposición fija dos requisitos adicionales para acceder a dicho beneficio tributario que, de no cumplirse o cumplirse parcialmente, acarrearán obligaciones tributarias distintas. Estos dos requisitos deben cumplirse copulativamente y son los siguientes:

1. Que la operación sea realizada con terceros no relacionados.
2. Que los bienes sean enajenados transcurrido el plazo de 1 ó 4 años, según corresponda.

El incumplimiento de cualquiera o todos los requisitos señalados, gravará al mayor valor con los IDPC e IGC o IA¹¹, o bien, sólo con el IGC o IA¹². También habrá casos en que los mencionados impuestos finales, podrán declararse sobre rentas percibida o devengada, y en este último caso, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile podrán considerar la renta devengada durante el período de años comerciales en que el bien raíz que se enajena ha estado en poder del enajenante, hasta un máximo de 10 años, en caso de ser superior a este. Para tal efecto, las fracciones se considerarán como un año.

Como se observa, son varias las alternativas de tributación que afectan mayor valor, lo que conlleva a ser meticulosos en la revisión de las características en que se realiza la operación y de quienes las llevan a cabo.

Finalmente, es importante tener presente que la ley¹³ faculta al SII para tasar la operación, cuando el precio de enajenación del bien raíz sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, sin atender a si el adquirente lleva o no contabilidad completa¹⁴.

11 Según corresponda.

12 Según corresponda.

13 Inciso 4° del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

14 Hasta el 31 de diciembre de 2016, para la aplicación de la facultad de tasación era necesario que el adquirente lleve contabilidad completa.

Si se ejerce esta facultad, la diferencia que se produzca entre el valor de enajenación y el de tasación, se gravará en cabeza del enajenante con el impuesto único de tasa 40% establecido en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, sin atender al régimen tributario al que acceda el mayor valor determinado.

VII. PRIMER REQUISITO: NO ENAJENAR A TERCEROS RELACIONADOS

Para los fines del cumplimiento del primer requisito, el inciso 2° del N° 8 del artículo 17 de la LIR, establece cuándo debe entenderse que el enajenante se encuentra relacionado con quien adquiere los bienes raíces o sus derechos o cuotas. La norma citada señala que existe relación en los siguientes casos:

- i. Enajenación efectuada por el propietario a una sociedad de personas o sociedad anónima cerrada en que participe directa o indirectamente. Dentro de las sociedades anónimas, se incluyen las sociedades por acciones, de acuerdo con el N° 6 del artículo 2° de la LIR.
- ii. Enajenación efectuada por el propietario a su cónyuge, conviviente civil o parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad (Artículo 27 y 28 del Código Civil). Se entenderán relacionados con el enajenante o cedente sus padres, sus abuelos, sus hijos y sus nietos.
- iii. Enajenación efectuada por el propietario a sus relacionados en los términos del N° 17 del artículo 8° del Código Tributario. Instrucciones contenidas en la Circular N° 62 de 2020¹⁵.
- iv. La enajenación efectuada a los directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores, así como a toda entidad controlada directa o indirectamente por estos últimos.

Si el contribuyente se encuentra relacionado en los términos descritos, el mayor valor obtenido no calificará como un ingreso no constitutivo de renta, sino que se gravará con los impuestos finales en base devengada, sin la posibilidad reliquidar el IGC.

15 Esta circular instruye sobre los nuevos regímenes tributarios incorporados por la Ley N° 21.210, para la micro, pequeña y mediana empresa. En el apartado 1.2.1.3. revisa las normas de relación del N° 17 del artículo 8 del Código Tributario en dicho contexto.

VIII. SEGUNDO REQUISITO: NO ENAJENAR ANTES DEL PLAZO ESTIPULADO EN LA LEY

El segundo requisito que exige la ley¹⁶ para acceder al ingreso no renta es que el bien raíz se mantenga en la propiedad del contribuyente dentro de un plazo mínimo de 1 año. Sin embargo, el plazo será de 4 años en caso de la enajenación de un bien raíz producto de una subdivisión de terrenos, urbanos o rurales, o derivados de la construcción de edificios por pisos o departamentos, incluyendo en este caso las bodegas y estacionamiento, el que se contará desde la adquisición o la construcción, según corresponda.

De acuerdo con la Circular N° 43 de 2021¹⁷, cuando la enajenación ocurra antes de transcurrir el plazo de 1 año o de los 4 años referidos, según corresponda, el mayor valor se gravará como un ingreso conforme a las reglas generales. Es decir, con el IDPC e impuestos finales.

IX. TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE AL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA ACCEDER AL BENEFICIO DEL INGRESO NO RENTA

Si una vez analizada las características del contribuyente y de la enajenación, se constata que el contribuyente cumple con todos los requisitos señalados en los numerales VII y VIII precedentes, el mayor valor obtenido será calificado como un ingreso no renta, hasta el límite de 8.000 UF por contribuyente.

Como se indicó anteriormente, el mayor valor calificado como ingreso renta tiene un límite por persona¹⁸ de 8.000 UF, por lo tanto, la norma legal en análisis prescribe el tratamiento tributario que corresponde asignar a la parte del mayor valor que excede el límite señalado¹⁹.

Pues bien, la parte del mayor valor que excede las 8.000 UF la podemos separar distinguiendo si el enajenante se trata de un contribuyente del IGC²⁰ o del IA²¹. De esta forma, la parte del mayor valor que excede la suma indicada se gravará con el IGC o IA, según corresponda, o bien, tratándose de personas naturales con domicilio o residencia en Chile, con un impuesto único y sustitutivo de 10%, a elección del enajenante, en ambos casos sobre la base de renta percibida.

16 Numeral iv) de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

17 Letra c) del apartado 4.6.3.5.

18 Es un límite por persona durante toda su vida, y no por cada año tributario.

19 Numeral iii) de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

20 Contribuyentes con domicilio o residencia en Chile.

21 Contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

X. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS BIENES ADQUIRIDOS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003

Cuando se trate de bienes raíces adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2003, la Ley N° 20.780²² estableció mantener el régimen tributario que estaba vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, el cual se caracterizaba por calificar al mayor valor en la enajenación como ingreso no constitutivo de renta sin límite alguno, a diferencia de lo que ocurre con los bienes adquiridos a contar del 1° de enero de 2004, donde el mayor valor para calificar como INR está sujeto a un límite de 8.000 UF.

Cabe destacar que esta norma transitoria favorece solo a las personas naturales que no sean contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva. Tales contribuyentes, para acceder al beneficio tributario, deberán cumplir con los requisitos vigentes al 31 de diciembre de 2014.

Entre los requisitos, se pueden mencionar, por ejemplo, que la operación sea realizada con terceros no relacionados y que la operación no sea calificada como habitual. Las instrucciones pertinentes se encuentran en la Circular N° 13 de 2014.

XI. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

Conforme a lo dispuesto con el numeral i) de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, en concordancia con el numeral iii) de la letra a) de dicho número, del mayor valor determinado en la enajenación de bienes raíces podrán deducirse las pérdidas provenientes de la enajenación de otros bienes raíces, obtenidas en el mismo ejercicio, las que deberán reajustarse según la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al de la enajenación y el mes anterior al del cierre del ejercicio. Tales pérdidas deberán ser acreditadas fehacientemente ante el SII.

De la norma antes descrita se desprende que existirá una compensación entre ganancias y pérdidas generadas en la enajenación de bienes raíces, las que deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- i. Las ganancias y pérdidas que se pueden compensar son aquellas generadas en la enajenación de bienes raíces. Por ejemplo, en caso de existir mayor valor en la enajenación de acciones y pérdidas en la enajenación de bienes raíces, o viceversa, no podrá haber compensación; debe tratarse de ganancias y pérdidas originadas en operaciones de igual naturaleza²³.

22 Inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio.

23 Sin perjuicio que luego se pueden compensar, según el artículo 54 N° 1 y 62 de la LIR.

- ii. 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.
- iii. Las pérdidas que se pueden 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.
- iv. Si de la compensación realizada se obtiene un remanente de pérdidas, este no será susceptible de acumulación alguna, sino que se pierde para sus titulares.

Finalmente, de acuerdo con lo instruido por la Circular N° 43 de 2021²⁴, los contribuyentes que opten por compensar, para efectos de determinar la renta definitiva a declarar para la aplicación de los impuestos correspondientes, deberán confeccionar al término de cada ejercicio una planilla o registro.

XII. CRÉDITO POR IMPUESTO SOBRE LAS ASIGNACIONES POR CAUSA DE MUERTE DE LA LEY N° 16.271

De acuerdo con lo establecido por el numeral vi) de la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, en la enajenación de bienes raíces, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes poseídos en comunidad, adquiridos por sucesión por causa de muerte, el contribuyente podrá deducir como crédito, en la proporción que corresponda, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley N° 16.271, pagado sobre dichos bienes, a la fecha de la respectiva enajenación.

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

En caso de producirse un exceso de este crédito, no podrá ser deducido de otros impuestos, tampoco utilizarse en ejercicios posteriores, ni solicitarse su devolución. Finalmente, en cuanto al orden de imputación del crédito, deberá observarse lo dispuesto en los artículos 56 y 63 de la LIR, que estipulan que este tipo de créditos deben deducirse del impuesto correspondiente con antelación de aquellos créditos que dan derecho a devolución del excedente.

En cuanto a la acreditación de este crédito, el contribuyente deberá contar con el respectivo certificado emitido por el SII, en el que conste el pago del impuesto de la Ley N° 16.271, y que dicho pago fue realizado por el asignatario que lo imputa.

24 Numeral (vi) de la letra b) del apartado 4.5.3.4.

Se mantienen vigentes, de manera, las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 44 de 2016.

XIII. CONCLUSIONES.

A contar del 1° de enero de 2020, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile adquiridos a partir del 1° de enero de 2004, podrá calificar como ingreso no constitutivo de renta, en la medida que el enajenante sea una persona natural, que no se originen en la enajenación de bienes raíces asignados a su empresa individual, que dicha enajenación sea efectuada a terceros no relacionados y después de los plazos que establece la ley. Este ingreso no renta no podrá exceder de 8.000 UF.

El exceso de la mencionada cantidad se gravará con los impuestos finales o, bien, tratándose de personas naturales con domicilio o residencia Chile, con el impuesto único y sustitutivo de tasa 10%, a elección del enajenante, en ambos casos sobre base percibida.

El SII tiene facultad de tasar el precio de enajenación de los bienes raíces cuando éste sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Los contribuyentes podrán considerar como parte del costo tributario los desembolsos por las mejoras útiles efectuadas al bien raíz, siempre que sean informada oportunamente al SII. Sin embargo, los contribuyentes que hayan adquirido bienes raíces a contar del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014, podrán optar por utilizar como costo tributario el valor de adquisición del bien incrementado por los desembolsos de las mejoras útiles, o el avalúo fiscal al 1° de enero de 2017, o el valor de tasación comercial al 28 de septiembre de 2014, todo según se revisó en el presente reporte.

Finalmente, los contribuyentes que hayan adquiridos bienes raíces hasta el 31 de diciembre de 2003, el mayor valor se sujetará al régimen tributario vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, normas que permitían calificar el mayor valor con un ingreso no constitutivo de renta sin límite alguno, cumpliendo, por supuesto, los requisitos vigentes a dicha fecha.