

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 15 Y ART. 55 – LEY DE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 14 LETRA D N°3, ART. 29, ART.30, ART.31 N°5 Y 5 BIS – (ORD. N° 1291, DE 13.04.2022)

Tratamiento tributario aplicable a la enajenación de inmuebles adquiridos mediante un contrato de compraventa definitivo precedido por una promesa.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable a la enajenación de inmuebles adquiridos mediante un contrato de compraventa definitivo, precedido por uno de promesa.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, un contribuyente de primera categoría suscribió en julio de 2016 (época en la cual tributaba bajo régimen general), un contrato de promesa de compraventa de dos inmuebles, en el cual las partes pactaron un precio por el contrato de promesa en sí mismo – que las partes no gravaron con IVA – y uno por la compraventa definitiva – que sí se afectó con IVA.

En septiembre del 2017 (mientras la empresa se encontraba acogida al régimen de renta atribuida), se hizo efectiva la compra de ambas unidades mediante la suscripción del contrato prometido, registrando los inmuebles como activos fijos en su contabilidad.

Por otro lado, en tanto el monto pagado por concepto de promesa de venta otorga un derecho personal para exigir que la contraparte celebre un contrato de venta, la empresa lo registró en su contabilidad como un activo intangible que no ha sido amortizado hasta el día de hoy.

Finalmente, señala que el contribuyente se trasladó al régimen tributario del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) a partir del 1° de enero de 2020.

Considerando lo anterior y tomando en cuenta que el contribuyente pretende enajenar los inmuebles referidos, se solicita aclarar:

- 1) Si el precio pagado por la promesa de compraventa puede rebajarse como gasto o debe ser considerado como costo de los bienes raíces enajenados.
- 2) La base imponible de IVA en la enajenación de los inmuebles referidos.

II ANÁLISIS

En primer término, es importante señalar que en la época de la suscripción de la promesa de compraventa y de la compraventa definitiva, el contribuyente debía tributar sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, calculando sus rentas según las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR.

En este sentido, frente a las normas de la LIR, el pago realizado por el promitente comprador por el contrato de promesa debía ser calificado como un activo intangible. Dicha inversión debía activarse y, al no existir norma legal, que permita su amortización, su recuperación sólo podría ocurrir mediante la enajenación del derecho o cualquier otro hecho o circunstancia que la haga perder la calidad de activo intangible para quien realizó la inversión.

En consecuencia, en el momento en que el contribuyente suscribió el contrato de compraventa definitivo con el prominente vendedor, adquiriendo los inmuebles para sí, el anticipo del precio de la compraventa entregado al promitente vendedor al suscribir el contrato de promesa debía pasar a formar parte del costo directo de dichos inmuebles y podría haberse deducido como tal al enajenarlo, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la LIR¹.

Sin perjuicio de lo anterior, atendido que desde el 1° de enero de 2020 el contribuyente pasó del régimen de renta atribuida al Régimen Pro Pyme general – establecido en el N° 3 de la letra D)

¹ Oficio 1530 de 2020.

del artículo 14 de la LIR – debió considerar como un gasto o egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto al nuevo régimen, el valor tributario pagado (al 31 de diciembre de 2019) de los activos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en los números 5 y 5 bis del artículo 31 de la LIR².

Luego, el valor tributario de los inmuebles adquiridos por el contribuyente en el año 2017³, supuesto que se trata de bienes depreciables, debía ser declarado como gasto del ejercicio comercial 2020, no pudiendo considerarse como costo en el ejercicio en que se realice la venta de los inmuebles referidos⁴.

En cuanto al IVA, el inciso segundo del artículo 55 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) prescribe que, 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.

En consecuencia, al suscribir la escritura de compraventa definitiva del inmueble que pretende enajenar se debió facturar el monto completo de dicho contrato, lo que incluye el monto pagado con motivo de la promesa, gravándose en su totalidad con IVA, si dicha operación correspondía a un hecho gravado.

Por su parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la LIVS, la base imponible de la eventual enajenación de estos inmuebles estará constituida, salvo disposición en contrario, por el valor de las operaciones respectivas; esto es, el precio de venta de los inmuebles.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Considerando que el contribuyente pasó del régimen de renta atribuida al Régimen Pro Pyme general, el valor de los inmuebles adquiridos por el contribuyente en el año 2017 debió ser declarado como gasto del ejercicio comercial 2020, de acuerdo a su valor tributario que se encontraba pagado al 31 de diciembre de 2019, no siendo procedente deducirlo como costo al momento de la venta que el contribuyente pretende realizar.
- 2) La base imponible de la eventual enajenación de los inmuebles referidos estará constituida por el precio de venta de los mismos.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1291, de 13-04-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

² Ver instrucciones en la Circular N° 62 de 2020, apartado 1.11.1.2, pág. 32.

³ Incluida la parte que se pagó al pactar la promesa de compraventa

⁴ Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de corregir errores propios o solicitar la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente a título de impuestos que otorga el artículo 126 del Código Tributario