

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8 LETRA F),
ART. 16 LETRA D), ART. 27 BIS – OFICIO N° 1095, DE 2017. (ORD. N° 521, DE 19.02.2021)**

Aplicación de la letra f) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios en la venta de predios forestales que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación de la letra f) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios en la venta de un portafolio de predios forestales, a la luz de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 21.210.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad negocia la venta de un portafolio de predios forestales con plantaciones principalmente de pinos radiata, eucaliptus y otras variedades, equivalente a 85.000 ha, ubicadas en distintos sectores del sur del país.

La mayoría de los inmuebles fueron adquiridos mediante compraventas no afectas a IVA o traspasados en virtud de fusiones, aportes o adjudicaciones. La mayoría de estos predios forestales tienen plantaciones forestales, bosque nativo, construcciones y/o servidumbres.

Todos los desembolsos por las plantaciones asociados a las faenas de establecimiento, crecimiento y manejo de los bosques han tenido crédito fiscal, al igual que en el caso de las construcciones, formando parte del costo del activo, en tanto, los desembolsos por mantención y protección del bosque se registraron como gastos.

Las construcciones en los predios consisten principalmente en una casa de guardabosques, antenas, bocatomas, torres de observación, campamento y otros. Las servidumbres constituidas, de tránsito, eléctricas o acueductos no se gravaron con IVA en su constitución.

Agrega que, si bien los predios forestales pueden individualizarse y separarse en la parte que corresponde al terreno de las plantaciones o bosques, al venderse los inmuebles con todo lo plantado en ellos se estaría en presencia de una universalidad de hecho.

Tras señalar que, a partir de la modificación realizada por la Ley N° 21.210 al artículo 8°, letra f), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), existirían argumentos para considerar la venta de predios forestales tanto afecta como no afecta a IVA, consulta:

- 1) Si la venta del portafolio de los predios forestales se encuentra o no gravada con IVA, a la luz del nuevo hecho gravado del artículo 8°, letra f), de la LIVS.
- 2) En el caso que la respuesta sea afirmativa, se indique como se determinaría la base imponible en el caso planteado; y,
- 3) Confirmar, en caso que la operación resulte gravada con IVA, que el comprador podrá recuperar el impuesto mediante una devolución anticipada del IVA crédito fiscal, al amparo del artículo 27 bis de la LIVS.

II ANÁLISIS

Conforme a su texto vigente, la letra f) del artículo 8° de la LIVS grava con IVA la venta de establecimientos de comercio y, en general, la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro o que formen parte del activo inmovilizado¹ del contribuyente, estos últimos, siempre que cumplan los requisitos señalados en la letra m) del artículo 8°.

De acuerdo con la letra m) del artículo 8° de la LIVS, se grava con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles por los cuales el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Precisado lo anterior, y a partir de la presentación, se desprende que los predios forestales en cuestión comprenden plantaciones, bosque nativo, construcciones y servidumbres, todos destinados a la actividad forestal que sobre aquellos se ejerce, correspondiendo en principio a una universalidad de hecho compuesta por bienes del activo inmovilizado².

¹ La Ley N° 21.210 modificó la letra f) del artículo 8° de la LIVS, incorporando al activo inmovilizado dentro de los bienes que puede comprender una universalidad de hecho, para que su venta quede afecta a impuesto.

² En línea con el criterio contenido en Oficio N° 1095 de 2017.

Con todo, para gravar con IVA la venta de los referidos predios forestales, su propietario debió tener derecho a crédito fiscal por la adquisición, importación, fabricación o construcción del activo inmovilizado. Esta condición se cumpliría en el caso de las construcciones, si es que respecto de ellas se tuvo derecho a crédito fiscal, no así respecto de las servidumbres que, como tales, no constituyen un hecho gravado con IVA, de acuerdo con el artículo 2°, N° 1, en relación con el artículo 8°, ambos de la LIVA³.

En relación a las plantaciones, estas pueden entenderse adquiridas, en la medida que las mismas no hayan existido con anterioridad y se encuentren recién hechas o plantadas⁴. Luego, si al momento de ser adquiridas el contribuyente tuvo derecho a crédito fiscal por ellas, estas cumplirán con el requisito dispuesto en la letra m) del artículo 8° de la LIVA.

Asimismo, respecto de plantaciones que ya existían al momento de la adquisición del predio, estos cumplirán con el requisito de la letra m) del artículo 8° sólo en la medida que el inmueble con sus árboles o plantaciones hayan sido afectados con IVA al momento de su adquisición.

En este último caso, no obstante, si los predios forestales ingresaron al patrimonio del vendedor en virtud de una fusión, no es posible entender que este haya tenido derecho a crédito fiscal al momento de adquirirlos, aun cuando la sociedad absorbida los haya adquirido afectos a IVA.

En este sentido, de acuerdo con lo señalado por este Servicio, en la fusión de sociedades no existe hecho gravado, ya que el aporte que realizan los socios no consiste en bienes corporales muebles o inmuebles, sino que en los derechos que a ellos les corresponden en las sociedades que se fusionan⁵.

De esta manera, en la venta de cada uno de los predios forestales deberá distinguirse si los bienes en ellos comprendidos fueron o no gravados con IVA, en base a los criterios indicados precedentemente. Así, aquellos predios que comprenden construcciones y/o plantaciones, respecto de las cuales se tuvo derecho a crédito fiscal, su venta se encontrará gravada con IVA conforme con la letra f) del artículo 8° de la LIVA. En tanto, si el predio forestal no comprende ningún bien del activo inmovilizado sobre el cual se haya tenido derecho a crédito fiscal, su venta no constituirá un hecho gravado con IVA.

No basta, para la aplicación de esta norma, que se hayan efectuado desembolsos por faenas de establecimiento, crecimiento y manejo de los bosques, afectas a IVA, si las plantaciones como tales no fueron “adquiridas” en los términos expuestos en los párrafos anteriores. Respecto de la determinación de la base imponible, en los casos en que la venta se encuentre gravada con IVA, la letra d) del artículo 16 de la LIVA dispone que aquella comprenderá el valor de los bienes corporales muebles e inmuebles comprendidos en la venta, sin deducción de las deudas que afectan a dichos bienes⁶.

Por consiguiente, la base imponible estará dada por el valor del total de los bienes corporales muebles e inmuebles del activo fijo comprendidos en el predio forestal que se vende, siempre que se trate de aquellos que en su adquisición, importación, fabricación o construcción, hayan tenido derecho a crédito fiscal⁷.

Por último, respecto de la aplicación del artículo 27 bis de la LIVA, la devolución de los remanentes de crédito fiscal procede solo cuando se origine en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte del activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de este.

Dado que la universalidad que se adquiere puede contener tanto bienes corporales muebles e inmuebles del activo realizable como del activo inmovilizado, para efectos de acceder a este beneficio, el contribuyente deberá distinguir cuanto de ese crédito corresponde a la adquisición de los bienes del activo inmovilizado o fijo, pudiendo solicitar la devolución únicamente respecto de ese crédito fiscal.

Lo anterior porque, si bien se adquiere una universalidad de hecho, por sí sola no constituye un activo fijo o un activo realizable, sino que debe analizarse por separado cada uno de los bienes que la componen.

³ De acuerdo con lo señalado por este Servicio, el IVA afecta a la transferencia a título oneroso de los derechos reales y no a la mera constitución de los mismos, como es el caso de una servidumbre. Asimismo, la cesión de una servidumbre no constituye un hecho gravado al no recaer sobre un bien corporal mueble o inmueble, sino sobre bienes incorpóreos (Oficios N° 862 de 1997 y N° 3108 de 2016).

⁴ Conforme con el criterio del Oficio N° 938 de 2006. Oficio N° 26 de 2006 reconoce la posibilidad de adquirir árboles con IVA.

⁵ Oficio N° 1095, de 2017.

⁶ Agrega la norma en cuestión que, en los casos en que la venta de la universalidad se haga a suma alzada, o cuando los interesados no asignen en sus convenciones un valor determinado a los bienes corporales muebles e inmuebles enajenados, o que el valor fijado sea notoriamente inferior al corriente en plaza, este Servicio, para los efectos del IVA, tasaré el valor de los diferentes bienes corporales muebles e inmuebles.

⁷ Se incorporarán, además, los valores de los bienes del activo realizable, en caso de existir.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La venta de un predio forestal se encontrará gravada con IVA de acuerdo con la letra f) del artículo 8° de la LIVA en la medida que, en cuanto universalidad de hecho, comprenda bienes del activo fijo respecto de los cuales el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción; así como bienes del activo realizable, en caso de existir.

En tal evento, no es posible establecer si el portafolio de predios forestales en su totalidad está o no gravado con IVA, sino que deberá analizarse cada predio por separado, a la luz de los criterios indicados en el análisis.

- 2) En caso que el predio forestal esté gravado con IVA, la base imponible, de acuerdo con la letra d) del artículo 16 de la LIVA, estará conformada por el valor de todos los bienes corporales muebles o inmuebles del activo fijo, en la medida que estos bienes hayan estado gravados con IVA en su adquisición, importación, fabricación o construcción – y del activo realizable si correspondiere.
- 3) Si el predio forestal está gravado con IVA, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de los remanentes de crédito fiscal soportados en su adquisición, conforme con el artículo 27 bis de la LIVA, pero solo respecto de los bienes del activo fijo comprendidos en dicho predio, no así de los bienes del activo realizable.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 521, de 19.02.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos