

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 2, N°1 Y N°3 - LEY N° 20.780, DE 2014 - LEY N° 20.899, DE 2016, ART. 8,
N°8. (ORD. N° 1844, DE 24.06.2016)**

**SOLICITA CONFIRMAR TRATAMIENTO TRIBUTARIO RESPECTO DE
OPERACIONES QUE INDICA.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación del antecedente, en la que solicita, en representación de XXXXX S.A, confirmar el tratamiento tributario que debe aplicarse en la venta de bienes raíces, los cuales pasaron a propiedad de su representada como consecuencia de haber adquirido el 100% de los derechos sociales de BBBB LIMITADA, según escritura pública de 4 de agosto del 2015, disolviéndose esta última, producto de una fusión impropia.

I.- ANTECEDENTES:

En su presentación, el contribuyente señala que el valor de la inversión realizada por XXXXX S.A. (sociedad absorbente), para adquirir los derechos en BBBB Limitada (sociedad absorbida) superó la proporción correspondiente del capital propio tributario de la sociedad, generándose como consecuencia un goodwill tributario distribuyéndose así la diferencia entre ambos conceptos en los activos no monetarios de la sociedad absorbida conforme lo establece el artículo 31°, N° 9 inciso tercero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en lo que sigue "LIR") y los pronunciamientos uniformes sobre la materia emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, de los cuales destacan los Oficios N° 3873 de 2005; N° 864 de 2008 y N° 1516 de 2015, entre otros.

BBBB Limitada, la sociedad absorbida, al momento de la fusión impropia sólo poseía bienes raíces dentro de su activo, distribuyéndose por tanto entre estos bienes la diferencia existente entre el valor de la inversión realizada por la sociedad absorbente y la proporción del capital propio tributario de la sociedad absorbida, aumentando así el valor tributario de los mismos, en los términos del artículo 31°, N° 9, inciso tercero de la LIR. Los referidos inmuebles formaban parte del activo fijo de BBBB limitada, sociedad que los destinaba a la explotación de su giro inmobiliario obteniendo así, hasta antes de la fusión, rentas por su arrendamiento.

Como consecuencia de la fusión, la sociedad absorbente adquirió todas las obligaciones de la sociedad absorbida, manteniendo así vigentes los contratos de arriendo que ésta poseía sobre los bienes que formaban parte de su activo.

El año 2016 la sociedad absorbente venderá los bienes raíces adquiridos con ocasión de la absorción de la sociedad BBBB Limitada, razón por la cual solicita al Servicio de Impuestos Internos, confirmar los criterios expuestos en las letras A; B; C y D del Título III de su presentación, en relación a la venta de inmuebles que realizará XXXXX S.A., en consideración a las modificaciones que la Ley N° 20.780 introdujo a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, las cuales tienen incidencia directa en el caso en consulta.

En el Título II de su presentación, el contribuyente transcribe la normativa atinente a su consulta, en vigencia a contar del 1° de enero del 2016, esto es, los artículos 2 N°3, y 16 letra g) del D.L. N° 825; séptimo transitorio de la ley 20.780; y 31 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En el Título III, el contribuyente plantea los criterios que solicita confirmar, respecto de la venta de los inmuebles adquiridos producto de la fusión:

A. Si la venta de todos o parte de los bienes raíces adquiridos, con ocasión de la fusión impropia de XXXXX S.A. y BBBB Limitada, se produce antes de transcurrido 1 año, contado desde la fecha de adquisición, y bajo el supuesto que XXXXX S.A. no cumpla los requisitos de hecho establecidos en la norma, y que por tanto no sea considerado “vendedor” en los términos del artículo 2, N° 3 de la LIVS, y principalmente al supuesto hipotético que el ánimo con el cual fueron adquiridos los inmuebles no fue su venta, la operación no se encontraría gravada con el Impuesto al Valor Agregado (en lo que sigue “IVA”).

Lo anterior, ya que, si bien el artículo 2, N° 3 de la LIVS, según su texto vigente a contar del 1 de enero de 2016, presume que existe habitualidad cuando entre la fecha de la adquisición y la venta de un inmueble media un plazo inferior a un año, ésta al ser una presunción simplemente legal podría ser desvirtuada según lo establece la Circular N° 42, emitida el 5 de junio de 2015, documento que en su parte pertinente establece, respecto de las presunciones de habitualidad, que “se entenderá que la operación descrita (venta antes de 1 año) cumple con el requisito de la habitualidad, razón por la cual el contribuyente tendrá la carga probatoria en cuanto a acreditar el hecho contrario”, en base al supuesto que la adquisición de los inmuebles fue hecha sin el ánimo de venta.

B. Si la venta de todos o parte de los bienes raíces adquiridos con ocasión de la fusión impropia de BBBB Limitada, se produce luego de transcurrido 1 año, contado desde la fecha de adquisición, y bajo los mismos supuestos expresados en el punto anterior referidos a calificación de habitualidad, la operación en particular no se encontraría gravada con IVA debido a que no existiría presunción legal que aplicar, en virtud de lo señalado en el artículo 2, N° 3 de LIVS.

C. En el evento que el Servicio de Impuestos Internos estime que la venta, ya sea que se produzca antes o después de 1 año desde su adquisición, y bajo el supuesto hipotético que XXXXX S.A. no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 2, N° 2 de la LIVS para ser calificado como “vendedor”, se encuentra gravada con el IVA, se pide al respecto que se clarifique si la operación en análisis quedaría considerada dentro de la excepción contenida en el artículo Séptimo Transitorio de la Ley N° 20.780, norma que establece que estarán exentas del IVA todas aquellas ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación introducida al artículo 2, N° 3 de la LIVS siempre que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- “dichos bienes cuenten con Permiso de Edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo al 1 de enero de 2016”, situación que en la práctica se verificaría, ya que el permiso fue concedido hace varios años a un contribuyente distinto de la vendedora, esto es, XXXXX S. A. Adicionalmente, se hace hincapié en el hecho que el Permiso de Edificación no sería modificado o alterado, en los términos establecidos en la Circular N° 42, de 2015 por tanto, no sería necesario que el Servicio de Impuestos Internos haga uso de las facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que las eventuales modificaciones no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA [...]

- “que las respectivas ventas se efectúen dentro del plazo de 1 año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo Quinto Transitorio”. Según lo anterior, al

materializarse la venta de el o los inmuebles referidos por parte de XXXXX S. A. antes del 1 de enero del 2017, ésta operación cumpliría con el requisito en análisis.

D. Si, luego de analizados todos los puntos anteriores, el Servicio de Impuestos Internos considerase aún que la venta de él o de los inmuebles referidos se encuentra gravada con IVA se solicita se confirme que, teniendo a la vista las consecuencias tributarias detonadas por la fusión de las sociedades XXXXX S. A. y BBBB limitada, la base imponible del IVA en la o las enajenaciones de los inmuebles se determinaría en base a lo establecido en el artículo 16, letra G de la LIVA, según su texto vigente al 1 de enero del 2016, esto es, según la diferencia entre el “precio de venta y compra de ellos debiendo reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo al porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de venta”.

Según lo anterior, entiende que debería considerarse como valor de compra de él o los inmuebles para XXXXX S. A. aquel monto al cual fueron registrados los mismos en la sociedad una vez distribuido el goodwill generado con ocasión de la fusión impropia, puesto que éste correspondería al valor de adquisición de los mismos por parte de XXXXX S. A.

La conclusión antes expuesta, se sustenta en el mandato legal contenido en el artículo 31, N° 9 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual señala respecto de las fusiones y en particular de la diferencia existente entre la inversión realizada en una sociedad y la proporción del capital propio tributario correspondiente que ella deberá “distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea inferior. La distribución se efectuará en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, aumentándose el valor tributario de éstos hasta la concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza”.

La norma antes citada, si bien se refiere a la determinación del valor tributario de un bien adquirido con ocasión de una fusión, disponiendo la forma en que se debe distribuir el goodwill generado refleja, en los activos no monetarios adquiridos, el desembolso realizado por la sociedad absorbente para hacerse de la propiedad de los bienes que antes pertenecían a la sociedad absorbida, esto es, BBBB Limitada.

II.- ANALISIS

En primer término y para fines de su análisis, la Ley N° 20.780, del 2014, entre otros, modificó el Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, modificaciones complementadas por la Ley N° 20.899, publicada con fecha 08 de febrero del 2016. En lo pertinente a su consulta, los artículos modificados tienen el siguiente tenor:

Artículo 2°.- Para efectos de esta Ley, salvo que la naturaleza del texto implique otros significados, se entenderá:

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. 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. Con todo no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Se considerará también “vendedor” al productor, fabricante o vendedor habitual de bienes corporales inmuebles que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.

Por otra parte, el artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780, establece una exención a las ventas que se graven como consecuencia de la modificación que se hace al D.L. N° 825, de 1974.

Artículo Séptimo Transitorio: Estarán exentas del Impuesto al Valor Agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la presente ley, siempre que dichos bienes cuenten, al 1 de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio.

Ahora bien, con la modificación que la Ley N° 20.780 hace al N° 1° del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la venta gravada de inmuebles, que estaba restringida exclusivamente a las transferencias de inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos por ella, o en parte por un tercero para ella; a contar del 1° de enero del 2016, se amplía a todos los inmuebles, sean nuevos o usados, en la medida que sea efectuada por un vendedor habitual, con la salvedad que la propia norma señala, referida a las transferencias de terrenos.

En lo que se refiere a la modificación del N° 3°, del referido artículo, el concepto de “vendedor”, se hace extensivo a las transferencias de inmuebles que hace 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 inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

Cabe señalar, que le corresponde al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad.

Asimismo, se incorpora en este último número una presunción de habitualidad en el caso de la venta de inmuebles, cuando entre la fecha de adquisición o de construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Además, en su parte final, se establece que las transferencias de inmuebles realizadas por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Con relación a los criterios que requiere confirmar y teniendo presente la normativa señalada previamente, es posible concluir que si la transferencia de todos o parte de los bienes raíces adquiridos, con ocasión de la fusión con BBBB Limitada, se produce antes de transcurrido un año, contado desde la fecha de adquisición, sería aplicable a su respecto la presunción de habitualidad establecida en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, para los casos en que, entre la adquisición o construcción de un bien raíz y su enajenación transcurre un plazo igual o inferior a un año, presunción legal que admite por tanto prueba en contrario.

Ahora, si la venta de los inmuebles se produce después de un año de ocurrida su adquisición el N° 3° del artículo 2° del D.L. N° 825, en su párrafo final, establece que podrá ser considerada habitual, la transferencia de inmuebles efectuadas por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, por lo que, en el evento de que este Servicio, haciendo uso de la facultad que esta misma norma le confiere, calificara de habitual la operación consultada, corresponderá al contribuyente probar que no se da a su respecto dicha circunstancia.

No obstante, aun cuando se aplicara la presunción de habitualidad o, no aplicándose, se determinara que en este caso existe habitualidad en la venta de inmuebles, la operación no se encontraría gravada con IVA, por ser aplicable a su respecto la exención establecida en el primer párrafo del artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780.

En efecto, como ya se señaló, la norma transitoria señalada precedentemente, declara exenta del Impuesto al Valor Agregado, las ventas de bienes corporales inmuebles, que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce al artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974, siempre que dichos bienes cuenten al 1° de enero del 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones y siempre que la venta se produzca dentro del plazo de un año a partir de la fecha a que se refiere el artículo 5° transitorio, de la Ley N° 20.780, es decir, a contar del 1° de enero del 2016 y hasta el 1° de enero del 2017.

Como puede apreciarse de la redacción de la norma analizada, la exención alcanza a las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la ley 20.780, es decir, sólo alcanza a las operaciones que correspondan a ventas, definidas como tales en el artículo 2° N° 1 del DL 825, y no se extiende a los restantes hechos gravados contenidos en otras disposiciones del mencionado Decreto Ley.

Por otra parte, en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, se publicó la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

El Artículo 8°N° 8 de la citada ley, agregó, en el artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780, de 2014 la siguiente expresión: “Estarán también exentas del impuesto al valor agregado, en el caso de bienes corporales inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de construcción a la fecha señalada, la venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, que se graven como consecuencia de estas modificaciones siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de enero de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la ley General de Urbanismo y Construcciones”.

La modificación legal incorpora a la exención el caso de aquellos inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de edificación antes del 1° de enero de 2016, y que cumplan con lo demás requisitos contenidos en la disposición legal.

Como puede apreciarse, la norma original no contiene ninguna exigencia relacionada con la calidad de nuevo o usado que deba tener el bien objeto de la transferencia que se declara exenta, como sí lo hace la segunda parte incorporada por la ley 20.899, que exige expresamente que los inmuebles tengan la calidad de “nuevos”.

Así las cosas, teniendo presente que la primera parte del artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780 no contempla una exigencia expresa en relación a la calidad de los inmuebles cuya transferencia declara exenta, en el caso en consulta, en la medida que los inmuebles sean vendidos durante el año 2016, no se encontrará gravada dicha venta por operar a su respecto la exención en comento.

Teniendo presente lo expresado, se hace innecesario referirse a su consultada signada con la letra D.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo con la modificación efectuada por la Ley N° 20.780 a los N° 1 y 3 del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, a contar del 01 de enero de 2016, se encuentran gravadas con IVA las transferencias de inmuebles, con exclusión de los terrenos, hecha por cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades o sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar a su juicio exclusivo la habitualidad.

Ahora bien, en respuesta a sus consultas y considerando lo señalado en la primera parte del artículo Séptimo Transitorio de la Ley N° 20.780, la transferencia de los inmuebles de su propiedad, adquiridos producto de la fusión impropia con BBBB Limitada, se encontrará exenta de IVA, en la medida que se dé cumplimiento a las exigencias contenidas en la referida norma transitoria, esto es, que ellos cuenten con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, obtenido antes del 1° de enero del 2016 y su venta se realice dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo Quinto Transitorio de la Ley precitada.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1844, de 24.06.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos