

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 16 LETRA G) (ORD. N° 2186, DE 23.08.2019)

Aplicación del artículo 16, letra g), del D.L. N° 825 de 1974, al caso que indica.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la aplicación de la base imponible establecida en el artículo 16°, letra g), del D.L. N° 825 de 1974.

I. ANTECEDENTES:

Expone que, en su calidad de abogado, se le solicitó asesoría tributaria en la compraventa de un inmueble con construcciones.

Señala que la vendedora (que denomina “XXXXX”) adquirió el inmueble en cuestión hace menos de un año y lo hizo con el ánimo de venderlo. La anterior propietaria (que denomina YYYYYY) adquirió el inmueble el año 2011 y desde el momento de su adquisición hasta su venta a XXXXX lo explotó civilmente mediante la celebración de contratos de arrendamiento. Lo mismo hicieron los dos antecesores de YYYYYY en el dominio del inmueble (que denomina ZZZZZ y RRRRR). RRRRR adquirió el inmueble el año 1994 y ZZZZZ el año 2006, por habersele asignado en la división de RRRRR.

Considerando dichos antecedentes, hace presente que corresponde determinar si la venta del inmueble con construcciones de XXXXX a su cliente estaba gravada con IVA y, si lo estaba, cómo debía calcularse la base imponible: de acuerdo a la regla general del artículo 17° o según la norma de excepción del artículo 16°, letra g), ambas de la Ley de IVA.

Expone que, en el caso en consulta, en relación a los requisitos del artículo 16°, letra g), XXXXX no soportó IVA en la adquisición del inmueble, ya que YYYYYY declaró no ser habitual en la venta de bienes corporales inmuebles (en la respectiva declaración jurada exigida para los efectos del artículo 75° del Código Tributario).

En cuanto al carácter de “vendedor habitual”, señala que XXXXX tendría dicha calidad.

Por otra parte, resta determinar si el bien en cuestión es “usado”. Al respecto, señala que YYYYYY, desde que lo adquirió el año 2011 y hasta su enajenación (junio 2018), lo explotó a través de la celebración de contratos de arrendamiento. En consecuencia, formó parte de su activo fijo, haciendo presente que no puede interpretarse que lo haya adquirido con el ánimo de venderlo. Consecuencia de ello, señala, es que la venta que YYYYYY hizo a XXXXX no se gravó con IVA.

Expone que en lo pronunciamientos que se refieren al concepto de “usado” empleado por el artículo 16°, letra g) de la Ley de IVA, este servicio ha señalado que un bien debe entenderse como tal *“cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes”* (Oficio N° 3220 de 2016, entre otros). Así, de acuerdo a este criterio, sería necesario determinar si YYYYYY i) fue un usuario final del inmueble; o ii) por su giro puede ser o es efectivamente vendedor habitual de dicho bien. A este respecto, señala que no corresponde entender que un contribuyente, por el solo hecho de tener un giro respectivo, será habitual respecto de todos los bienes corporales inmuebles que posea; debiendo, en armonía con la interpretación del SII, analizarse caso a caso la habitualidad.

En el caso en consulta, al haber sido explotado civilmente el inmueble por más de siete años, debe considerarse que YYYYYY fue un usuario final y no un eslabón más en la cadena de vendedores habituales de ese inmueble.

Además, si entre los propietarios anteriores a YYYYYY hubo alguno que también pueda considerarse como usuario final, el inmueble en cuestión adquirió el carácter de usado con anterioridad, y dicho carácter no podría haber mutado posteriormente.

Considerando lo expuesto, la opinión del suscrito fue que en la venta entre XXXXXX y su cliente, la base imponible del IVA debía calcularse de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 16 letra g) de la Ley del ramo, dado que: a) en su adquisición, XXXXXX no soportó crédito fiscal; b) XXXXXX debía considerarse un vendedor habitual del inmueble; y c) el inmueble era usado, ya que YYYYYY y al menos sus dos antecesores en el dominio fueron usuarios finales del mismo.

Finaliza solicitando confirmar lo siguiente:

1. Que la venta del inmueble con construcciones que efectúe XXXXXX, como vendedor, está gravada con IVA; y
2. Que la base imponible de dicha compraventa debe calcularse conforme a lo dispuesto en el artículo 16°, letra g) de la Ley del IVA.

II. ANÁLISIS:

El artículo 16°, letra g), del D.L. N° 825, de 1974, establece una base imponible especial para el caso de la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado Impuesto al Valor Agregado, siempre que ésta haya sido efectuada por un vendedor habitual.

Dicha norma dispone que “En el caso de venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra. Para estos efectos deberá reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el 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 la venta. Con todo, en la determinación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones. Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación. Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta. El Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario”.

Se desprende que la citada norma exige para su aplicación: que se trate de la venta de un bien corporal inmueble usado; que en su adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado; y que la venta en cuestión sea realizada por un vendedor habitual.

El contribuyente en su presentación afirma que XXXXXX habría adquirido sin IVA, por cuanto YYYYYY declaró no ser habitual en la venta de bienes corporales inmuebles; y, además, que XXXXXX sería, por su parte, vendedor habitual. En cuanto sea efectivo lo anterior, restaría determinar si el bien inmueble tiene o no la calidad de usado, para efectos de determinar, a su vez, si corresponde aplicar dicha base imponible especial en la venta que efectúe XXXXXX a un tercero.

Cabe considerar que este Servicio se pronunció¹ señalando que se entenderá que un inmueble tiene la calidad de “usado”, cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes.

En la medida que se trate de un bien que efectivamente formaba parte del activo inmovilizado de YYYYYY, siendo adquirido por dicha empresa para aquel fin, cabe entender que este tendrá la calidad de “usado”, toda vez que no es admisible la existencia de ánimo de reventa y, por tanto, del carácter de “vendedor habitual” a su respecto.

En este sentido, este Servicio ha reconocido que, para efectos tributarios, el activo fijo o inmovilizado se encuentra constituido por aquellos bienes destinados al uso y no al giro del negocio, es decir, corresponde a los bienes que han sido adquiridos para hacer posible el funcionamiento de la empresa y no para revenderlos o ser incorporados a los artículos que se fabrican o los servicios que se prestan².

Tratándose de un bien del activo inmovilizado, para que la venta entre YYYYYY y XXXXX no se haya encontrado gravada, y se cumpla el requisito respectivo del artículo 16°, letra g) de la Ley (que en su adquisición por parte de XXXXX no se haya soportado impuesto al valor agregado) es necesario que YYYYYY no haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción, como dispone el artículo 8°, letra m) de la Ley.

III.CONCLUSIONES:

En cuanto XXXXX haya adquirido el inmueble respectivo con ánimo de reventa, tendrá la calidad de “vendedor habitual” y, por tanto, la venta que efectúe a un tercero se encontrará gravada con IVA.

La base imponible establecida en el artículo 16°, letra g), de la Ley, se aplica a la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual.

En relación al concepto de “usado”, cabe considerar que un bien que forme parte del activo inmovilizado de una empresa tendrá tal calidad, por cuanto dicho concepto comprende aquellos bienes destinados al uso y no al giro del negocio respectivo, sin que sea admisible la existencia de ánimo de reventa y, por tanto, del carácter de “vendedor habitual” a su respecto.

Por ende, en cuanto el inmueble respectivo haya formado parte del activo inmovilizado de YYYYYY, este tendrá la calidad de “usado” y, además, no habiéndose soportado Impuesto al Valor Agregado en su adquisición por parte de XXXXX, resultaría aplicable la base imponible del artículo 16°, letra g), del D.L. N° 825, de 1974 a la venta que efectúe XXXXX a un tercero.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2186, de 23-08-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios Ord. N° 3220 de 2016 y N° 2128 de 2018.

² Oficio Ord. N° 1074 de 2007.