

## **EL NUEVO IMPUESTO SOBRE INCREMENTO DE VALOR POR AMPLIACIONES DE LOS LÍMITES URBANOS: ANÁLISIS CRÍTICO A PARTIR DE LA REVISIÓN DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES**

**Cristián Bonacic A.**

Magíster en Dirección y Gestión Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez.  
Master of International Taxation, otorgado por The University of Sydney.  
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile.  
Tax Senior Manager, Deloitte Chile.  
cristian.bonacic@gmail.com

**Resumen:** El artículo cuarto de la Ley N° 21.078, publicada en el Diario Oficial de 15 de febrero de 2018, contiene la Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos, que introduce un nuevo impuesto al sistema tributario chileno. Este artículo tiene por objeto efectuar un análisis de este impuesto, realizado a partir de la revisión de algunos de sus elementos esenciales, y recurriendo a diversos pasajes de la historia fidedigna del establecimiento de la ley. En la parte final se propone una revisión crítica de algunos de estos elementos, sosteniéndose que esta normativa infringe principios constitucionales, como el de legalidad tributaria.

**Palabras clave:** ampliación límite urbano; legalidad tributaria.

## 1. INTRODUCCIÓN

Con fecha 15 de febrero de 2018 fue publicada en el Diario Oficial la Ley N° 21.078, que en su artículo cuarto contiene la Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos.<sup>1</sup>

Esta ley tuvo su origen en un proyecto iniciado por medio de Mensaje Presidencial, a través del cual, citando las sugerencias del Consejo Asesor Presidencial contra los Conflictos de Interés, el Tráfico de Influencias y la Corrupción,<sup>2</sup> “se plantea adoptar medidas tributarias para hacer partícipe al Estado de la generación de plusvalía que deriva de su propia acción, en particular respecto de los suelos de extensión urbana que son transformados de rural a urbanos”.<sup>3</sup>

De esta manera, el propósito inspirador del nuevo impuesto consiste en que el Estado pueda capturar una parte del mayor valor obtenido en la enajenación a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, de derechos reales constituidos en ellos o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano, según lo define el hecho gravado que establece la ley. En definitiva, se pretende que el Estado pueda participar de una parte de la ganancia obtenida por su propia acción, y no por actividad del propietario o poseedor de los bienes que son objeto de la enajenación.

Dicho propósito aparece explicitado en una serie de pasajes de la historia fidedigna del establecimiento de la ley. Así, al explicar las diferencias entre este impuesto y aquel o aquellos que gravan el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces, según lo previsto en la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), el Subsecretario de Hacienda señalaba:

“El impuesto a la renta sobre la ganancia de capital grava el ingreso que una persona obtiene como consecuencia de su trabajo o esfuerzo; en cambio, el nuevo impuesto se aplicaría sobre aquella parte de la ganancia que se produce por la acción del Estado, consistente en modificar el uso de suelo que afecta a un predio”.<sup>4</sup>

---

1 Según el artículo transitorio de la Ley N° 21.078, las normas contenidas en ella entrarán en vigencia seis meses después de publicada en el Diario Oficial.

2 También denominada “Comisión Engel”, creada por Decreto N° 2, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, de 10 de marzo de 2015.

3 Mensaje N° 555-363, de 19 de junio de 2015, con el que se inicia el Proyecto de Ley sobre Transparencia del Mercado del Suelo e Incrementos de Valor por Ampliaciones del Límite Urbano, Boletín N° 10.163-14.

4 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Segundo Informe de la Comisión de Vivienda del Senado. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley N° 21.078, p. 325, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

Con el propósito de gravar efectivamente la parte del mayor valor que corresponda a la acción del propio Estado, materializada a través de la ampliación del límite urbano,<sup>5</sup> se establecen reglas específicas para la determinación de la base imponible del tributo. A través de estas reglas se pretendió excluir del gravamen las mejoras que aumenten el valor del bien –que responden a una acción del propietario o un tercero–, así como el aumento de valor de los bienes raíces rurales por causas diversas a la modificación del plan regulador, en particular, por su incremento de valor “vegetativo”. Dichas reglas, además de las correspondientes a la base imponible, y a los demás elementos del nuevo impuesto, serán analizadas en el presente artículo.

Ahora bien, la definición y elaboración de estos elementos no estuvieron libre de discusión en la tramitación del proyecto de ley, especialmente en lo relativo a la base imponible y al hecho gravado, materias que serán revisadas en la parte final de este artículo desde una perspectiva crítica. Se expondrán, además, algunas precisiones respecto de los elementos mencionados, recurriendo nuevamente a la historia fidedigna del establecimiento de la ley, con el fin de revelar cuál fue el propósito del legislador al regular este tributo.

Al final de este trabajo, luego de efectuar un análisis del gravamen creado, se concluirá que algunas disposiciones legales afectan el principio de legalidad tributaria y el derecho a un procedimiento racional y justo, además de existir algunas imprecisiones en la configuración del hecho gravado y una tributación múltiple sobre un mismo hecho económico.

## **2. RESEÑA DE LA NORMATIVA URBANÍSTICA SOBRE APROBACIÓN DE AMPLIACIÓN DEL LÍMITE URBANO**

Si bien no es el propósito de este trabajo ahondar en la normativa urbanística, nos referiremos brevemente a ella con el objeto de describir el proceso de elaboración de un anteproyecto y proyecto de plan regulador que amplía el límite urbano.

---

5 Durante la tramitación del proyecto de ley se discutió sobre la forma de capturar la ganancia derivada del aumento de valor de bienes raíces por otros factores, como obras públicas. Sin embargo, se explicó que “no se cuenta con ningún mecanismo que permita aislar eficientemente las variaciones en los avalúos de inmuebles producto de dichas inversiones”. Intervención de la Ministra de Vivienda y Urbanismo en Primer Informe de la Comisión de Vivienda del Senado. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley N° 21.078, p. 186, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

Las etapas que conforman ese proceso tienen incidencia para la determinación del hecho gravado y la base imponible del impuesto contemplado en el artículo cuarto de la Ley N° 21.078, por lo que su examen resulta de interés para el análisis posterior de los elementos del impuesto.

Según el nuevo artículo 28 octies de la Ley General de Urbanismo y Construcciones (en adelante “**LGUC**”),<sup>6</sup> en forma previa a la elaboración de un anteproyecto de plan regulador debe formularse una imagen objetivo del desarrollo urbano del territorio a planificar. Para ello, la ley establece el siguiente procedimiento:

- i. Según se trate de un instrumento de planificación urbana de nivel comunal o intercomunal, el alcalde o el secretario regional ministerial de Vivienda y Urbanismo formula la propuesta de “imagen objetivo” del desarrollo urbano del territorio a planificar, que se plasmará en un resumen ejecutivo, que deberá señalar expresamente si se considera modificar el límite urbano.
- ii. El resumen ejecutivo y sus planos deben ser aprobados por acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional,<sup>7</sup> dentro de los 15 días siguientes a su recepción. Una vez aprobados expresa o tácitamente (opera el silencio administrativo positivo), estos instrumentos se publican en la página web de la Municipalidad o de la Secretaría Regional Ministerial de Vivienda y Urbanismo, según corresponda, y se exponen a la comunidad en lugares visibles, para formular observaciones, dentro del plazo de 30 días, prorrogables hasta 45 días.
- iii. Terminado el período para realizar observaciones, la autoridad encargada de elaborar el plan debe informar de ellas al Consejo Regional o Concejo Municipal, que dentro del plazo de 30 días desde la recepción del informe debe acordar los términos en que se procederá a elaborar el anteproyecto de plan. Si el acuerdo considera la modificación del límite urbano se debe informar de este hecho al Servicio de Impuestos Internos (en adelante “**SII**”) dentro de quinto día, señalando la zona considerada para ese efecto.<sup>8 9</sup>

El anteproyecto de plan regulador intercomunal, o sus modificaciones, será elaborado por la Secretaría Regional Ministerial de Vivienda y Urbanismo y, luego de un

---

6 Contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 458, de 1975, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, modificada por el artículo primero de la Ley N° 21.078.

7 Según se trate de un instrumento de planificación urbana de nivel comunal o intercomunal.

8 Si se rechaza o altera la propuesta de modificación del límite urbano, la autoridad encargada deberá informar este hecho al SII, identificando las zonas.

9 Como se analizará más adelante, este hito del proceso es sumamente relevante para la determinación de la base imponible y la configuración del hecho gravado.

proceso de consulta pública y municipal, se elabora un proyecto de plan regulador intercomunal o metropolitano, remitiéndose al Gobierno Regional para continuar su trámite de aprobación.<sup>10</sup> Si el proyecto altera la propuesta de modificación del límite urbano contenida en el acuerdo indicado en el literal (iii) anterior, se debe informar de este hecho, dentro de quinto día, al SII.<sup>11</sup>

Por su parte, el anteproyecto de plan regulador comunal o de sus modificaciones, será diseñado por la Municipalidad correspondiente, siguiendo luego un proceso de participación ciudadana, después del cual el alcalde presenta el proyecto para aprobación del Concejo Comunal, que deberá pronunciarse dentro de un plazo máximo de 60 días, transcurrido el cual, si no hay pronunciamiento expreso, el proyecto se entiende aprobado.

El proyecto aprobado se remite a la Secretaría Regional Ministerial de Vivienda y Urbanismo, para revisar e informar el proyecto, dentro del plazo de 60 días.<sup>12</sup> En caso de que el proyecto remitido por el alcalde sufra alteraciones a la propuesta de modificación del límite urbano, según el literal (iii) anterior, se debe informar de este hecho, dentro de quinto día, al SII.<sup>13 14</sup>

### **3. ANÁLISIS DEL IMPUESTO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO CUARTO DE LA LEY N° 21.078**

El artículo cuarto de la Ley N° 21.078 contiene, a su vez, la Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos (en adelante “**la Ley**”).

---

10 Según el artículo 22 del D.F.L. N° 1 de 2005, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley N° 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional, modificado por la Ley N° 21.073, el Gobierno Regional está compuesto por el gobernador regional y el Consejo Regional, siendo función de este último, según la letra c) del artículo 36, “Aprobar los planes reguladores metropolitanos y los planes reguladores intercomunales, así como los planos de detalle de estos últimos, propuestos por la Secretaría Regional Ministerial de Vivienda y Urbanismo”.

11 Según lo dispuesto en el inciso final del artículo 36 de la LGUC.

12 Si este informe es favorable el proyecto de plan regulador se promulga a través de decreto alcaldicio. Si el proyecto no se ajusta al plan regulador metropolitano o intercomunal, la Secretaría Regional Ministerial remite el informe negativo al municipio, que puede modificar el proyecto o insistir en él, correspondiendo en este último caso remitirlo al gobierno regional para que se pronuncie.

13 Según lo dispuesto en el inciso sexto del artículo 43 de la LGUC.

14 La obligación de información al SII, por parte de la autoridad encargada de la elaboración o promulgación de un plan regulador, es reiterada en el artículo 8 de la Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos, contenida en el artículo cuarto de la Ley N° 21.078.

La regulación del impuesto que la Ley introduce se encuentra estructurada sobre la base de sus elementos esenciales, los que serán objeto de análisis en un primer apartado. Además, la Ley contiene otras normas tales como administración del impuesto, facultades de fiscalización del SII y medios de impugnación, que se revisarán en un segundo acápite.

### 3.1. Elementos esenciales del impuesto<sup>15</sup>

#### 3.1.1. Tasa

El artículo 1 de la Ley establece la tasa del impuesto, equivalente a un 10% de la parte del mayor valor obtenido en enajenaciones a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, derechos reales constituidos en ellos, o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano.

Según consta en la historia fidedigna del establecimiento de la Ley, para establecer la tasa de 10% se tomó en cuenta la “evidencia internacional, en particular la OCDE y Francia”.<sup>16</sup>

Respecto de la determinación de esta tasa, distinta de la aplicable al impuesto territorial, el Subsecretario de Hacienda explicó:

“[...] la existencia de tasas distintas se justifica en el hecho de que el mecanismo de las contribuciones se afecta también por obras propias de las personas en cambio en el impuesto territorial que se crea el mayor valor está determinado por los cambios que genera la comunidad, un evento fortuito”.<sup>17</sup>

---

15 El Tribunal Constitucional, a propósito del principio de legalidad tributaria, ha señalado que “los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones” (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N° 718-07, Considerando 19°). Pedro Massone, en el mismo sentido, señala que en la ley formal deben estar determinados, al menos, los siguientes elementos: “el hecho generador del tributo, su alícuota [o tasa], la correspondiente base de cálculo [o base imponible] y los sujetos directos e indirectos de la obligación tributaria”. Massone Parodi, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016, Tomo II, p. 1092.

16 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 119, [en línea] < [https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf) > [consulta: 11 de marzo de 2018].

17 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Historia de la Ley N° 21.078, p. 119, [en línea] < [https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf) > [consulta: 11 de marzo de 2018].

Explicando la mayor tasa de este nuevo impuesto, en relación con el impuesto territorial, el Subsecretario indicaba que “se ha optado por aplicar una tasa mayor si son acciones fortuitas y externas que lo aumentan”.<sup>18</sup>

El establecimiento de la tasa, como puede advertirse, tiene relación con el propósito de la creación del impuesto anteriormente indicado, optándose por fijar una tasa más alta que aquella establecida para el impuesto territorial. Sin embargo, el impuesto territorial afecta la plusvalía de un bien raíz proveniente de acciones tanto del Estado como del propietario por lo que, en definitiva, la plusvalía derivada del primer factor está siendo gravada simultáneamente a través de impuestos distintos.

### 3.1.2. Hecho gravado<sup>19</sup> y exenciones

El artículo 1 de la Ley, sobre hecho gravado, comienza señalando que se grava “la parte del mayor valor obtenido en aquellas enajenaciones a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, derechos reales constituidos en ellos, o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano”.

Agrega el inciso tercero del mismo artículo que el impuesto se aplicará a las enajenaciones que reúnan los requisitos anteriores y que se efectúen en el período que se inicia y concluye con la verificación de los siguientes hechos:

i. A contar de:

- el acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional, según corresponda, de los términos en que se procederá a diseñar un anteproyecto de plan regulador que considere una ampliación del límite urbano.<sup>20</sup>

---

18 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 119, [en línea] < [https://www.bcn.cl/historiadelaLey/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaLey/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf) > [consulta: 11 de marzo de 2018].

19 Massone utiliza una denominación distinta para este elemento, denominándolo “hecho jurídico tributario o simplemente hecho tributario” (MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016, Tomo II, p. 1452). En este trabajo utilizamos la expresión “hecho gravado” por ser la que se emplea en la Ley.

20 Según lo dispuesto en el N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC. Ver literal (iii) del capítulo 2 anterior.

- la elaboración del proyecto de plan regulador por la Secretaría Regional Ministerial competente o la aprobación por el Concejo Municipal a que se refieren el inciso final del artículo 36 y el inciso sexto del artículo 43, ambos de la LGUC, cuyas modificaciones incluyan bienes raíces no contemplados en el caso anterior en la ampliación del límite urbano.<sup>21</sup>
- ii. Hasta la primera enajenación que se realice después de la publicación del plan regulador que amplíe el límite urbano.

De lo anteriormente expuesto puede señalarse que el hecho gravado por la nueva ley lo constituye la enajenación a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, derechos reales constituidos en ellos, o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano, y que se efectúe dentro del período en que se verifiquen los hechos que la ley señala.

A continuación, la Ley se encarga de precisar que no estarán gravadas las enajenaciones que, cumpliendo con los requisitos del inciso primero, se realicen transcurridos 18 años contados desde que ocurra primero cualquiera de los siguientes hechos:<sup>22</sup>

- i. la fecha de publicación del plan regulador que amplía el límite urbano.
- ii. el cumplimiento de un plazo de 7 años a contar de la fecha de notificación prevista en el artículo 8 N° 1 de la Ley, es decir, desde que la autoridad encargada de la elaboración o promulgación de un plan regulador, según corresponda, comunique al SII las propuestas de modificación del límite urbano adoptadas en el acuerdo sobre los términos en que se procederá a elaborar el anteproyecto del plan regulador, según lo establecido en el N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC.<sup>23</sup>

Si con posterioridad al acuerdo señalado en el N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC se rechaza la modificación que amplíe el límite urbano, no será aplicable el impuesto respecto de aquellas enajenaciones que ocurran a contar del rechazo. De

---

21 Es decir, cuando se efectúen modificaciones al anteproyecto por la Secretaría Regional Ministerial o por el Concejo Municipal, según el proceso explicado en el capítulo II anterior.

22 Esta excepción no resulta aplicable cuando los bienes se enajenen en el marco de operaciones de *leasing*.

23 Ver literal (iii) del capítulo 2 anterior.



la misma manera, tampoco se aplicará el impuesto respecto de las enajenaciones ocurridas con posterioridad a la exclusión de zona de ampliación del límite urbano por modificaciones al plan regulador, según lo establecido en el inciso final del artículo 36 y el inciso sexto del artículo 43, ambos de la LGUC.

Finalmente, tampoco se aplicará el impuesto en los casos de enajenaciones forzadas en cumplimiento de una ley especial o general que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o del interés nacional.

En relación con las exenciones, el artículo 2 precisa que el impuesto no se aplicará a las enajenaciones en que el precio o valor asignado a ellas no exceda, a la fecha de perfeccionamiento de la enajenación, el equivalente a 5.000 unidades de fomento.<sup>24</sup>

Para efectos de determinar dicho límite se considerará la suma de los precios o valores asignados a las enajenaciones que efectúe el contribuyente de la totalidad de los derechos reales constituidos sobre los bienes raíces o de las cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, dentro del año comercial respectivo.

Esta última disposición fue introducida con el objeto de evitar la subdivisión de terrenos para enajenarlos a valores inferiores al mínimo legal, beneficiándose indebidamente de la exención.<sup>25</sup>

### 3.1.3. Base imponible<sup>26</sup>

Como se analizó precedentemente, a través de este elemento se busca gravar la parte del mayor valor obtenida en una enajenación afecta que obedezca únicamente al

---

24 Para fijar el monto indicado, el Subsecretario de Hacienda explicó que “según datos del SII, extraídos del formulario 2090, que da cuenta de las transacciones de predios rústicos, en el 95% de los casos las ventas alcanzan precios inferiores a 5 mil UF”. Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 35, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelay/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelay/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

25 Así, durante la discusión legislativa, se señaló que “no se podría sortear el nuevo impuesto de la manera señalada [a través de la subdivisión de terrenos], puesto que la ley gravaría todas las enajenaciones que se realicen dentro de un año calendario, respecto de un predio que haya sido subdividido, además de las ventas de derechos sobre estos inmuebles”. Intervención de la asesora del Ministerio de Vivienda y Urbanismo en Primer Informe de la Comisión de Vivienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, pp. 185 y 186, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelay/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelay/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

26 Massone utiliza la expresión “base de cálculo”, pues “base imponible” presenta “algunas limitaciones o impropiedades que se ven superadas y evitadas” con la primera expresión (MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016, Tomo II, p. 1523). En este trabajo utilizamos la expresión “base imponible” por ser la que se emplea en la Ley.

factor de ampliación del límite urbano, por lo que se persigue “aislar el incremento de valor de los terrenos proveniente del cambio de uso del suelo del que obedece a otras causas”.<sup>27</sup>

El inciso cuarto del artículo 1 de la Ley dispone que la parte del mayor valor gravado corresponderá al incremento de valor experimentado en el proceso de ampliación del límite urbano, según lo establecido en el artículo 4 de la Ley.<sup>28</sup>

Esta última disposición señala que para determinar la parte del mayor valor que corresponda al incremento de valor experimentado en la ampliación del límite urbano, derivado de un proceso de modificación de un plan regulador, se deducirá del valor comercial final el valor comercial inicial que corresponda, determinados de acuerdo a las disposiciones de los artículos 5 y 6.

Por tanto, la fórmula para determinar la base imponible del impuesto la constituye diferencia entre el valor comercial final (en adelante “VCF”) y el valor comercial inicial (en adelante “VCI”), sin que las diferencias que se puedan generar den lugar a una devolución de impuestos.<sup>29</sup>

Ahora bien, la Ley regula ciertos incrementos tanto al valor comercial determinado como al VCI. Luego, regula la forma de determinar el VCI y VCF. Esta normativa será analizada a continuación.

### 3.1.3.1. Incremento al valor comercial determinado y al VCI

- i. El valor comercial determinado se incrementará por la variación positiva que haya experimentado el valor de los bienes raíces rurales, expresado en porcentaje, entre el mes anterior a aquel en que se fije el valor comercial inicial y el mes anterior a aquel en que se fije el valor comercial final.

Para determinar esta variación, el SII publicará mensualmente un índice de variación del valor de los bienes raíces rurales, que reflejará la variación, en los últimos 12 meses, del valor que hayan tenido las enajenaciones de bienes

---

27 Intervención del Ministro de Hacienda (S) en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 79, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

28 El artículo 4 es el que establece la base imponible, complementado por las disposiciones contenidas en los artículos 5, 6 y 7.

29 Inciso final del artículo 4 de la Ley.

raíces rurales situados en Chile o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes. Para elaborar este índice se excluyen las enajenaciones que recaigan sobre bienes raíces que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano.

El propósito de este índice fue recoger el crecimiento de valor vegetativo de bienes raíces rurales durante el tiempo, que no es considerado por el reajuste reflejado a través del índice de precios al consumidor. Se indica entonces que “[p]ara efectos de determinar la base imponible el valor comercial inicial se debe incrementar en la tasa de variación del valor de los bienes raíces rurales”.<sup>30</sup> Se concluye que “del valor comercial final se deducirá el costo, el IPC normal, el IPC de bienes raíces rurales y las mejoras oportunamente informadas al SII”.<sup>31</sup>

La parte del texto actual del artículo 4 en comento fue introducida por una indicación de fecha 5 de octubre de 2016. El texto de la norma legal anotada, previo a la indicación, señalaba:

“[...] se deberá deducir del valor comercial final, la variación positiva que haya experimentado el valor de los bienes raíces rurales, expresado en porcentaje, entre el mes anterior a aquel en que se fije el valor comercial inicial y el mes anterior a aquel en que se fije el valor comercial final [...]”.

La explicación de esa norma, que resulta aplicable al texto definitivo del artículo 4 de la Ley, se encuentra en “la importancia de aislar el incremento de valor de los terrenos proveniente del cambio de uso del suelo del que obedece a otras causas”.<sup>32</sup>

De esta manera, sea que se trate de una deducción al VCF o un agregado al VCI, el propósito de este índice fue reflejar -y aislar de la aplicación del

---

30 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 396, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

31 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 397, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

32 Intervención del Ministro de Hacienda (S) en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 79, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

impuesto- el aumento de valor de bienes raíces rurales que obedece a otras causas, distintas de la ampliación del límite urbano. Este mecanismo, como señalamos, es concordante con el propósito del establecimiento del impuesto y es uno de los mecanismos a través de los cuales la Ley pretende gravar únicamente el aumento de valor derivado de la ampliación del límite urbano.

- ii. El VCI se incrementará por los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, debidamente reajustadas, efectuadas por el enajenante o un tercero, que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas para efectos de la determinación del avalúo fiscal para fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

La regla anterior fue introducida también a propósito de una indicación del Ejecutivo, de fecha 5 de octubre de 2016, con el propósito de clarificar que las construcciones –que obedecen a una acción del propietario o poseedor del inmueble- no quedarían gravadas con este impuesto.

Sin perjuicio de lo que más adelante se dirá sobre el concepto de mejoras, según consta en la historia fidedigna del establecimiento de la ley, se pretendió igualar el tratamiento de este concepto con el de la LIR, para efectos de gravar el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces. Así, se señaló que la introducción de la norma sobre mejoras en la Ley “no requiere un esfuerzo interpretativo posterior porque usa la misma lógica que la reforma tributaria de la ley de impuesto a la renta”.<sup>33</sup>

Es así como puede advertirse que los requisitos que impone la Ley son idénticos a los señalados en el artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR, por lo que la interpretación administrativa de esta última disposición podría resultar aplicable a esta nueva normativa. Así, se establecen los siguientes requisitos para el reconocimiento de las mejoras como parte del valor de adquisición de bienes raíces:<sup>34</sup>

- Las mejoras deben aumentar el valor del bien, es decir, debe tratarse de mejoras útiles.

---

33 Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 150, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadela ley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadela ley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

34 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 44 de 2016. [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2016/circu44.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu44.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

- Las mejoras pueden haber sido realizadas por el enajenante (es decir, cuando las llevó a cabo él mismo, o cuando fueron efectuadas por un tercero por encargo de aquel) o un tercero (cuando no hubiere mediado encargo alguno por parte del enajenante, ya sea que haya existido autorización o no de parte de éste último). En este último caso es necesario que las mejoras hayan pasado a formar parte del bien raíz del enajenante.
- Las mejoras deben haber sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el SII para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal del respectivo bien raíz para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

### 3.1.3.2. Determinación del VCI

Para determinar el VCI la Ley distingue entre la primera enajenación y enajenaciones posteriores a la primera gravada con el impuesto, de la siguiente manera:

- i. En el caso de la primera enajenación de un bien raíz, de derechos reales constituidos sobre tales bienes o de cuotas poseídas en comunidad respecto de ellos, que se encuentre gravada con el impuesto que establece la Ley, el VCI se determinará según la tasación que practique el SII para este solo efecto,<sup>35</sup> y que deberá realizarse cuando se incorpore un área o sub-área en el proceso de ampliación del límite urbano a través de alguno de los siguientes actos:
  - el acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional, según corresponda, de los términos en que se procederá a diseñar un anteproyecto de plan regulador que considere una ampliación del límite urbano.<sup>36 37</sup>
  - la elaboración del proyecto de plan regulador por la Secretaría Regional Ministerial competente o la aprobación por el Concejo Municipal a que se refieren el inciso final del artículo 36 y el inciso sexto del artículo 43, ambos de la LGUC, cuyas modificaciones incluyan bienes raíces no contemplados en el caso anterior en la ampliación del límite urbano.<sup>38</sup>

35 También denominado “valor comercial inicial de referencia”. Ver literal (iii) del capítulo 2 anterior.

36 Según lo dispuesto en el N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC.

37 Según el artículo 7 de la Ley, en este caso el valor comercial inicial de referencia será el que corresponda al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al de la publicación de la imagen objetivo, de acuerdo a lo establecido en el numeral 2 del artículo 28 bis de la LGUC.

38 Según el artículo 7 de la Ley, en este caso el valor comercial inicial de referencia será el que corresponda al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al de ocurrencia de los hechos que indica la norma.

- ii. En el caso de enajenaciones de un bien raíz, de derechos reales constituidos sobre tales bienes o de cuotas poseídas en comunidad respecto de ellos, que sean realizadas con posterioridad a la primera gravada con este impuesto, el VCI corresponderá al valor de adquisición del bien respectivo.

Finalmente, en el caso de derechos reales constituidos sobre bienes raíces o de cuotas poseídas en comunidad respecto de dichos bienes, para determinar el VCI de cada derecho o cuota se considerará la proporción que corresponda de los derechos o cuotas sobre el VCI del bien raíz respectivo.

### **3.1.3.3. Determinación del VCF**

Tratándose del VCF, la Ley efectúa una distinción relativa al momento en que se verifica la enajenación. Según dicho momento, el VCF es determinado según la tasación que, para este solo efecto, practique el SII,<sup>39</sup> o según el precio de enajenación estipulado por las partes. Las reglas son las siguientes:

#### **3.1.3.3.1. VCF según tasación practicada por el SII**

Tiene lugar:

- i. en el caso de enajenaciones de bienes raíces, de derechos reales constituidos sobre ellos o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que sean efectuadas con posterioridad a la publicación de un plan regulador que amplíe el límite urbano de las zonas en que se emplazan.<sup>40</sup>
- ii. en el caso de enajenaciones de bienes raíces, de derechos reales constituidos sobre ellos, o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que sean efectuadas después de transcurridos siete años contados desde la fecha de notificación del acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional, según corresponda, de los términos en que se procederá a diseñar un anteproyecto de plan regulador que considere una ampliación del límite urbano,<sup>41</sup> y previo a la publicación del plan regulador que amplíe el límite urbano de las zonas en que se

---

39 También denominado “valor comercial final de referencia”.

40 Según el artículo 7 de la Ley, en este caso el valor comercial final de referencia será el que se determine dentro del plazo de 6 meses contados desde la publicación del plan regulador.

41 Según lo dispuesto en el N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC. Ver literal (iii) del capítulo 2 anterior.

emplazan.<sup>42</sup> Esta norma tiene por objeto “congelar’ el valor comercial final en aquellas zonas en que la tramitación del plan regulador se retrase”.<sup>43</sup>

### 3.1.3.3.2. Precio de enajenación estipulado por las partes

Tiene lugar:

- i. en el caso de enajenaciones que se realicen en el tiempo intermedio entre el acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional, según corresponda, de los términos en que se procederá a diseñar un anteproyecto de plan regulador que considere una ampliación del límite urbano,<sup>44</sup> antes de la publicación de un plan regulador que amplíe el límite urbano, a menos que corresponda aplicar la segunda regla del literal precedente.
- ii. en los dos casos indicados en el literal precedente, en que resultaría aplicable el “valor comercial final de referencia”, podrá considerarse como VCF el precio estipulado por las partes en la enajenación, lo que tendrá lugar en caso de que “por alguna razón el precio efectivo de la enajenación fuera menor que el valor final de referencia determinado por el SII”.<sup>45</sup> Sin embargo, para el ejercicio de esta opción deberán acompañarse los antecedentes que justifiquen que el precio indicado responde a consideraciones de mercado, situándose la carga de la prueba en el contribuyente.

Finalmente, al igual que para la determinación del VCI, tratándose de derechos reales constituidos sobre los bienes raíces o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, para determinar el VCF de cada derecho o cuota se considerará la proporción que corresponda de los derechos o cuotas sobre el VCF del bien raíz respectivo.

---

42 Según el artículo 7 de la Ley, en este caso el valor comercial final de referencia será el que se determine dentro del plazo de 6 meses contados desde el cumplimiento del plazo de 7 años a que se refiere la norma.

43 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 109, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

44 Según lo dispuesto en el N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC. Ver literal (iii) del capítulo 2 anterior.

45 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 76, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

### 3.1.3.4. Ejemplo de aplicación de normas anteriores

Durante la discusión legislativa el Subsecretario de Hacienda expuso un ejemplo que permite una mejor comprensión de las normas expuestas con anterioridad, que complementamos con las normas aplicadas.<sup>46</sup>

Los datos son los siguientes:

- i. Primera operación de enajenación:
  - Un bien raíz se encuentra ubicado en una zona que está siendo objeto de un proceso de modificación de plan regulador, a través de la cual se efectúa una ampliación del límite urbano.
  - En octubre de 2018 se publica la imagen objetivo, por lo que la autoridad encargada del diseño del plan regulador informa al SII para que determine el valor comercial inicial de referencia (artículo 7 N° 1 de la Ley). Para este ejemplo, dicho valor será de 4.000 UF.
  - En noviembre de 2018 se informa el acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional para modificar el plan regulador en los términos señalados (N° 5 del artículo 28 octies de la LGUC).
  - Un año después del acuerdo del Concejo Municipal o Consejo Regional, se enajena el bien raíz, con un precio estipulado por las partes de 5.500 UF. Este valor corresponderá al VCF, según lo dispuesto en el N° 2 del artículo 6 de la Ley.
  - Asumiendo que la tasa publicada por el SII de variación real de los precios de los terrenos rurales es de 10% (artículo 4 inciso segundo de la Ley), el valor a deducir será de 4.400 UF, que corresponde al VCI reajustado con la variación indicada.
  - El impuesto a pagar al enajenar el bien raíz será de 110 UF, que corresponde al 10% calculado sobre la base imponible de 1.100 UF (VCF-VCI).

---

46 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 108, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].



ii. Segunda operación de enajenación:

- Dos años después de la primera enajenación, y nuevamente en forma previa a la aprobación del plan regulador, se produce una segunda enajenación con un precio estipulado por las partes de 7.500 UF. Nuevamente este valor corresponderá al VCF, según lo dispuesto en el N° 2 del artículo 6 de la Ley.
- En este caso, el valor a deducir del valor de venta será de 6.050 UF, que corresponde al valor de adquisición del bien raíz (según lo dispuesto en el N° 2 del artículo 5 de la Ley), incrementado con la misma tasa de variación real de los precios de los terrenos (5.500 UF + 10%).
- El impuesto a pagar al enajenar el bien raíz será de 145 UF, que corresponde al 10% calculado sobre la base imponible de 1.450 UF (VCF-VCI).

iii. Tercera operación de enajenación:

- Finalmente, una vez publicada en el Diario Oficial la modificación del plan regulador que amplía el límite urbano, se fijará el valor comercial final de referencia de la zona afectada (letra a) del N° 1 del artículo 6 de la Ley). Para este ejemplo, el SII fija este valor en 9.500 UF.
- En este caso, el valor a deducir del valor de venta será de 8.250 UF, que corresponde al valor de adquisición del bien raíz (según lo dispuesto en el N° 2 del artículo 5 de la Ley), incrementado con la misma tasa de variación real de los precios de los terrenos (7.500 UF + 10%).
- El impuesto a pagar al enajenar el bien raíz será de 125 UF, que corresponde al 10% calculado sobre la base imponible de 1.250 UF (VCF-VCI).

### 3.1.4. Sujetos del impuesto

La Ley se encarga de definir como sujeto pasivo del impuesto al propietario o poseedor del inmueble, o de los derechos reales constituidos en él, o de cuotas poseídas en comunidad en dichos bienes, en el momento en que se verifique la enajenación del bien respectivo.

Por su parte, el sujeto activo es el Fisco,<sup>47</sup> sin perjuicio de que la Ley establezca una norma especial sobre destinación específica del monto recaudado, a beneficio municipal y del Fondo Común Municipal.<sup>48</sup>

## **3.2. Otras normas del impuesto**

### **3.2.1. Administración del tributo, facultades de fiscalización del SII y medios de impugnación**

El impuesto deberá ser declarado y pagado sobre base percibida o devengada, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 65 N° 1 y 69 de la LIR. Es decir, el impuesto deberá declararse y pagarse a través de la declaración anual de impuesto a la renta, en abril de cada año, respecto de las enajenaciones verificadas en el año calendario comercial anterior.

La Ley dispone que si el impuesto no es declarado ni pagado por el contribuyente en la oportunidad legal, el SII, previo trámite de citación regulado en el artículo 63 del Código Tributario, procederá a la liquidación y giro del mismo.<sup>49</sup>

El valor asignado en la enajenación, así como la liquidación y giro del impuesto único correspondiente, será susceptible de tasación de acuerdo a los artículos 64 del Código Tributario y 17 N° 8 de la LIR, y de fiscalización conforme a las reglas generales.

Finalmente, la Ley dispone que el contribuyente podrá reclamar de la liquidación y giro conforme a las reglas generales del Código Tributario. Además, podrá reclamarse de los valores comerciales de referencia que haya utilizado el SII y de aquellos valores que determine por aplicación del artículo 64 del Código Tributario, en caso que corresponda, y que deberán ser comunicados al contribuyente en la liquidación y giro.

---

47 Massone sostiene que es sujeto activo “el ente al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo; no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales se debe atribuir el producto de la recaudación de los tributos”. Por eso, indica que “las municipalidades no son sujetos activos del impuesto territorial, a pesar de que reciben, a través del Fondo Común Municipal, el producto de su recaudación”. Massone Parodi, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016, Tomo II, p. 1303.

48 En efecto, en el artículo 12 de la Ley se establece que los recursos que se recauden por aplicación de este impuesto se distribuirán en un 37,5% al patrimonio de la municipalidad correspondiente a la comuna en que se encuentre situado el respectivo bien raíz. Estos recursos deberán ser aplicados por la autoridad comunal al financiamiento de obras de desarrollo local. El 62,5% restante se incorpora al patrimonio del Fondo Común Municipal, regulado en el artículo 14 de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades.

49 Se aplican a este impuesto las reglas generales del trámite de citación, incluidos sus efectos sobre aumento del plazo de prescripción de la acción de fiscalización del SII, regulados en el artículo 200 del Código Tributario.

### **3.2.2. Tratamiento del impuesto frente a la LIR**

El impuesto que establece la Ley no será deducible como gasto, lo que constituye una excepción a lo previsto en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, pero este impuesto no se gravará con la tributación del artículo 21 de la misma ley.<sup>50</sup>

A su vez, en el caso de obtenerse un mayor valor en la enajenación de un bien raíz, esta utilidad podría ser gravada con los impuestos que contempla el artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR o con los impuestos generales que establece dicha ley, en conjunto con el nuevo impuesto introducido por el legislador, y en forma independiente de él. Así lo dispone el artículo 3 de la Ley.

## **4. NOTAS CRÍTICAS AL IMPUESTO ESTABLECIDO EN LA LEY**

En los siguientes párrafos efectuaremos un análisis crítico de algunas disposiciones de la Ley que generaron debate durante la tramitación legislativa,<sup>51</sup> así como de otras normas que, según advertimos, pueden generar controversia en su aplicación.

### **4.1. Análisis del hecho gravado definido por la Ley**

Habíamos señalado anteriormente que el hecho gravado está constituido por la enajenación a título oneroso de bienes raíces situados en Chile, derechos reales constituidos en ellos, o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes, que se encuentren en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano, y que se efectúe dentro del período en que se verifiquen los hechos que la ley señala.

En las siguientes líneas realizaremos una revisión de los elementos del hecho gravado.

#### **4.1.1. El hecho gravado requiere una enajenación a título oneroso**

El concepto de enajenación admite un sentido amplio y uno estricto. Según el primero “es todo acto de disposición entre vivos por el cual el titular transfiere su

---

50 Es decir, el desembolso que implique el pago del impuesto no se afectará con el gravamen del artículo 21 indicado, con tasa de 40%.

51 Si bien en la Cámara de Diputados se formularon reservas de constitucionalidad respecto del artículo cuarto de la Ley N° 21.078, el Tribunal Constitucional señaló que dicho artículo no fue consultado en carácter de ley orgánica constitucional por el Congreso, ni tampoco fue declarado en tal carácter por el mismo Tribunal, por lo que no se emitió pronunciamiento de constitucionalidad sobre esta normativa (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 30 de enero de 2018, Rol N° 4240-18, Considerandos 33° y 34°).

derecho a otra persona o constituye sobre él un nuevo derecho real a favor de un tercero, nuevo derecho que viene a limitar o gravar el suyo ya existente”.<sup>52</sup>

Por su parte, de acuerdo a la acepción estricta del término, “la enajenación es el acto por el cual el titular transfiere su derecho a otra persona. En otros términos, la enajenación es el acto que hace salir de un patrimonio un derecho ya existente para que pase a formar parte de otro patrimonio diverso”.<sup>53</sup> Según esta acepción, “sólo se enajena cuando se transfiere el derecho: en los demás casos sólo debe hablarse de limitar o gravar el derecho”.<sup>54</sup>

Como primera cuestión, entonces, debe dilucidarse si el concepto de enajenación que utiliza la Ley es el amplio o estricto, lo que resulta determinante para configurar el hecho gravado y, por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria. Así, si el término fuese utilizado en su acepción estricta, la constitución de un derecho de usufructo u otro derecho real, a título oneroso, sobre un bien raíz comprendido en una zona de ampliación del límite urbano no estaría gravado. Si el concepto de enajenación utilizado fuese el amplio, dicho acto jurídico sí configuraría el hecho gravado.

Del texto legal puede desprenderse que el concepto de enajenación está utilizado en su acepción estricta, esto es, aquella que grava la transferencia a título oneroso del dominio de bienes raíces (o el bien raíz mismo) y la transferencia a título oneroso de otros derechos reales o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes. Esto es concordante con las reglas de determinación de la base imponible, ya analizadas en este trabajo.

Así, cuando la Ley se refiere a las reglas de determinación del VCI y VCF, precisa cómo se establecen cada uno de estos valores y, como regla final, señala que en el caso de derechos reales constituidos (por tanto, derechos reales previamente constituidos) sobre los bienes raíces o de cuotas poseídas en comunidad respecto

---

52 ALESSANDRI R., ARTURO, SOMARRIVA U., Manuel, Vodanovic H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo I, p. 54. En el mismo sentido, Fernando Rozas sostiene que, en sentido amplio, “enajenación es todo acto en virtud del cual se transfiere el dominio de una cosa o se constituye un derecho real sobre ella en favor de un tercero”. Rozas Vial, Fernando. Los Bienes. Santiago, Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998, p. 79.

53 ALESSANDRI R., ARTURO, SOMARRIVA U., Manuel, Vodanovic H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo I, p. 54. Fernando Rozas sostiene que, en sentido restringido, “enajenación significa transferencia del dominio”. Rozas Vial, Fernando. Los Bienes. Santiago, Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998, p. 79.

54 ALESSANDRI R., ARTURO, SOMARRIVA U., Manuel, Vodanovic H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo I, p. 54.

de tales bienes, para determinar el VCI o el VCF de cada derecho o cuota se considerará la proporción que corresponda de los derechos o cuotas sobre el valor comercial inicial o final del bien raíz respectivo.

La interpretación contraria implicaría que el término enajenación sería amplio cuando se refiere a la primera circunstancia fáctica del hecho gravado (enajenación de bienes raíces constituidos en Chile, lo que comprendería la transferencia del dominio y la constitución de derechos reales sobre los mismos), para luego utilizarse su acepción restringida, en la parte relativa a la enajenación de derechos o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes (transferencia de derechos reales sobre los mismos o de cuotas poseídas en comunidad).

Además, la utilización de la acepción restrictiva del término enajenación es coherente con la interpretación administrativa sustentada por el Director del SII. Así, se ha sostenido:

“[...] no existiendo en el ordenamiento jurídico un concepto específico de enajenación para efectos tributarios, dicha expresión debe entenderse en el sentido que le confiere el derecho común. En base a lo anterior se puede afirmar, en un sentido amplio, que la enajenación es el acto de disposición en virtud del cual un bien pasa a formar parte de un patrimonio diverso, de modo que dicho concepto puede ser comprensivo tanto de la transferencia (acto entre vivos), como de la transmisión (acto por causa de muerte) de bienes”.<sup>55</sup>

Como se advierte en la última parte citada de este pronunciamiento, el SII incluye dentro del concepto de enajenación la transmisión de bienes, esto es, un acto por causa de muerte, a pesar de que la definición doctrinaria del concepto requiere un acto de disposición entre vivos. Con todo, aun la interpretación amplia del

---

55 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1385 de 2016. [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2016/ley\\_impuesto\\_renta\\_jadm2016.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2016/ley_impuesto_renta_jadm2016.htm)> [consulta: 11 de marzo de 2018]. En el mismo sentido, en el Oficio N° 2889 de 2012 el SII alude a la enajenación “entendiendo esta expresión en un sentido amplio como el acto en virtud del cual un bien pasa a formar parte de un patrimonio diverso”, con lo que identifica este término jurídico con aquel expuesto en la definición doctrinaria revisada, en su acepción estricta. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2889 de 2012. [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_renta/2012/ley\\_impuesto\\_renta\\_jadm2012.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2012/ley_impuesto_renta_jadm2012.htm)> [consulta: 11 de marzo de 2018]. Similar concepto es utilizado en el Oficio N° 2751 de 2009 y en el Oficio N° 2185 de 2009. A mayor abundamiento, el Director de la Dirección Regional de Puerto Montt del SII descarta que la constitución de un derecho real de usufructo constituya una enajenación, pues ésta no implica la transferencia de dominio. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ordinario N° 77317270739, de 19 de julio de 2017. [en línea] <[http://www.sii.cl/documentos/normativa\\_ddrr/2017/pto\\_montt/reso77317270739\\_48940.pdf](http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2017/pto_montt/reso77317270739_48940.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SII no tendría aplicación en este caso, desde que la Ley exige una enajenación a título oneroso, siendo la sucesión por causa de muerte un modo de adquirir a título gratuito.<sup>56</sup>

Como se advierte, el término enajenación que emplea la Ley dice relación con su acepción restringida, por lo que estaría gravada con el impuesto la transferencia a título oneroso del dominio de bienes raíces (o el bien raíz mismo) y la transferencia a título oneroso de otros derechos reales o de cuotas poseídas en comunidad respecto de tales bienes.

#### **4.1.2. La ley grava también la enajenación a título oneroso de derechos reales constituidos en bienes raíces situados en Chile**

Al gravarse la enajenación o transferencia de otros derechos reales distintos al dominio, importa determinar qué derechos reales podrían ser objeto de la enajenación afectada con el impuesto.

El inciso segundo del artículo 577 del Código Civil establece que son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca.

A pesar de la amplitud utilizada por el legislador, además del dominio -que se identifica con el bien mismo, es decir, un bien raíz- el único derecho real que podría ser objeto de enajenación sobre bienes inmuebles es el derecho real de usufructo.

En efecto, los derechos reales de uso y habitación son de carácter personalísimo, siendo intransmisibles e intransferibles.<sup>57</sup>

Por su parte, la servidumbre es un derecho accesorio del bien inmueble, siendo inseparable del predio a que activa o pasivamente pertenece.<sup>58</sup> Por eso, se concluye

---

56 MEZA BARROS, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 8ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2002, p. 10. También ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo I, p. 136.

57 Artículo 819 del Código Civil. También ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo II, p. 178.

58 Artículo 825 del Código Civil.

que el derecho de servidumbre “no puede enajenarse o cederse sin el fundo a que activa o pasivamente pertenece”.<sup>59</sup>

En relación con el derecho real de herencia, éste recae sobre el “patrimonio del difunto considerado como una entidad autónoma, independiente de los bienes que lo integran”.<sup>60</sup> Por esto, su característica es la de ser un derecho universal, que “no recae sobre cosas determinadas, individualizadas, sino sobre el total o una cuota del patrimonio transmisible del difunto”.<sup>61</sup>

Finalmente, los derechos reales de prenda e hipoteca son de carácter accesorio, otorgados para la seguridad de un crédito. Respecto del derecho de prenda, se ha escrito que “[n]o se concibe que el acreedor transfiera su derecho de crédito, reservándose el derecho de prenda o que transfiera a un tercero el derecho de prenda, conservando el crédito para cuya seguridad se constituyó”.<sup>62</sup> Por lo demás, el derecho de prenda recae sobre bienes muebles.<sup>63</sup>

Por su parte, el derecho real de hipoteca, al igual que el de prenda, es de carácter accesorio, constituido para garantizar el cumplimiento de una obligación, otorgando al acreedor los derechos de venta,<sup>64</sup> de persecución<sup>65</sup> y de preferencia.<sup>66</sup>

De lo dicho se sigue que la enajenación que constituye el hecho gravado por la Ley sólo puede recaer, respecto de derechos reales constituidos sobre bienes raíces, sobre el dominio –que se identifica con el bien raíz mismo- o sobre el derecho real de usufructo constituido sobre los bienes raíces que se encuentren en la situación descrita en el artículo 1 de la Ley.<sup>67</sup>

---

59 ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo II, p. 184.

60 MEZA BARROS, RAMÓN. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 8ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2002, p. 30.

61 ALESSANDRI R., ARTURO, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo I, p. 23.

62 MEZA BARROS, Ramón. De las fuentes de las obligaciones. 9ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2002, Tomo II, p. 151.

63 Artículo 2384 del Código Civil.

64 Artículo 2424 del Código Civil.

65 Artículo 2428 del Código Civil.

66 Artículo 2470 del Código Civil.

67 Analizando la definición de hecho gravado básico “venta” del D.L. N° 825 de 1974, Rencoret concluye que sólo el dominio y el usufructo podrían ser objeto de “venta”, para efectos de esa norma. RENCORET ORREGO, Ernesto. Normas Fundamentales sobre el IVA. Santiago, Ediciones Digesto Limitada, 2000, pp. 21 y 22.

Finalmente, advertimos una dificultad práctica en la aplicación de las reglas de determinación del VCI y VCF en el caso de enajenación del derecho real de usufructo.

Lo anterior porque la Ley indica que para determinar el VCI y VCF de cada derecho se considerará la proporción que corresponda de los derechos sobre el VCI y VCF del bien raíz respectivo. Surge la interrogante sobre qué criterio se utilizará para calcular la proporción de un usufructo sobre el VCI o VCF del respectivo bien raíz. ¿Se considerará el valor de constitución del derecho de usufructo? ¿Su valor comercial? ¿O el SII procederá a tasar el valor del derecho? Probablemente dichos criterios serán definidos por la autoridad administrativa a través de una circular, lo que podría afectar el principio de legalidad tributaria.

#### **4.1.3. La enajenación debe recaer sobre bienes raíces**

En relación con el concepto de bienes raíces, el artículo 568 del Código Civil los define como las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas; y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.

En su artículo 1 la Ley no precisa qué tipo de bienes raíces que son enajenados quedan afectados por el impuesto. Sólo a través del artículo 4 se señala que el VCI se incrementará por los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien. De esta manera, las señaladas mejoras no forman parte de la base imponible y, por ende, quedan excluidas del impuesto.

Ahora bien, la doctrina señala que las mejoras o expensas corresponden a “los gastos hechos para una cosa”.<sup>68</sup> A su vez, las clasifica en necesarias (que se subclasifican en ordinarias y extraordinarias) y no necesarias (que se subclasifican en útiles y voluptuarias).<sup>69</sup>

Como indicáramos en párrafos anteriores, a través de la Circular N° 44 de 2016 el SII permite considerar como valor de adquisición del bien raíz, para efectos del artículo 17 N° 8 letra b) de la LIR, las mejoras útiles. Si dicha interpretación fuera mantenida para efectos de este impuesto, como fue el propósito manifestado durante la historia fidedigna de su establecimiento, no todas las construcciones realizadas sobre el inmueble podrían formar parte de las mejoras que incrementan el VCI.

---

68 ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo II, p. 297.

69 ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005, Tomo II, p. 297.



En efecto, el SII define las mejoras útiles como “aquellas necesarias y considerables, que tienen por objeto habilitar, remodelar o acondicionar un inmueble, agregando un valor importante al mismo”.<sup>70</sup> Como ejemplos de esta clase de mejoras, el SII alude a “las instalaciones de muros o paredes divisorias para separar ambientes, cambios de ventanales, arreglos de pavimentos interiores y exteriores, cambios de cañerías, instalación de ductos y otros”.<sup>71</sup> De esta manera, podría discutirse, bajo esta interpretación, que un edificio –o inmueble por adherencia- pueda calificarse como mejora útil.

Con todo, el mayor valor de un bien raíz proveniente de bienes inmuebles por adherencia no está gravado por la Ley, pues consta en la historia fidedigna de su establecimiento que la finalidad del impuesto es únicamente gravar la parte del mayor valor experimentado a consecuencia de la modificación del plan regulador, esto es, por una acción del Estado, y no por la actividad del dueño o poseedor del bien raíz, como sería el caso de una construcción.

Cabe señalar que la norma de exclusión de las mejoras fue introducida a través de indicación del Ejecutivo de fecha 5 de octubre de 2016. Con anterioridad a la presentación de esa indicación, el Subsecretario de Hacienda había explicado que el proyecto de ley trata de aislar el efecto de las mejoras individuales, agregando:

“[...] la ley señala en el inciso cuarto del artículo 1 que se grava únicamente el incremento del valor experimentado en el proceso de ampliación del límite urbano, por lo tanto se debe gravar únicamente dicho valor y no las construcciones. Se muestra dispuesto a efectuar una aclaración en la norma en caso que genere dudas en su redacción”.<sup>72 73</sup>

---

70 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 53 de 1978. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1978/circu53a.htm>>[consulta: 11 de marzo de 2018].

71 SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 53 de 1978. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1978/circu53a.htm>>[consulta: 11 de marzo de 2018].

72 Intervención del Subsecretario de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 120, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

73 En el mismo sentido, en relación con la indicación de 5 de octubre de 2016, el Coordinador de Políticas Tributarias del Ministerio de Hacienda señalaba que ésta “tiene que ver con las mejoras o edificaciones que se hagan en los terrenos que además sufran un cambio en el uso de suelo, ya que no sería justo gravar con este impuesto específico al mayor valor obtenido en parte por la nueva construcción o mejora. Así se establecía en la ley pero se consideró que no estaba tan claro y prefiere dejarlo en forma expresa”. Intervención del Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda en Informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 150, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

En conclusión, en la norma sobre cálculo de la base imponible la ley señala que el valor comercial inicial debe incrementarse por los desembolsos incurridos en mejoras que cumplan con las condiciones legales. Dichas “mejoras” responden a cualquier construcción, edificación y, en general, cualquier obra construida por el propietario, poseedor o un tercero, que aumente el valor del bien raíz, pasando a formar del mismo.

#### **4.2. Remisión a la potestad reglamentaria para determinar la base imponible**

Hemos revisado que la Ley encarga al SII la regulación de dos elementos que conforman la base imponible del impuesto.

En primer lugar, respecto del índice de variación del valor de bienes raíces rurales, el inciso segundo del artículo 4 de la Ley dispone que el SII deberá determinar su metodología de cálculo a través de una resolución que dictará previa consulta pública obligatoria, según el N° 1 de la letra A) del inciso segundo del artículo 6 del Código Tributario.

En segundo lugar, en relación con el valor comercial inicial y final de referencia, el artículo 9 de la Ley regula la metodología para determinarlos, señalando que para ello el SII deberá aplicar métodos públicos y objetivos de valoración, siguiendo un sistema generalmente reconocido o que refleje adecuadamente los valores de mercado de los bienes raíces.

Enseguida, se dispone que el SII, mediante resolución dictada al efecto, deberá individualizar los métodos o sistemas de valoración que aplicará hacia el futuro, previa consulta pública obligatoria, según el N° 1 de la letra A) del inciso segundo del artículo 6 del Código Tributario.

Dicho lo anterior, existe amplio consenso en la doctrina y jurisprudencia nacional que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben ser precisamente determinados por la ley.

Así, Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira señalan:

“[...] corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo

de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley y la libertad de trabajo y empresarial”<sup>74</sup>

El Tribunal Constitucional, por su parte, se ha pronunciado sobre la necesidad de que los elementos de la obligación tributaria sean fijados con suficiente precisión por la ley y, además, sobre la remisión que a este respecto efectúe la ley a la potestad reglamentaria. Es así como ha fallado:

“Que, en suma, si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria–, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión”<sup>75</sup>

Es decir, si bien resulta admisible entregar a la potestad reglamentaria de ejecución la regulación de aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, ello no importa otorgar a la Administración facultades discrecionales o genéricas para regular la base imponible.

En el mismo fallo, el Tribunal Constitucional sostiene:

“[...] no existe reproche constitucional para que la Administración cumpla una labor meramente técnica o administrativa para la adecuada determinación de la base imponible del tributo, siempre y cuando la ley establezca los criterios y

---

74 EVANS DE LA CUADRA, Enrique, EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. Los Tributos ante la Constitución. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 51. Pedro Massone señala que “Por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella ha de contener, al menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones)”. Massone Parodi, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016, Tomo I, p. 170.

75 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N° 773-07, Considerando 33°.

parámetros a los cuales deba sujetarse la Administración. De este modo, se trata de una simple ejecución técnica y, en caso alguno, normativa”<sup>76</sup>

Por esto, la Magistratura Constitucional señala, respecto del examen de constitucionalidad de las normas que habilitan al SII para impartir instrucciones técnicas y administrativas para tasar las propiedades para efectos del impuesto territorial, que “la propia ley ha permitido que la base imponible sea determinable, al otorgar los parámetros o lineamientos a que debe sujetarse la autoridad administrativa para singularizar la tasación, de modo de evitar la utilización de criterios discrecionales”<sup>77</sup>.

En nuestro caso, las normas legales que revisamos parecen no cumplir con el estándar exigido por la Corte Constitucional para el ejercicio de la potestad reglamentaria.

En efecto, respecto de la regulación del índice de variación del valor de los bienes raíces rurales, y no obstante la indicación del Ejecutivo que tuvo por objeto perfeccionar la redacción inicial de esta norma,<sup>78</sup> no se advierten parámetros que delimiten debidamente la discrecionalidad administrativa que podría existir al regular la metodología de cálculo. Si bien para la elaboración de este índice el SII no podrá considerar las enajenaciones de inmuebles que se encuentren en zonas de ampliación del límite urbano –que sería el límite que fija el legislador–, la Ley

---

76 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N° 773-07, Considerando 53°.

77 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N° 773-07, Considerando 55°. En un análisis de la sentencia Rol N° 718-07, sobre la misma materia, Avilés formula una posición crítica sobre esta autorización, sosteniendo que “la determinación de los valores de las tablas que configuran la base imponible quedan entregadas a cierta discrecionalidad administrativa”. Avilés Hernández, Víctor. Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios. En: Fermandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2007. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2008, p. 179.

78 Esta disposición fue introducida a través de una indicación del Ejecutivo, pues el texto propuesto en el Mensaje Presidencial establecía un incremento del VCI de acuerdo a una tasa estimada de largo plazo de variación real de los precios de los terrenos en Chile. La metodología de cálculo de dicha tasa sería determinada por un reglamento del Ministerio de Hacienda, considerando, entre otros factores, el crecimiento a largo plazo de la economía chilena.

Durante la discusión de esta norma, ante el cuestionamiento de algunos diputados, el Subsecretario de Hacienda sostuvo: “Para subsanar la discrecionalidad que algunos diputados estimaron excesiva en esta disposición, se propone una nueva redacción del inciso primero del citado artículo 4°, que establece que dicho índice será determinado por el SII tomando en cuenta la variación de precios experimentada por todos los predios rurales no afectos a un cambio de uso del suelo en el periodo comprendido entre dos eventos claramente identificables”. Intervención del Ministro de Hacienda (S) en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 79, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelailey/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelailey/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

no precisa, por ejemplo, si el SII deberá o no considerar las distintas realidades geográficas en que se sitúen los bienes raíces o las distintas circunstancias del mercado inmobiliario de cada zona del país.<sup>79</sup>

Es más, como muestra evidente del espacio de discrecionalidad que podría existir en la determinación de la metodología de cálculo, el Ministro de Hacienda (S) sostuvo que “la resolución a que se refiere la norma propuesta tiene la suficiente flexibilidad como para que en la metodología de cálculo del índice se fije algún criterio territorial”.<sup>80</sup> Esto da lugar a que el SII pueda introducir factores de cálculo a su sola discreción, sin que éstos hayan sido precisados por la Ley.

Respecto de la metodología de cálculo para determinar el valor comercial inicial y final de referencia, el artículo 9 de la Ley establece que en ningún caso esos valores podrán ser superiores al valor de mercado de los bienes raíces ubicados en áreas homogéneas rurales o urbanas, respectivamente, próximas o cercanas.

Si bien aquí el legislador establece un claro límite al campo de acción de la potestad reglamentaria, igualmente la Ley no precisa qué valor de mercado deberá considerar el SII, ni cómo éste debe acreditarse. Tampoco se precisan “los métodos públicos y objetivos de valoración” que sigan un sistema que refleje adecuadamente los valores de mercado de bienes raíces. En la redacción de esta norma hay, en nuestra opinión, espacio para discrecionalidad de la autoridad administrativa, incidiendo directamente en un elemento de la base imponible, lo que resulta contrario a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Constitucional. En tal sentido, este Tribunal Superior ha resuelto que la ley debe fijar y precisar debidamente los parámetros para la concurrencia de la potestad reglamentaria de ejecución, impidiéndose así una actuación discrecional y arbitraria.<sup>81</sup> Por esto, no basta con la simple inclusión genérica de algún parámetro en la ley, sino que ésta debe fijarlo y precizarlo.

---

79 Durante la discusión legislativa de esta disposición los diputados señor Pilowsky y señora Sepúlveda “sugirieron que el índice se calcule a nivel regional o por macrozonas, para que refleje la variación de precios derivada de los distintos tipos de suelo y flujos de demanda de los terrenos”. Intervención de los diputados señor Pilowsky y señora Sepúlveda en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 80, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

80 Intervención del Ministro de Hacienda (S) en Informe de la Comisión de Vivienda de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 80, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

81 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 26 de noviembre de 2007, Rol N° 773-07, Considerando 69°.

### 4.3. Afectación del derecho a defensa y al debido proceso

El derecho al debido proceso “permite que el proceso se desarrolle con todas las garantías esenciales, racionales y justas que contribuyan a un procedimiento equitativo y no arbitrario”.<sup>82</sup> Dentro de las garantías del debido proceso se encuentra aquella que permite rendir prueba, señalándose que “la recepción y producción de la prueba es connatural al derecho de defensa, constituyéndose en garantía esencial de un procedimiento racional y justo”.<sup>83</sup>

Pero el contenido de la referida garantía no se limita a permitir la producción de la prueba, sino también a que toda persona pueda contar con medios apropiados de defensa, que le permitan eficazmente demostrar sus pretensiones. Así, el Tribunal Constitucional ha señalado:

“De ahí que el legislador esté obligado a permitir que toda parte o persona interesada en un proceso cuente con medios apropiados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente presentar sus pretensiones, discutir las de la otra parte, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten, de modo que, si aquéllas tienen fundamento, permitan el reconocimiento de sus derechos, el restablecimiento de los mismos o la satisfacción que, según el caso, proceda, excluyéndose, en cambio, todo procedimiento que no permita a una persona hacer valer sus alegaciones o defensas o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad”.<sup>84</sup>

Según fuera analizado, el artículo 1 de la Ley establece que el impuesto tiene lugar respecto de enajenaciones que, cumpliendo los requisitos del hecho gravado, se verifiquen una vez que se inicie el proceso de ampliación del límite urbano y hasta la primera enajenación realizada después de publicarse el plan regulador.

La Ley delimita el espacio temporal de aplicación del impuesto, estableciendo que no estarán gravadas las enajenaciones que, cumpliendo con los requisitos del inciso primero, se realicen transcurridos 18 años contados desde que ocurra primero cualquiera de los hechos previstos en el artículo 1, ya analizados.

---

82 GARCÍA PINO, Gonzalo, CONTRERAS VÁSQUEZ, Pablo. El Derecho a la Tutela Judicial y al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. Estudios Constitucionales, Año 11, N° 2, 2013, p. 257. [en línea] <[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-52002013000200007](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002013000200007)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

83 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 8 de agosto de 2006, Rol N° 478-06, Considerando 22°.

84 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 7 de septiembre de 2010, Rol N° 1411-09, Considerando 7°.

De acuerdo a esta última norma, podría ocurrir que en octubre de 2018 se inicie el proceso de ampliación del límite urbano, efectuándose la notificación correspondiente al SII y sin que a octubre de 2025 se haya publicado el plan regulador. A partir de esta última fecha se cuenta el plazo de 18 años que señala la Ley. Por esto, si en agosto de 2043 se realiza una enajenación gravada con el impuesto, debiera declararse el impuesto en abril de 2044. De acuerdo a sus facultades de fiscalización, el SII podría liquidar el impuesto hasta abril de 2047 o incluso hasta abril de 2050, si se aplicara el plazo extraordinario de prescripción, considerando además el aumento de algunos meses por efecto de la notificación de una citación.

En caso de reclamarse en contra de la liquidación respecto de los valores comerciales iniciales o finales de referencia, por exceder los valores de mercado (artículo 9 de la Ley), ello exigiría, en los años 2047 o 2050, reunir información de los años 2018 y 2025 para efectos de impugnar esos valores, que pueden ser objeto de reclamo.

Esto no parece razonable a la luz de la garantía del debido proceso que analizamos. Por esto, se ha sugerido que pueda reclamarse en contra de las tasaciones practicadas por el SII una vez que éstas sean efectuadas, de la misma manera que las contribuciones.<sup>85</sup> Lo contrario deja al contribuyente en una situación de indefensión, de imposibilidad de rendir eficaz y oportunamente la prueba en un proceso de reclamo tributario.

Finalmente, resulta preocupante la disposición establecida en el inciso final del artículo 10 de la Ley, que faculta al SII para liquidar y girar los impuestos que hubiere correspondido aplicar, conforme a los valores establecidos en los artículos 5 y 6, en el mes siguiente de publicada la tasación, en caso de que la enajenación gravada se realice pendiente la determinación del valor comercial inicial o final de referencia.

Es decir, por el hecho de verificarse una enajenación gravada por la Ley, pendiente la tasación que realice el SII, se omiten todas las etapas de fiscalización previas a la liquidación, incluso facultando al SII para liquidar al mes siguiente de publicada la tasación, sin esperar que el contribuyente declare el impuesto en abril del año siguiente al de la enajenación. No advertimos una justificación razonable para una norma como ésta.

---

85 Intervención del abogado Guillermo Infante en Primer Informe de la Comisión de Vivienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 275, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

#### **4.4. Un mismo hecho económico resulta gravado en diversas oportunidades: tributo manifiestamente desproporcionado o injusto**

El artículo 3 de la Ley dispone que el impuesto que ella establece se aplica con independencia de lo establecido en la letra b) del número 8 del artículo 17 de la LIR, o del régimen general de tributación que resulte aplicable al mayor valor obtenido en las enajenaciones referidas conforme a dicha ley.

Esta norma fue objeto de debate antes y durante la tramitación legislativa, centrándose éste en que no había necesidad de gravar el mayor valor por modificación del plan regulador cuando esa plusvalía ya era capturada por el Estado a través del impuesto territorial y la tributación que afecta a las ganancias de capital.

Así, antes del ingreso del proyecto de ley al Congreso, en el informe de la Comisión Engel hubo votos de minoría de algunos consejeros, que señalaban que la plusvalía que pretendía gravar la Ley era recogida y gravada por el impuesto territorial.<sup>86</sup>

Por su parte, durante la discusión legislativa, el Subsecretario de Hacienda justificaba la coexistencia de la tributación de las ganancias de capital, del impuesto territorial y de este nuevo impuesto señalando:

“[...] los fundamentos de ambos gravámenes son distintos y que también lo son sus bases imponibles. El impuesto a la renta sobre la ganancia de capital grava el ingreso que una persona obtiene como consecuencia de su trabajo o esfuerzo; en cambio, el nuevo impuesto se aplicaría sobre aquella parte de la ganancia que se produce por la acción del Estado, consistente en modificar el uso de suelo que afecta a un predio. Por otra parte, el impuesto territorial grava constantemente el valor de la propiedad, es decir la riqueza”.<sup>87</sup>

---

86 La consejera Olga Feliú señalaba que la plusvalía derivada de obras de equipamiento y urbanización “es pagada por el propietario con un mayor pago de contribuciones”. Los consejeros Lucas Sierra y Rosanna Costa señalaban que “Hoy se cobran contribuciones vinculadas al avalúo, que fluctúa según aumentos o pérdidas de valor del suelo, e impuestos a las ganancias de capital en la venta”. CONSEJO ASESOR PRESIDENCIAL CONTRA LOS CONFLICTOS DE INTERÉS, EL TRÁFICO DE INFLUENCIAS Y LA CORRUPCIÓN. Informe Final de 24 de abril de 2015. [en línea] <<http://www.minsegpres.gob.cl/wp-content/uploads/2017/04/Informe-del-Consejo-Asesor-Presidencial-Contra-los-Conflictos-de-Intereses-el-trafico-de-Influencias-la-Corrupcion.pdf>>[consulta: 11 de marzo de 2018].

87 Intervención del Subsecretario de Hacienda (S) en Segundo Informe de la Comisión de Vivienda del Senado. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 325, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].



A su vez, el diputado Osvaldo Urrutia manifestaba que “tratándose de la tributación de las ganancias de capital, con este nuevo impuesto se estaría pagando una doble tributación por el mismo hecho imponible, cual es el mayor valor ya indicado. No obstante, ello se camufla como un aumento de plusvalía”.<sup>88</sup>

En definitiva, si bien se trata de impuestos distintos, aplicables sobre bases imponibles y en virtud de hechos gravados distintos, puede concluirse que un mismo hecho económico, como es el aumento del valor de un bien raíz, resultará gravado con distintos impuestos: impuesto territorial,<sup>89</sup> impuestos a las ganancias de capital o impuestos ordinarios de la LIR, y este nuevo impuesto.

A modo de ejemplo, utilizando el ejercicio expuesto en el capítulo 2 de este trabajo, en el caso de la segunda enajenación ahí mencionada el impuesto por ampliación del límite urbano a pagar es de 145 UF. Asumiendo que el mayor valor obtenido por el enajenante es de 2.000 UF (7.500 UF – 5.500 UF), y que es una sociedad contribuyente de Primera Categoría que tributa en base a renta efectiva, deberá pagar, adicionalmente, un impuesto de Primera Categoría de 500 UF (en caso de ser un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida), o de 540 UF (en caso de ser un contribuyente acogido al régimen de integración parcial), más los impuestos finales que corresponda pagar a cada uno de sus socios.

De esta manera, considerando el ejemplo anterior, y asumiendo que los socios son personas naturales contribuyentes de Impuesto Global Complementario que tributan con tasa marginal de 35%, la carga tributaria total por el mayor valor obtenido en la enajenación del bien raíz, de 2.000 UF, podría ascender a 42,25% para el caso del contribuyente acogido al régimen de renta atribuida, y a 51,7% en el caso del contribuyente acogido al régimen de integración parcial.

---

88 Intervención del diputado Osvaldo Urrutia en la Discusión en Sala de la Cámara de Diputados. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, p. 162, [en línea]<[https://www.bcn.cl/historiadelay/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelay/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

89 El artículo tercero de la Ley N° 21.078 establece que el SII deberá reevaluar, en el período comprendido entre dos reavalúos nacionales, aquellas comunas o sectores de éstas en que se produzca una ampliación en el límite urbano de un plan regulador. Es decir, el aumento de valor que experimente un bien raíz a consecuencia de la ampliación del límite urbano será capturado aceleradamente por el Estado a través del impuesto territorial.

Así, y dependiendo de las circunstancias que afecten al contribuyente, esto podría afectar el principio de no confiscatoriedad tributaria.<sup>90</sup> Se ha señalado en relación con este principio:

“Si bien el tributo es una relación obligacional que no implica la transferencia de la propiedad, puede en algún momento llegar a desconocer indirectamente ese derecho, cuando obliga al particular a desprenderse de una parte sustancial de sus bienes o de sus rentas para hacer frente al pago del tributo”.<sup>91</sup>

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha resuelto sobre este límite a la potestad tributaria en base a la concurrencia de una serie de elementos, tales como la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible, o si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica.<sup>92</sup>

De otro lado, Fernandois y Poblete sitúan el principio de razonabilidad de las leyes o de proporcionalidad, como “el principal criterio que la doctrina extranjera recoge para evaluar la justicia de un tributo”.<sup>93</sup> Así, a propósito de las sentencias del Tribunal Constitucional roles N° 1951-11 y N° 1952-11, en que se analiza la constitucionalidad del artículo 53 del Código Tributario, detectan el fin perseguido por el interés tributario, la necesidad de la medida adoptada por el legislador, y la proporcionalidad de dicha medida.<sup>94</sup>

Particular interés merece la exigencia de necesidad en la creación del impuesto, que “apunta a que no exista una medida menos lesiva o gravosa para alcanzar el fin que legítimamente se haya propuesto el legislador”.<sup>95</sup>

---

90 En su artículo 19 N° 20 la Constitución Política de la República dispone que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

91 MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016, Tomo I, p. 219.

92 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, sentencia de fecha 31 de julio de 1995, Rol N° 219-95, Considerando 8°.

93 FERNANDOIS VÖHRINGER, Arturo, Poblete Ortúzar, Domingo. El debut del tributo desproporcionado e injusto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Fernandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2012. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2013, p. 35.

94 FERNANDOIS VÖHRINGER, Arturo, Poblete Ortúzar, Domingo. El debut del tributo desproporcionado e injusto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Fernandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2012. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2013, pp. 36 y 37.

95 FERNANDOIS VÖHRINGER, Arturo, Poblete Ortúzar, Domingo. El debut del tributo desproporcionado e injusto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Fernandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2012. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2013, p. 37.

Aplicando estos conceptos a nuestro caso, visualizamos que el fin propuesto por el legislador al establecer este tributo, ampliamente expuesto en este trabajo, parece no ser el medio menos lesivo para alcanzarlo, considerando que ya existen tributos que, precisamente, cumplen con tal finalidad, como son el impuesto territorial y los impuestos previstos en la LIR que gravan el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces. Señalan los autores que si existe un medio menos lesivo o gravoso para cumplir el propósito del legislador “la máxima de idoneidad exige la declaración de inconstitucionalidad de la medida, por incurrir en una intervención desproporcionada de la esfera subjetiva de los ciudadanos”.<sup>96</sup>

## 5. CONCLUSIONES

A través de este trabajo se ha expuesto un análisis del impuesto establecido en el artículo cuarto de la Ley sobre Incrementos de Valor por Ampliaciones de los Límites Urbanos, efectuado a partir de la revisión de los elementos esenciales del tributo introducido por el legislador.

Es así como, en una primera parte, se ha efectuado un estudio de la tasa, del hecho gravado y las exenciones, de la base imponible, de los sujetos del impuesto y, finalmente, de las normas sobre declaración y pago, facultades de fiscalización del SII y mecanismos de impugnación. Todo ello se realiza a partir de la revisión del texto legal, y recurriendo a la historia fidedigna del establecimiento de la ley.

A partir de esta revisión puede advertirse el propósito de la Ley, que fue gravar la parte del mayor valor que experimente un bien raíz o derechos reales constituidos sobre bienes raíces, derivado de la ampliación del límite urbano, permitiendo que el Estado pueda participar de una parte de la ganancia proveniente de su propia acción, y no por actividad del propietario o poseedor de los bienes que son objeto de la enajenación, ni de otros factores externos.

Dicho propósito aparece explicitado en la determinación del hecho gravado y, principalmente, en las reglas de determinación de la base imponible, a través de las cuales se pretende excluir del gravamen la plusvalía proveniente del crecimiento de valor vegetativo de bienes raíces rurales durante el tiempo, así como el incremento de valor proveniente de las mejoras introducidas al inmueble, dado que, en esos

---

96 Fernandois Vöhringer, Arturo, Poblete Ortúzar, Domingo. El debut del tributo desproporcionado e injusto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Fernandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2012. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2013, p. 37.

casos, dicho aumento se produce por circunstancias externas y por acción del propietario o un tercero.

En una segunda parte, se ha propuesto una revisión crítica de algunos de los elementos que establece el legislador. Así, se ha pretendido precisar el contenido del hecho gravado, delimitando el concepto de enajenación, de derechos reales que pueden ser objeto de enajenación, y del concepto de bienes raíces. De esa revisión ha podido concluirse que se grava la enajenación, entendiendo por tal la transferencia del dominio y del usufructo de bienes raíces, excluyendo de la aplicación del impuesto toda construcción, edificación y, en general, cualquier obra construida por el propietario, poseedor o un tercero, que aumente el valor del bien raíz, pasando a formar del mismo.

Respecto de la determinación de la base imponible, y en relación con la vulneración del principio de legalidad, se ha pretendido formular una crítica a la remisión que efectúa el legislador a la potestad reglamentaria encomendada al SII, pues para efectos de establecer la metodología de cálculo del índice de variación del valor de los bienes raíces rurales no se han establecido parámetros que delimiten debidamente la discrecionalidad administrativa que podría existir al regular esa metodología. Por su parte, para el cálculo de los valores comerciales de referencia, la Ley no ha fijado ni precisado debidamente los parámetros que habiliten el ejercicio de la potestad reglamentaria que otorga al SII, de manera de impedir, en la fijación de la metodología, una actuación discrecional y arbitraria.

Hemos concluido también que la Ley afecta el derecho a defensa y a rendir prueba en forma eficaz y oportuna, al establecerse plazos excesivos para el campo de aplicación temporal del impuesto, de manera que si un contribuyente incurre en el hecho gravado podría quedar expuesto a una situación de indefensión, al verse en la necesidad de reunir documentación probatoria que podría resultar de muy difícil obtención, considerando el tiempo transcurrido desde la práctica de las tasaciones que efectúa el SII.

Finalmente, se ha criticado la coexistencia de este impuesto con otros gravámenes que igualmente afectan el mayor valor que puede experimentar un bien raíz, como es el impuesto territorial y los impuestos que gravan la ganancia de capital, así como los impuestos generales de la LIR, lo que, en nuestra opinión, afecta el principio de proporcionalidad del tributo, si se considera que existen otros medios menos lesivos para alcanzar el propósito previsto por el legislador.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio. Tratado de los Derechos Reales. 6ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2005.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor. Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios. En: Fernandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2007. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2008.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Historia de la Ley N° 21.078, [en línea] <[https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/7496/HLD\\_7496\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7496/HLD_7496_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

CONSEJO ASESOR PRESIDENCIAL CONTRA LOS CONFLICTOS DE INTERÉS, EL TRÁFICO DE INFLUENCIAS Y LA CORRUPCIÓN. Informe Final de 24 de abril de 2015. [en línea] <<http://www.minsepres.gob.cl/wp-content/uploads/2017/04/Informe-del-Consejo-Asesor-Presidencial-Contra-los-Conflictos-de-Intereses-el-trafico-de-Influencias-la-Corrupcion.pdf>> [consulta: 11 de marzo de 2018].

EVANS DE LA CUADRA, Enrique, EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio. Los Tributos ante la Constitución. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1997.

FERMANDOIS VÖHRINGER, Arturo, POBLETE ORTÚZAR, Domingo. El debut del tributo desproporcionado e injusto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Fernandois Vöhringer, Arturo (Ed.). Sentencias Destacadas 2012. Santiago, Libertad y Desarrollo, 2013.

GARCÍA PINO, Gonzalo, CONTRERAS VÁSQUEZ, Pablo. El Derecho a la Tutela Judicial y al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. Estudios Constitucionales, Año 11, N°2, 2013 [en línea] <[https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-52002013000200007](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002013000200007)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario. 4ª ed., Santiago, Legal Publishing Chile, 2016.

MEZA BARROS, Ramón. De las fuentes de las obligaciones. 9ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2002.

MEZA BARROS, Ramón. Manual de la sucesión por causa de muerte y donaciones entre vivos. 8ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2002.

RENCORET ORREGO, Ernesto. Normas Fundamentales sobre el IVA. Santiago, Ediciones Digesto Limitada, 2000.

ROZAS VIAL, Fernando. Los Bienes. Santiago, Editorial Jurídica Conosur Ltda., 1998.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N°53 de 1978. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1978/circu53a.htm>> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N°44 de 2016. [en línea] <[http://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2016/circu44.pdf](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2016/circu44.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N°2185 de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja2185.htm>> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N°2751 de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja2751.htm>> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N°2889 de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja2889.htm>> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N°1385 de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/renta/ja1385.htm>> [consulta: 11 de marzo de 2018].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Res. Ord. N° 77317270739, de 19 de julio de 2017. [en línea] <[http://www.sii.cl/documentos/normativa\\_ddrr/2017/pto\\_montt/reso77317270739\\_48940.pdf](http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2017/pto_montt/reso77317270739_48940.pdf)> [consulta: 11 de marzo de 2018].

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia del 31 de julio de 1995, Rol N° 219-95. REQUERIMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD DE UN GRUPO DE SENADORES RESPECTO LA TRAMITACIÓN DEL PROYECTO DE REAJUSTE EXTRAORDINARIO DE UN 10 % A LAS PENSIONES QUE INDICA Y UN AUMENTO ADICIONAL A LA EDUCACIÓN.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia del 8 de agosto de 2006, Rol N° 478-06. REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADO POR EL SENADOR GUIDO GIRARDI, RESPECTO DE INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 416, DEL CÓDIGO PROCESAL PENAL, EN LA CAUSA ROL N° 2257-2006 DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia del 26 de noviembre de 2007, Rol N° 718-07. REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADO POR LA SOCIEDAD DE DEPORTES PALESTINA S.A., RESPECTO DE LOS ARTÍCULOS 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 Y 16 DE LA LEY N° 17.235 Y DEL ARTÍCULO 2° DE LA LEY N° 20.033, EN LA PARTE QUE ORDENA REEMPLAZAR EL CUADRO ANEXO N°1 DE LA LEY N° 17.235, NÓMINA DE EXENCIONES AL IMPUESTO TERRITORIAL, PÁRRAFO I, EXENCIÓN DEL 100%, LETRA B; NÚMERO 3; ADEMÁS, RESPECTO DEL ARTÍCULO 2° DE LA LEY N° 17.235, EN LA PARTE REFERIDA AL CUADRO ANEXO N° 1, NÓMINA DE EXENCIONES AL IMPUESTO TERRITORIAL, PÁRRAFO I, EXENCIÓN DEL 100%, LETRA B, NÚMERO 3; EN EL RECLAMO DE AVALÚO ROL N° 10.215-06, SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO SANTIAGO ORIENTE.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia del 26 de noviembre de 2007, Rol N° 773-07. REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD PRESENTADO POR ESTADIO ESPAÑOL S.A. RESPECTO DE LOS ARTÍCULOS 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 Y 16 DE LA LEY N° 17.235 Y DEL ARTÍCULO 2° DE LA LEY N° 20.033, EN LAS PARTES QUE INDICA, EN LA CAUSA SOBRE RECLAMO DE AVALÚO ROL N° 11.181-07, SEGUIDA ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO SANTIAGO ORIENTE.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia del 7 de septiembre de 2010, Rol N° 1411-09. REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DE ANTONIO ALFONSO RAMOS VERA, RESPECTO DEL ARTÍCULO 1° DE LA LEY 19.989, EN ROL 7297 – 2009 DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia del 30 de enero de 2018, Rol N° 4240-18. CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DEL PROYECTO DE LEY SOBRE TRANSPARENCIA DEL MERCADO DEL SUELO E INCREMENTOS DE VALOR POR AMPLIACIONES DEL LÍMITE URBANO, CORRESPONDIENTE AL BOLETÍN N° 10163-14.