

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS ART. 2, N°1 Y N°3, ART. 8 LETRA M), ART. 17, ART. 27 BIS – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 126, ART. 200 – CIRCULAR N° 42, DE 2015. (ORD. N° 1624, DE 11.08.2020)

Efectos tributarios asociados a emisión errónea de documento con ocasión de la venta de un inmueble.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre los efectos tributarios que se derivan como consecuencia de errónea emisión de documento tributario con ocasión de la venta de un inmueble.

I ANTECEDENTES

Expresa que la sociedad que representa solicitó la devolución de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de bienes muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo, en los términos del artículo 27 bis de la LIVA y posteriormente, vendió dos inmuebles construidos de su propiedad.

Por dicha venta, la sociedad emitió dos facturas afectas a IVA correspondientes a “la construcción” de cada inmueble y otras dos facturas exentas por el valor de cada terreno, operaciones que fueron también registradas como tales en el formulario de declaración de IVA.

Sostiene que dado que la operación realizada por la sociedad, habría sido una “venta de inmuebles construidos”, correspondía considerarla como una actividad afecta a IVA en su totalidad, sobre la cual se debía descontar a la base imponible el valor del terreno en la forma indicada por las normas precedentes, no debiendo considerarse como dos operaciones distintas, una afecta a IVA y otra como operación exenta, existiendo por tanto un error en la emisión de los documentos tributarios correspondientes lo que no implicaría la generación de una operación exenta por la mera emisión del documento erróneo.

Señala que, durante un proceso de fiscalización y en atención a la existencia de una operación exenta declarada por el contribuyente que daba cuenta la factura emitida por la sociedad por la venta del terreno, el Servicio consideró que se debía realizar una restitución adicional, en los términos del inciso segundo del artículo 27 bis de la LIVA.

La Sociedad rectificó los formularios 29, incorporando la restitución adicional por operaciones exentas o no gravadas, la que fue imputada al remanente de crédito fiscal. Producto de dicha restitución adicional, y por no contar con remanente de crédito fiscal en la actualidad, la sociedad se encuentra en generación de débito fiscal y, por tanto, en situación de pago de impuesto.

Estima que la obligación de restitución adicional sólo se generaría en los casos que un contribuyente realice actividades exentas o no gravadas con IVA, no siendo plausible considerar que el mero hecho de la emisión errónea de un documento tributario conlleve a clasificar una operación de venta como exenta, separando la venta del terreno de la edificación.

Agrega que las ventas realizadas por la sociedad constituirían operaciones gravadas con IVA, por lo que no debió haberse generado una restitución adicional correspondiendo rectificar los formularios 29 por los períodos tributarios asociados, y solicitar la devolución de impuesto enterado en exceso de acuerdo al artículo 126 del Código Tributario.

En consideración a que no existe jurisprudencia administrativa sobre la materia, solicita confirmar lo siguiente:

- 1) La operación realizada por la sociedad, “venta de inmueble con construcciones”, correspondió a una actividad afecta a IVA en su totalidad, cuya base imponible debió descontar el valor del terreno en la forma indicada por las normas precitadas.
- 2) En consecuencia, la venta de los inmuebles con construcciones no correspondió a una operación no afecta o exenta de IVA en la parte asociada al terreno y, por tanto, no debió dar lugar a una restitución adicional como débito fiscal de acuerdo al artículo 27 bis de la LIVA, aun cuando se hubiere emitido erróneamente una factura exenta separada.
- 3) Es posible solicitar la rectificación de los formularios 29, en lo que respecta a la restitución adicional, por haberse emitido erróneamente el documento tributario exento, obteniendo la devolución de las sumas pagadas en exceso y reintegrando el monto del crédito fiscal descontado erróneamente por la sociedad, de acuerdo al artículo 126 del Código Tributario, dentro de los plazos de prescripción del artículo 200 del mismo cuerpo legal.

II ANÁLISIS

En primer término, conviene aclarar que, considerando la fecha en que ocurrieron los hechos consultados, no resultan relevantes las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.2010 y, en cambio, se debe tener presente el siguiente texto del artículo 2° números 1 y 3 de la LIVS, modificado por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899:

“1°) Por “venta”, 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”.

“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, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad (...)”.

A su vez, el artículo 8° de la LIVS, luego de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780, en su letra m), grava: “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”.

Para fines de determinar la base imponible afecta a IVA, tratándose de la ventas de inmuebles gravados por la ley, el inciso segundo del artículo 17 de la LIVS, vigente a la misma fecha, establecía que se debe deducir del precio del contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, reajustado según la variación del IPC, en el período comprendido entre el mes anterior al de su adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato. La deducción que en definitiva se efectúe por concepto de terreno, no podrá ser superior al doble de su avalúo fiscal, si entre la fecha de su adquisición y la fecha del contrato han transcurrido menos de tres años.

En relación a lo expresado en la presentación, el N° 1° del artículo 2° de la LIVS, vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos, excluye expresamente del hecho gravado a los terrenos y exige, para que la venta de bienes corporales inmuebles se encuentre gravada, que ésta sea realizada por un vendedor, que se dedique en forma habitual a la venta de tales bienes, según se establece en el N° 3 del referido artículo 2°, correspondiéndole al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Por su parte, la Circular N° 42 del año 2015 señala que la exclusión del terreno del hecho gravado tuvo por objeto dejar claramente establecido que lo que se grava es la venta de un inmueble construido y no la mera venta de un terreno, el cual, si bien es jurídicamente un inmueble, su tratamiento respecto del IVA es descontarlo de la base imponible al momento de determinar dicho tributo.

Al respecto, este Servicio¹ ha señalado que, si la venta de un inmueble se encuentra gravada con IVA – porque existe habitualidad en la operación o se encuentra gravada según la letra m) del artículo 8° de la LIVS, por pertenecer al activo fijo del contribuyente y haber soportado IVA en su adquisición o construcción – y producto de las rebajas establecidas por la ley para la determinación de la base imponible – inciso segundo del artículo 17 – ésta resulta ser cero 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.

Luego, la rebaja del terreno de la base imponible afecta a IVA en la venta de inmuebles gravados por la ley opera sólo para fines de determinar el impuesto y no implica dos operaciones distintas, debiendo materializarse dicha operación mediante la emisión de una sola factura afecta a dicho impuesto.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo señalado precedentemente, se procede a dar respuesta a los criterios que solicita confirmar:

- 1) La venta de un inmueble con construcciones se encuentra afecta a IVA en su totalidad, aun cuando para fines de determinar su base imponible se deba descontar el valor del terreno, según el inciso segundo del artículo 17 de la LIVS y en la medida que de conformidad con los números 1 y 3 del artículo 2° de la misma ley, la empresa tenga la calidad de vendedor habitual de dicho inmueble o corresponda a un bien del activo fijo respecto del cual el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal, en su adquisición o construcción, de conformidad con la letra m) del artículo 8° de la LIVS.

¹ Oficio N° 1.307, del año 2018.

- 2) En la medida que la venta de los inmuebles que señala en su presentación se encuentre gravada con IVA, la rebaja por concepto de terreno para fines de determinar la base imponible afecta a IVA, de conformidad con el inciso segundo del artículo 17 de la LIVA, no transforma la operación en exenta y, en consecuencia, no resultaba procedente que la sociedad, de conformidad con el inciso segundo del artículo 27 bis del mismo cuerpo legal, efectuara una restitución adicional, como consecuencia del error en la facturación de dichas operaciones.
- 3) En la eventualidad que efectivamente existan pagos en exceso o indebidamente a título de impuestos como consecuencia de la restitución adicional realizada, la cual no resultaría procedente, la sociedad puede solicitar la devolución de dichas sumas , rectificando las declaraciones mensuales de los períodos tributarios que correspondan, mediante el procedimiento establecido en el artículo 126 del Código Tributario, que establece que dicha solicitud se debe realizar dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, y sin perjuicio de las acciones de fiscalización que deba realizar este Servicio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1624, de 11.08.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos