

Mayor valor obtenido en venta de un bien raíz recibido en herencia.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la venta de los derechos comunitarios sobre un bien raíz efectuada en las condiciones que indica.

I.- ANTECEDENTES.

En su consulta señala textualmente lo siguiente: *“un grupo de 6 personas naturales con actividad de Segunda Categoría reciben en el año 2018 una herencia, específicamente una casa con un avalúo de \$200 millones de pesos, la que fue adquirida por el causante (fallecido en el 2016) con anterioridad al año 2004, esta será vendida al mes siguiente de inscrita al nombre de los herederos, en \$800 millones de pesos.”*

En relación con la operación señalada, formula las siguientes consultas:

- 1.- *En este caso el mayor valor obtenido en la venta de la casa en \$ 800 millones ¿Es un ingreso renta?*
- 2.- *¿se debe tributar en el IGC de los herederos?;*
- 3.- *si es así, los herederos ¿deben tributar de acuerdo al porcentaje de participación en la herencia?”.*

II.- ANÁLISIS.

Atendido que el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces como en la enajenación de derechos o cuotas de bienes raíces poseídos en comunidad depende de las características y del perfil tributario del enajenante, el presente análisis se desarrolla asumiendo lo afirmado por el recurrente en su presentación, esto es, que los seis integrantes de la comunidad hereditaria que enajenan sus derechos o cuotas en el bien raíz poseído en comunidad, son personas naturales residentes o domiciliadas en Chile, cuyas otras rentas califican y tributan conforme a las normas de la Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Sobre el particular, cabe señalar en primer lugar, que una comunidad se forma cuando una misma cosa pertenece a varias personas que pueden ejercer simultáneamente derechos de igual naturaleza jurídica sobre ésta. Del mismo modo, procede indicar que, en el caso de una comunidad, el contribuyente no es la comunidad misma, por cuanto ésta carece de personalidad jurídica, sino que el contribuyente es cada comunero en particular, por la proporción de las rentas o ingresos que les correspondan en la comunidad, sin que esto se altere cuando los comuneros opten por declarar en conjunto, adoptando la calidad de una comunidad. Ahora bien, en una comunidad hereditaria, ésta se forma cuando con motivo del fallecimiento de una persona, sus bienes pasan a pertenecer a varias personas (herederos) que pueden ejercer simultáneamente, como ya se expresó, derechos de igual naturaleza jurídica sobre los bienes de propiedad de la persona que fallece.

En relación con la fecha de adquisición de los bienes por herencia, cabe señalar que conforme a pronunciamientos emitidos por este Servicio¹ sobre la materia, se ha establecido que coincidiendo la fecha de la apertura de la sucesión con el día del fallecimiento del causante, ese día es el que debe considerarse como fecha en que se produce la adquisición de los bienes que se adjudican los herederos en la partición pertinente, por lo que en el caso consultado el inmueble habría sido adquirido por los herederos en el año 2016.

Atendido los antecedentes entregados en la presentación, puede deducirse que el objeto de la cesión son los derechos en el bien que señala. De lo dicho se sigue que, en la situación descrita, no es la comunidad la que vende el bien raíz en cuestión, sino que son los comuneros quienes enajenan los derechos o cuotas del bien raíz que poseen en comunidad. De acuerdo con ello, esto es, que el bien raíz fue adquirido en el año 2016 y en consideración a lo que señala, éste será enajenado en vigencia de las actuales normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), cobra plena aplicación lo dispuesto en el N° 8 del artículo 17 de dicho texto legal, norma que establece que no constituye renta, las enajenaciones a que se refiere dicho número, dentro de las cuales su letra b) se refiere al caso de la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuadas por personas naturales, calificación como ingreso no renta que aplica en la medida que se cumpla con las condiciones y requisitos que establece la propia norma para tales efectos.²

¹ Oficio N° 2.060 de 03.08.1998

² Instrucciones en Circular N° 44, de 12.07.2016.

