

Crédito fiscal en construcción de inmueble comercial que se asignará a una nueva sociedad que nacerá producto de una reestructuración societaria.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia del crédito fiscal en la construcción de un inmueble comercial que se asignará a una nueva sociedad que nacerá producto de una reestructuración societaria.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad por acciones de giro inmobiliario (la inmobiliaria), dedicada a la venta de bienes raíces, ha adquirido dos inmuebles (el proyecto) consistente básicamente en dos edificios, uno con destino comercial (las unidades respectivas tendrán destino de “locales comerciales” y “bodegas”) y el otro con destino “habitacional” (las unidades respectivas consistirán en departamentos habitacionales). La finalidad es vender las nuevas unidades de ambos edificios.

Sin embargo, a partir de una oferta de compra del edificio comercial por parte de una empresa dedicada al arriendo de locales comerciales y bodegas (renta comercial), la inmobiliaria pretende enajenarlo íntegramente, para lo cual las partes han celebrado una promesa de compraventa pactando básicamente lo siguiente:

- a) El objeto de la compraventa prometida serán las acciones de que sea titular el accionista.
- b) Dichas acciones serán emitidas por una nueva sociedad (NEWCO) que nacerá de la división de la inmobiliaria, a la que se asignará el edificio con destino comercial.
- c) La compraventa prometida sólo se celebrará si se cumplen las siguientes condiciones copulativas, dentro de un plazo determinado que se pacta, prorrogable por una sola vez:
 - (i) Que la inmobiliaria obtenga el (los) respectivo(s) permiso(s) de edificación.
 - (ii) Que las construcciones sean debidamente recibidas en su oportunidad por la municipalidad correspondiente.
 - (iii) Que las construcciones sean debidamente acogidas a la ley de copropiedad inmobiliaria.
 - (iv) Que la inmobiliaria obtenga las patentes y autorizaciones de la municipalidad para desarrollar el negocio rentístico, especialmente de arriendo de bodegas.
 - (v) Que, cumplidas las condiciones anteriores, se materialice legalmente la división social, asignándose el edificio comercial y/o cada una de sus unidades correspondientes a la NEWCO.

Agrega que las condiciones reseñadas constituyen hechos futuros e inciertos, de suerte que no existe seguridad fáctica o jurídica de que éstos vayan a acaecer, al menos dentro del plazo pactado o de su respectiva prórroga.

De no concretarse el negocio condicionado, se podrán vender todas las unidades del proyecto, incluyendo las del edificio comercial, tal cual fue su intención original.

Al respecto, consulta:

- 1) ¿La inmobiliaria tendrá o no derecho a crédito fiscal por el impuesto IVA que soporte en la(s) factura(s) que reciba de la constructora por la construcción del proyecto?
- 2) De tener derecho a crédito fiscal, ¿éste sería de carácter “provisional” por aplicación del párrafo segundo del N° 6 del artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), habida consideración de la incertidumbre de las condiciones suspensivas involucradas?

- 3) De ser así, ¿cómo deberá inmobiliaria “ajustar” dicho crédito provisional, si las unidades del edificio comercial ya no serán vendidas por ella, pues las habrá asignado por división a otra sociedad?
- 4) Por último, y para el caso que la división social no prospere, y finalmente la inmobiliaria termine vendiendo las distintas unidades del edificio comercial, ¿dichas ventas se encontrarán afectas a IVA o serán operaciones no gravadas?

II ANÁLISIS

El artículo 23 de la LIVA dispone, en lo pertinente, que los contribuyentes afectos al pago de IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario, el que será equivalente, según lo establece el inciso primero del referido artículo, al impuesto al valor agregado recargado en las facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo o el relacionado con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Luego, para determinar el derecho a crédito fiscal en la construcción o adquisición de un bien inmueble, se debe determinar primero si éste se destinará a realizar operaciones gravadas con IVA, ya sea formando parte de su activo fijo o bien de su activo realizable.

Por otra parte, en el caso de bienes asignados producto de una división, este Servicio ha señalado¹ que en este tipo de reorganizaciones no existe transferencia de bienes corporales muebles o inmuebles, siempre que las actividades y patrimonio de la o las nuevas sociedades sean en su totalidad idénticos al de la sociedad que se divide.

Lo anterior porque en la división de una sociedad² “la distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente”.

Por lo tanto, la asignación del bien corporal inmueble con destino comercial que la inmobiliaria efectúe a NEWCO no constituye una venta ni un aporte gravados, en los términos exigidos por la LIVA.

Precisado lo anterior, y respecto de lo consultado, se informa lo siguiente:

- 1) Respecto del uso como crédito fiscal del impuesto soportado por la inmobiliaria en la construcción del proyecto, que comprende tanto al edificio comercial como al habitacional, en principio, procedería tal derecho, considerando que el ánimo que guía al contribuyente en la adquisición y construcción del proyecto es vender las nuevas unidades de ambos edificios que, de no mediar la reorganización proyectada e incierta, se encontraría en su totalidad gravada con IVA.

Sin embargo, de producirse la división, la inmobiliaria deberá rectificar sus declaraciones rebajando el crédito fiscal asociado a la construcción del inmueble con destino comercial, ya que sin perjuicio que su asignación a NEWCO no puede ser considerada una operación de venta ni de aporte, dicho bien no fue destinado a su activo realizable ni tampoco a su activo fijo, ya que pasará a formar parte del activo de NEWCO.

- 2) En cuanto a las consultas N° 2) y 3), se informa que no es posible aplicar a este caso lo establecido en el párrafo segundo del N° 6 del artículo 23 de la LIVA, regulado mediante la Resolución Ex. N° 24 de 2020, ya que el propósito de dicha norma fue establecer un sistema para la determinación del crédito fiscal del IVA para aquellos contribuyentes vendedores habituales de bienes corporales inmuebles construidos que no pudiesen determinar la procedencia del crédito fiscal conforme a los números 1° al 3° del artículo 23 de la LIVA, en la oportunidad que dicha norma requiere, por no tener certeza de si las ventas de los inmuebles serían gravadas o exentas, conforme al artículo 12, letra F), del mismo cuerpo legal. En el caso expuesto no se produce tal situación porque no existe una venta en la asignación que la inmobiliaria haga del bien inmueble a NEWCO.

¹ Circular N° 124 de 1975.

² Circular N° 68 de 1996.

- 3) Si la división proyectada no prospera y los inmuebles, tanto habitacional como comercial son vendidos directamente por la inmobiliaria, ambas operaciones se encontrarán gravadas con IVA, por reunir los requisitos del hecho gravado venta contenidos en el N° 1°) del artículo 2° de la LIVA y ser efectuadas por un vendedor, conforme a lo que se entiende por tal en el N° 3°) del citado artículo. Esto último, porque el ánimo declarado por el contribuyente al efectuar este proyecto siempre fue la venta de dichos inmuebles

Finalmente, cabe tener presente que este Servicio podría analizar el esquema a la luz de la norma general antielusiva contenida en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario, en caso que la reorganización descrita no produzca resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios, ya que como se señaló, de no mediar la reorganización descrita en su presentación, la venta del inmueble comercial se encontraría gravada con IVA.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) El derecho a crédito fiscal en la construcción del inmueble comercial dependerá de cumplir lo establecido en el artículo 23 y siguientes de la LIVA, lo que en el presente caso implica que el inmueble se encuentre destinado a formar parte de su activo fijo o bien de su activo realizable.

Luego, en principio procedería el derecho a crédito fiscal toda vez que el ánimo que guía al contribuyente en la adquisición y construcción del proyecto es vender las nuevas unidades de ambos edificios que, de no mediar la reorganización, se encontraría en su totalidad gravada con IVA.

De concretarse la reorganización, el contribuyente deberá rectificar sus declaraciones rebajando el crédito fiscal asociado a la construcción del inmueble con destino comercial, asignado a NEWCO.

- 2) En el presente caso no procede el uso como crédito fiscal provisional del impuesto soportado en la realización del proyecto.
- 3) Si la división no prospera y, finalmente, la inmobiliaria termina vendiendo las distintas unidades del edificio comercial, la venta de éstas se encontrará gravada con IVA.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 29, de 04.01.2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos