

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART.2 N°1 Y N°3, ART. 8° LETRAS F) Y M), ART. 16 LETRA G) - DECRETO SUPREMO N°55, DE 1977, ART. 4°, ART. 74 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 4° BIS A 4° QUINQUIES, ART. 21 - CIRCULAR N°124 DE 1975 - CIRCULAR N°42 DE 2015 (Ord. N° 1095, de 23-05-2017)**

**CONSULTA SOBRE SI LA VENTA DE UNIVERSALIDADES, AUN CUANDO ESTÉN COMPUESTAS POR INMUEBLES Y OTROS ACTIVOS FIJOS ADQUIRIDOS HACE MENOS DE UN AÑO, PERO QUE NO COMPRENDEN BIENES CORPORALES MUEBLES O INMUEBLES DEL GIRO, CONSTITUYE HECHO GRAVADO.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional confirmar que la venta de universalidades, aun cuando estén compuestas por inmuebles y otros activos fijos adquiridos hace menos de un año, pero que no comprenden bienes corporales muebles o inmuebles del giro, no constituye hecho gravado.

**I.- ANTECEDENTES:**

En su calidad de abogados de la sociedad anónima abierta XX., se les ha solicitado la prestación de servicios profesionales en la compra de un predio agrícola y sus respectivos derechos de aprovechamiento de aguas que tiene además plantaciones de vides, instalaciones (riego tecnificado, bombas para la extracción de agua, etc.) y construcciones (bodegas de almacenaje y vinificación) con sus correspondientes instalaciones que permiten la vinificación de uvas.

La actual propietaria de estos bienes es una sociedad anónima que los adquirió luego de haber comprado todos los derechos de dos sociedades de responsabilidad limitada que eran sus anteriores dueñas, produciéndose una “fusión impropia” por reunirse en manos de la primera todos los derechos de las últimas.

La celebración del contrato de compraventa tendría lugar antes de transcurrir un año contado desde la adquisición de los bienes por parte de su actual propietaria.

Como parte de la asesoría, se les ha consultado si el contrato de compraventa del predio con sus derechos de aprovechamiento de aguas, plantaciones e instalaciones, y de las construcciones, con sus respectivas instalaciones, estaría gravado con el Impuesto al Valor Agregado (“IVA”).

El contrato de compraventa descrito en el capítulo precedente tiene por objeto la adquisición de varios predios agrícolas, con sus derechos de aprovechamiento de aguas, plantaciones de vides viníferas e instalaciones de riego tecnificado, más la maquinaria agrícola destinada a su explotación, además de dos bodegas, con sus instalaciones y maquinarias, destinadas a la vinificación de las uvas y guarda del vino, que, bajo su criterio, constituye una “universalidad de hecho” o un “establecimiento de comercio, esto es, *“un conjunto de bienes muebles, de naturaleza idéntica o diferente, que no obstante permanecer separados entre ellos y conservar su individualidad propia, forman un solo todo, una sola cosa, en razón de estar vinculados por el lazo de su común destinación económica”*”.

Ahora bien, las construcciones que forman parte de la universalidad de hecho objeto de la compraventa constituyen bienes inmuebles de aquellos a que se refiere el número 1, del artículo 2° del D.L. N° 825. Asimismo, las plantaciones, instalaciones y maquinarias que también incluye la universalidad forman parte del activo fijo del vendedor.

Considerando lo anterior, le surge la duda si la referida venta se enmarca en el hecho gravado contenido en el Art, 2°, N° 1, del D.L. N° 825, que comprende la venta de bienes corporales inmuebles o en el de la letra m), del Art. 8°, de la misma norma, que grava la venta de activo fijo, siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación o fabricación.

Luego argumenta, la razón de que, a su juicio, la venta objeto de esta consulta no queda comprendida en los hechos ya señalados.

En atención a ello, solicita se confirme que la venta de universalidades, aun cuando estén compuestas en parte por inmuebles y otros activos fijos adquiridos hace menos de un año, pero que no comprenden bienes corporales muebles o inmuebles del giro, no constituye un hecho gravado con IVA.

En caso contrario, esto es si se considera que el negocio descrito está gravado con IVA, solicitan establecer cuál sería el hecho gravado que se verifica y la base imponible de dicho impuesto.

## II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del mismo decreto ley, grava con Impuesto al Valor Agregado, en lo pertinente, la transferencia a título oneroso de bienes corporales muebles o inmuebles, excluidos los terrenos, efectuada por un vendedor.

Para tal efecto, se entiende por “vendedor”, según la definición contenida en el Art. 2°, N° 3, del mencionado D.L. N° 825, “a cualquier 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, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros”, correspondiendo a este Servicio de Impuestos Internos calificar a su juicio exclusivo la habitualidad. Agrega a continuación que “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.

Por otra parte, como hecho gravado especial, el Art, 8°, letra f), del citado D.L. N° 825, grava con el tributo en comento a “La venta de establecimientos de comercio, y en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro...”.

A su vez, el Art. 8°, letra m), del ya mencionado D.L. N° 825, también como hecho gravado especial afecta con el tributo en comento a “La venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción”.

Sobre el particular, cabe aclarar en primer término, que la venta de un predio agrícola y sus respectivos derechos de aprovechamiento de aguas que tiene además plantaciones de vides, instalaciones (riego tecnificado, bombas para la extracción de agua, etc.) y construcciones (bodegas de almacenaje y vinificación) con sus correspondientes instalaciones que permiten la vinificación de uvas, no puede considerarse como la venta de un establecimiento de comercio, toda vez que un establecimiento de comercio supone al menos un lugar (domicilio, inmueble, que no requiere ser de propiedad del vendedor) donde se despliega o ejerce una actividad “de comercio”, a diferencia de lo que ocurre en un predio agrícola, cuya actividad no es comercial, sino que agrícola.

Aclarado lo anterior, cabe analizar si la venta del predio agrícola en las condiciones antes señaladas, constituye la venta de una universalidad a fin de determinar, si así fuere, si resulta aplicable gravar su venta con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del Art. 8°, letra f), del D.L. N° 825. Al respecto, este Servicio, ya se pronunció<sup>[1]</sup> sobre la venta de un predio agrícola que incluía bienes destinados a la producción y al trabajo, señalando que se estaría en presencia de la venta de una universalidad.

En base a dicho criterio, es posible concluir que, si la venta del predio agrícola objeto de esta consulta se realiza incluyendo diversos bienes y construcciones destinados a la actividad agrícola, se estaría en presencia de la venta de una universalidad. Ahora bien, la única norma legal, que en forma expresa grava con Impuesto al Valor Agregado la venta de una universalidad es el Art. 8°, letra f), del D.L. N° 825, pero sólo si ésta contiene bienes muebles o inmuebles de su giro, entendiéndose por tales a aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora, constituyendo la base imponible de la operación el valor de dichos bienes.

En este contexto, la venta del predio en cuestión no se encontraría afecta a IVA, por no comprender la operación bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable del contribuyente vendedor, ya que según lo manifestado en su presentación éstos formarían parte de su activo fijo.

No obstante, de acuerdo a lo manifestado por el consultante en su presentación, la sociedad absorbente habría adquirido los bienes en una fusión impropia y celebraría el contrato de compraventa antes de transcurrir un año desde su adquisición. Dado ese antecedente, los bienes podrían haber sido adquiridos con ánimo de reventa y no para su uso, lo cual, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, en relación con el Art. 4°, del D.S. N° 55, de 1977, podría implicar la existencia de habitualidad del contribuyente en esta operación, circunstancia que tendrá que ser determinada en las instancias de fiscalización que correspondan.

Ahora bien, si la venta no es efectuada como una universalidad, deberá analizarse la transferencia de cada uno de los bienes a la luz de las normas del D.L. N° 825, para determinar si ésta se encuentra afecta a IVA.

Así las cosas, la venta de los bienes del activo fijo, ya sean muebles o inmuebles, se encontrará gravada con IVA, en virtud del Art. 8°, letra m), del D.L. N° 825, en la medida que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, importación, fabricación o construcción de dichos bienes.

Sin embargo, en el caso bajo análisis, la incorporación de los referidos bienes al patrimonio del vendedor se efectuó como resultado de una “fusión impropia”. Al respecto, este Servicio ha señalado mediante Circular N° 124, de 1975, que no existe hecho gravado, entre otras reorganizaciones empresariales, en la fusión de sociedades, ya que el aporte que realizan los socios no consiste en bienes corporales muebles o inmuebles, sino que en los derechos que a ellos les corresponden en las sociedades que se fusionan, no existiendo aporte o transferencia de bienes corporales muebles o inmuebles como tampoco un incremento del patrimonio social.

En atención a ello, el contribuyente vendedor adquirió los bienes mencionados sin haber soportado Impuesto al Valor Agregado ya que, en la incorporación de aquellos a su patrimonio en el proceso de fusión, no se configuró ningún hecho gravado a su respecto.

De forma tal que la posterior venta de esos bienes que forman parte de su activo fijo tampoco se verá gravada con el tributo en comento, conforme al Art. 8°, letra m), del D.L. N° 825, por no haber soportado dicho impuesto en su adquisición.

Respecto de la venta de los bienes inmuebles del activo fijo, todavía en el supuesto que ésta no se efectúa como una universalidad, cabe señalar que sólo aquellos que correspondan a inmuebles construidos serán susceptibles de gravarse con IVA en caso que la venta se realice antes de transcurrido un año contado desde su adquisición, por aplicarse en ese caso la presunción de habitualidad contenida en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825. Ello, porque según lo instruido en Circular N° 42, de 5/6/2015, en su Título III, Subtítulo III.1, en relación a la mención que el Art. 2°, N°1 hace a la exclusión del terreno, se señaló claramente que lo que la norma grava es la venta de un inmueble construido.

Por lo tanto, en caso de aplicarse la presunción de habitualidad en la venta de dichos inmuebles, se estima que resulta plenamente aplicable para el cálculo del impuesto lo dispuesto en el Art. 16°, letra g), del D.L. N° 825.

### III.- CONCLUSIÓN:

De las normas legales precedentemente señaladas se concluye que si la venta del predio, se realiza como una universalidad que comprende los derechos de aprovechamiento de aguas, plantaciones de vides, instalaciones (riego tecnificado, bombas para la extracción de agua, etc.) y construcciones (bodegas de almacenaje y vinificación) con sus correspondientes instalaciones que permiten la vinificación de uvas, no se encontraría afecta a IVA, según las normas contenidas en el Art. 8°, letra f), del D.L. N° 825, por no comprender la operación bienes corporales muebles o inmuebles del activo realizable del contribuyente vendedor, ya que según lo señalado en su presentación los bienes que componen la universalidad formarían parte del activo fijo de éste.

No obstante, de acuerdo a lo manifestado por el consultante en su presentación, la sociedad absorbente habría adquirido los bienes en una fusión impropia y celebraría el contrato de compraventa antes de transcurrir un año desde su adquisición, lo cual podría implicar habitualidad en la operación ya que los bienes podrían haber sido adquiridos con ánimo de reventa y no para su uso, circunstancia que tendrá que ser determinada en las instancias de fiscalización que correspondan

En caso de que la venta no sea efectuada como una universalidad, deberá analizarse la transferencia de cada uno de los bienes a la luz de las normas del D.L N° 825, para determinar si ésta se encuentra afecta a IVA, según lo señalado en el cuerpo de este oficio.

Lo señalado precedentemente es válido, en la medida que los bienes formen parte del activo fijo del vendedor. Sin embargo, de comprobarse que éste resulta ser habitual respecto de la venta de este tipo de inmuebles, aun cuando no se encuentre dentro de su giro la actividad inmobiliaria, los referidos bienes pasarían a formar parte de su activo realizable y por tanto la venta de la universalidad se encontraría gravada con IVA, conforme a la norma legal antes señalada y contenida en el Art. 8°, letra f), del D.L. N° 825.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe tener presente que este Servicio podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que la venta del inmueble efectuada en la forma descrita no tenga como único objeto evitar el pago del IVA, teniendo presente lo dispuesto por los nuevos artículos cuarto bis a cuarto quinquies del Código Tributario.

Finalmente, y no obstante lo expuesto en el cuerpo de este Oficio no es posible pronunciarse a priori sobre el Impuesto al Valor Agregado que gravaría a la operación, pues no se han tenido a la vista los contratos que den cuenta de la forma en que los bienes serán transferidos.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 1095, de 23 de mayo de 2017

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Impuestos Indirectos

---

[1] Ord. 4348, de 16/9/2004.