Conforme a lo señalado precedentemente, en el caso en consulta se trataría de la enajenación de derechos o cuotas sobre un bien raíz situado en Chile poseído en comunidad; venta efectuada en forma posterior al 1° de enero de 2017, que efectuarán los herederos comuneros personas naturales domiciliadas o residentes en Chile, que tributan en base a las normas de la Segunda Categoría; bien raíz que fue adquirido en el año 2016, fecha de apertura de la sucesión o fecha en la que se produjo el fallecimiento del causante. En tal caso, atendida la particular situación de contribuyentes de la Segunda Categoría de los enajenantes, de acuerdo con lo instruido en la citada Circular, cabe expresar lo siguiente:

- El costo tributario para el heredero o cesionario adjudicatario del bien raíz es el que resulte de aplicar las normas de valoración contenidas en los artículos 46, 46 bis y 47 de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.³

El referido valor se debe reajustar según la variación del IPC entre el último día del mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la enajenación.

- De acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 1°, del numeral ii), de la letra a), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, para determinar, en el caso al que se refiere su consulta, el mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos o cuotas respecto del bien raíz poseído en comunidad, efectuada por personas naturales sujetas a las normas de la Segunda Categoría, se debe deducir del precio o valor asignado a la enajenación, el costo tributario de dichos bienes, determinado en los términos precedentemente indicados.
- El mayor valor obtenido en la enajenación de derechos o cuotas respecto del bien raíz poseído en comunidad que indica, por las personas naturales a que se refiere la consulta, queda sujeto al siguiente tratamiento tributario:
 - 1) Ingreso No Renta (INR) hasta el límite de 8.000 UF, siempre que concurren los siguientes requisitos copulativos:
 - (a) La enajenación no debe ser efectuada a personas relacionadas⁴;
 - (b) La enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido el plazo de cuatro años si se trata de derechos o cuotas respecto del bien raíz poseído en comunidad, que resulte de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales o de derechos o cuotas sobre pisos o edificios construidos por el contribuyente. O de un año tratándose de la venta de derechos o cuotas respecto de bienes raíces no comprendidos en las dos hipótesis anteriores.

En el caso en análisis para el cómputo de los plazos señalados deberá estarse a la fecha de la apertura de la sucesión, la que de acuerdo al artículo 955 del Código Civil, corresponde al momento de la muerte del causante, ya que en virtud de dicho hecho jurídico los bienes del difunto pasan a sus sucesores.

Si el total del mayor valor es igual o inferior a 8.000 UF, considerando el valor de dicha unidad al término del año comercial en que tuvo lugar la enajenación, dicho monto constituirá un INR. En el caso en consulta, para los fines de la medición del límite señalado se debe considerar sólo el mayor valor que cada comunero determine en la enajenación de sus derechos o cuotas en el bien raíz poseído en comunidad. Cabe hacer presente también, que el límite de 8.000 UF, debe ser determinado considerando todas las demás enajenaciones que efectúe cada comunero y que cumplan con los

³ La letra a) del artículo 46 de la Ley N° 16.271, establece que: “Artículo 46.- Para determinar el monto sobre el cual deba aplicarse el impuesto, se considerará el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia en conformidad a las siguientes reglas:

a) El avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones. Los bienes inmuebles por adherencia y por destinación excluidos del avalúo, que no se encuentren expresamente exentos del impuesto establecido en la presente ley, deberán ser valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis.

.....”
Instrucciones en Circular N° 19 de 2004.

⁴ El inciso segundo del N° 8, del artículo 17 de la LIR, establece lo siguiente: “No obstante lo dispuesto en las letras precedentes, constituirá siempre renta, sujeta a la tributación, sobre la renta percibida o devengada que corresponda, el mayor valor obtenido en las enajenaciones de toda clase de bienes que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, o con su cónyuge o sus parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad o aquellas que se lleven a cabo con empresas relacionadas o del mismo grupo empresarial en los términos de los artículos 96 al 100 de la ley N° 18.045 sobre mercado de valores, cualquier sea la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c), de este último artículo. Se aplicarán, en lo que corresponda, las reglas contenidas en la letra a) de este número, salvo lo establecido en su numeral vi), para determinar el mayor valor afecto a impuesto. En estos casos, la renta no podrá considerarse devengada en más de un ejercicio, no pudiendo por tanto aplicarse las reglas del numeral iv), de la referida letra a).”

requisitos para que el mayor valor sea calificado como INR, efectuadas a partir del 1° de enero de 2017.

En otras palabras, cada uno de los contribuyentes de la Segunda Categoría a los que se refiere su consulta, tendrán a partir del 1° de enero de 2017, disponible el equivalente a 8.000 UF para efectos de considerar como un INR el mayor valor obtenido por el conjunto de las enajenaciones de bienes raíces o de derechos o cuotas sobre éstos que efectúen a contar de esa fecha. Es decir, a partir de esa fecha, el mayor valor obtenido por el contribuyente en este tipo de operaciones, irá sumándose y gozando del carácter de INR hasta completar el referido límite de 8.000 UF, independiente del número de enajenaciones que haya efectuado, del número de bienes raíces o derechos o cuotas sobre éstos que sean de su propiedad o de los ejercicios comerciales en que se hayan efectuado las enajenaciones.

2) El exceso por sobre el límite de las 8.000 UF, se grava con el Impuesto Global Complementario (IGC), en el año comercial en que dicho exceso sea percibido o devengado, a elección del contribuyente, opción esta que, una vez ejercida, no podrá ser modificada con posterioridad.

Si opta por gravar el referido exceso sobre la base de la renta devengada, podrá también optar por reliquidar el IGC.⁵ En cambio si opta por gravar el exceso sobre la base de la renta percibida, podrá reemplazar el IGC por el Impuesto Único Sustitutivo (IUS), cuya tasa es de 10%. Este impuesto tiene el carácter de único y sustitutivo, por cuanto el mayor valor no se afecta con ningún otro tributo de la LIR y sustituye al IGC que correspondería en principio aplicar.⁶

3) Si la enajenación en comento es realizada antes de los plazos señalados en la letra b) del N° 1) anterior, no resulta aplicable respecto del mayor valor determinado la liberación o calificación como INR hasta el límite de 8.000 UF, ni la sustitución del IGC por el IUS. Por lo tanto, el mayor valor obtenido, determinado en la forma ya señalada anteriormente, se grava con el IGC, en el año comercial en que la renta proveniente de la enajenación de los bienes en referencia sea percibida o devengada, a elección del contribuyente.

4) Cabe indicar finalmente que, el inciso final de la letra b) del N° 8, del artículo 17 de la LIR, establece 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.”*⁷

III.- CONCLUSIÓN.

El mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos o cuotas respecto del bien raíz poseído en comunidad al que se refiere su consulta, determinado en la forma indicada en el ANÁLISIS anterior, constituye renta afecta a IGC en la parte que le corresponde a cada uno de los comuneros en dicho mayor valor. No obstante, respecto de cada comunero y siempre que se cumplan las condiciones indicadas en el ANÁLISIS, opera la liberación o calificación como ingreso no renta de dicho mayor valor hasta por un monto de 8.000 UF. En el caso en consulta, para los fines de la medición del límite señalado se debe considerar sólo el mayor valor que cada comunero determine en la enajenación de sus derechos o cuotas en el bien raíz poseído en comunidad sumando a éste el mayor valor obtenido en todas las demás enajenaciones que cumplan con los requisitos para que sea calificado como INR, efectuadas a partir del 1° de enero de 2017.

El exceso por sobre el límite de las 8.000 UF, queda afecto al IGC de cada comunero, en el año comercial en que dicho exceso sea percibido o devengado, a elección del contribuyente. Si opta por gravar el referido exceso sobre la base de la renta devengada, podrá también optar por reliquidar el IGC. En cambio, si opta por gravar el exceso sobre la base de la renta percibida, podrá reemplazar el IGC por el IUS, cuya tasa es de 10%.

⁵ Instrucciones Circular N° 44 de 2016 (Página 22).

⁶ Instrucciones Circular N° 44 de 2016 (Página 45).

⁷ Instrucciones Circular N° 44 de 2016 (Página 47).

Si la enajenación en comento, esto es, si el inmueble poseído en comunidad cuyos derechos o cuotas se enajenan, resultó de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales o de derechos o cuotas sobre pisos o edificios construidos por el contribuyente, o bien si se trata de derechos o cuotas respecto de bienes raíces no comprendidos en las dos hipótesis anteriores, y se efectúa antes de los plazos señalados en la letra b) del N° 1) del ANÁLISIS, el mayor valor obtenido se grava con el IGC, en el año comercial en que la renta proveniente de la enajenación de los derechos o cuotas respecto del bien raíz poseído en comunidad al que se refiere su consulta, y en tal situación no resulta aplicable la liberación o calificación como INR hasta el límite de 8.000 UF, ni la sustitución del IGC por el IUS.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1050, de 17.04.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos