

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 21.210, ART. VIGÉSIMO
TERCERO TRANSITORIO – LEY N° 20.780, ART. TERCERO TRANSITORIO N° XVI
(ORD. N° 1337 DE 15.07.2020).**

Tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces fusionados.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en enajenación de un bien raíz originado de la fusión de tres bienes raíces.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes, una persona natural sin contabilidad adquirió tres bienes raíces, dos de los cuales fueron adquiridos antes del año 2003 y el tercero después de ese año.

Se informa que todos los bienes raíces serían fusionados en un solo rol y bajo el mismo dueño, a propósito de lo cual formula las siguientes consultas, haciendo presente que el bien raíz se encontraría ya fusionado:

- 1) ¿Cómo se aplica el ingreso no renta de los bienes adquiridos antes del año 2003 y que pasa con el bien adquirido después del año 2003, considerando que ya están fusionados en uno solo
- 2) ¿Qué ocurre con la exención de las 8.000 UF?, ¿estará afecto al beneficio para el caso de la adquisición del bien raíz posterior al año 2003?

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, es preciso indicar que la fusión de los tres bienes raíces que se pretende llevar a cabo implicará necesariamente que la posterior compraventa y enajenación que describe será respecto de un solo bien raíz, a saber, el resultante de la fusión, y no de tres bienes raíces distintos, como se desliza en la consulta.

Aclarado lo anterior, cabe señalar que, de acuerdo con el inciso final del numeral XVI del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, por personas naturales que no determinen el Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas, siempre que hayan sido adquiridos antes del 1° de enero de 2004, cualquiera sea la fecha de su enajenación, se sujetará a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014. Por su parte, el artículo vigésimo tercero transitorio de la Ley N° 21.210 estableció que, para aplicar la regla del numeral XVI señalado, se entenderá que las operaciones fueron realizadas por contribuyentes que determinaban el impuesto de primera categoría sobre rentas efectivas si, al momento de su enajenación, los bienes formaban parte del giro, actividades o negociaciones de su empresa individual.

Cabe recordar que, en la LIR vigente al 31 de diciembre de 2014, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces podía constituir, bajo ciertas circunstancias, un ingreso no renta, sin topes, a diferencia de lo que ocurre con la LIR vigente a partir de 2017, en que si se cumplen ciertos requisitos, constituye un ingreso no renta pero con tope de 8.000 UF.

Por otra parte, atendido que la fusión de los bienes raíces en uno solo no constituye enajenación, porque los bienes raíces siempre han formado parte del patrimonio del mismo propietario, cabe determinar si la enajenación del bien raíz resultante de la fusión, como un todo, obliga a distinguir la conformación del mayor valor y su tratamiento tributario, según la época en que los bienes raíces fueron individualmente adquiridos antes de la fusión.

Al respecto, cabe tener presente que la norma transitoria trata del mayor valor obtenido en la enajenación “de bienes raíces” situados en Chile, “o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad”. Si bien la consideración a los derechos o cuotas respecto de un bien raíz se aplica, en principio, a los bienes raíces poseídos en comunidad, nada impide aplicar ese mismo criterio (considerar el derecho o cuota de dominio) cuando el bien raíz, como en el presente caso, es el resultado de un proceso de fusión de bienes raíces individualmente adquiridos en distinta época, por el mismo titular.

A partir de lo anterior, es posible distinguir intelectualmente, del mayor valor obtenido en la enajenación del inmueble fusionado, la parte o cuota que corresponda a cada bien raíz individualmente adquirido, según su fecha de adquisición para determinar su respectivo tratamiento tributario.

Por otra parte, para tener parámetros de valoración comparables y determinar la proporción que cada uno de los bienes raíces representa en el mayor valor total, se deberá considerar el avalúo fiscal de cada uno de los bienes raíces según su avalúo vigente en el semestre anterior al semestre de la fusión.

De este modo, y siempre que el enajenante cumpla los requisitos para calificar la parte o cuota del mayor valor que corresponda como un ingreso no renta, determinada la proporción correspondiente a los bienes raíces adquiridos antes del 1 de enero de 2004, aplicada al mayor valor determinado en la enajenación que realice, será un ingreso no renta sin tope de las 8.000 UF, mientras que la proporción restante, un ingreso no renta afecto al tope referido.

Lo dicho puede ejemplificarse de la siguiente manera:

I. Datos:

a) La fusión de los inmuebles, ocurrió durante el primer semestre del año comercial 2019.

b) La enajenación del inmueble resultante de la fusión, ocurre en el año comercial 2020.

c) Inmuebles:

i. Inmueble 1 adquirido antes de 2004.

90.000.000 \$ *Avalúo Fiscal segundo semestre 2018.

ii. Inmueble 2 adquirido antes de 2004.

50.000.000 \$ *Avalúo Fiscal segundo semestre 2018.

iii. Inmueble 3 adquirido en 2004

110.000.000 \$ *Avalúo Fiscal segundo semestre 2018.

II. Cálculo de la proporción entre INR con y sin tope:

	<u>AF</u>	<u>Porcentaje</u>	<u>Tratamiento tributario</u>
Inmueble 1	90.000.000 \$	36%	INR sin tope.
Inmueble 2	50.000.000 \$	20%	INR sin tope.
Inmueble 3	110.000.000 \$	44%	INR con tope de 8.000 UF.
	250.000.000 \$	100%	

III. Proporcionalidad del mayor valor en la enajenación:

200.000.000 \$ Mayor valor determinado en la enajenación

Descomposición:	<u>Porcentaje</u>	<u>Tratamiento tributario</u>
112.000.000 \$	56%	INR sin tope.
88.000.000 \$	44%	INR con tope de 8.000 UF

(suma del porcentaje de inmuebles 1 y 2).
(porcentaje del inmueble 3).

III CONCLUSION

Para determinar el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz resultante de una fusión, cuando algunos de los bienes raíces fusionados fueron adquiridos antes del año 2004 y otros después, se deberá distinguir según la parte o cuota que, en el mayor valor total, le corresponda a cada bien raíz individualmente considerado, siempre que se cumplan los requisitos para calificar la parte o cuota que corresponda como un ingreso no renta, ya sea en su totalidad o con el tope de las 8.000 UF, conforme la legislación aplicable.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1337 del 15-07-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos