

Tributación aplicable a la enajenación de bienes raíces en cuya adquisición no se tuvo derecho a crédito fiscal.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la tributación aplicable a la enajenación de bienes raíces en cuya adquisición no se tuvo derecho a crédito fiscal.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, la sociedad inmobiliaria que desarrolla su actividad comercial adquiriendo bienes raíces habitacionales en públicas subastas ordenadas por resoluciones judiciales, los cuales son reparados y mejorados para ser puestos a la venta en forma posterior.

Así, la empresa reconoce que es un vendedor de acuerdo con la definición del número 3), del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Indica que, hasta antes de la reforma tributaria de la Ley N° 20.780, que efectuó cambios en los artículos 8°, letra m) y 16, letra g) de la LIVS, sobre la tributación y determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la enajenación de bienes raíces, la sociedad siempre operó como un contribuyente no afecto a IVA.

A contar de los cambios normativos anteriores, así como lo referido en oficios sobre la materia, en particular el Oficio N° 2642 de 2017, persistirían dudas en aplicar o no IVA débito fiscal en la enajenación de los bienes raíces cuando entre la adquisición y la venta ha transcurrido más de un año y en la adquisición por pública subasta por resolución judicial no se emitió factura ni se pagó débito fiscal.

Al respecto, consulta lo siguiente:

- 1) No corresponde determinar IVA débito toda vez que en la adquisición del bien raíz no se tuvo derecho a crédito fiscal.
- 2) Corresponde aplicar débito fiscal conforme a la letra g) del artículo 16 de la LIVS y utilizar los créditos fiscales acumulados por las mejoras y arreglos a los bienes raíces.

II ANÁLISIS

Las Leyes N° 20.780, N° 20.899 y N° 21.210 modificaron la LIVS respecto del IVA en la enajenación de inmuebles.

En concreto, se modificaron los conceptos de “venta” y “vendedor” establecidos en los números 1 y 3 del artículo 2° de la LIVS, que 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 construidos, 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. Los terrenos no se encontrarán afectos al impuesto establecido en esta Ley.

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, la habitualidad (...).”

Como ha señalado este Servicio¹, antes de sus modificaciones, el IVA a las ventas de inmuebles estaba restringido exclusivamente a las transferencias de inmuebles de propiedad de una empresa constructora contruidos por ella, o en parte por un tercero para ella.

Tras las modificaciones legales, a contar del 1° de enero del 2016, el IVA 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.

Por su parte, para calificar la “habitualidad”, cabe tener presente lo dispuesto en el artículo 4° del Decreto Supremo N° 55 de 1977, del Ministerio de Hacienda, que contiene el Reglamento² de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en el sentido que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas, en lo atinente, de los bienes corporales 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.

En el caso analizado, el carácter “habitual” de las ventas que efectúa el contribuyente es evidente toda vez que su actividad consiste en adquirir bienes raíces habitacionales en públicas subastas, los cuales son posteriormente reparados y mejorados para ser puestos a la venta, además de ser reconocido expresamente dicho carácter en su presentación.

Cabe hacer presente que, para la determinación de la calidad de “vendedor” no es relevante que en las adquisiciones de los bienes que posteriormente venderá se haya recargado IVA o no.

Por lo expuesto, y teniendo la calidad de “vendedor”, en las operaciones del contribuyente concurren todos los elementos para encontrarse gravadas con IVA, conforme al hecho gravado básico “venta”. Consecuente, debe determinarse la base imponible sobre la cual ha de calcularse el impuesto.

Al respecto, el artículo 15 de la LIVA establece, en general, que la base imponible de las ventas y los servicios gravados con IVA está constituida por el valor de las operaciones respectivas.

En el caso específico de la venta de bienes inmuebles gravados con IVA, el inciso segundo del artículo 17 de la LIVA autoriza a deducir del precio estipulado en el contrato el valor de adquisición del terreno, en los siguientes términos:

“Tratándose de la venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá deducirse del precio estipulado en el contrato el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación. (...) Para estos efectos, deberá reajustarse el valor de adquisición del terreno de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato”.

Lo anterior, en definitiva, implica gravar con IVA exclusivamente la parte construida del inmueble en cuestión.

Excepcionalmente, el artículo 16, letra g), de la LIVA, dispone una base imponible especial, aplicable en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles en cuya adquisición no se haya soportado IVA, siempre que ésta sea efectuada por un vendedor habitual. Dicha base imponible está constituida por la diferencia entre los valores de adquisición (reajustado) y de venta, deducido de ambos el valor del terreno, conforme a la forma de cálculo que establece dicha norma.

Finalmente, cabe señalar que las adquisiciones de bienes o utilización de servicios para efectos de realizar mejoras o arreglos a los inmuebles que adquiera con miras a su reventa darán derecho a crédito fiscal conforme a las reglas generales de los artículos 23 y siguientes de la LIVA, el cual podrá imputarse en la forma que dispone el artículo 20, inciso segundo, de dicho cuerpo legal.

¹ Oficio N° 1844 de 2016.

² Modificado por el Decreto Supremo N° 682 de 2017, del Ministerio de Hacienda.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente y respondiendo sus consultas, se informa que:

- 1) La venta de inmuebles (construidos) adquiridos para su reventa, aun cuando hayan sido adquiridos en pública subasta, se encuentra gravada con IVA al ser efectuada por un contribuyente que tiene la calidad de vendedor habitual
- 2) Para efectos de determinar la base imponible deberá aplicarse la regla general dispuesta en los artículos 15 y 17, inciso segundo, de la LIVA, salvo que se verifiquen los requisitos del artículo 16, letra g), de dicho cuerpo legal, norma que dispone una base imponible especial aplicable en la venta de bienes corporales inmuebles en cuya adquisición no se haya soportado IVA, siempre que ésta sea efectuada por un vendedor habitual

Las adquisiciones de bienes o utilización de servicios para efectos de realizar mejoras o arreglos a los inmuebles que adquiera con miras a su reventa darán derecho a crédito fiscal conforme a las reglas generales de los artículos 23 y siguientes de la LIVA, el cual podrá imputarse en la forma que dispone el artículo 20, inciso segundo, de dicho cuerpo legal.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2644, de 19.11.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos