

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS INDIRECTOS	CIRCULAR N° 13.-
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 24 de marzo de 2016.-
MATERIA: Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, en lo que dice relación con el D.L. N° 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley 20.780 y Art. 21°, del D.L. N° 910, sobre crédito especial de empresas constructoras.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Ley N° 20.899, D.L. N° 825, Art. 21 del D.L. N° 910, Ley N° 20.780

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias

Mediante la presente Circular se imparten instrucciones exclusivamente sobre las modificaciones que afectan a las normas contenidas en el D.L. N° 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley 20.780 y en el Art. 21, del D.L. N° 910, salvo la referida al Art. 12, letra B), N° 10, del citado D.L. N° 825, las que serán comentadas en una Circular posterior.

Asimismo se analizarán las modificaciones que la Ley N° 20.899 introdujo a la Ley N° 20.780, en el contexto del Impuesto al Valor Agregado.

II.- TEXTO DE LA LEY N° 20.899.

Las normas de la ley N° 20.899 que dicen relación con los temas objeto de la presente Circular son los artículos segundo, cuarto y octavo, y los artículos sexto y noveno transitorios, que se transcriben a continuación:

“Artículo 2°.- Introdúcense, a contar del 1 de enero de 2016, las siguientes modificaciones al texto vigente, a dicha fecha, de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825, de 1974:

1. Modifícase el párrafo primero del número 3 del artículo 2°, en el siguiente sentido:
 - a. Elimínase la expresión “en los casos de venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos se presumirá habitualidad”.
 - b. Intercálase, antes del punto seguido, y a continuación de la palabra “hipotecarias”, la siguiente frase: “así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial”.
2. Sustitúyese la letra I) del artículo 8°, por la siguiente:

“I) Los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor. Para estos efectos, se presumirá que existe

habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y la fecha de celebración del contrato transcurra un plazo igual o inferior a un año;”.

3. Sustitúyese, en la letra f) del artículo 9°, la expresión “y en las ventas o promesas de venta”, por las siguientes: “, en las ventas y en los contratos de arriendo con opción de compra”.

4. Modifícase el artículo 12, en el siguiente sentido:

- a. Agrégase el siguiente número 6 a la letra A:

“6.- Los insumos, productos o demás elementos necesarios para la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas, adquiridos en el país por la Casa de Moneda de Chile S.A. y las demás personas, siempre que la adquisición se lleve a cabo en el marco de operaciones con el Banco Central de Chile, ya sea con motivo de las pruebas que se realicen en sus procesos de contratación, como aquellas necesarias para el cumplimiento del contrato de que se trate, todo lo cual se acreditará mediante documentos o certificados que den cuenta de la participación del adquirente en dichos procesos o contratos. El proveedor respectivo no perderá el derecho al uso del crédito fiscal por el impuesto que se le haya recargado en la adquisición de los bienes y servicios respectivos ni se aplicarán las normas de proporcionalidad para el uso del crédito fiscal que establece esta ley.”.

- b. Modifícase el número 10 de la letra B, en la forma siguiente:

- i. Intercálase, en el párrafo 2°, entre la palabra “solicite” y el punto aparte la siguiente frase: “, o desde la dictación de la respectiva resolución de calificación ambiental otorgada por el Servicio de Evaluación Ambiental conforme lo dispuesto en la ley N° 19.300, o desde el otorgamiento de la concesión de uso oneroso de terreno otorgado por el Ministerio de Bienes Nacionales conforme a lo establecido en el decreto ley N° 1939 de 1977”.

- ii. Sustitúyese, en el párrafo 3°, la expresión “a fin de que éste verifique y certifique el correcto cumplimiento de”, por “debiendo cumplir para tales efectos con”.

- iii. Elimínase, en el párrafo 9°, la expresión “de cumplirse los requisitos generales que establece la ley,”.

- iv. Intercálase, antes del punto aparte, y a continuación de la expresión “a cabo el pago”, la siguiente frase: “, en la medida que se trate de un contribuyente de este Título”.

- c. Incorpórase, en la letra B, el siguiente número 17, nuevo:

“17.- La Casa de Moneda de Chile S.A. y las demás personas, por la importación de insumos, productos o demás elementos necesarios para la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas, siempre que la importación se lleve a cabo en el marco de operaciones con el Banco Central de Chile, ya sea con motivo de las pruebas que se realicen en sus procesos de contratación, como aquellas necesarias para el cumplimiento del contrato de que se trate, todo lo cual se acreditará mediante documentos o certificados que den cuenta de la participación del importador en dichos procesos o contratos.”.

- d. Intercálase, en el número 11 de la letra E, antes del punto y coma, y a continuación de la expresión “sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8°”, la siguiente frase: “y los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, siempre que en la adquisición de los bienes objeto del contrato que haya precedido inmediatamente al contrato de arriendo, no se haya recargado impuesto al valor agregado por tratarse de una venta exenta o no afecta”.

- e. Sustitúyese, en la letra F, la expresión “La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio”, por la siguiente expresión: “La venta de una vivienda efectuada al

beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, los contratos generales de construcción y los contratos de arriendo con opción de compra, cuando tales ventas, contratos o arriendos con opción de compra hayan sido financiados en definitiva, en todo o parte, por el referido subsidio. Para estos efectos, se considerará también como beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a la persona natural o jurídica que adquiera o encargue la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, siempre que lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el impuesto al valor agregado en caso contrario. En este caso, si la venta o el contrato de arriendo con opción de compra posteriores no se celebran con beneficiarios de tales subsidios, deberá aplicarse el impuesto al valor agregado conforme a las reglas que corresponda según el caso, sin que proceda la exención establecida en el número 11, de la letra E, del artículo 12”.

5. Incorpórase, en el inciso primero del artículo 16, la siguiente letra i), nueva:

“i) En los contratos a que se refiere la letra l) del artículo 8°, el valor de cada cuota incluida en el contrato, debiendo rebajarse la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación. El Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario cuando el monto de la utilidad o interés que se cobre o pacte en la operación sea notoriamente superior al valor que se obtenga, cobre o pacte en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia que se determine entre la utilidad o interés de la operación y el fijado por el Servicio quedará afecta al Impuesto al Valor Agregado. La tasación, liquidación o giro, podrá reclamarse en la forma, plazo y de acuerdo al procedimiento a que se refiere dicha disposición.”.

6. Modifícase el artículo 17, en el siguiente sentido:

a. Modifícase el inciso segundo de la siguiente forma:

i. Elimínase la expresión “o promesa de venta”.

ii. Incorpórase, a continuación del primer punto seguido, la siguiente frase: “En el caso de los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, podrá deducirse del monto de cada cuota, incluyendo la opción de compra, la proporción correspondiente al valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, la que resultará de calcular la proporción que representa el valor de adquisición del terreno en el valor total del contrato.”.

b. Modifícase el inciso cuarto de la siguiente manera:

i. Sustitúyese la expresión “Si en el avalúo fiscal no se comprendieren construcciones o en su determinación no se hubieran considerado otras situaciones” por la frase “Para estos efectos”.

ii. Incorpórase, a continuación del punto aparte, que pasa a ser punto seguido, la expresión “El Servicio fijará mediante resolución el procedimiento para solicitar esta nueva tasación.”.

c. Modifícase el inciso sexto de la siguiente forma:

i. Sustitúyese la expresión “promesa de venta”, por “de arriendo con opción de compra”.

ii. Agrégase, luego de la expresión “Cuando no exista esta constancia”, la expresión “en el contrato de venta”.

d. Sustitúyese, en el inciso séptimo, la expresión “de promesa de venta”, por “de arriendo con opción de compra”.

7. Sustitúyese, en el número 2 del artículo 21, la expresión “promesa de venta”, las dos veces que aparece, por “arriendo con opción de compra”.

8. Sustitúyese en el número 1 del artículo 23, la expresión “promesa de venta”, por “un contrato de arriendo con opción de compra”.
9. Sustitúyese, en la letra a) del artículo 53, la expresión “o promesas de venta de inmuebles”, por “o de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles”.
10. Modifícase el inciso segundo del artículo 55 de la siguiente manera:
 - a. Agrégase, a continuación de la expresión “letra e)”, lo siguiente: “y en la letra l)”.
 - b. Elimínase la expresión “y de ventas o promesas de ventas de bienes corporales inmuebles gravados por esta ley”.
 - c. Sustitúyese la frase “No obstante, en el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura definitiva por el total o el saldo por pagar, según proceda, deberá emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, si ésta es anterior”, por la siguiente: “En el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura deberá emitirse en la fecha de suscripción de la escritura de compraventa por el precio total, incluyendo las sumas pagadas previamente que se imputen al mismo a cualquier título”.
11. Agrégase, a contar del primer día del mes siguiente al de la publicación de esta ley y respecto de los impuestos que correspondan al período tributario que se inicia a partir de esa fecha, en el inciso tercero del artículo 64, a continuación de la expresión “precitadas disposiciones”, la siguiente frase: “, a condición que al momento de la postergación no presenten morosidad reiterada en el pago del Impuesto al Valor Agregado o en el impuesto a la renta salvo que la deuda respectiva se haya pagado o se encuentre sujeta a un convenio de pago vigente. Para estos efectos, se considerará que el contribuyente presenta morosidad reiterada cuando adeude a lo menos los impuestos correspondientes a tres períodos tributarios dentro de un período cualquiera de doce meses, en el caso del impuesto al valor agregado, o respecto de dos años tributarios consecutivos en el caso del impuesto a la renta”.
12. Sustitúyese, en el inciso segundo del artículo 73, la expresión “promesa de venta”, por “contrato de arriendo con opción de compra”.

“Artículo 4°.- Agrégase, a partir del 1 de enero del año 2016, en el inciso primero del artículo 21, del decreto ley N° 910, de 1975, a continuación del punto aparte, que pasa a ser seguido, la siguiente frase: “De igual beneficio gozarán las empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de Impuesto al valor Agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F, del decreto ley N° 825, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0.1235, del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, en la misma forma señalada en este inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento.”.

“Artículo 8°.- Introdúcense las siguientes modificaciones a la ley N° 20.780, de 2014:

3. Intercálase, a contar de la fecha de vigencia del artículo 12, en la partida 00.36, incorporada por el ya citado artículo, y a continuación del punto seguido que se encuentra después de la palabra “análogos”, la siguiente oración: “También se acogerán a lo dispuesto en la presente partida las mercancías a que se refiere que hayan sido importadas por terceros para ser donadas a los Cuerpos de Bomberos o a la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile referidos, y siempre que se lleve a cabo la donación en el plazo de tres meses contados desde la importación, de todo lo cual deberá dejarse constancia en el certificado respectivo.”.
6. Agrégase, al artículo quinto transitorio, los siguientes incisos segundo y tercero: “Los contribuyentes que se acojan al artículo 14 ter letra A) de la ley sobre Impuesto a la Renta, tendrán derecho al beneficio de postergación de pago desde que inicien sus

actividades en el régimen de tributación simplificada, sin perjuicio de la excepción contenida en el artículo 64 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Tratándose de contribuyentes que opten por este beneficio en el ejercicio en que inicien sus actividades, su capital efectivo no podrá ser superior a 60.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al primer día del mes de inicio de las actividades.”.

7. Sustitúyese, en el artículo sexto transitorio, la expresión “a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada,” por la siguiente: “a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos en la medida que hayan sido celebrados con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada y”.
8. Agrégase en el artículo séptimo transitorio, a continuación del punto final, que pasa a ser punto seguido, la siguiente expresión: “Estarán también exentas del impuesto al valor agregado, en el caso de bienes corporales inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de construcción a la fecha señalada, la venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, que se graven como consecuencia de estas modificaciones siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de enero de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la ley General de Urbanismo y Construcciones.”.
9. Modifícase el inciso primero del artículo octavo transitorio en el siguiente sentido:
 - a. Sustitúyese la expresión “tendrán derecho a”, por “podrán hacer uso del”.
 - b. Sustitúyase la expresión “de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario”, por la siguiente: “del plazo de tres años”.
 - c. Incorpórase, a continuación del punto aparte, que pasa a ser seguido, las siguientes expresiones: “Los contribuyentes que en definitiva hagan uso del derecho al crédito fiscal en la forma señalada, deberán deducir del costo del activo correspondiente, en el mismo período tributario en que se utilice el crédito fiscal, una cantidad equivalente a dicho crédito, en la medida que éste haya formado parte, para efectos tributarios, del valor del activo en la empresa respectiva.”.
10. Intercálase, en el artículo duodécimo transitorio, antes del punto final y a continuación de la expresión “2.000 unidades de fomento”, la siguiente oración: “o de 2.200 unidades de fomento, en caso de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo”.

Artículo Sexto Transitorio: Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el inciso segundo del artículo 55 del decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el caso de contribuyentes que, con anterioridad a la publicación de la presente ley, hayan debido soportar el impuesto al valor agregado devengado en la suscripción de promesas de venta de bienes corporales inmuebles, la factura definitiva por la venta de los bienes corporales inmuebles deberá emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, considerando únicamente el saldo por pagar.

Artículo Noveno Transitorio: Las modificaciones introducidas por el artículo 2° en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios a contar del 1 de enero de 2016, no se aplicarán a las cuotas de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, en la medida que hayan sido celebrados por escritura pública o instrumento privado protocolizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, rigiéndose por las disposiciones de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios vigentes con anterioridad a la fecha señalada.

III.- **NORMAS ACTUALIZADAS**

Con las modificaciones señaladas, el siguiente es el texto actualizado de las disposiciones modificadas, destacando en subrayado el texto incorporado por la Ley N° 20.899.

A) Modificaciones al D.L. 825.

Artículo 2°. N° 3. inciso primero:

“Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

...

N° 3 Por “vendedor” cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.”

Artículo 8°, letra l):

“El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

...

l) Los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor. Para estos efectos, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y la fecha de celebración del contrato transcurra un plazo igual o inferior a un año;”.

Artículo 9°, letra f):

...

“El impuesto establecido en este Título se devengará:

...

f) En los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°, en las ventas y en los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, en el momento de emitirse la o las facturas.

Artículo 12, letra A, N° 6 (nuevo):

...

“Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

...

Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes:

N° 6 Los insumos, productos o demás elementos necesarios para la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas, adquiridos en el país por la Casa de Moneda de Chile S.A. y las demás personas, siempre que la adquisición se lleve a cabo en el marco de operaciones con el Banco Central de Chile, ya sea con motivo de las pruebas que se realicen en sus procesos de contratación, como aquellas necesarias para el cumplimiento del contrato de que se trate, todo lo cual se acreditará mediante documentos o certificados que den cuenta de la participación del adquirente en dichos procesos o contratos. El proveedor respectivo no perderá el derecho al uso del crédito fiscal por el impuesto que se le haya recargado en la adquisición de los bienes y servicios respectivos ni se aplicarán las normas de proporcionalidad para el uso del crédito fiscal que establece esta ley.

La importación de las especies efectuadas por:

...

Artículo 12, letra B.- N° 17 (nuevo): La Casa de Moneda de Chile S.A. y las demás personas, por la importación de insumos, productos o demás elementos necesarios para la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas, siempre que la importación se lleve a cabo en el marco de operaciones con el Banco Central de Chile, ya sea con motivo de las pruebas que se realicen en sus procesos de contratación, como aquellas necesarias para el cumplimiento del contrato de que se trate, todo lo cual se acreditará mediante documentos o certificados que den cuenta de la participación del importador en dichos procesos o contratos.

Las siguientes remuneraciones y servicios:

...

Artículo 12, letra E.- N° 11: El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8° y los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, siempre que en la adquisición de los bienes objeto del contrato que haya precedido inmediatamente al contrato de arriendo, no se haya recargado impuesto al valor agregado por tratarse de una venta exenta o no afecta.

...

Artículo 12, letra F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, los contratos generales de construcción y los contratos de arriendo con opción de compra, cuando tales ventas, contratos o arriendos con opción de compra hayan sido financiados en definitiva, en todo o parte, por el referido subsidio. Para estos efectos, se considerará también como beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a la persona natural o jurídica que adquiera o encargue la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, siempre que lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el impuesto al valor agregado en caso contrario. En este caso, si la venta o el contrato de arriendo con opción de compra posteriores no se celebran con beneficiarios de tales subsidios, deberá aplicarse el impuesto al valor agregado conforme a las reglas que corresponda según el caso, sin que proceda la exención establecida en el número 11, de la letra E.- del artículo 12° y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio."

Artículo 16, letra i), (nuevo):

"En los casos que a continuación se señalan, se entenderá por base imponible:

...

i) En los contratos a que se refiere la letra l) del artículo 8°, el valor de cada cuota incluida en el contrato, debiendo rebajarse la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación. El Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario cuando el monto de la utilidad o interés que se cobre o pacte en la operación sea notoriamente superior al valor que se obtenga, cobre o pacte en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia que se determine entre la utilidad o interés de la operación y el fijado por el Servicio quedará afecta al Impuesto al Valor Agregado. La tasación, liquidación o giro, podrá reclamarse en la forma, plazo y de acuerdo al procedimiento a que se refiere dicha disposición.

"Artículo 17, inciso segundo: Tratándose de la venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación. En el caso de los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, podrá deducirse del monto de cada cuota, incluyendo la opción de compra, la proporción correspondiente al valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, la que resultará de calcular la proporción que representa el valor de

adquisición del terreno en el valor total del contrato. Para estos efectos, deberá reajustarse el valor de adquisición del terreno de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por

el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato. La deducción que en definitiva se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal determinado para los efectos de la ley N° 17.235, salvo que la fecha de adquisición del mismo haya precedido en no menos de tres años a la fecha en que se celebre el contrato de venta o de promesa de venta, en cuyo caso se deducirá el valor efectivo de adquisición reajustado en la forma indicada precedentemente.”

“Artículo 17, inciso cuarto: Para estos efectos el contribuyente podrá solicitar una nueva tasación, la cual se sujetará a las normas de la ley N° 17.235, sin perjuicio de la vigencia que tenga el nuevo avalúo para los efectos del Impuesto Territorial, pero deberán excluirse las construcciones que den derecho a crédito fiscal. El Servicio fijará mediante resolución el procedimiento para solicitar esta nueva tasación.”

“Artículo 17, inciso sexto: En las facturas que deban emitirse por los pagos que se efectúen en cumplimiento de alguno de los contratos señalados en el inciso segundo de este artículo, deberá indicarse separadamente el valor del terreno determinado de acuerdo con las normas precedentes, en la forma pactada a la fecha de celebrarse el contrato de venta o de arriendo con opción de compra del inmueble. Cuando no exista esta constancia en el contrato de venta, se presumirá que en cada uno de los pagos correspondientes se comprenderá parte del valor del terreno en la misma proporción que se determine respecto del total del precio de la operación a la fecha del contrato.”

“Artículo 17, inciso séptimo: En los contratos de venta o de arriendo con opción de compra de un bien inmueble, ya sea que el terreno se transfiera o se considere en la misma operación o no, y en los contratos generales de construcción, gravados por esta ley, el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario cuando el valor de enajenación del terreno sea notoriamente superior al valor comercial de aquellos de características y ubicación similares en la localidad respectiva, como asimismo, cuando el valor de la construcción sea notoriamente inferior a las de igual naturaleza considerando el costo incurrido y los precios de otras construcciones similares. La diferencia de valor que se determine entre el de la enajenación y el fijado por el Servicio de Impuestos Internos quedará afecta al Impuesto al Valor Agregado. La tasación y giro que se realicen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y en los plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que indica.”

Artículo 21, N° 2:

“Del impuesto determinado, o débito fiscal, se deducirán los impuestos de este Título correspondiente a:

...

N° 2 Las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiera producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del artículo 70°. Igual procedimiento corresponderá aplicar por las cantidades restituidas cuando una venta o arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, gravadas con esta ley, queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa; pero el plazo de tres meses para efectuar la deducción del impuesto se contará desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, en el caso que la venta o arriendo con opción de compra quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha que ésta se encuentre ejecutoriada, y”

Artículo 23, N° 1:

N° 1 “Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

...

Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional respecto

del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º.”

Artículo 53, letra a):

“Los contribuyentes afectos a los impuestos de esta ley estarán obligados a emitir los siguientes documentos:

...

a)Facturas, incluso respecto de sus ventas o servicios exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios y, en todo caso, tratándose de ventas o de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles o de los contratos señalados en la letra e) del artículo 8º, gravados con el impuesto del Título II de esta ley.”

“Artículo 55, inciso segundo: Tratándose de los contratos señalados en la letra e) y en la letra l) del artículo 8º, la factura deberá emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago. En el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura deberá emitirse en la fecha de suscripción de la escritura de compraventa por el precio total, incluyendo las sumas pagadas previamente que se imputen al mismo a cualquier título.”

“Artículo 64, inciso tercero: Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo y en el artículo 1º del decreto N° 1.001, de 2006, del Ministerio de Hacienda, los contribuyentes que a continuación se indican podrán postergar el pago íntegro del impuesto al valor agregado devengado en un respectivo mes, hasta dos meses después de las fechas de pago señaladas en las precitadas disposiciones, a condición que al momento de la postergación no presenten morosidad reiterada en el pago del Impuesto al Valor Agregado o en el impuesto a la renta salvo que la deuda respectiva se haya pagado o se encuentre sujeta a un convenio de pago vigente. Para estos efectos, se considerará que el contribuyente presenta morosidad reiterada cuando adeude a lo menos los impuestos correspondientes a tres períodos tributarios dentro de un período cualquiera de doce meses, en el caso del impuesto al valor agregado, o respecto de dos años tributarios consecutivos en el caso del impuesto a la renta:

Contribuyentes acogidos a lo dispuesto en la letra A del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta.

Contribuyentes acogidos al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario.”

“Artículo 73, inciso segundo: Tratándose de la venta o contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble, o de un contrato general de construcción, se entenderá cumplida la exigencia establecida en el inciso anterior con la exhibición de la o las facturas correspondientes.”

B) Modificaciones introducidas al Artículo 21º del D.L. N° 910.

Artículo 21º, inciso primero: Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos cuyo valor no exceda de 2.000 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas veinticinco) unidades de fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las

disposiciones del decreto ley N° 825, de 1974. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley N° 825, de 1974. El saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. **De igual beneficio gozarán las empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de Impuesto al valor Agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F, del decreto ley N° 825, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0.1235, del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, en la misma forma señalada en este inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento.**

C) Modificaciones introducidas a la Ley N° 20.780.

Artículo Quinto Transitorio incisos segundo y tercero (nuevos): Los contribuyentes que se acojan al artículo 14 ter letra A.- de la ley sobre Impuesto a la Renta, tendrán derecho al beneficio de postergación de pago desde que inicien sus actividades en el régimen de tributación simplificada, sin perjuicio de la excepción contenida en el artículo 64 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Tratándose de contribuyentes que opten por este beneficio en el ejercicio en que inicien sus actividades, su capital efectivo no podrá ser superior a 60.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al primer día del mes de inicio de las actividades.

Artículo Sexto Transitorio: Las modificaciones introducidas por el artículo 2° en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley a que se refiere el número 1 del artículo precedente, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones **a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos en la medida que hayan sido celebrados con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada y,** siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Artículo Séptimo Transitorio: Estarán exentas del impuesto al valor agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la presente ley, siempre que dichos bienes cuenten, al 1 de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio. **Estarán también exentas del impuesto al valor agregado, en el caso de bienes corporales inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de construcción a la fecha señalada, la venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, que se graven como consecuencia de estas modificaciones siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de enero de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la ley General de Urbanismo y Construcciones.**

Artículo Octavo Transitorio: Los contribuyentes que, a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio, deban recargar el impuesto al valor agregado en la venta de bienes corporales inmuebles, **podrán hacer uso del** crédito fiscal por el

impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro **del plazo de tres años**, contados desde esta última fecha. **Los contribuyentes que en definitiva hagan uso del derecho al crédito fiscal en la forma señalada, deberán deducir del costo del activo correspondiente, en el mismo período tributario en que se utilice el crédito fiscal, una cantidad equivalente a dicho crédito, en la medida que éste haya formado parte, para efectos tributarios, del valor del activo en la empresa respectiva.**

El Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectivo este derecho.

Artículo Duodécimo Transitorio: Lo dispuesto en el artículo 5° entrará en vigencia de manera gradual, de acuerdo a las siguientes fechas: a partir del 1 de enero del año 2015, el crédito establecido en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, se aplicará a las ventas efectuadas de bienes corporales inmuebles para habitación, y a contratos generales de construcción que se suscriban desde esa fecha, cuyo valor no exceda de 4.000 unidades de fomento. A partir del 1 de enero del año 2016, dicho crédito se aplicará cuando el valor no exceda de 3.000 unidades de fomento. Finalmente, a partir del 1 de enero del año 2017 el precitado crédito se aplicará cuando el valor antes señalado no exceda de 2.000 unidades de fomento **o de 2.200 unidades de fomento, en caso de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.**

IV.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A continuación se analizará cada una de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.899, tanto al D.L. N° 825, exceptuando la referida al Art. 12, letra B), N° 10, como al D.L. N° 910, de 1975. Asimismo, se analizarán en forma separada las modificaciones que la referida ley introdujo a los artículos Quinto, Sexto, Séptimo, Octavo y Duodécimo Transitorios de la Ley N° 20.780, para finalizar analizando los Artículos Sexto y Noveno Transitorios de la misma Ley N° 20.899.

1.- Modificaciones al D.L n° 825, de 1974

ARTÍCULO 2°, N°3, Inciso Primero:

Por la modificación introducida a este artículo se eliminó una de las presunciones de habitualidad que había sido incorporada por el Art. 2°, N° 1, letra c), de la Ley N° 20.780, esto es, la referida a la venta de edificios por pisos o departamentos, cuando la enajenación se producía dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción en su caso.

Con esta modificación, la operación antes mencionada no es habitual per sé, debiendo este Servicio calificar si quien realiza este tipo de operación reúne los requisitos para ser considerado habitual, haciendo uso de la facultad que el mismo Art. 2°, N° 3, le confiere. Cabe señalar que dicha norma legal otorga al Servicio de Impuestos Internos la facultad de calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Por otra parte, se agregó al Art. 2°, N° 3, inciso primero, una nueva presunción de no habitualidad, según la cual no se considerará habitual la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado, así como todos aquellos casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial.

Dicha norma tuvo por finalidad equiparar el tratamiento tributario en relación al Impuesto al Valor Agregado otorgado por la Ley N° 20.780 a la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias, con otras situaciones que

igualmente implican una obligación legal o judicial de enajenación de inmuebles, y que constituyan una venta forzada.

ARTÍCULO 8. Letra I):

El texto de este artículo fue sustituido íntegramente por el Art. 2°, N° 2, de la Ley N° 20.899. Su nueva redacción introdujo en el hecho gravado especial un cambio sustancial ya que suprimió las promesas de venta de bienes corporales inmuebles como hecho gravado especial.

De este modo, el nuevo hecho gravado especial, afecta con impuesto al valor agregado solamente a los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles, realizados por un vendedor. Para estos efectos, la nueva ley establece una presunción de habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y la fecha de celebración del contrato de arrendamiento con opción de compra transcurra un plazo igual o inferior a un año. Esta presunción es simplemente legal, por lo que admite prueba en contrario.

Sobre la calidad de “vendedor” que debe tener quien realiza este tipo de operaciones para que se configure este hecho gravado especial, cabe aclarar que ella se refiere exclusivamente a la habitualidad con que el contribuyente realiza este tipo de operaciones, que para efectos tributarios siempre han sido asimiladas a venta, razón por la cual se usó el concepto “vendedor”. Ello porque independientemente que dichos contratos conduzcan o no a la transferencia de un bien inmueble, éstos siempre llevan implícito, para la parte arrendadora, la posibilidad cierta de transferir dicho bien.

Por lo tanto, y en lo que dice relación con la primera parte de este artículo, se afectarán con el tributo en comento todos aquellos contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por personas que se dedican en forma habitual a realizar este tipo de operaciones.

Asimismo, con esta modificación, las promesas de venta de bienes corporales inmuebles, dejan de ser un hecho gravado especial, por lo tanto ya no procede su afectación con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), como hecho gravado especial.

Sin perjuicio de lo anterior, dichos montos pasan a tener ahora la calidad de anticipos respecto de la venta del bien inmueble al cual acceden. En atención a ello y conforme a lo dispuesto en el Art. 55, modificado por el Art. 2°, N° 10, letra c), de la Ley N° 20.899, la venta del inmueble debe facturarse en la fecha de suscripción de la escritura de compraventa, por el precio total, incluyendo dichos anticipos. No obstante si la operación de venta se encuentra exenta de IVA, los contribuyentes de este impuesto deberán emitir una factura de aquellas reguladas en la Res. Ex. N° 6080, de 1999. En caso contrario, esto es, que la operación se encuentre gravada con el tributo en comento la factura debe emitirse, recargando separadamente el IVA, por el monto total de la operación, incluido el monto entregado anticipadamente como promesa.

En el caso que la operación se encuentre exenta de IVA, ella debe ser considerada para el cálculo de la proporcionalidad de los créditos de utilización común.

ARTÍCULO 9. Letra f):

Las modificaciones incorporadas a este artículo tuvieron por finalidad armonizar el devengo del impuesto normado en esta letra, con los cambios sufridos en el hecho gravado especial contenido en el Art. 8, letra I).

Es así como se eliminó la mención a las promesas de venta de bienes corporales inmuebles, considerando que éstas, como ya se señaló, no constituyen hecho gravado con el tributo en comento, debido a su exclusión del Art. 8°, letra I), como hecho gravado especial.

Junto con ello se aprovechó de precisar el devengo del impuesto en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, el cual no tenía un devengo especial en la ley, estableciéndose para éstos, el mismo que en las ventas de

dichos bienes, esto es, en el momento de emitirse la o las facturas. Por lo tanto, con esta norma queda precisado que en los contratos de arriendo con opción de compra el IVA se devenga en el momento de emisión de la o las facturas.

ARTÍCULO 12. LETRA A.- N° 6:

Mediante el Art. 2°, N° 4, letra a), de la Ley N° 20.899, se incorporó una nueva exención al Artículo 12, letra A.- del D.L. N° 825, estableciendo la liberación del IVA que favorece a las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los bienes señalados en ella.

Esta nueva exención, libera de IVA, la venta de insumos, productos u otros elementos necesarios para la fabricación de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas. Sin embargo, dicha franquicia se encuentra condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que la adquisición de los bienes antes mencionados sea efectuada en el país por la Casa de Moneda de Chile S.A. u otras personas y
- b) Que la adquisición se efectúe en el marco de operaciones con el Banco Central de Chile, ya sea con motivo de las pruebas que se realicen en sus procesos de contratación, como aquellas necesarias para el cumplimiento del contrato de que se trate

Por lo tanto, solo en la medida que los bienes mencionados en la norma legal sean adquiridos por la Casa de Moneda de Chile S.A. u otras personas, en este caso para el cumplimiento de algún contrato con el Banco Central de Chile, o bien para el cumplimiento de las pruebas previas al proceso de contratación, su venta, efectuada por proveedores nacionales, se encontrará liberada de IVA. No obstante, son los adquirentes de dichos bienes quienes deberán probar, al momento de efectuarse la adquisición de los mismos el cumplimiento de tales requisitos. Lo anterior se podrá acreditar con los documentos o certificados que permitan dar testimonio fehaciente que los bienes adquiridos serán utilizados en el cumplimiento de los referidos procesos o contratos.

Respecto del IVA soportado por el proveedor en la adquisición de los bienes que en virtud de esta norma debe vender exentos del tributo, por mandato expreso de la ley éste no pierde el derecho a crédito fiscal, pudiendo imputar dicho crédito a otros débitos fiscales generados en sus operaciones gravadas.

Del mismo modo y considerando que al contribuyente se le pueden generar créditos de utilización común al comenzar a realizar este tipo de operaciones, exentas de IVA, en conjunto con aquellas de su giro habitual gravadas con el tributo, la norma legal dispuso en forma específica, que en tal caso no se aplicarán las normas de proporcionalidad, esto es, no deben considerarse las ventas exentas efectuadas al amparo de la exención en comento para el cálculo de la referida proporcionalidad, lo que no obsta a que ésta deba calcularse en caso de tener el contribuyente otro tipo de operaciones exentas por las cuales deba aplicarse la proporcionalidad establecida en el Art. 23, N° 3, del D.L. N° 825.

ARTÍCULO 12. LETRA B.- N° 17:

Complementando la exención comentada precedentemente, mediante el Art. 2°, N° 4, letra c), de la Ley N° 20.899, se incorporó una nueva exención al Art. 12, letra B.- del D.L. N° 825, que favorece con la exención del IVA a la importación de las especies efectuadas por los sujetos allí señalados.

Es así como se agregó a esta franquicia, liberándose por tanto del impuesto al valor agregado, a la Casa de Moneda de Chile S.A. u otras personas, por la importación de insumos, productos u otros elementos necesarios para la fabricación de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas.

Para favorecerse con esta exención, los importadores beneficiados deberán acreditar en forma fehaciente ante el Servicio Nacional de Aduanas que la importación se efectúa en el cumplimiento de algún contrato con el Banco Central de Chile, o bien para el cumplimiento

de las pruebas previas al proceso de contratación, pues sólo en tal caso la importación de los referidos bienes se encontrará exenta de IVA. Para efectos de probar tal condición, los importadores, pueden presentar los documentos o certificados que permitan dar testimonio fehaciente que los bienes importados serán utilizados en el cumplimiento de los referidos procesos o contratos.

ARTÍCULO 12. LETRA E.- N° 11:

La modificación incorporada en este artículo, que originalmente exime de IVA el arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g), del artículo 8°, consistió básicamente en agregar, para favorecer con esta liberación, a los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles siempre que en la adquisición de los bienes objeto del contrato que haya precedido inmediatamente al contrato de arriendo, no se haya soportado IVA por tratarse de una venta exenta o no afecta.

En atención a ello resulta relevante para beneficiarse con la exención en comento que en la adquisición del bien inmueble objeto del contrato de arriendo con opción de compra no se haya soportado IVA y que dicha adquisición haya sido efectuada en forma previa y con la finalidad de suscribir dicho contrato. Al respecto, es preciso señalar que esta exigencia no se refiere a que la adquisición del bien y la suscripción del contrato sea efectuada con la misma persona, no obstante que pudiera serlo, sino que se refiere a que la adquisición del bien debe ser efectuada con el objeto de suscribir un contrato de arriendo con opción de compra.

De cumplirse los requisitos para que la operación se encuentre exenta de IVA, en los términos señalados en el Art. 12, letra E.- N° 11, la empresa deberá emitir facturas de ventas y/o servicios no afectos o exentos de IVA, por cada cuota de arriendo, así como por la cuota final, en virtud de la cual se ejercerá la opción de compra.

Por otra parte, si con motivo de la realización de estas operaciones se le generan a la empresa créditos de utilización común, deberá proporcionalizar dicho crédito conforme a las normas dispuestas en el Art. 23°, N° 3, del D.L. N° 825, en concordancia con el Art. 43, de su Reglamento, el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977.

Finalmente, cabe aclarar respecto de la aplicación de esta exención, que ella no procede cuando en la operación en virtud de la cual se adquirió el inmueble objeto del contrato no se soportó IVA, debido a que producto de alguna de las rebajas a la base imponible establecidas en el D.L. N° 825 (Art. 16, letra g), Art. 17), no resultó impuesto a pagar ya que en este caso no se trataría de una operación no gravada o exenta de IVA, como exige la norma legal para que opere la liberación del tributo. Por el contrario, se trataría de una operación gravada con IVA, que no cambia su calidad de tal por la aplicación de las rebajas antes mencionadas.

ARTÍCULO 12. LETRA F.-:

La norma contenida en este artículo e incorporada al D.L. N° 825, de 1974, por el Art. 2°, N° 5, letra b), de la Ley N° 20.780, tuvo como propósito en su primera parte no afectar con IVA al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, al adquirir una vivienda financiada en todo o parte con dicho subsidio.

En atención a ello es que la señalada primera parte de la exención, liberaba del IVA a la "venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio".

Sin embargo, de acuerdo a las normas que regulan este tipo de subsidios es posible que los beneficiarios de subsidios habitacionales no solamente puedan adquirir viviendas mediante operaciones de compraventa, sino que también tienen la posibilidad de hacerlo por la vía de suscribir contratos generales de construcción de las mismas, o de tomar en arrendamiento con opción de compra la vivienda que se pretende adquirir.

Es por ello que la modificación considera dicha situación, manteniendo la exención original para la venta de viviendas efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional cuando ésta haya sido financiada en todo o parte por dicho subsidio, pero incorporando a este beneficio a los contratos generales de construcción y a los contratos de arriendo con opción de compra, siempre que éstos cumplan con la misma exigencia de ser financiados en todo o parte por el referido subsidio.

La modificación a este artículo incorporó además una nueva exención que favorece a terceros, por la vía de entender que para efectos de aplicarla se considera también como beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a las personas naturales o jurídicas que adquieran o encarguen la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, siempre que ello conste en el contrato respectivo.

De este modo, tanto la venta como los contratos generales de construcción que se suscriban con estas personas en virtud de dicha norma, se encuentran también exentos de IVA.

Sin embargo para que opere la exención, estas personas naturales o jurídicas, asimiladas a beneficiarios de un subsidio habitacional, deben dejar constancia en el contrato de compraventa o en el contrato general de construcción, que los bienes adquiridos o encargados construir serán vendidos o entregados en arriendo con opción de compra a beneficiarios de un subsidio habitacional, los que financiarán con el referido subsidio todo o parte de dichas operaciones.

De no cumplirse dicho requisito la operación debe gravarse con IVA, conforme a las reglas generales.

En caso que la venta o arrendamiento con opción de compra del inmueble, finalmente no sea efectuada a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo o si siéndolo, éste no financie en todo o parte dicha operación con el referido subsidio, el contribuyente deberá gravar con IVA, conforme a las normas generales contenidas en el D.L. N° 825, las referidas operaciones de venta o de arrendamiento con opción de compra, no procediendo aplicar, en este último caso, la exención contenida en el Art. 12, letra E.- N° 11, del D.L. N° 825.

ARTÍCULO 16. Letra i):

El Art. 16, del D.L. N° 825, establece normas especiales sobre determinación de base imponible.

La actual letra i), del mencionado artículo 16, incorporada por el Art. 2, N° 5, de la Ley N° 20.899, establece una base imponible especial para la determinación del IVA en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles a que se refiere el Art. 8°, letra I), del D.L. N° 825.

En estos casos la norma dispone que la base imponible estará constituida por el valor de cada cuota incluida en el contrato, a las cuales debe rebajarse la parte correspondiente a la utilidad o interés comprendido en la operación. En este punto cabe aclarar que respecto de estas operaciones corresponde al contribuyente presentar tablas de desarrollo que muestren en forma clara, entre otros antecedentes, el monto de la cuota y el interés o utilidad correspondiente a cada una.

Al respecto y sin perjuicio del monto que el contribuyente cobre por concepto de interés o utilidad en la operación, este Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el Art. 64, del Código Tributario cuando el monto de dicha utilidad o interés sea notoriamente superior al valor que se obtenga, cobre o pacte en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En los casos en que el contribuyente ha efectuado la determinación del impuesto, rebajando un monto superior al estimado por este Servicio en virtud del Art. 64, del Código Tributario, la diferencia determinada entre la utilidad o interés pactado en la operación y el fijado por

este Servicio, en el ejercicio de la mencionada facultad, quedará gravada con IVA. Cualquier tasación, liquidación o giro que resulte de la aplicación de dicha disposición podrá reclamarse en la forma, plazos y de acuerdo al procedimiento en ella establecido.

Finalmente, es procedente aclarar que las rebajas efectuadas a la base imponible para la determinación del IVA, en el caso de las operaciones gravadas en virtud del Art. 8°, letra I), del D.L. N° 825, no cambian la naturaleza gravada de la operación, aun cuando producto de éstas no resulte impuesto a pagar. Ello implica, que para efectos tributarios no procede considerar estas operaciones en el cálculo de la proporcionalidad establecida en el Art. 23, N° 3, del D.L. N° 825, sino que por el contrario, procede aplicar el Art. 23, N° 1, en virtud del cual, el contribuyente tendrá derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en todas las adquisiciones y/o importaciones o bien por la utilización de servicios destinados a realizar este tipo de operaciones.

ARTÍCULO 17, incisos segundo, cuarto, sexto y séptimo:

Las modificaciones introducidas a este Artículo, salvo la incorporada en el inciso segundo, no implican grandes cambios en la aplicación de la norma.

Es así como en los incisos sexto y séptimo, la modificación consistió en sustituir la mención a las promesas de venta de bienes corporales inmuebles, por la expresión “de arriendo con opción de compra”, considerando que las mencionadas promesas ya no constituyen hecho gravado con el tributo en comento, debido a su exclusión del Art. 8°, letra I), como hecho gravado especial. Del mismo modo, en la parte final del inciso sexto se incorporó un cambio menor que acotó la presunción allí contenida al contrato de venta.

Por su parte, la modificación efectuada en el inciso cuarto, eliminó los casos específicos en que un contribuyente podía solicitar a este Servicio una nueva tasación. De este modo, actualmente cualquier contribuyente puede solicitar al Servicio de Impuestos Internos, para efectos de la deducción establecida en este artículo, que practique una nueva tasación del terreno comprendido en la operación ya sea de venta o de arrendamiento con opción de compra. La parte final de este inciso, incorporada también por la modificación analizada, dispuso que el Servicio fijará mediante resolución el procedimiento para solicitar esta nueva tasación.

Por último, la modificación incorporada en el inciso segundo, tuvo por finalidad establecer legalmente la forma en que debe descontarse el terreno en los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles para efectos de determinar la base imponible afecta a IVA.

En estos casos la norma indica que podrá deducirse del monto de cada cuota, incluyendo la opción de compra, la proporción correspondiente al valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, la que resultará de calcular la proporción que representa el valor de adquisición del terreno en el valor total del contrato.

Cabe recordar, que el inciso sexto de este artículo establece que en las facturas que deban emitirse por este tipo de contratos gravados con IVA deberá indicarse separadamente el valor del terreno determinado, y que el inciso séptimo dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el Art. 64 del Código Tributario cuando el valor de enajenación sea notoriamente superior al valor comercial de aquellos de características y ubicaciones similares.

Conforme a las reglas mencionadas anteriormente, para determinar el monto a descontar de cada cuota, se debe calcular el porcentaje que representa el valor del terreno, dentro del cual se encuentran incluidos los intereses, debidamente actualizado conforme a las normas contenidas en el Art. 17, en el valor total del contrato. Luego, se aplica dicha proporción a cada una de las cuotas, incluyendo la opción de compra, lo que da como resultado el monto que debe deducirse en cada una de ellas por concepto de terreno en este tipo de contratos.

Asimismo, cabe hacer presente que de acuerdo a lo dispuesto en la letra i) del Art. 16, agregada por esta Ley, en este tipo de contratos también se debe descontar de la base imponible la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación.

Tanto el descuento del terreno como el de la utilidad o interés se deberá calcular respecto de la misma base, esto es, sobre el total del valor de la cuota. Llevadas a cabo las deducciones señaladas en los párrafos anteriores se obtiene el valor definitivo de la cuota respecto de la cual aplicar el IVA.

Ejemplo:

Valor total del contrato:	1.000
Valor del terreno:	300
Valor de cada cuota:	100
Interés o utilidad incluido en la cuota:	15

Cálculo de las Deducciones establecidas en el Art. 16, letra i) y Art 17, inciso segundo

Art. 17, inciso segundo:

Proporción del terreno 30% en cada cuota
Monto a rebajar: $30\% \times \text{Valor cuota} = 30$

Interés o utilidad: 15 (en el ejemplo)

Total a rebajar en esta cuota: 45

Cálculo del IVA correspondiente a esta cuota

Monto de la cuota: 100
Menos 45

Base imponible 55
IVA $55 \times 19\% = 10$

En el caso que en este tipo de contratos, el arrendatario entregue un anticipo, se entenderá que dicho monto corresponde a una cuota más del contrato, para efectos del cálculo de la rebaja proporcional del terreno establecida en el Art 17, inciso segundo, del D.L. N° 825. Ello implica que dicho monto debe incluirse también en el monto total del contrato, para efectos de este cálculo.

Finalmente, y al igual que lo señalado en el párrafo final del Art. 16, letra i), las rebajas efectuadas en virtud de esta norma a la base imponible para la determinación del IVA, en el caso de las operaciones gravadas con este impuesto, no cambian la naturaleza gravada de la operación, aun cuando producto de éstas no resulte impuesto a pagar. Ello implica, que para efectos tributarios no procede considerar estas operaciones en el cálculo de la proporcionalidad establecida en el Art. 23, N° 3, del D.L. N° 825, sino que por el contrario, procede aplicar el Art. 23, N° 1, en virtud del cual, el contribuyente tendrá derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en todas las adquisiciones y/o importaciones o bien por la utilización de servicios destinados a realizar este tipo de operaciones.

ARTÍCULO 21, N°2:

El Art. 21 regula las deducciones que pueden efectuarse al débito fiscal.

Al igual que en otras modificaciones analizadas en esta Circular, el cambio incorporado a este artículo consistió únicamente en sustituir la mención a las promesas de venta de bienes corporales inmuebles por “arriendo con opción de compra”, considerando que las promesas, a contar del 1° de Enero del año en curso, ya no constituyen hecho gravado con el tributo en comento, debido a su exclusión del Art. 8°, letra I), como hecho gravado especial, por la expresión arriendo con opción de compra.

ARTÍCULO 23, N° 1:

La modificación incorporada a este artículo que en su totalidad regula las normas para la determinación del crédito fiscal, consistió en sustituir la expresión “promesa de venta”, por “un contrato de arriendo con opción de compra”. Ello en atención a la eliminación de las promesas de venta como hecho gravado especial.

De tal modo que con la norma modificada el Art. 23°, N° 1, dispone en lo pertinente que “dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o un contrato de arriendo con opción de compra de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del Art. 8°”.

Cabe tener presente que la disposición transcrita precedentemente debe ser entendida en el contexto general, regulado por el Art. 23°, del D.L. N° 825 que fija los requisitos y condiciones para que un contribuyente tenga derecho a utilizar como crédito fiscal el impuesto soportado en la adquisición o importación de bienes o en la utilización de servicios.

De modo que el IVA soportado en dichos documentos dará derecho a crédito fiscal, en la medida que se cumplan todos los requisitos establecidos para ello en el Art. 23°, del D.L. N° 825.

ARTÍCULO 53, letra a):

Al igual que varias de las modificaciones comentadas en los párrafos precedentes, el cambio incorporado en este artículo, referido a la emisión de documentos, tuvo por finalidad armonizar el texto legal con la eliminación de las promesas de venta como hecho gravado con IVA. En atención a ello, se sustituyó la expresión “o promesas de venta de inmuebles” por “o de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles”.

ARTÍCULO 55, inciso segundo:

El Art. 55, del D.L. N° 825, establece normas sobre el momento en que debe emitirse la documentación tributaria que respalda las operaciones gravadas con IVA. En este sentido, el inciso segundo establecía tanto para los contratos señalados en el Art. 8°, letra e) como para las ventas y las promesas de venta, el mismo momento para la emisión de la documentación, a saber, cuando se percibiera el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que fuera la oportunidad en que se efectuó dicho pago.

Con las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899, se cambió el momento de emisión de la documentación, tratándose de la venta de bienes inmuebles, disponiéndose en este caso que, “la factura deberá emitirse en la fecha de suscripción de la escritura de compraventa por el precio total, incluyendo las sumas pagadas previamente que se imputen al mismo a cualquier título”.

Como consecuencia de ello, se eliminó la mención a las ventas de la primera parte del inciso segundo del referido Art. 55. También se eliminó la mención que se hacía a las promesas de venta de bienes corporales inmuebles, a fin de armonizar dicha norma con la eliminación de las referidas promesas de venta como hecho gravado especial de IVA.

De este modo, con la entrada en vigencia de esta norma legal, no existirá obligación de emitir documentación tributaria por los anticipos o pagos previos que se pacten en la venta de un bien inmueble, debiéndose emitir la factura por el total de la operación, incluyendo todas las sumas recibidas como anticipo de esa venta, en la fecha de suscripción de la escritura de compraventa, eliminándose también la obligación de emitir la factura al momento de la entrega real o simbólica si esto ocurría antes de la fecha de suscripción del contrato.

Otra de las modificaciones consistió en precisar el momento de emisión de la factura en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles señalados en el Art. 8°, letra l), del D.L. N° 825. Respecto de los referidos contratos, la factura deberá emitirse, al igual que para los contratos contemplados en la letra e) del mencionado artículo 8°, en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

Artículo 64, inciso tercero:

La modificación incorporada a este inciso, dice relación con la modificación efectuada al Art. 64, por el Art. 2°, N° 11, de la Ley N° 20.780, en virtud de la cual se le incorporaron dos nuevos incisos en los cuales se establece un beneficio consistente en permitir que un grupo de contribuyentes del IVA, que cumplan con los requisitos dispuestos en la norma legal, puedan postergar el pago del referido tributo hasta dos meses después de la fecha de pago establecida en el inciso primero, del Art. 64 y en el Art. 1°, del Decreto N° 1.001, de 2006, del Ministerio de Hacienda.¹

Dicha norma entró en aplicación el año comercial 2015, con la gradualidad dispuesta por el Art. 5° transitorio de la Ley N° 20.780.

La modificación incorporada ahora en el inciso tercero por la Ley N° 20.899, tuvo por finalidad acotar este beneficio a aquellos contribuyentes que presenten un buen comportamiento tributario de pago. Es por esto que se incorporó al inciso tercero, como condición para hacer efectiva la postergación de pago, que al momento de dicha postergación, el contribuyente no presente morosidad reiterada en el pago del IVA o del Impuesto a la Renta, salvo que la deuda respectiva se haya pagado o se encuentre sujeta a un convenio de pago vigente. Por morosidad reiterada, debe entenderse para estos efectos, cuando el contribuyente mantenga impuestos pendientes de pago, correspondientes a lo menos a tres periodos tributarios dentro de un periodo cualquiera de doce meses, en el caso del IVA o de dos años tributarios consecutivos en el caso del impuesto a la renta.

Es importante notar que dicha modificación por mención expresa del Art. 2°, N° 11, de la Ley N° 20.899, se agrega al inciso tercero a contar del primer día del mes siguiente al de la publicación de la ley y respecto de los impuestos que correspondan al período tributario que se inicia a partir de esa fecha.

Por lo tanto, sólo respecto de las postergaciones que se presenten a partir del mes siguiente a dicho periodo tributario, serán aplicables las exigencias incorporadas al inciso tercero del Art 64. Considerando que la Ley N° 20.899 se publicó durante el mes de febrero de 2016, la restricción por morosidad reiterada regirá a partir del periodo tributario marzo que se declara en abril de 2016.

Conviene tener presente que la ley requiere tres periodos tributarios de IVA dentro de un periodo cualquiera de doce meses para configurar la restricción por morosidad, por lo tanto, esos periodos a diferencia del impuesto a la Renta, no son consecutivos.

Finalmente, cabe tener presente en relación a esta materia que la Ley N° 20.899, también modificó el Art. 5 Transitorio de la Ley N° 20.780, que establece normas para aplicar en forma gradual el beneficio de postergación en el pago de IVA, la cual será tratada en el punto 3, de este Título.

ARTÍCULO 73, inciso segundo:

Este artículo en su inciso primero señala que todo funcionario, fiscal, semifiscal, municipal o de organismos de administración autónoma que, en razón de su cargo, tome conocimiento de los hechos gravados por esta ley, deberá exigir, previamente, que se le exhiba el comprobante de pago del tributo correspondiente para dar curso a autorizar las respectivas solicitudes, inscripciones u otras actuaciones.

Por su parte, en su inciso segundo señalaba: “Tratándose de la venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble, o de un contrato general de construcción, se entenderá cumplida la exigencia establecida en el inciso anterior con la exhibición de la o las facturas correspondientes.”

El cambio incorporado en este artículo tuvo por finalidad armonizar el texto legal con la eliminación de las promesas de venta como hecho gravado con IVA. En atención a ello, se

¹ Ver Circular N° 61 del 01 de diciembre de 2014.

sustituyó la expresión “promesas de venta” por “contrato de arriendo con opción de compra”.

2.- Modificaciones al texto del art. 21, del D.L. n° 910, de 1975.

El Art. 21, del D.L. N° 910, otorga a las empresa constructoras “el derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del IVA que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos cuyo valor no exceda de 2.000 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientos veinticinco) unidades de fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones del D. L. N° 825, de 1974.

Mediante la modificación efectuada por el Art. 4°, de la Ley N° 20.899 al Art. 21, del D.L. N° 910, se amplió dicho beneficio a aquellas empresas constructoras que por aplicación de la exención contenida en la primera parte del artículo 12, letra F.- del D.L. N° 825, vendan viviendas o suscriban contratos generales de construcción con el mismo fin, con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien en todo o parte dichas operaciones con el referido subsidio.

El objetivo del legislador al incorporar este cambio fue otorgar a las empresas constructoras que realicen este tipo de operaciones, exentas de IVA, el mismo tratamiento tributario, en relación al crédito especial consagrado en el Art. 21, del D.L. N° 910, que aquel otorgado a sus pares cuando venden o suscriben contratos de construcción que no sean por administración, afectos al Impuesto al valor agregado, en los cuales pueden efectuar la deducción del 0,65 del débito del IVA que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos.

Así entonces, las empresas constructoras que por aplicación de la exención contenida en la primera parte del artículo 12, letra F.- del D.L. N° 825, vendan viviendas o suscriban contratos generales de construcción con el mismo fin, con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien en todo o parte dichas operaciones con el referido subsidio, tendrán un beneficio equivalente a un 0.1235, del valor de la venta, el cual se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta,

Desde esta perspectiva, el monto del beneficio y los requisitos para impetrarlo deben ser los mismos en ambos casos, es decir, debe tratarse de ventas de inmuebles para habitación construidos por las empresas constructoras o bien de contratos generales de construcción destinados a ese mismo fin. Concordante con ello, los contratos de arriendo con opción de compra que realicen dichas empresas constructoras, exentos de IVA, en los términos del Art. 12, letra F, del D.L. N° 825, no se favorecerán con el beneficio en comento, toda vez que dichos contratos no se encuentran contemplados originalmente con este beneficio.

Respecto del monto del beneficio que estas empresas pueden deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, éste no puede ser superior a aquel que les correspondería deducir si la operación se encontrase gravada con IVA. En atención a ello, el factor de 0.1235 del valor de la venta que deben aplicar estas empresas en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles, en que dentro del precio se encuentra incluido el valor del terreno, debe ser aplicado al valor de venta, pero una vez descontado el valor de dicho terreno.

Finalmente para acceder al beneficio, a estas empresas le son aplicables durante el año 2015 y 2016, los mismos topes establecidos en el artículo Duodécimo Transitorio de la Ley N° 20.780. Sin embargo a partir del año 2017, el tope para acceder al beneficio en el caso de estas empresas es de 2.200 UF, producto de la modificación efectuada por el Art. 8°, N° 10, de la Ley N° 20.899 al artículo Duodécimo Transitorio de la Ley N° 20.780, modificación que se comentará en el punto siguiente

3.- Modificaciones al texto de la ley n° 20.780.

A) ARTICULO 12 DE LA LEY 20.780:

La letra a) del N° 5 del Art. 2° de la Ley N° 20.780, agregó un N° 16 a la letra B) del Art. 12 del D.L. N° 825, del siguiente tenor: "Los Cuerpos de Bomberos y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, establecidos en el Art. 1° de la Ley N° 20.564, respecto de los vehículos especificados en la subpartida 8705.30 y de las mercancías a que se refiere la Partida 00.36 de la Sección 0, ambas del Arancel Aduanero.

Por su parte, el Art. 12 de la citada Ley N° 20.780, incorporó a la Sección 0 del Arancel Aduanero, la partida 0036 en los siguientes términos:

Partida 00.36: "Mercancías importadas por los Cuerpos de Bomberos y la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, establecidos en el artículo 1° de la ley N° 20.564, que correspondan a repuestos, elementos, partes, piezas y accesorios para mantenimiento, conservación, reparación y mejoramiento de los vehículos a que se refiere la subpartida 8705.30, y los materiales, herramientas, aparatos, útiles, artículos o equipos para el combate de incendios y la atención directa de otras emergencias causadas por la naturaleza o el ser humano, como accidentes de tránsito u otros análogos. Esta partida se aplicará previa calificación de la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, la que deberá emitir un certificado para ser presentado al momento de la tramitación de la importación.

El Art. 8°, de la Ley N° 20.899 introdujo una modificación en el Art. 12° de la Ley N° 20.780 en virtud de la cual, a contar de 1° de octubre de 2014, intercaló en la partida 00.36 la siguiente oración: **"También se acogerán a lo dispuesto en la presente partida las mercancías a que se refiere que hayan sido importadas por terceros para ser donadas a los Cuerpos de Bomberos o a la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile referidos, y siempre que se lleve a cabo la donación en el plazo de tres meses contados desde la importación, de todo lo cual deberá dejarse constancia en el certificado respectivo."**

Considerando que la modificación analizada tiene vigencia retroactiva, a contar del 1° de octubre del año 2014, las importaciones de repuestos, elementos, partes, piezas y accesorios para mantenimiento, conservación, reparación y mejoramiento de los vehículos a que se refiere la subpartida 8705.30, y los materiales, herramientas, aparatos, útiles, artículos o equipos para el combate de incendios y la atención directa de otras emergencias causadas por la naturaleza o el ser humano, como accidentes de tránsito u otros análogos, efectuadas a partir de dicha fecha por terceros, para ser donadas a los Cuerpos de Bomberos o a la Junta Nacional de Cuerpos de Bomberos de Chile, se encuentran exentas de IVA, siempre que se lleve a cabo la donación en el plazo de tres meses contados desde la importación, de todo lo cual deberá dejarse constancia en el certificado respectivo.

En ese caso y por aplicación retroactiva de la ley, el impuesto que se hubiere pagado por dichas importaciones resultará indebido o excesivo por lo que el contribuyente tendrá derecho a solicitar su devolución en virtud del Art. 126 del Código Tributario.

B) MODIFICACIONES A LAS NORMAS TRANSITORIAS DE LA LEY N° 20.780.

El Art. 8°, de la Ley N° 20.899 también introdujo una serie de modificaciones a los artículos transitorios de la Ley N° 20.780, específicamente, en lo que interesa a esta Circular, al Artículo Quinto, Sexto, Séptimo, Octavo y Duodécimo Transitorios. A continuación se analizarán cada una de ellas en forma separada

ARTÍCULO QUINTO TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

Este Artículo Quinto Transitorio regula la aplicación gradual del beneficio de postergación en el pago de IVA contenido en el Art. 64, del D.L. N° 825 y contempla requisitos de ingreso para que los contribuyentes accedan al beneficio.

En este sentido, la modificación efectuada a esta norma vino a precisar la situación de los contribuyentes señalados en el Art. 64, respecto de la procedencia de acogerse al beneficio

de postergación de pago de IVA durante el periodo en que inician sus actividades, considerando que en ese momento no tienen ingresos que les permitan cumplir los requisitos establecidos por la norma legal.

De esta forma, con la incorporación de la modificación bajo análisis, los contribuyentes que se acojan al artículo 14 ter letra A.- de la Ley sobre Impuesto a la Renta, podrán igualmente beneficiarse con la postergación del pago de IVA, dispuesta en el inciso tercero del Art. 64, del D.L. N° 825, desde que inician sus actividades en dicho régimen, sin perjuicio que le serán igualmente aplicables las normas incorporadas a dicho inciso, respecto de la condición de no presentar morosidad reiterada al momento de hacer efectiva la referida postergación.

Respecto de los otros contribuyentes acogidos al régimen de tributación completa o simplificada, igualmente podrán optar al beneficio de postergación de pago de IVA, en el ejercicio en que inician sus actividades, siempre que su capital efectivo no sea superior a 60.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al primer día del mes de inicio de las actividades.

ARTÍCULO SEXTO TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

La norma contenida en la parte final de este artículo excluía de la aplicación de las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por el Art. 2° de la Ley N° 20.780, a las transferencias de inmuebles efectuadas en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, siempre que dicho contrato hubiese sido celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Así las cosas, sólo la cuota final, en virtud de la cual se ejerce la opción de compra era la que se favorecería con dicha norma, quedando en consecuencia las cuotas de arrendamiento, sujetas a la aplicación de todas las disposiciones, sobre hecho gravado, devengo del impuesto, emisión de documentación, y otras incorporadas por el Art. 2° de la Ley N° 20.780, al D.L. N° 825.

Con la modificación introducida a este artículo se vino a corregir esta situación, al disponer que no se aplicarán las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por el artículo 2° de la Ley N° 20.780, a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, siempre que éstos hayan sido celebrados con anterioridad al 1° de enero de 2016 y siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Ello implica que dichos contratos mantendrán la tributación vigente al momento de su suscripción, cuando hayan sido celebrados antes del 1° de enero de 2016 y cumpliendo las formalidades exigidas por la norma legal.

Por lo tanto y a modo de ejemplo, si una empresa de leasing celebró un contrato de arriendo con opción de compra sobre un bien corporal inmueble sin amoblar, con anterioridad al 1° de enero de 2016 cumpliendo con los requisitos exigidos por la norma legal, las cuotas de arrendamiento que se devenguen con posterioridad a dicha fecha no se encontrarán gravadas con IVA, porque conforme al Art. 12, letra E.- N° 11, vigente a la fecha del contrato, no procedía recargar IVA en esa operación.

Por el contrario, si esa misma empresa suscribe también con anterioridad al 1° de enero de 2016 y cumpliendo los requisitos de la norma, un contrato de arriendo con opción de compra pero esta vez sobre un inmueble amoblado, las cuotas de arrendamiento que devengue dicho contrato se encontrarán afectas a IVA, pero no por las modificaciones incorporadas por el artículo 2° de la Ley N° 20.780, al D.L. N° 825, sino que por la normativa vigente en la fecha de suscripción del contrato, esto es, por aplicación del Art. 8°, letra g), que grava con IVA el arrendamiento de inmuebles amoblados, siéndole aplicable el régimen tributario vigente con anterioridad al 1° de enero de 2016.

Concordante con ello la rebaja de la base imponible para efectos de determinar el impuesto debe hacerse considerando las normas contenidas en el Art. 17, inciso primero del D.L. N°

825 y no aquellas incorporadas por Art. 2, de la Ley N° 20.780. Es decir, en el caso de arrendamiento con opción de compra de inmuebles amoblados suscritos antes del 1° de enero de 2016, la base imponible se determinará deduciendo de la renta, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año, pero no se podrá rebajar la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación.

ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

Por aplicación de esta norma, las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de las modificaciones introducidas en el D.L. N° 825, por el Art. 2° de la Ley N° 20.780, se encuentran exentas de IVA, siempre que dichos bienes cuenten al 1° de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones y la venta respectiva se efectúe dentro del plazo de un año contado desde el 1° de enero de 2016.

De acuerdo con lo anterior, las empresas que, como consecuencia de la aplicación de las modificaciones incorporadas al D.L. N° 825 por la Ley N° 20.780, queden gravadas con IVA por las ventas de inmuebles que realicen, podrán liberarse del IVA en la venta que realicen de los mismos, siempre que cuenten con el respectivo permiso de edificación al 1° de enero de 2016 y la venta respectiva se realice en el plazo de un año contado desde esa fecha².

La modificación legal incorpora el caso de aquellos inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de edificación antes del 1° de enero de 2016, y respecto de los cuales se haya ingresado antes del 1° de enero de 2017 la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente, conforme lo establece el artículo 144 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones. Igualmente se incorporó a este beneficio y en los mismos términos a los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles.

Por lo tanto, aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos dispuestos en la modificación analizada no se encontrarán gravados con IVA por la venta que realicen de dichos bienes, sin importar la fecha en que ello ocurra.

Es importante recalcar que este beneficio sólo opera para aquellos contribuyentes que quedaron gravados como consecuencia de las modificaciones introducidas en el D.L. N° 825, por el Art. 2°, de la Ley N° 20.780. Por lo tanto, esta norma no es aplicable a aquellos contribuyentes que con anterioridad a dichas modificaciones se hubiesen encontrado afectos con IVA por sus operaciones de venta de inmuebles, ya sea por la aplicación de la hipótesis general de venta establecida en el Art. 2 N°3 del D.L. N° 825 vigente hasta antes del 1° de enero de 2016 como por la aplicación de algún hecho gravado especial como por ejemplo, el establecido en el Art. 8 letra m) vigente hasta esa fecha.

ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY N° 20.780.

Cabe recordar que mediante este artículo se otorgó a los contribuyentes que a contar del 1° de enero de 2016, recarguen el IVA en las ventas de bienes corporales inmuebles que realicen, el derecho a usar como crédito fiscal el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando éste hubiese sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar el tributo. Para ello la norma establecía como plazo, los plazos de prescripción establecidos en el Art. 200 del Código Tributario.

Una de las modificaciones efectuadas a este artículo por el Art. 8°, N° 9, de la Ley N° 20.899, consistió en establecer como optativo el uso de este beneficio, reemplazando la expresión "tendrán derecho" por "podrán hacer uso del". De este modo, el uso del impuesto soportado en la adquisición o construcción de los referidos inmuebles, como crédito fiscal resulta facultativo para el contribuyente, pudiendo, si así lo estima conveniente no impetrar este beneficio.

² Ver Circular N° 42, de 5/6/2015, Título IV.2, letra b).

La segunda modificación consistió en eliminar la mención que se hacía a los plazos de prescripción del Código Tributario, para efectos de hacer uso del crédito fiscal, cambiando dicho plazo a un plazo concreto y fatal de tres años contados desde la fecha en que deba recargar el tributo³. En este sentido conviene recordar que la Circular N° 42, de 5 de junio de 2015, señaló que el plazo se cuenta desde la fecha en que deba recargar efectivamente el impuesto hacia atrás.

Finalmente, la modificación más sustancial, vino a precisar el tratamiento que el contribuyente que opte por hacer uso del crédito fiscal debe dar a estas sumas cuando éstas se encuentran incorporadas al valor de su activo. Ello por cuanto resulta incompatible el reconocimiento simultáneo de éstas, como crédito fiscal y a su vez como costo del inmueble que forma parte de su activo.

En atención a lo anterior, los contribuyentes que hagan uso del crédito fiscal en los términos señalados en la norma legal, deberán deducir del costo del activo correspondiente, en el mismo período tributario en que se utilice el crédito fiscal, una cantidad equivalente a dicho crédito, siempre que éste haya formado parte, para efectos tributarios, del valor del activo en la empresa respectiva.

Con esta modificación quedan sin efecto las instrucciones que sobre esta materia impartió este Servicio en el Título IV.3 de la Circular N° 42, de 5 de Junio de 2015, referidas a los efectos del derecho a crédito fiscal frente al Impuesto a la Renta.

ARTÍCULO DUODÉCIMO TRANSITORIO DE LA LEY 20.780.

Por medio de este artículo se establecieron normas de gradualidad para aplicar la rebaja incorporada por el Art. 5°, de la Ley N° 20.780, a los topes establecidos en el Art. 21, del D.L. N° 910, para acceder al beneficio allí establecido.

La modificación a este artículo vino a reconocer la existencia de subsidios que permiten adquirir viviendas con un tope de hasta 2.200 unidades de Fomento, ampliando a dicho monto el tope establecido, a partir del año 2017, en el caso de viviendas financiadas en todo o parte con subsidios otorgados por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

Por lo tanto, a partir del año 2017, las empresas constructoras que vendan o suscriban contratos generales de construcción exentos del IVA, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del Art. 12, letra F.- del D.L. N° 825, podrán acceder al beneficio siempre que el valor por vivienda no exceda de 2.200 unidades de fomento, manteniendo como tope de la franquicia las 225 unidades de fomento establecidas por el inciso primero del Art. 21, del D.L. N° 910.

4.- Disposiciones transitorias de la Ley 20.899.

Las disposiciones transitorias incorporadas por esta Ley tienen por finalidad precisar algunas situaciones que podrían verse afectadas por las modificaciones incorporadas por ésta al D.L. N° 825.

ARTÍCULO SEXTO TRANSITORIO.

Este artículo armoniza la modificación incorporada en el inciso segundo del Art. 55°, con la existencia de promesas gravadas con IVA, firmadas con anterioridad a la publicación de la Ley, previendo que se facture doblemente una misma operación, ya que conforme al nuevo Art. 55°, modificado por la ley en comento, en el caso de la venta de bienes inmuebles, la factura debe emitirse en la fecha de suscripción de la escritura de compraventa por el

³ Ver Circular N° 42, de 5/6/2015, Título IV.3, letra c)

precio total, incluyendo las sumas pagadas previamente que se imputen al mismo, a cualquier título.

Con la norma establecida en el Artículo Sexto Transitorio, se soluciona esa situación al disponer que en el caso de contribuyentes que, con anterioridad a la publicación de la presente ley, hayan soportado el IVA devengado en la suscripción de promesas de venta de bienes corporales inmuebles, la factura definitiva por la venta de los bienes corporales inmuebles deberá emitirse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, considerando únicamente el saldo por pagar. Es decir, se aplican las reglas vigentes con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley.

ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO.

En virtud de la norma contenida en el Artículo Noveno Transitorio, las modificaciones introducidas por el artículo 2° de la Ley N° 20.899 al D.L. N° 825, de 1974 a contar del 1° de enero de 2016, no le son aplicables, a las cuotas de contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, en la medida que hayan sido celebrados por escritura pública o instrumento privado protocolizado con anterioridad al 1° de enero de 2016, debiendo regirse estas operaciones por las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios vigente con anterioridad a la fecha señalada.

Ello implica que dichos contratos mantendrán el régimen tributario aplicable para efectos del IVA vigente con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, siempre que hayan sido celebrados antes del 1° de enero de 2016 y cumpliendo las formalidades exigidas por la norma legal.

Por lo tanto no les será aplicable a estos contratos aun cuando se encuentren gravados con IVA en virtud de las normas vigentes antes del 1° de enero de 2016, ninguna de las modificaciones incorporadas por el Art. 2°, de la Ley N° 20.899, entre ellas y a modo de ejemplo la contenida en el Art. 16, letra i), sobre determinación de la base imponible en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles a que se refiere el Art. 8°, letra I), del D.L. N° 825.

V.- ACREDITACION ANTE NOTARIOS Y DEMAS MINISTROS DE FE.

A objeto de que los notarios y demás ministros de fe den cumplimiento a la obligación contenida en el Art. 75 del Código Tributario, el Servicio de Impuesto Internos establecerá el procedimiento a que deberán ajustarse los contribuyentes para acreditar ante los señalados ministros de fe, que los documentos que se les presentan dan cuenta de una convención que no se encuentra afecta a dicho impuesto.

VI.- VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Conforme al Art. 2°, de la Ley N° 20.899, las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, rigen a contar del 1° de enero de 2016.

Asimismo, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 4, de la Ley N° 20.899, las modificaciones introducidas por este artículo en el Art. 21, del D.L. N° 910, rigen también a contar del 1° de enero de 2016.

La modificación introducida en el inciso tercero del artículo 64 rige a contar del 1° de marzo de 2016 y respecto de los impuestos que correspondan al período tributario que se inicia a partir de esa fecha.

En atención a la vigencia retroactiva de las modificaciones incorporadas por esta Ley al D.L. N° 825, se analizarán a continuación algunas situaciones que podrían producirse entre el 1° de enero de 2016 y la fecha de publicación de la presente Ley:

1.- Promesas de venta de bienes corporales inmuebles suscritos a contar del 1/1/2016 y la publicación de la Ley

A contar del 1° de enero de 2016, fecha de entrada en vigencia de las modificaciones incorporadas al D.L. N° 825, las promesas de venta de bienes corporales inmuebles no se encuentran afectas a IVA. Sin embargo, si con anterioridad a la publicación de la Ley, se suscribió una promesa de venta, gravada con IVA, conforme al Art. 8, letra I), vigente al momento de su suscripción, deberá determinarse en primer lugar si la operación de venta por la cual se suscribió dicha promesa se encuentra gravada con IVA, conforme a las normas vigentes a contar del 1° de enero de 2016.

De encontrarse gravada la venta de ese bien corporal inmueble, por no tener aplicación ninguna de las normas transitorias contenidas en la Ley N° 20.780, procederá aplicar lo dispuesto en el Art. 6 transitorio de la Ley N° 20.899. En tal caso, la emisión de la factura definitiva por la venta de los bienes corporales inmuebles deberá efectuarse en la fecha de la entrega real o simbólica del bien o de la suscripción de la escritura de venta correspondiente, considerando únicamente el saldo por pagar.

Si por el contrario, la venta del inmueble no se encuentra afecta a IVA por proceder a su respecto alguna de las normas contenidas en los Artículos Transitorios de la Ley N° 20.780, el IVA recargado en la promesa de venta, resultó pagado indebidamente. En tal caso, el contribuyente puede pedir su devolución en virtud del Art. 126, del Código Tributario, previo cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 128, de ese mismo texto legal, que establece que no puede solicitarse la devolución de impuestos recargados o trasladados indebidamente sin que se acredite fehacientemente la restitución de dichas sumas a quién las soportó, a menos que se hubiese emitido nota de crédito extendida de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 22 del D.L. N° 825.

2.- Contratos de arriendo con opción de compra sobre bienes corporales inmuebles suscritos antes del 1° de enero de 2016.

Con las modificaciones incorporadas al Artículo Sexto Transitorio de la Ley N° 20.780, complementado con lo dispuesto en el Artículo Noveno Transitorio de la Ley N° 20.899, los contratos de arriendo con opción de compra que cumplan los requisitos dispuestos en dichas normas legales, mantienen la forma de tributar en lo que dice relación al IVA, vigente a la fecha de su suscripción.

Sin embargo, entre el 1° de enero de 2016 y la fecha de publicación de la Ley N° 20.899, las cuotas de arrendamiento de dichos contratos pudieron verse afectadas con IVA, por no proceder a su respecto la aplicación del Artículo Sexto Transitorio de la Ley N° 20.780, vigente en ese periodo, por cuanto dicha norma sólo tenía aplicación para la venta final pero no beneficiaba a las cuotas del contrato.

En ese caso y por aplicación retroactiva de la ley, el impuesto recargado en las cuotas de arrendamiento, resultará indebido si se trata de un contrato de arrendamiento con opción de compra de un bien corporal inmueble sin amoblar o sin instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial. Ello porque de acuerdo a las normas vigentes a contar del 1° de enero de 2016, dichos contratos mantienen la tributación que tenían antes de dicha fecha, siendo por tanto aplicable el Art. 12, letra E.- N° 11, del D.L. N° 825, vigente a la fecha de suscripción del contrato, en virtud del cual no procede gravar dicha operación con IVA. De ser así, el contribuyente tendrá derecho a solicitar su devolución en virtud del Art. 126, del Código Tributario, previo cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 128, de ese mismo texto legal, a menos que se hubiese emitido nota de crédito extendida de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 22 del D.L. N° 825.

En caso que el contrato de arrendamiento con opción de compra recaiga sobre un bien corporal inmueble amoblado o con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial, la operación se encuentra correctamente gravada con IVA, procediendo revisar la norma utilizada en la determinación de su base imponible, pues

como ya se ha señalado, a contar del 1° de enero de 2016, a estos contratos no le son aplicables las normas modificatorias incorporadas al D.L. N° 825, rigiéndose por las disposiciones de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios vigentes con anterioridad a dicha fecha.

3.- Contratos de arriendo con opción de compra sobre bienes corporales inmuebles suscritos a contar del 1° de enero de 2016 y la publicación de la Ley.

Si por aplicación de las normas vigentes en el periodo comprendido entre el 1° de enero de 2016 y la publicación de la Ley N° 20.899, las cuotas de arrendamiento de dichos contratos se afectaron con impuesto al valor agregado y éste fue determinado conforme a las normas de base imponible vigentes en ese momento, procederá por la aplicación retroactiva de la Ley N° 20.899 que el contribuyente recalcule el impuesto recargado en dichas cuotas considerando la aplicación de la base imponible especial contenida en el Art. 16, letra i), del D.L. N° 825, la cual fue incorporada a este cuerpo legal por el Art. 2°, N° 5 de la Ley N° 20.899. En caso de determinarse un impuesto menor al recargado originalmente, al igual que en los casos anteriores el contribuyente se encuentra facultado a solicitar su devolución, en virtud del Art. 126, del Código Tributario, previo cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 128, de ese mismo texto legal a menos que se hubiese emitido nota de crédito extendida de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 22° del D.L. N° 825.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR**

**JARB/JAS/CMV
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO**