

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 2, N°3, ART. 8, LETRA M) - LEY N° 20.780, ART. 2, N°1, LETRA A) -
CIRCULAR N° 13 DE 2016. (Ord. N° 3418, de 29-12-2016)**

**CONSULTA SI SE ENCUENTRA GRAVADO CON IVA LA VENTA DE BIENES
MUEBLES E INMUEBLES, EFECTUADA EN UN PROCEDIMIENTO CONCURSAL.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse o confirmar el criterio de esa Dirección Regional, sobre consulta hecha por un contribuyente de actividad martillero concursal, respecto de si los bienes muebles e inmuebles que vende en pública subasta, en un proceso concursal de liquidación, en el marco de la Ley N° 20.720; se encuentran afectos al Impuesto al Valor Agregado.

I.- ANTECEDENTES:

Señala esa Dirección Regional, que mediante presentaciones de fecha 20 de abril de 2016, se solicitó por parte de XXXXXX en representación de Sociedad TTTT, dar respuesta a las siguientes interrogantes:

1.- En primer lugar, consulta si se encuentra afecta a IVA la venta de bienes inmuebles cuyo dominio pertenece a una sociedad de giro inmobiliario que habiendo desarrollado una actividad de este tipo, se encuentra actualmente en proceso de liquidación concursal, y si una persona natural o jurídica cuyo giro no es inmobiliario, se encuentra afecta a IVA en sus ventas, en el contexto de una liquidación concursal.

2.- En segundo lugar, señala que por solicitud de la junta de acreedores o del mismo liquidador, los martilleros deben proceder a la venta en pública subasta de bienes muebles que, según se desprende de la consulta planteada, forman parte del activo inmovilizado de una empresa, considerando que se pregunta acerca de la aplicación del artículo 8°, letra m) del D.L. 825 de 1974.

Acompaña a su presentación los siguientes antecedentes:

Oficio N° xxx, de fecha xxxxxx, emitido por la Dirección Regional de Aduana xxxx que da cuenta del cambio de nombre y RUT del contribuyente;

Declaración de Ingreso del Servicio Nacional de Aduanas Form. 17 número de id. xxxxxxxx y;

Solicitud de modificación a documento aduanero N° xxxxxxxxx de fecha xxxxxxxx.

En lo que respecta a la primera consulta, esa Dirección Regional hace presente la parte final del artículo 3° del D.L. 825, agregada por la Ley N° 20.899, que señala: "Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias, así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual".

Expresa que de acuerdo a la historia del establecimiento de la Ley N° 20.899, y a lo señalado en la Circular N° 13, de 24 de marzo de 2016, la finalidad de la norma es equiparar el tratamiento tributario en relación al Impuesto al Valor Agregado otorgado por la Ley N° 20.780, a la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias, con otras situaciones que igualmente implican una obligación legal o judicial de enajenación de inmuebles, y que constituyan una venta forzada.

2) En relación a la segunda consulta, señala que en el artículo 8°, letra m) de la Ley del IVA, el legislador no distingue si se trata de ventas forzadas o aquellas que son del giro habitual, en consecuencia, la enajenación de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de las respectivas empresas, se verán afectas a IVA en la medida que se cumpla con los requisitos establecidos en dicha norma.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSION:

La Ley N° 20.780, de 2014, complementada por la Ley N° 20.899, de 2016, de Simplificación Tributaria, modificó entre otros, el D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en especial los conceptos de “venta” y “vendedor”, establecidos en los N°s 1 y 3 del artículo 2° de la ley, respectivamente. De esta forma, el texto modificado de dichos números, es el siguiente:

El N° 1 del artículo 2° de la ley define como “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, excluidos los terrenos, 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”.

A su vez, el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825 de 1974, define como “vendedor” a “cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la ventas de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual”.

De acuerdo a las modificaciones introducidas por las leyes N°s 20.780 y 20.899, a los N°s 1 y 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, a contar del 1° de enero del 2016, fecha de vigencia de las modificaciones señaladas, se encontrarán gravadas con IVA las ventas de bienes corporales inmuebles, nuevos o usados, con exclusión de los terrenos, realizadas por vendedores habituales de éstos, ampliándose de este modo el universo de contribuyentes sujetos a este impuesto, el que antes estaba restringido exclusivamente a

la transferencia de inmuebles de propiedad de una empresa constructora, contruidos por ella o en parte por un tercero para ella. Le corresponde al Servicio de Impuestos Internos calificar a su juicio exclusivo la habitualidad.

Respecto a la habitualidad, en la parte no modificada por las normas anteriores le corresponde al Servicio de Impuestos Internos calificarla a su juicio exclusivo, para cuyos fines, el artículo 4° del D.S. N° 55 de 1977, Reglamento del D.L. N° 825, establece que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de los bienes corporales muebles de que se trate y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Siendo la transferencia de inmuebles un hecho gravado con IVA, como lo es la de los bienes corporales muebles, son aplicables en forma extensiva las mismas normas reglamentarias e interpretativas para el caso de la venta de inmuebles[1], por lo que debe entenderse que tendrá el carácter de vendedor cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho que transfieran a título oneroso un bien inmueble cuando con motivo de dicha operación hayan ocurrido uno o más de los elementos citados anteriormente para calificar la habitualidad[2].

Por otra parte, al final del N° 3 del artículo 2° de la Ley del IVA, expresa que podrá ser considerada habitual la transferencia de inmuebles realizada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo y además se incorporan presunciones de no habitualidad en la enajenación de inmuebles, a saber:

- a.- La enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias.
- b.- La enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado.
- c.- Los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial.

El primer caso fue incorporado por la Ley N° 20.780, en tanto que los dos restantes lo fueron por la Ley N° 20.899.

Al respecto, la Circular N° 13, de 24 de marzo de 2016, expresa que la finalidad de la modificación legal incorporada por la Ley N° 20.899, fue equiparar el tratamiento tributario en relación al Impuesto al Valor Agregado otorgado por la Ley N° 20.780, a la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias, con otras situaciones que igualmente implican una obligación legal o judicial de enajenación de inmuebles, y que constituyan una venta forzada.

Luego, no se presumirá habitualidad en la enajenación de inmuebles cualquiera sea el caso que se configure de los mencionados en los párrafos anteriores, siendo cada uno de ellos independientes entre sí.

Ahora bien y en relación a la primera consulta, en el caso de la venta de un inmueble del activo realizable de un contribuyente empresa inmobiliaria, vendedor habitual de bienes

inmuebles y deudor en un procedimiento concursal de liquidación, regulado en el Capítulo IV de la Ley N° 20.720, sobre Reorganización y Liquidación de Empresas y Personas, realizada en pública subasta, ordenada por la junta de acreedores o por el liquidador; al no existir una resolución judicial que la ordene, no le es aplicable la presunción de no habitualidad a que se refiere el N° 3, del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974.

Por otra parte, según lo dispuesto en la norma citada precedentemente, la transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo podrá ser considerada habitual. Dado lo expuesto, esta enajenación se encontrará gravada con IVA de acuerdo a las normas generales.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, el artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20.780, establece que estarán exentas del Impuesto al Valor Agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de las modificaciones que se introducen en el artículo 2° del Decreto Ley N° 825 de 1974, siempre que dichos bienes cuenten al 1° de enero de 2016 con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contados desde el 1° de Enero de 2016. Por lo tanto, en la medida que las ventas de estos bienes inmuebles se realice a más tardar el 1° de enero de 2017, no se encontrarán gravadas con IVA.

Ahora, si la venta de un inmueble en pública subasta, ordenada por la junta de acreedores o por el liquidador, recae en un inmueble de propiedad de un contribuyente persona natural o jurídica, cuyo giro no es inmobiliario, al no existir una resolución judicial que así lo ordene, no le es aplicable la presunción de no habitualidad a que se refiere el N° 3, del artículo 2° del Decreto Ley N° 825 de 1974. Luego, la enajenación del inmueble que se produzca en pública subasta, se encontrará gravada con IVA, en este caso, de acuerdo a la letra m) del artículo 8° de la ley, en la medida que se haya tenido derecho a crédito fiscal en su adquisición o construcción, por cuanto correspondería a un bien del activo inmovilizado de la empresa, no siendo aplicable en este caso, la exención del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.780.

Lo anterior, por cuanto de la redacción de la norma contenida en la primera parte del artículo séptimo transitorio de la ley N° 20.780, aparece que la exención alcanza a las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la ley 20.780, es decir, sólo alcanza a las operaciones que correspondan a ventas, definidas como tales en el artículo 2° N° 1 del DL 825, y no se extiende a los restantes hechos gravados contenidos en otras disposiciones del mencionado decreto ley, como ocurre en este caso, en que la operación se grava por aplicación de lo dispuesto en la letra m) del artículo 8° de dicho cuerpo legal.

En relación a la segunda consulta, la venta de bienes muebles que pertenecen al activo inmovilizado del contribuyente, deudor en un proceso concursal de liquidación, se encuentra gravada con IVA de conformidad con la letra m), del artículo 8° del Decreto Ley N° 825, de 1974, salvo que, tratándose de bienes muebles, la venta se haga por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, después de haber transcurrido un plazo de treinta y seis meses contados entre la

fecha de su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, y la fecha de venta.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI

DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N°3418, de 29.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Circular 42 de 5 de junio de 2015.

[2] Igual criterio fue utilizado en Circular N° 26 de 5 de agosto de 1987.