

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 8 LETRA L), ART. 16 LETRA I), ART. 17 INCISO
SEGUNDO Y ART. 23 N° 3
(ORD. N° 1104 DE 05.06.2020).**

Consulta sobre facturación y determinación de la base imponible en el cobro de rentas adicionales de un contrato de arrendamiento con opción de compra.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciarse sobre las normas aplicables a la facturación y determinación de la base imponible en relación al cobro de rentas adicionales de un contrato de arrendamiento con opción de compra

I ANTECEDENTES

Indica que la sociedad que representa, XXXXX, celebró en mayo de 2018 un contrato de arrendamiento con opción de compra con YYYYYY, que comprende la bodega QQQ, ubicado en RRR, comuna de SSS.

La renta de arrendamiento mensual asciende a UF \$\$\$\$ por nnnnn meses, más IVA y cualquier otro gasto o impuesto, dentro de los cuales está el Impuesto Territorial.

Señala que mensualmente YYYYYY emite una factura por el arrendamiento, en la cual define que el 67,5% aproximado es exento, por la proporción que le corresponde al terreno y el 32,5% aproximado es afecto por la proporción que le corresponde a la construcción. Adicionalmente, emite una factura afecta por el pago total del Impuesto Territorial.

Acompaña copia impresa de facturas electrónicas N° aaaa, bbbb, cccc y dddd, todas emitidas por YYYYYY a su representada.

Hace presente que, consultado YYYYYY, dicha entidad le respondió que “De conformidad al artículo 17 inciso segundo de la Ley de IVA, en 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.

Esta proporción es determinada al inicio del contrato en función al cuadro de pagos y no considera el dato de contribuciones pues no es conocido a ese momento. Recalcular cada año de acuerdo a las contribuciones que se hayan pagado resultaría inviable desde una perspectiva operativa.

Por otra parte, de acuerdo al contrato suscrito por el cliente con YYYYYY, el pago de las contribuciones será de su cargo y constituirán una renta adicional a las pactadas en el cuadro de pagos del mismo. Por lo que dichas rentas no involucran terreno de por medio, es decir no amortizan parte del capital del valor de adquisición del terreno, en la lógica de la Ley, de no gravar con IVA el terreno, entendemos que la rebaja del artículo 17 debe ser entendida de esta forma en relación a las cuotas del contrato de arriendo de compra (incluida la opción), pero no a los adicionales donde no hay amortización de terreno o dicho de otra forma, no hay terreno incluido”.

En su opinión, dicha respuesta carece de lógica, toda vez que el valor de las contribuciones se considera una renta adicional que consideraría terreno más construcciones.

A su entender, se estaría haciendo un uso indebido de las normas de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, “LIVS”), que no daría derecho a cobrar un monto afecto, el cual debería ser exento, con el solo hecho de tener una recuperación mayor de crédito fiscal a través de la proporcionalidad.

Finaliza solicitando a esta Dirección Nacional pronunciarse respecto a si el procedimiento de facturación está conforme a las normas de la LIVS. De no ser así, solicita efectuar una auditoría a este tipo de contratos por parte de YYYYYY, ya que se estaría haciendo un aprovechamiento indebido del crédito fiscal.

II ANÁLISIS

El artículo 23 de la LIVS establece el derecho al crédito fiscal que tienen los contribuyentes afectos al pago del IVA contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario.

El artículo 8°, letra l), de la LIVS grava con IVA los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor.

Por su parte, el artículo 16, letra i), de la referida ley dispone, respecto de dichas operaciones, que se entenderá por base imponible “(...) el valor de cada cuota incluida en el contrato, debiendo rebajarse la parte que corresponda a la utilidad o interés comprendido en la operación”.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 17 del mismo cuerpo legal, modificado por la Ley N° 21.210, dispone, en lo pertinente, que “(...) En el caso de los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, deberá 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 (...)”.

En relación a lo expuesto, cabe aclarar que, respecto de una operación gravada por el referido artículo 8°, letra l), los artículos 16, letra i), y 17, inciso segundo, establecen la forma de determinar la base imponible y, para ello, contemplan deducciones que corresponde efectuar a dicha base (interés y terreno, respectivamente).

La circunstancia señalada no transforma la operación en “parcialmente” exenta del impuesto, tratándose íntegramente de una operación gravada, cuya base imponible se determina efectuando ciertas deducciones. Por lo mismo, no se genera la obligación de proporcionalizar el crédito fiscal conforme al artículo 23, N° 3 de la LIVS, toda vez que no existe una operación exenta, ni siquiera en parte.

Por otra parte, habiéndose pactado rentas adicionales (como aparecería de las facturas electrónicas N° cccc y dddd, acompañadas), deberán aplicarse las mismas reglas señaladas para la determinación de la base imponible.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16, letra i), y del inciso segundo del artículo 17 de la LIVS, las rentas adicionales deberán considerarse como parte del “valor total del contrato”, conllevando en lo sucesivo un recalcule de la proporción y monto a rebajar por concepto de intereses y terreno.

III CONCLUSIÓN

La base imponible de una operación gravada de arriendo con opción de compra sobre bienes corporales inmuebles se calcula de la forma y efectuando las deducciones que disponen los artículos 16, letra i), y 17, inciso segundo, de la LIVS. El hecho que se efectúen deducciones a la base imponible no transforma la operación en parcialmente exenta del impuesto y, por lo mismo, no se genera la obligación de proporcionalizar el crédito fiscal conforme al artículo 23, N° 3 de dicha ley.

Habiéndose pactado rentas adicionales, deberán aplicarse las mismas reglas señaladas para la determinación de la base imponible.

Por lo tanto, para efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16, letra i), y del inciso segundo del artículo 17, las rentas adicionales deberán considerarse como parte del “valor total del

contrato”, conllevando un recalcufo de la proporción y monto a rebajar por concepto de intereses y terreno.

La revisión del correcto cumplimiento de las disposiciones de la LIVA se efectuará en la instancia de fiscalización que corresponda.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1104 del 05-06-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Indirectos