

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8, ART. 2, N°3, ART. 16, LETRA G), ART. 17 - CIRCULAR N° 42, DE 2015 - ORD. N° 2480, DE 2016. (Ord. N° 2010, de 06-09-2017)

SOLICITA CONFIRMAR CRITERIO CONTENIDO EN ORD. N° 2480, DE 5/9/2016, EN RELACIÓN A LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA VENTA DE SITIOS QUE INCLUYEN OBRAS DE URBANIZACIÓN.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación del antecedente, mediante la cual solicita se confirme criterio contenido en Ord. N° 2480, de 5/9/2016, en relación a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en la venta de sitios que incluyen obras de urbanización.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que por su actividad profesional le corresponde asistir y asumir la defensa administrativa y jurisdiccional de diversos contribuyentes ante este Servicio de Impuestos Internos, manifestando al efecto, que ninguno de los contribuyentes a los que presta servicios actualmente, en materias de la especialidad, está sometido a ningún proceso de fiscalización ni mantiene alguna gestión judicial o administrativa ante dicho órgano sobre la materia.

Revisada la jurisprudencia administrativa, el consultante tuvo acceso al Ord. N° 2480, de fecha 5/9/2016, en el cual, este Director confirmó que constituía hecho gravado con IVA la venta de terrenos urbanizados en los términos definidos en la Circular N° 26, de 1987.

Sin embargo, a partir de dicha respuesta, ha recibido un sinnúmero de preguntas acerca del alcance de la interpretación administrativa descrita en el párrafo anterior, en especial de personas naturales que a la fecha de emisión del referido pronunciamiento tenían ya suscrita una promesa de compraventa de terrenos urbanizados.

En atención a ello y desde la perspectiva de los adquirentes de los terrenos urbanizados y con independencia de su calidad de terrenos urbanos o rurales y de la calidad que tenga el vendedor, solicita confirmar que no constituye hecho gravado venta y por lo tanto el adquirente no tendrá que soportar IVA al tiempo de su adquisición, en los siguientes casos:

1. Cuando el contrato de compraventa recaiga sobre un terreno urbanizado respecto del cual, el adquirente, no se hace dueño o codueño de las obras de urbanización, tanto porque el sitio objeto del contrato no forma parte de un condominio, como porque las obras de urbanización no quedan comprendidas dentro de sus límites o deslindes, siendo de propiedad de las empresas concesionarias de los servicios de agua, electricidad, telefonía, etc.
1. Cuando el comprador de un sitio adquiera un terreno que se encuentra en idéntica situación que el descrito bajo la letra a) precedente, con la salvedad de que

posteriormente, se ejecutarán obras complementarias a costa de su actual propietario y

1. Cuando la venta recaiga sobre un sitio cuya urbanización fue encomendada previamente por un tercero a través de un contrato de construcción y que tenía por finalidad dotarlos de aquellos elementos que permitan construir o edificar. Ello, según lo desprende el consultante de lo instruido en Circular N° 26, del 5/8/1987.

Finalmente, y en el evento de entenderse que todas o algunas de las hipótesis descritas en las letras a), b) y c) anteriores se gravan con IVA, por enmarcarse dentro del concepto de venta definido en el artículo 2, N° 1, del D.L. N° 825, solicita confirmar que tratándose de la venta de terrenos o sitios urbanizados, la rebaja del terreno debe necesariamente incluirse, además del precio o la parte del mismo que corresponda proporcionalmente, sino que también el valor de las obras complementarias o de urbanización ejecutadas por un tercero, y que por su naturaleza se afectaron al referido impuesto.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8, del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado, las ventas y los servicios.

A su vez el Art. 2°, N° 1, define venta, en lo que dice relación con los inmuebles, como toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como también todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la Ley equipare a venta.

Sin embargo, para que una venta se encuentre afecta al tributo en comento quien la realiza debe cumplir con los requisitos establecidos en el Art. 2, N° 3, del citado D.L. N° 825, que define como vendedor, a cualquier persona natural o jurídica, 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, correspondiendo a este Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles la norma agrega que se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción de bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año.

De lo anterior se colige que, como hecho gravado básico, sólo se encuentra afecta a IVA la venta de bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, efectuada por quien se dedique en forma habitual a la venta de dichos bienes o bien por aquel que no siéndolo, se presume habitual pues la venta del inmueble es efectuada en un plazo igual o inferior a un año contado desde su adquisición o construcción.

Ahora bien, respecto del tipo de inmueble que grava la norma legal, la Circular 42, de 5/6/2015, lo aclaró en su Título III, Subtítulo III.1, señalando que lo que grava el tributo en comento es la venta de inmuebles construidos, entendiéndose dentro de este concepto a los sitios urbanizados, ya que las urbanizaciones constituyen también para estos efectos la construcción de un bien corporal inmueble, según lo dispuesto en Circular N° 26, de 1987.

En base a ello, se concluyó en Ord. N° 2480, de 5/9/2016, que si en la venta de sitios efectuada por vendedores habituales, se encuentran comprendidas obras de urbanización,

de forma tal que los compradores se hacen dueños o co-dueños de las mismas, dicha venta se encontrará gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme al Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, por tratarse de la venta de un bien corporal inmueble construido.

Por el contrario, si las obras de urbanización no son parte de la venta por no configurarse ninguna de las situaciones señaladas en el párrafo anterior, no procederá afectar con el tributo en comento la venta de los referidos sitios, porque en tales circunstancias se trataría de la venta de terrenos que no cuentan con ningún tipo de construcción.

Sobre el particular, cabe aclarar en primer lugar, que cuando el Ord. N° 2480, de 5/9/2016, señaló en el Título I, párrafo cuarto, que las instrucciones contenidas en Circular N° 26, de 1987 resultaban plenamente vigentes aún después de las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, por las Leyes N° 20.780 y N° 20.889, se refirió exclusivamente a que las urbanizaciones, para efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado constituyen también la construcción de un bien corporal inmueble. Sin embargo, ello no quiere decir que el tratamiento tributario aplicable a la venta de terrenos urbanizados, e instruido en la referida Circular pueda ser aplicable en su totalidad. Ello, porque las instrucciones contenidas en Circular N° 26, de 1987 sobre este tema, consideraban como vendedor exclusivamente a las “empresas constructoras”, entendiéndose por tales a cualquier persona natural o jurídica que se dedicara en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hubiesen sido construidos por un tercero para ella, razón por la cual en su Capítulo IV, N° 2, letra f), se señaló que en la venta de sitios urbanizados había que distinguir entre aquella en que la urbanización se realizaba por cuenta propia, de aquella realizada a través de un tercero. En ese contexto resultaba relevante que el vendedor para tener tal calidad y por tanto gravar con IVA la operación, debía haber realizado la urbanización por cuenta propia, ya que, de no ser así ese vendedor, aun siendo habitual en la realización de esas operaciones no hubiese tenido calidad de empresa constructora y por tanto dicha venta no hubiese estado gravada con el tributo en comento.

Sin embargo, con las modificaciones incorporadas por la Leyes N° 20.780 y N° 20.889, al D.L. 825, la Circular N° 42, de 5/6/2015, citada en este punto en Ord. N° 2480, de 5/9/2016, aclaró que con dichas modificaciones ya no es necesario para que se produzca el hecho gravado venta que el contribuyente que transfiera el dominio de un inmueble sea “una empresa constructora”, pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica que se dedique en forma habitual a la venta de este tipo de bienes.

III.- CONCLUSIÓN:

Teniendo presente la aclaración efectuada en el análisis precedente, se confirma lo dispuesto en Ord. 2480, de 5/9/2016.

Basado en dicho pronunciamiento, se procederá a dar respuesta a lo solicitado, en el supuesto que quien vende los referidos sitios es un vendedor, según la definición que de éste concepto entrega el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, ya que, de lo contrario, las referidas ventas no se encontrarían gravadas con el tributo en comento.

De este modo, en el caso signado con la letra a), si el sitio se encuentra urbanizado al momento de la venta, esto es, las obras de urbanización se encuentran comprendidas en dicho sitio, en cuyo caso el adquirente se haría dueño de las mismas, dicha venta se encontrará gravada con impuesto al valor agregado. Por el contrario, si las obras de urbanización no forman parte del sitio que se vende, porque éstas no se encuentran comprendidas dentro de los deslindes del sitio adquirido, o bien el adquirente no se hace co-dueño de las mismas por no formar dicho sitio, parte de un condominio, sujeto a la Ley de copropiedad inmobiliaria, la venta del referido sitio no se encontraría gravada con Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de la venta de un sitio que no cuenta con ningún tipo de construcción.

En el caso de la letra b), la ejecución de obras complementarias en el sitio adquirido, en nada cambia la tributación que afectó la venta en virtud de la cual el adquirente se hizo dueño de dicho sitio. Por lo tanto, si el sitio adquirido por el comprador se encuentra en idéntica situación al señalado en la letra a), le resulta plenamente aplicable la tributación antes señalada. Respecto de las obras complementarias, éstas se encontrarán o no gravadas con IVA si se ejecutan en virtud de alguno de los contratos señalados en el Art. 8°, letra e), del D.L. N° 825. Si con posterioridad, el adquirente vende dicho inmueble, la referida operación se gravará o no con IVA, dependiendo si se trata de la venta de un inmueble construido (considerando en este concepto a las urbanizaciones) y si quien vende puede ser considerado “vendedor” para estos efectos en los términos señalados en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825.

Respecto de lo manifestado en la letra c), cabe reiterar la aclaración sobre la materia efectuada en los dos últimos párrafos del Título II de este oficio. Por lo tanto, en la actualidad, no hace diferencia alguna para que la venta de un sitio urbanizado se encuentre afecta a IVA, el que éste haya sido urbanizado por quien vende o por un tercero, ya que en ambos casos si quien efectúa la transferencia del inmueble reúne los requisitos para ser considerado vendedor, conforme al actual Art. 2°, N° 3, dicha operación se encontrará gravada con el tributo en comento.

Finalmente, respecto de su consulta sobre la rebaja del terreno en la venta de un sitio urbanizado, gravada con el tributo en comento, cabe manifestar que las normas legales contenidas en el Art. 16, letra g) y 17, del D.L. N° 825, sobre determinación de la base imponible sólo admiten en cada caso la rebaja del valor de adquisición del terreno, en los términos y condiciones que cada uno de los mencionados artículos establece.

Por lo tanto, en caso de encontrarse la venta de un sitio urbanizado gravada con IVA, no procede rebajar el valor de las obras de urbanización u obras complementarias, para efectos de determinar la base imponible.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2010, de 06.09.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos