

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 8, LETRA L), ART. 12, LETRA E), N°11, ART. 16, LETRA G), ART. 17, INCISO 2, ART. 52, ART. 53. (Ord. N° 1307, de 25-06-2018)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO SOBRE DIVERSAS SITUACIONES QUE PUEDE AFECTAR EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES DE LEASING.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su oficio del antecedente mediante el cual solicita un pronunciamiento sobre diversas situaciones que puede afectar el tratamiento tributario de las operaciones de leasing.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que desde la entrada en vigencia de las normas de la Reforma Tributaria (Leyes 20.780 y 20.899) que modificaron el tratamiento frente al IVA de la venta de bienes raíces, así como las nuevas normas tributarias referidas al arrendamiento con opción de compra de inmuebles realizado por un vendedor, han ido surgiendo una serie de inquietudes que, a su juicio, requieren de una aclaración por parte de este Servicio.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN:

Considerando que las situaciones expuestas, respecto de las cuales se solicita un pronunciamiento son muchas y variadas se procederá a analizar cada una de ellas en el orden en que fueron formuladas, transcribiendo previamente todas las normas legales respecto de las cuales surgen las consultas planteadas.

NORMAS LEGALES

El Artículo 2°, N° 1, del D.L. N° 825, define venta como “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Sin embargo, para que una venta se afecte con el tributo en comento debe ser efectuada por un vendedor, que para efecto de los impuestos contenidos en el D.L. N° 825, se encuentra definido, en el Art. 2°, N° 3, en lo pertinente, como: “cualquiera persona natural

o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. 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.....”.

Por otra parte, el Art. 8°, letra m), grava también con impuesto al valor agregado, “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”

Asimismo, el Art. 8°, letra l), grava con el tributo en comento a “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

A su vez, el Art. 12, letra E), N° 11, establece una exención del impuesto al valor agregado, para “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”.

Respecto de la base imponible, cabe manifestar que en el caso del arrendamiento de bienes inmuebles gravados con IVA (por encontrarse éstos provistos de muebles o de instalaciones que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial), ésta se rige por la norma general establecida en el Art. 15°, del D.L. N° 825 y en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra a que se refiere el Art. 8°, letra l), ésta se encuentra determinada en el Art. 16, letra i), del mismo cuerpo legal.

Sin perjuicio de lo anterior, el Art. 17, del mencionado decreto ley, establece para ambos casos una rebaja a la base imponible por concepto de terreno. Es así, como para el arrendamiento de bienes inmuebles amoblados o inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial, el inciso primero dispone que “podrá deducirse de la renta, para los efectos de este párrafo, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por periodos distintos de un año.

En cambio, para los contratos de arriendo con opción de compra a que se refiere el Art. 8°, letra l), el inciso segundo del mencionado Art. 17, dispone en lo pertinente 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”.

Finalmente, cabe manifestar que cuando estas normas fueron modificadas por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, en la forma transcrita precedentemente, se incorporaron normas transitorias, en ambas leyes, a saber Art. Sexto Transitorio y Art. Noveno Transitorio, respectivamente, cuya finalidad fue excluir, en lo que dice relación con la consulta, de la aplicación de las modificaciones introducidas por ambas normas legales al D.L. N° 825, a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra y a la transferencia del inmueble efectuado en virtud de dicho contrato, en la medida que éste haya sido celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016.

I. Normas sobre Habitualidad

1. A propósito de la presunción de habitualidad establecida en el artículo 2, N° 3, de la Ley del IVA, cuando entre la adquisición y la venta transcurre menos de un año, se plantean las siguientes situaciones:

a) Existe un contrato de leasing celebrado por escritura pública antes del 1 de enero del año 2016 (contrato del stock), entre la Empresa A y el Banco X, donde la empresa A requiere refinanciar dicho contrato con el Banco Y. Para estos efectos, la empresa A debe ejercer anticipadamente la opción de compra al Banco X y a continuación, en el mismo acto, vender el inmueble al Banco Y para que éste se lo entregue en arrendamiento con opción de compra en las nuevas condiciones requeridas por la empresa A.

En tal caso, la venta que realizará la Empresa A al Banco Y se efectuará necesariamente antes de un año de su adquisición, lo que implicaría aplicar la presunción de habitualidad y, por tanto, considerar a la empresa A como “vendedor”, gravando con IVA dicha venta. La circunstancia de que la venta esté gravada con IVA determinará que el nuevo contrato de arrendamiento con opción de compra, a su vez, también estará gravado con este impuesto.

Lo anterior, sin perjuicio que por el efecto de quedar gravado con IVA el contrato de arriendo con opción de compra, la adquisición que después efectúe la Empresa A al Banco Y, lo será con IVA, produciéndose los requisitos fácticos para que en la posterior venta se genere el hecho gravado establecido en la letra m), del artículo 8°, situación que no habría ocurrido de no haberse refinanciado el Leasing en el Banco Y, o bien, de haberse financiado mediante un crédito comercial, suponiendo que en la adquisición original no se soportó IVA, por lo que no aplicaría el hecho gravado referido a la venta de inmuebles del activo fijo.

Cabe señalar que, sin perjuicio de cumplirse la presunción de habitualidad establecida en el número 3 del artículo 2°, de la Ley, el ánimo que guía la adquisición y posterior venta del inmueble por parte de la empresa A, no ha sido la reventa, sino que obedece a una operación de financiamiento, que necesariamente debe materializarse a través de la adquisición del bien al Banco X y la venta simultánea al Banco Y.

Argumenta que con ello se vulnera la neutralidad entre un crédito comercial y un leasing financiero, ya que, si la Empresa A hubiera financiado originalmente la adquisición del inmueble a través de un crédito comercial, el refinanciamiento con el Banco Y no constituiría una venta gravada con IVA.

De esta forma, el financiamiento vía leasing tendría consecuencias tributarias diferentes respecto de un crédito otorgado para el mismo fin. Por otro lado, debe considerarse que la Empresa A siempre se mantiene en la posesión material del inmueble, independiente de la Empresa de Leasing que lo financie.

b) En un segundo caso similar al anterior, la Empresa A que mantiene el contrato de leasing con el Banco X ejerce anticipadamente la opción de compra para venderlo directamente a una Empresa B, o bien, a un Banco Y, quien entregará en arrendamiento con opción de compra el inmueble a la Empresa B. De esta forma, la venta directa a la Empresa B o al Banco Y estará gravada con IVA por verificarse la presunción de habitualidad antes referida.

Expone que, a su juicio, la Empresa A no adquirió el bien con ánimo de venderlo, elemento necesario para que se configure la habitualidad.

Al igual que en el caso anterior, se estaría vulnerando el principio de neutralidad entre el leasing financiero y un crédito comercial.

c) Una tercera situación se presenta respecto de una Empresa A que adquirió un inmueble y antes del transcurso de un año realiza una operación de leaseback sobre el bien raíz, de modo que deberá venderlo al Banco dentro del período que establece la presunción.

El único objeto de realizar esta operación es obtener un financiamiento utilizando al efecto el bien raíz, el que se mantiene en posesión del contribuyente, sin perjuicio que para materializar dicho financiamiento debe transferirse el bien a la Empresa de Leasing.

El precio de venta a la Empresa de Leasing debería ser igual o menor al valor por el cual la Empresa A adquirió el inmueble, sin obtener una utilidad en la venta, lo que constituiría una circunstancia relevante para demostrar que nunca existió el ánimo de reventa, esto es, adquirir para vender.

Respuesta

Respecto de los tres casos planteados, referidos a la aplicación de la presunción de habitualidad, contenida en el Art. 2°, N° 3, del D.L N° 825 y transcrita en este oficio bajo el Título Normas Legales, cabe manifestar que, por tratarse de una presunción legal, basta que se den los supuestos allí contenidos para que la operación se encuentre afecta a IVA.

Sin embargo, esta presunción es simplemente legal, por lo que conforme al Art. 47, del Código Civil, admite prueba en contrario, recayendo en el contribuyente la carga probatoria, a fin de desvirtuar dicha presunción

Ahora bien, en cuanto a la determinación del momento de adquisición o enajenación, establecido en la norma legal para efectos de computar el plazo de un año dentro del cual se presume habitualidad en la venta de un inmueble, debe entenderse en ambos casos, aquel en que el inmueble se encuentra inscrito en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, según lo instruido en Circular N° 42, de 5/6/2015.

De este modo, si entre la adquisición o construcción del bien inmueble y su posterior venta transcurre un plazo igual o inferior a un año, la venta en cuestión se encontrará en principio y por imperio de la Ley, gravada con impuesto al valor agregado, por presumir la norma legal que el vendedor es habitual, desencadenando en cada uno de los casos las consecuencias tributarias, mencionadas en su presentación.

Respecto de lo manifestado en la letra a), en términos de que no existiría ánimo de reventa por parte del contribuyente que realiza esta operación, pues su fin último es buscar mejores condiciones de financiamiento, cabe reiterar el carácter simplemente legal de la presunción de habitualidad en análisis, razón por la cual, corresponderá al contribuyente probar en las instancias que corresponda, lo que en su oficio manifiesta. Lo anterior es válido también para lo argumentado en sus letras b) y c).

En cuanto a la vulneración que se produciría a la neutralidad entre dos sistemas de financiamiento, a saber, el sistema de leasing v/s el financiamiento vía créditos comerciales, cabe manifestar a usted, que este Director carece de competencia para pronunciarse sobre materias que no sean de carácter tributario, correspondiendo entre sus atribuciones, solamente interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, no pudiendo en ningún caso interpretar en sentido distinto o más amplio lo que la norma en forma expresa señala.

2. A una empresa inmobiliaria A que no ejerce el giro inmobiliario efectivo, es decir, no se dedica en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, sino que los adquiere con el ánimo de arrendarlos, se le presenta un negocio que implica la venta conjunta de varios de sus inmuebles, los que ha explotado bajo arrendamiento por varios años y que representan un porcentaje menor del número de sus activos.

En tal caso, atendido el número de inmuebles incluidos en la operación ¿podría considerarse a esa empresa como habitual en la venta de bienes raíces?, ya que el artículo 4° del Reglamento de la Ley del IVA sostiene que el SII debe considerar la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice este tipo de ventas para calificar la habitualidad.

Respuesta

Sobre el particular, cabe tener presente que para efectos de gravar con Impuesto al valor agregado la venta de un bien corporal inmueble, ésta debe ser efectuada por un vendedor, entendiéndose por tal, según lo dispone el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, a toda persona natural o jurídica que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales, en este caso inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

El mencionado artículo agrega que corresponderá a este Servicio calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Al respecto, el Art. 4, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, dispone que, para calificar la habitualidad, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realiza las ventas de los bienes de que se trate, y con esos antecedentes determinará si el ánimo que guio al contribuyente al adquirirlos, fue su uso, consumo o bien fueron adquiridos para la reventa.

Por su parte, el inciso segundo del referido artículo señala que corresponderá al contribuyente probar que no existe habitualidad en sus ventas o bien que no adquirió los bienes con ánimo de revenderlas.

Así las cosas, frente a la situación objetiva planteada en su presentación, a saber, la venta de bienes corporales inmuebles, el Servicio puede aplicar la facultad antes señalada, a fin de determinar si quien vende los inmuebles resulta ser habitual en la venta de los mismos, caso en el cual la operación se encontraría gravada con IVA.

Sin embargo, el contribuyente puede probar que no existe habitualidad en la venta de dichos inmuebles y que ellos no fueron adquiridos con el ánimo de venderlos, sino que de desarrollar una actividad rentista, como sería el arrendamiento de los mismos.

Por lo tanto, en la medida que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente, a modo de ejemplo, mediante los contratos de arrendamiento, que dichos inmuebles fueron adquiridos y destinados efectivamente a su actividad rentista, cabría concluir que ellos no fueron adquiridos para la reventa y por lo tanto, quien los vende no podría ser calificado como vendedor, para efectos de gravar con IVA, en virtud del Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, la venta que de ellos haga.

No obstante lo anterior, si la empresa inmobiliaria resulta ser contribuyente de IVA, por ejemplo, por arrendar los inmuebles amoblados o con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial, la venta de los mismos podría verse gravada con impuesto al valor agregado, en virtud del Art. 8°, letra m), del D.L. N° 825, siempre que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal en la adquisición o construcción de los referidos inmuebles.

3. Una persona jurídica o natural que se dedica habitualmente a la venta de bienes corporales inmuebles, adquiere un bien inmueble con el ánimo de destinarlo al uso, en el desarrollo de su actividad empresarial. Respecto de la venta posterior que realice de este bien, que forma parte del activo inmovilizado ¿debe considerarse habitual?, o ¿se aplicaría

en este caso lo dispuesto en la letra m), del artículo 8°, de la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios?

Respuesta

A diferencia del caso anterior, resulta claro que respecto de la venta de inmuebles el contribuyente reúne los requisitos para ser considerado vendedor, pues se trataría de una persona que se dedica en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles.

Sin embargo, respecto de la venta del inmueble cuya afectación con IVA se consulta, el contribuyente tiene la posibilidad, al igual que en el caso anterior, de demostrar que éste no fue adquirido con ánimo de venderlo, sino que, de destinarlo al uso de su negocio, en cuyo caso dicha venta no se encontraría afecta a IVA, de acuerdo a las reglas generales contenidas en el Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825. Ahora bien, se entiende que un bien inmueble está destinado al uso de la empresa cuando éste resulta necesario para producir la renta y por tanto se encuentra sujeto al tratamiento tributario que corresponde al activo fijo.

Así las cosas, de considerarse que dicho inmueble forma parte del activo inmovilizado de la empresa y no de su activo realizable, su venta podría quedar gravada con impuesto al valor agregado, en virtud del Art. 8°, letra m), en la medida, que el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal en la adquisición de dicho bien.

II. Responsabilidad de un Banco en un financiamiento por leasing de un inmueble que se vende no gravado

Se han presentado casos de venta de inmuebles a Empresas de Leasing, donde el vendedor de dichos bienes declara que la venta no se encontrará gravada con IVA, no obstante que en definitiva la calificación de esta circunstancia será determinada por el SII, incluso a su juicio exclusivo si se trata de calificar la habitualidad.

Esta circunstancia es de relevancia para las Empresas de Leasing, puesto que la situación tributaria frente al IVA del contrato de arrendamiento con opción de compra estará determinada precisamente por la afectación o no con el impuesto, del contrato de compraventa que precede al de arrendamiento. (Artículo 12, letra E, N° 11).

Por lo anterior, en el evento que en una posterior fiscalización al vendedor del inmueble, el SII determine que la venta debió haber sido gravada, se requiere un pronunciamiento por vuestra parte en relación a si, además de las consecuencias propias que se producirán para el vendedor del inmueble, esta circunstancia acarrea alguna responsabilidad para la Empresa de Leasing y/o provoca algún cambio en la situación tributaria del contrato de leasing que se ha beneficiado de la exención de impuesto.

Estima que en el evento que se produzca una liquidación de impuestos al vendedor por parte del SII al considerar que la venta del inmueble debió ser gravada con IVA, dicha circunstancia no debería afectar la situación tributaria del contrato de leasing, ni acarrear responsabilidad alguna para el comprador, toda vez que este no participa en la decisión del vendedor en cuanto a si grava o no con IVA la venta, decisión de un tercero que conlleva la determinación de buena fe de la aplicación de la exención de IVA al contrato de arrendamiento con opción de compra.

Respuesta

Sobre el particular, cabe manifestar que la norma contenida en el Art. 12, letra E), N° 11, del D.L. N° 825, que libera del impuesto al valor agregado a los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, establece para su procedencia 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 encontrarse dicha venta exenta o no afecta a IVA.

Evidentemente, el requisito establecido por la referida norma legal, tuvo por objeto no aumentar el valor de este tipo de operaciones, al tener que gravar con IVA, el total del contrato, sin posibilidad que el arrendador rebaje de dicho monto crédito fiscal alguno en la adquisición del inmueble objeto del contrato, por encontrarse esta operación no gravada o exenta de IVA.

En concordancia con lo anterior y considerando que la determinación de habitualidad corresponde hacerla a este Servicio a su juicio exclusivo, se estima que no procede alterar el tratamiento tributario que le aplicó la empresa de leasing, en virtud del Art. 12, letra E), N° 11, al arrendamiento con opción de compra que recayó sobre el inmueble adquirido originalmente sin IVA, en tanto la empresa de leasing que adquirió el bien sin IVA, no puede hacer uso como crédito fiscal, del IVA cobrado al vendedor del inmueble, luego de que este Servicio determinara que se trató de una venta gravada con el tributo. Siendo así, los presupuestos que se tuvieron en vista para el establecimiento de la exención, se mantienen inalterables.

III. Exención del art. 12, letra E, N° 11

La nueva exención que establece el Artículo 12, letra E, N° 11 señala que estarán exentos de IVA los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles siempre que en la adquisición de los bienes objeto del contrato, que haya precedido inmediatamente al contrato de arriendo, no se haya recargado IVA por tratarse de una venta exenta o no afecta.

En este sentido, solicita precisar el concepto “preceder inmediatamente” porque hay situaciones que no quedarían amparadas en la exención por la sola circunstancia que la compra del inmueble no se produjo “inmediatamente”, como sucede por ejemplo con el arrendamiento con opción de compra de un inmueble que hubiera sido recuperado por el Banco (ya sea de otra prestación de leasing o recibido en pago) y éste no haya soportado IVA en su adquisición.

Respuesta

Al respecto, este Servicio impartió instrucciones sobre la materia, en Circular N° 13, de 24/3/2016, señalando que lo relevante para beneficiarse con la exención en comento es que en “la adquisición del 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”.

De lo anterior se desprende, que la frase “que haya precedido inmediatamente al contrato de arriendo”, incluida en el Art. 12°, letra E), N° 11, no tiene la intención de fijar temporalidad respecto de la adquisición del bien, sino que el destino que debe dársele a éste, esto es, que el inmueble adquirido sin IVA se efectúe con el propósito de suscribir un contrato de arriendo con opción de compra.

La misma idea se refuerza al precisar la mencionada Circular que esta exigencia no se refiere tampoco 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.

IV. Modificaciones

De acuerdo a lo establecido en el Art. 6° transitorio de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, a los contratos de leasing del stock, esto es, a aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra celebrados por escritura pública o por instrumento privado protocolizado otorgado con anterioridad al 1 de enero del año 2016, no se aplicarán las modificaciones introducidas por los referidos cuerpos legales a la Ley del IVA, por lo que se daría una suerte de invariabilidad tributaria, quedando tales operaciones sujetas a la normativa legal vigente hasta el 31/12/2015.

En este sentido, se han planteado una serie de situaciones prácticas, referidas a modificaciones realizadas sobre dichos contratos del stock, que han generado dudas de interpretación de la norma transitoria. Algunas de dichas situaciones son:

1. Contrato de leasing del stock celebrado respecto de un terreno, no gravado con IVA, y la modificación posterior al mismo consiste en la incorporación de construcciones realizadas por el Arrendatario y que son adquiridas afectas a IVA por la Empresa de Leasing.

En tal caso, la primera duda que surge es si la incorporación al contrato de leasing de dichas construcciones afectas a IVA modifica el tratamiento tributario del mismo pasando a ser un hecho gravado con IVA.

Si se define que, luego de la modificación el contrato deberá gravarse con IVA, surge una segunda duda que dice relación con cuál es la rebaja a la base imponible que corresponde aplicar a las nuevas rentas de arrendamiento:

- La establecida en el inciso 2°, del artículo 17 (proporción del terreno) y en la letra i), del artículo 16 (parte que corresponda al interés), rebaja aplicable al nuevo hecho gravado establecido en la letra l), del artículo 8°, de la Ley del IVA.

En tal caso, respecto de la determinación de la proporción del terreno, se plantea la inquietud si para estos efectos debe considerarse el valor total de adquisición del mismo, o debería descontarse aquella parte del valor que teóricamente ha sido amortizado mediante el pago de cuotas efectuadas con anterioridad a la modificación del contrato.

- La rebaja establecida en el inciso 1°, del artículo 17 (11% del avalúo fiscal), norma vigente a la época de la celebración del contrato original, suponiendo que con la incorporación de las construcciones se cumplan con los elementos fácticos del hecho gravado establecido en el artículo 8°, letra g) de la Ley del IVA, esto es, que el inmueble arrendado contenga instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial o se trate de un inmueble amoblado.

Respuesta

En primer lugar, cabe aclarar que las normas contenidas en el Art. Sexto Transitorio y Noveno Transitorio, de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, respectivamente, tenían por objeto mantener la tributación de aquellos contratos de arriendo con opción de compra que se vieran afectados por las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por las mencionadas Leyes.

Sin embargo, éstas no son aplicables en el caso planteado ya que el contrato de arriendo con opción de compra recae sobre un terreno, bien corporal inmueble, que el legislador siempre ha excluido de la aplicación del impuesto al valor agregado. Por lo tanto, dicha operación no se encontraba afecta al tributo en comento antes ni después de la reforma tributaria, efectuada al D.L. N° 825, por las Leyes ya citadas.

En este contexto, lo que ocurre en el caso bajo análisis es que un contrato de arriendo con opción de compra celebrado sobre un terreno, no gravado con IVA inicialmente, fue modificado por acuerdo de las partes, incorporando al contrato construcciones que fueron adquiridas por la Empresa de Leasing gravadas con el tributo en comento, configurándose respecto del nuevo contrato, el hecho gravado especial contenido en el nuevo Art. 8°, letra l), del D.L. N° 825.

De este modo y no siendo aplicables las normas transitorias a la operación en comento, resulta claro que la determinación de la base imponible debe realizarse, conforme lo dispone el Art. 16, letra i), en concordancia con el Art. 17, inciso segundo del D.L. N° 825. Para efectos de calcular la proporción del valor del terreno a descontar en cada cuota, incluida la opción de compra debe considerarse el valor total de adquisición del terreno, ya que para efectos tributarios se trata de un nuevo contrato de arriendo con opción de compra.

2. Contrato del stock gravado con IVA por aplicación del artículo 8°, letra g), de la Ley del IVA, respecto del cual se aplica la rebaja de la base imponible establecida en el inciso 1°,

del artículo 17. Respecto de dicho contrato se pacta una modificación consistente en la incorporación al mismo de construcciones realizadas por el Arrendatario y que son adquiridas por la Empresa de Leasing para ese efecto.

En tal caso surge la duda si la incorporación al contrato de leasing de estas nuevas construcciones, que pueden ser de un valor importante, implicaría que el contrato quede gravado conforme al Art. 8°, letra l), obligado a aplicar las rebajas a la base imponible establecidas en el inciso 2°, del artículo 17 y en la letra i), del artículo 16, o bien, debe mantenerse el tratamiento original, esto es, el contrato seguirá estando gravado conforme a lo dispuesto en la letra g), del artículo 8°, y debiendo aplicar la rebaja de base establecida en el artículo 17, inciso 1°.

En las situaciones planteadas, podría ampliarse el plazo originalmente pactado, de forma de otorgar mejores condiciones de pago al cliente, por lo que surge la duda si esta circunstancia modifica de algún modo el criterio que se defina para estos casos.

Respuesta

A diferencia del caso anterior, en la situación expuesta en este número, resultan plenamente aplicables al contrato de arriendo con opción de compra suscritos antes del 1 de enero de 2016, las normas contenidas en el Artículo sexto Transitorio y Noveno Transitorio, de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, respectivamente. Ello por cuanto el referido contrato fue suscrito antes del 1 de enero de 2016, y recaía sobre un bien corporal inmueble que aparentemente se encontraba amoblado o contaba con instalaciones que permitían el ejercicio de una actividad industrial o comercial, razón por la cual las cuotas de arrendamiento se encontraban gravadas con IVA, en virtud del Art. 8, letra g), del D.L. N° 825. Por lo tanto, la entrada en vigencia de las modificaciones contenidas en las leyes antes mencionadas, afectaba su tributación.

Ahora bien, en cuanto a si la modificación del contrato, consistente en la incorporación al mismo de construcciones realizadas por el Arrendatario y adquiridas por la Empresa de Leasing para ese efecto, cambiarían o no la tributación del contrato, cabe reiterar, tal como se señaló en la consulta precedente, que el objeto de las referidas normas transitorias fue mantener la tributación de los contratos de arriendo con opción de compra, suscritos antes del 1 de enero de 2016 que se vieran afectados por las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899. Ello, en la medida que dichos contratos se mantuvieran en los mismos términos pactados antes del 1 de enero de 2016, o en caso de sufrir modificaciones, éstas no sean sustanciales, de modo que impliquen un cambio en el objeto del contrato, situación que debe ser evaluada caso a caso, teniendo a la vista los contratos respectivos.

De este modo, no es posible pronunciarse a priori, sobre los efectos tributarios en IVA de la modificación antes señalada, a fin de establecer si procede mantener la tributación del contrato original, en virtud de las mencionadas normas transitorias o si bien las modificaciones implican un cambio sustancial en el contrato, que signifique un cambio en el objeto del mismo, caso en el cual se trataría para efectos tributarios como un nuevo contrato al cual deberían aplicárseles las normas vigentes, a la fecha de su modificación.

V. Consultas relativas a la base imponible

1. El artículo 17, inciso 2°, permite rebajar de la base imponible del impuesto aplicable a las rentas y opción de compra de un contrato de leasing, la proporción correspondiente al valor de adquisición del terreno en el valor total del contrato.

Al respecto, surgen dudas en relación a cuál es el valor de adquisición a que se refiere esta norma para efectos de calcular la rebaja aplicable a la base imponible.

A su entender, el valor de adquisición del terreno que debería considerarse para este efecto es el valor de adquisición correspondiente a la compraventa por la cual la Empresa de Leasing adquiere el inmueble objeto de la operación de leasing, es decir, aquella parte del precio que la Empresa de Leasing paga por la adquisición del terreno que forma parte del inmueble.

Respuesta

El Art. 17, inciso segundo, del D.L. N° 825, dispone una rebaja a la base imponible, por concepto de terreno en los contratos a que se refiere el Art. 8, letra l), del D.L. N° 825. Evidentemente, la norma está orientada a determinar la base imponible sobre la cual la Empresa de Leasing debe calcular el impuesto al valor agregado por la operación afecta que realiza, razón por la cual, cuando el legislador menciona el valor de adquisición del terreno en dicho cálculo, indubitadamente se está refiriendo al precio que la Empresa de Leasing como contribuyente de IVA, pagó por la adquisición del terreno, incluido en la operación gravada, cuya base imponible busca determinar.

2. Relacionado con la rebaja de la base imponible establecida en el inciso segundo del artículo 17 señalada en el punto anterior, si un contrato de arriendo con opción de compra versa sobre un terreno, cuya adquisición no se gravó con IVA, por aplicación del artículo 12, letra E, N° 11, las rentas y la opción resultan exentas de este impuesto. Ahora bien, si el arrendatario construye una edificación en dicho terreno, estando vigente el contrato de arriendo con opción de compra, y procede a vender al Banco dichas construcciones y modificar el contrato de arriendo incluyendo el valor de dicho bien al valor del contrato.

Al respecto surgen las siguientes interrogantes:

i. ¿Las nuevas rentas y la opción del contrato modificado, ahora se encontrarán gravadas con IVA?

ii. En caso de ser positiva la respuesta a la consulta anterior, para aplicar la rebaja de base imponible del inciso segundo del art. 17, al determinar la proporción correspondiente al valor de adquisición del terreno, se deberá considerar el total de dicho valor o debiera descontarse una parte, equivalente a la proporción de dicho valor que teóricamente se habría aplicado por las rentas devengadas y pagadas hasta la fecha de modificación del contrato.

Respuesta

Se reitera lo señalado en el punto IV, N° 1, en términos que los contratos de arriendo con opción de compra que recaen sobre un terreno nunca se han encontrado gravados con impuesto al valor agregado. Ello ha sido así antes y después de la reforma.

Por lo tanto, al no ser aplicables las normas transitorias, contenidas en el Art. Sexto Transitorio y Noveno Transitorio de las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, respectivamente, a ese tipo de contratos, sus modificaciones deben ser analizadas a la luz de la normativa tributaria vigente al momento en que ellas se realicen. Consecuente con lo anterior, si el arrendatario construye una edificación en dicho terreno, estando vigente el contrato de arriendo con opción de compra, y procede a vender al Banco dichas construcciones y modificar el contrato de arriendo incluyendo el valor de dicho bien al valor del contrato, indudablemente esa modificación provoca que el nuevo contrato se encuentre gravado con impuesto al valor agregado, ya que se configura a su respecto el hecho gravado especial, contenido en el Art. 8°, letra l), del D.L. N° 825.

Para calcular la proporción del valor del terreno a descontar en cada cuota, incluida la opción de compra debe considerarse el valor total de adquisición del terreno, ya que para efectos tributarios se trata de un nuevo contrato de arriendo con opción de compra.

3. El artículo 16, letra g) establece una rebaja a la base imponible cuando se trata de la venta efectuada por un vendedor habitual respecto de un inmueble usado sobre el cual no soportó IVA en su adquisición.

De acuerdo a la fórmula de cálculo que establece esta norma, se han presentado casos en que la base imponible del impuesto resulta ser cero o negativa, lo que ha producido dudas respecto de la forma en que debe facturarse la venta:

- En tal caso ¿es obligatorio emitir una factura afecta respecto de la venta? Lo anterior, resulta complejo para las personas naturales que no son contribuyentes del impuesto, pero que, por caer dentro de la presunción de habitualidad por vender antes de un año, pasarían a ser contribuyentes de IVA. En este caso, ¿podría suplirse la obligación de facturar por una mención en la declaración establecida en la Resolución Exenta N° 16, del 21, de enero de este año?
- Si es obligatorio, ¿cómo se debe efectuar operativamente la emisión de una factura electrónica con un precio de venta y con base gravada 0?

Respuesta

Al respecto, cabe manifestar que conforme a lo dispuesto en el Art. 52, en concordancia con el Art. 53, del D.L. N° 825, los contribuyentes se encuentran obligados a emitir factura por la venta de bienes corporales inmuebles gravados con el tributo en comento.

Por lo tanto, si la venta del inmueble se encuentra, conforme a la normativa legal, gravada con impuesto al valor agregado, sólo que producto de las rebajas establecidas por ley para la determinación de la base imponible ésta resulta ser 0 o negativa, igualmente procede la emisión de una factura, de aquellas que dan cuenta de operaciones afectas a IVA, por cuanto la circunstancia señalada no transforma la operación en exenta del impuesto.

Finalmente, cabe manifestar, que desde el punto de vista normativo no existen inconvenientes para emitir una factura que refleje el valor cobrado por la operación, pero con un IVA igual a 0, producto de la determinación de la base imponible. No obstante, las consultas operativas planteadas en su presentación deben ser efectuadas ante las instancias de fiscalización u otras que correspondan.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1307, de 25.06.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos