

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 8, LETRA M, ART. 14 TER, LETRA A. (Ord. N° 2030, de 04-10-2018)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO SOBRE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 8°, LETRA M) DEL D.L. N° 825, DE 1974, RESPECTO DE UN CONTRIBUYENTE ACOGIDO A LA LETRA C, DEL ARTÍCULO 14 TER DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA (LIR).

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el alcance de la liberación del impuesto a las ventas y servicios establecida en el inciso segundo del artículo 8°, letra m) del D.L. N° 825, respecto de la venta de bienes contabilizados como parte del activo inmovilizado, por parte de dos empresas acogidas a los regímenes del artículo 14 A o B de la LIR, una de las cuales opta por acogerse al beneficio del artículo 14 ter, letra C. de la LIR.

I.- ANTECEDENTES:

Según expresa esa Dirección Regional, la solicitud presentada por el peticionario ante esa Unidad señala que: “.....la primera empresa declara renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sujeta a las disposiciones de la letra A, del artículo 14 de la Ley, correspondiendo a una contribuyente microempresa con ingresos totales anuales menores a 1.400 UTM bajo una misma gerencia.

A su vez, la segunda empresa declara renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sujeta a las disposiciones de la letra B, del artículo 14 de la Ley. Esta contribuyente es pequeña empresa con ingresos totales anuales mayores o iguales a 1.400 UTM, y menores a 15.000 UTM.

Luego, el solicitante señala que la adquisición de los bienes corporales muebles contabilizados como parte del activo inmovilizado de las empresas, fue hace más de treinta y seis meses contados desde las respectivas facturas de los proveedores. Ambas contribuyentes tuvieron derecho a crédito fiscal en los períodos respectivos, y cumplen todos los requisitos para invocar el incentivo al ahorro para medianas empresas dispuesto en el artículo 14 ter letra C de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dentro del plazo para presentar declaración anual de Impuesto a la Renta, sólo a la espera de manifestarlo de manera expresa en la forma que lo establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

De esta forma y en base a los antecedentes expuestos, el peticionario manifiesta que surge la duda sobre el hecho gravado y la exención de IVA para la operación expuesta, debido a que el legislador en su artículo 8, letra m) del Decreto Ley 825 establece: “...siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR, a la fecha de dicha venta”.

Luego, sostiene el contribuyente, que el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, denominado “Regímenes especiales para micro, pequeña y medianas empresas” consta de:

A) Régimen especial para la inversión, capital de trabajo y liquidez. (Régimen simplificado de tributación)

B) Exención de impuesto adicional por servicios prestados en el exterior.

C) Incentivo al ahorro para las medianas empresas

Por lo tanto, concluye el peticionario que dado que el legislador estipula que la venta ha sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la renta, de manera general, sin referirse ni explícita ni implícitamente al régimen simplificado de tributación del artículo 14 ter letra A, se entendería válidamente que al acogerse los contribuyentes a la letra C de dicha disposición, referida al incentivo al ahorro para medianas empresas, y cumpliendo con los requisitos del artículo 8°, letra m, del D.L. N° 825, la venta de bienes corporales muebles e inmuebles estaría exenta de IVA, por lo que a su juicio, debería emitirse una factura exenta por dichas enajenaciones”.

II.- ANALISIS:

El artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, grava con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) las ventas y servicios. Para estos efectos son considerados también como ventas y servicios, según corresponda, una serie de hechos detallados en sus letras a), a la m), estableciendo esta última letra lo siguiente:

“m) 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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta”.

De acuerdo a lo establecido en la disposición precedentemente transcrita, se encuentra gravada con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que su adquisición, importación, fabricación o construcción haya dado derecho a crédito fiscal.

Sin perjuicio de ello, el inciso segundo de esta letra m), establece una excepción, no gravándose con IVA la venta de bienes del activo inmovilizado que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

- a) La venta debe corresponder a bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa;
- b) Efectuada después de transcurrido 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción; y
- c) La venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter, de la LIR.

Ahora bien, el inciso segundo de la letra m), del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, para fines de la excepción a la aplicación de IVA en la venta de bienes corporales muebles del activo inmovilizado de la empresa, se refiere en forma genérica a los contribuyentes acogidos a lo dispuestos en el artículo 14 ter de la LIR, sin referirse en forma expresa sólo al régimen simplificado de tributación del artículo 14 ter letra A.

El artículo 14 ter de la LIR, en su letra A.-, establece, para los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, la opción de acogerse al régimen simplificado de tributación que se establece en este mismo literal, cuando tales contribuyentes cumplan con los requisitos y condiciones que la propia norma establece.

En tanto la letra C del artículo 14 ter de la LIR, establece un incentivo al ahorro para medianas empresas o contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20° de la LIR, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales.

Si bien las dos disposiciones precedentemente señaladas se encuentran incorporadas en el texto del artículo 14 ter de la LIR, y considerando que la disposición establecida en la letra m), del artículo 8° del Decreto Ley N° 825, tal como ya se señaló, no se refiere explícitamente a ninguna de ellas en particular, podría, en principio, el tenor literal de esta disposición, llevar a suponer que la liberación que dispone esta última norma aplica respecto de los contribuyentes acogidos a cualquiera de estas dos disposiciones. Sin embargo, para los efectos de definir el alcance de la liberación en análisis, resulta necesario considerar además si resulta posible en la práctica, apreciar, en el momento de la venta del bien, la situación tributaria tanto del enajenante como del comprador del bien en cuestión, para los fines de definir, en dicha oportunidad, la procedencia de la liberación que establece el inciso segundo de la letra m), del artículo 8° del Decreto Ley N° 825.

Al respecto, cabe señalar que las condiciones y requisitos que los contribuyentes deben cumplir, para acogerse al beneficio establecido en la letra C.- del artículo 14 ter, sólo puede ser observadas o apreciadas al término de cada ejercicio y en caso de cumplir con ellos, el beneficio opera respecto del ejercicio ya finalizado. En cambio, tratándose de los contribuyentes que ejercen la opción de acogerse al régimen de la letra A.- del artículo 14 ter de la LIR, si bien también observan el cumplimiento de las condiciones y requisitos para ejercer dicha opción al término de cada ejercicio, en caso de cumplirse éstos, el beneficio opera a partir del 1° de enero del ejercicio comercial siguiente. En caso de dejar de cumplirse los requisitos para poder mantenerse en el régimen, circunstancia que también debe ser observada al término de cada ejercicio, el contribuyente sólo debe abandonar el régimen a partir del 1° de enero del año siguiente al del incumplimiento.

Conforme con lo señalado, y no obstante el tenor literal de la norma contenida en el inciso segundo de la letra m) del artículo 8° del Decreto Ley N° 825, cabe expresar que la liberación que establece esta disposición, aplica sólo en el caso en que la venta haya sido efectuada por o a un contribuyente que, a la fecha de dicha venta, se encuentre acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra A.- de la LIR. La disposición liberatoria no tiene aplicación en el caso de los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter letra C.- de la LIR, lo anterior, por cuanto en el momento de efectuarse la venta, no resulta posible en la práctica establecer, tanto respecto del enajenante como del adquirente del bien, si se trata o no de contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra C.- de la LIR. Por lo demás, la referencia que la norma hacía a un “contribuyente acogido a lo dispuesto en el Art. 14 ter de la LIR” supone la existencia de un contribuyente acogido al sistema de tributación establecido en dicho artículo, requisito que no se cumple respecto de un contribuyente que utiliza el incentivo para el ahorro establecido en el Art. 14 ter C, pero que no está acogido al sistema de tributación que impone dicho artículo, el cual supone cumplir los requisitos de la letra A.

III.- CONCLUSIÓN:

La liberación del impuesto a las ventas y servicios establecida en el inciso segundo de la letra m), del artículo 8° del Decreto Ley N° 825, aplica sólo en el caso en que la venta a la que se refiere dicha disposición haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra A.- de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.

En vista de lo señalado precedentemente, se solicita que esa Dirección Regional responda al contribuyente, al tenor del criterio establecido en el presente oficio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N°2030, de 03.10.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos