

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N° 1 Y N° 3, ART. 8, LETRA M),
CIRCULAR N°42, DE 2015 – (ORD. N° 1881, DE 10-07-2019)**

Calificación de la habitualidad, respecto del caso que indica.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el carácter de “habitual” que afectaría a un contribuyente.

I. ANTECEDENTES:

Expone que el año 2005 una persona adquiere una parte de una propiedad por herencia y las tres partes por la compra a otros herederos, quedando propietario de 2.300 m² de terreno.

El año 2016 decide construir seis viviendas D.F.L. 2 en condominio en ese terreno, con financiamiento propio y para arrendamiento, para lo cual el 2 de febrero de 2016 cuenta (sic) con permiso de edificación. Estas seis viviendas son el resultado de la subdivisión de un terreno urbano transcurrido 12 años desde su adquisición, por lo cual, en caso de venta, el mayor valor incluido terreno y construcción, constituye ingreso no renta, hasta el límite de 8.000 UF.

Señala que, en el mercado inmobiliario actual de la comuna de La Reina, donde se localizan las viviendas, existe mayor demanda por la compra de viviendas nuevas respecto al arrendamiento, por lo cual ha surgido la conveniencia de vender todas o parte de las seis viviendas.

Considerando que este bien raíz es la única propiedad que esta persona ha tenido y tiene actualmente, solicita a este Servicio calificar la habitualidad y aplicación del pago de IVA en el caso de la venta de estas viviendas.

Mediante presentaciones posteriores, agrega las siguientes consultas:

1. ¿Tiene “habitualidad” una persona que hereda una parte de una propiedad y compra los derechos de las restantes tres partes a sus hermanos y después de 10 años decide construir 6 viviendas?
2. ¿Tiene “habitualidad” una persona que omite solicitar un crédito bancario para construir inmediato al heredar y pasado 10 años construye con financiamiento propio producto del ahorro constante de los ingresos de su actividad profesional?
3. Para calificar que una persona es “habitual” en la actividad inmobiliaria: ¿es necesario haber desarrollado esa actividad con anterioridad a dicha calificación?

II. ANÁLISIS:

Las Leyes N° 20.780 y 20.899, modificaron el Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, respecto de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la enajenación de inmuebles.

Así, se modificaron los conceptos de “venta” y “vendedor” establecidos en los señalados N° 1 y 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, quedando éstos del 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 (...)

3º) 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 (...).”

Como ha señalado este Servicio¹, con las modificaciones que la Ley N° 20.780 hace a los N° 1 y 3, del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974, la aplicación del IVA a las ventas 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 todas las ventas de inmuebles, sean éstos nuevos o usados, en la medida que sean efectuadas por un vendedor habitual, entendiendo por este último a 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 construcción o adquiridos de terceros, con la salvedad referida a las transferencias de terrenos.

Al respecto, la Circular N° 42 de 2015 que instruye sobre la materia, señala en su Título III, Subtítulo III.1, párrafo segundo, que *“Con la modificación introducida a la norma aludida ya no es necesario que el contribuyente que transfiere el dominio de un inmueble sea una “empresa constructora”, pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, quienes en la medida que se den todos los elementos del hecho gravado, van a estar afectas al Impuesto al Valor Agregado por la realización de la operación denominada “venta” en conformidad al N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825”*.

En los párrafos siguientes, la mencionada Circular agrega que la norma 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, razón por la cual el terreno debe descontarse de la base imponible afecta a IVA, cuando se trata de la venta de un inmueble construido. No así cuando se trata solamente de un terreno sin construcción alguna, en cuyo caso dicha venta no se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Cabe tener presente que el Artículo 4° del D.S. 55 de 1977, Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, indica que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles o inmuebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente para adquirirlos fue para su uso, consumo o para la reventa.

A este respecto, cabe considerar que el contribuyente hace presente que *“el año 2016 decide construir seis viviendas DFL2 en condominio en ese terreno”*. De lo anterior se desprende que se trataría de inmuebles nuevos, debiendo calificarse el ánimo del contribuyente al tiempo en que se verifica la construcción de dichas viviendas, toda vez que aquél –con independencia de la adquisición del terreno en el cual se emplazan– corresponde al momento en que se adquieren los bienes susceptibles de ser gravados con IVA conforme al artículo 2°, N° 1 transcrito precedentemente.

En la medida que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su finalidad rentista, por medio, por ejemplo, de contratos de arrendamiento u otros análogos sobre dichos inmuebles, y consecuentemente con lo anterior, en el caso que deba llevar contabilidad, haya otorgado a éstos el tratamiento de activo fijo, entre otros antecedentes, cabría concluir que el ánimo que guió al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, lo que, a su vez, excluiría la existencia de habitualidad, de tal manera que su venta no se encontraría afecta al Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, cabe tener presente que lo anterior es sin perjuicio de la eventual aplicación del hecho gravado especial dispuesto en la letra m), del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, norma que grava con IVA la venta de bienes corporales inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas del Título II de dicho cuerpo legal, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

¹ Oficio N° 1844, de 24 de junio de 2016.

En forma conjunta a lo señalado, el hecho que el contribuyente desarrolle como actividad regular la venta de inmuebles construidos permitiría, atendida su naturaleza, cantidad y frecuencia, determinar su ánimo de reventa y, por ende, calificarlo como habitual.

III. CONCLUSIONES:

Para ser calificado de vendedor habitual no es indispensable haber desarrollado dicha actividad con anterioridad. Sí resulta relevante la determinación del ánimo que guió al contribuyente a adquirir los bienes que posteriormente vende, siendo habitual si el ánimo que lo guió fue la reventa.

El hecho que el contribuyente desarrolle como actividad regular la venta de inmuebles construidos permitiría, atendida su naturaleza, cantidad y frecuencia, determinar su ánimo de reventa y, por ende, calificarlo como habitual.

Tratándose de inmuebles nuevos, construidos o mandados a construir por el contribuyente, debe determinarse su ánimo y calificarse su carácter de habitual al tiempo en que se verifica la construcción de dichos inmuebles, toda vez que aquél –con independencia de la adquisición del terreno en el cual se emplazan– corresponde al momento en que se adquieren los bienes susceptibles de ser gravados con IVA conforme al artículo 2º, N° 1 del D.L. N° 825, de 1974.

En la medida que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su finalidad rentista, cabe concluir que el ánimo que guió al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, lo que, a su vez, excluiría la existencia de habitualidad, de tal manera que la venta de dichos inmuebles no se encontraría afecta al Impuesto al Valor Agregado, sin perjuicio de la eventual aplicación del hecho gravado especial dispuesto en la letra m), del artículo 8º del referido decreto ley.

Finalmente, cabe hacer presente que la forma en que el contribuyente financie su actividad, ya sea con recursos propios o mediante crédito, no es relevante para la calificación de la habitualidad.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1881, de 10-07-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos