

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 2, N°1 Y N°3, ART. 17. (ORD. N° 843, DE 02.05.2018) (Ord. N° 843, de 02-05-2018)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO SOBRE IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE TASACIÓN EXCEPCIONAL.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre las implicancias tributarias de solicitar una tasación de carácter excepcional, para efectos de deducir el valor del terreno al determinar la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en venta de inmueble.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que una sociedad de giro Inmobiliario, en agosto del 2013 adquirió un terreno de 18 hectáreas, superficie que en marzo del 2015 se subdividió en 3 paños de 6 hectáreas cada uno aproximadamente, obteniéndose un nuevo rol para cada lote. En julio de 2015, para uno de esos paños, se obtuvo un permiso de edificación con el fin de construir 230 inmuebles habitacionales (casas) en 3 etapas, encontrándose en la actualidad, la etapa 1 en su período final, para luego obtener la correspondiente Recepción Municipal.

Por otra parte, lo que ocurre en el caso de la consulta es que, desde la fecha de la subdivisión del terreno hasta la fecha estimada de venta, han transcurrido menos de 3 años, por lo tanto, no es posible deducir, para efectos de determinar la base imponible de IVA, un valor superior al doble del avalúo fiscal.

De esta forma, resulta relevante para la sociedad inmobiliaria, determinar mediante una tasación, el monto de la porción de terreno que ocupa cada inmueble para efectos de deducir este valor de la base imponible afecta al Impuesto al Valor Agregado, aplicando la excepción establecida en el artículo 17° de la Ley de Ventas y Servicios, que otorga la posibilidad de una nueva tasación, bajo las normas de la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial.

Al tenor de lo descrito, consulta por las implicancias tributarias de solicitar esta tasación de carácter excepcional, que se efectuaría solo para efectos de representar el valor del terreno a descontar de la superficie edificada, con el objeto de determinar con mayor precisión la base imponible afecta a IVA, al momento de producirse la venta de los bienes raíces construidos.

En tal sentido, importa conocer la opinión de este Servicio, en cuanto si en este caso procede la aplicación de lo interpretado por el señor Director Nacional (S) del Servicio de Impuestos Internos, mediante Oficio N° 603 de fecha 25 de febrero de 2015, con ocasión del reavalúo de bienes raíces de propietarios personas naturales, contenido en la ley 20.780.

En efecto, resulta relevante un pronunciamiento, respecto de que si esta tasación excepcional establecida en el artículo 17° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de practicarse por personas jurídicas, de giro inmobiliario, es o no vinculante para un reavalúo que implique el aumento del valor de las contribuciones de bienes raíces, referido al desarrollo inmobiliario del terreno que está siendo construido en la etapa 1 y los otros dos lotes que tienen una cabida total de 6 hectáreas aproximadamente, así como también de todo el paño restante por las otras 12 hectáreas.

Por tanto, solicita establecer el “procedimiento o interpretación” de la materia consultada, en atención que, si se efectúa la retasación excepcional del terreno, establecida en el artículo 17° de la Ley de las Ventas y Servicios, para efectos de precisar la base imponible del IVA en la venta de los inmuebles construidos, éstos NO se afectarán con un aumento en el valor de las contribuciones de bienes raíces, respecto de:

- a) El terreno del lote que goza del permiso de edificación que totalizan 6 hectáreas, de las cuales se encuentran en fase de término la etapa 1, para luego continuar con las etapas 2 y 3;
- b) El saldo de los otros 2 lotes de terreno que suman aproximadamente una superficie de 12 hectáreas (que se individualizan con otros 2 roles de avalúo).

Lo anterior, por cuanto a su juicio no existe vínculo entre la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial, asimilando para personas jurídicas, el criterio a lo sostenido en el Oficio N° 603 de 25 de febrero de 2015, expedido por el Servicio de Impuestos Internos, con ocasión del reavalúo de bienes raíces de propietarios personas naturales de la Ley N° 20.780, todo lo anterior basado en el principio de legalidad ya descrito precedentemente.

II.- ANALISIS:

La Ley N° 20.780 de 29 de septiembre del 2014, modificó, a contar del 1° de enero de 2016, los N°s 1 y 3 del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, estableciendo en su N° 1, que se encontrarán gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, las transferencias a título oneroso de bienes corporales

inmuebles, excepto los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos.

En relación a la modificación del N° 3, señala que se entenderá por “vendedor” cualquier persona natural o jurídica, incluyendo a las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros, correspondiéndole al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo la habitualidad.

De acuerdo a lo anterior, a contar del 1° de enero de 2016, se encontrarán gravadas con IVA las transferencias de dominio de bienes corporales inmuebles, sean nuevos o usados, excluidos los terrenos, realizadas por vendedores habituales. Para fines de determinar la base imponible afecta al impuesto, se deben aplicar las normas establecidas en el artículo 17°, del D.L. N° 825, las que con la reforma no sufrieron modificaciones mayores.

Luego, si la operación se encuentra gravada con IVA, para fines de determinar la base imponible el inciso 2° del artículo 17° de la ley, señala que podrán 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, debidamente reajustado por el IPC. La deducción que en definitiva se efectúe por concepto de terreno no podrá ser superior al doble del valor del avalúo fiscal determinado para los efectos de la Ley N° 17.235, salvo que entre la fecha de adquisición del terreno y la fecha del contrato de venta hayan transcurrido 3 o más años.

Por otra parte, y para los mismos fines, el contribuyente de conformidad con el inciso 3°, del referido artículo 17°, en reemplazo del valor de adquisición del terreno podrá rebajar el avalúo fiscal de éste, o la proporción que corresponda, cuando el terreno se encuentre incluido en la operación.

Para estos efectos, y en ambos casos, de conformidad con el inciso 4°, del artículo 17°, el contribuyente podrá solicitar una nueva tasación, la cual se sujetará a las normas de la Ley N° 17.235, sin perjuicio de la vigencia que tenga el nuevo avalúo para efectos de las contribuciones de bienes raíces.

Por otra parte, el inciso 5°, del artículo 17° establece que no obstante lo dispuesto en el inciso segundo, el Servicio de Impuestos Internos, en aquellos casos en que hayan transcurrido menos de tres años entre la adquisición del terreno y la venta o promesa de venta del bien inmueble gravado podrá autorizar, en virtud de una resolución fundada, que se deduzca del precio estipulado en el contrato, el valor efectivo de adquisición del

terreno, reajustado de acuerdo con el procedimiento indicado en el inciso segundo, sin aplicar el límite del doble del valor del avalúo fiscal, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características similares, al momento de su adquisición.

De acuerdo con su presentación el terreno fue adquirido por la empresa con giro inmobiliario, en agosto de 2013, fue subdividido en 3 paños de 6 hectáreas cada uno en marzo de 2015 y a la fecha de su presentación no se han efectuado ventas de los inmuebles construidos. Luego, según con las normas de determinación de la base imponible señaladas precedentemente, al momento en que se efectúe la venta de los inmuebles de que se trata, habrán transcurridos más de 3 años entre la fecha de adquisición del terreno y la fecha de venta de los referidos inmuebles, siendo aplicable en consecuencia, para fines de la rebaja de la base imponible afecta a IVA, por concepto de terreno, el valor de adquisición del terreno o la proporción correspondiente de éste, reajustado a la fecha de la venta, de conformidad con el inciso 2°, del artículo 17° de la Ley, sin la limitación del doble del avalúo fiscal.

Ahora, si la venta se materializa efectivamente antes de 3 años del período transcurrido entre la fecha de adquisición del terreno y la fecha de enajenación del o los inmuebles, el contribuyente en este caso, podrá deducir el valor de adquisición del terreno o la proporción correspondiente, actualizado por la variación del IPC con el tope ya señalado.

Si para los fines de la determinación de la base imponible, el contribuyente solicita una nueva tasación, de conformidad con el inciso 4° del artículo 17°, ésta se sujetará a las normas de la Ley N° 17.235, y ella tendrá efectos para fines de la determinación de las contribuciones de bienes raíces, porque así lo establece en forma expresa la norma, al señalar que debe sujetarse a las normas de la Ley N° 17.235,

En virtud de lo señalado precedentemente, en el caso de la tasación establecida en el inciso 4°, del artículo 17° del D.L. N° 825, no es aplicable lo resuelto por esta Dirección Nacional mediante Oficio N° 603 de fecha 25 de febrero de 2015, citado por el contribuyente, el cual se refiere a la aplicación de una normativa diferente relacionada con la determinación del mayor valor que se obtiene en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, para fines de gravarlo con el Impuesto a la Renta, de conformidad con lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ahora, en el evento que el contribuyente solicite al Servicio de Impuestos Internos la autorización establecida en el inciso 5° del artículo 17, para deducir el valor efectivo de adquisición del terreno, sin aplicar el límite del doble del valor del avalúo fiscal, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características

similares, al momento de su adquisición; esta resolución sólo tendrá efecto para los fines de la determinación del Impuesto al Valor Agregado y no tendrá incidencia en la determinación de las contribuciones de bienes raíces.

III.- CONCLUSIÓN:

En caso que la sociedad consultante, solicite un nuevo avalúo del terreno, de conformidad con el inciso 4°, del artículo 17° del D.L. N° 825 con el objeto de deducir el valor de éste o la proporción correspondiente, al determinar la base imponible afecta a IVA, en la venta de los bienes raíces que efectuará la empresa, dicha solicitud se sujetará a las normas de la Ley N° 17.235, y tendrá por tanto efectos para fines de la determinación de las contribuciones de bienes raíces, porque así lo establece en forma expresa la norma.

Si la solicitud se fundamenta en el inciso 5°, del mencionado artículo 17°, del D.L. N° 825, la Resolución que autorice a deducir el valor efectivo de adquisición del terreno, sin aplicar el límite del doble del valor del avalúo fiscal, considerando para estos efectos el valor de los terrenos de ubicación y características similares, al momento de su adquisición; sólo tendrá efectos para la determinación de la base imponible del IVA.

Sin perjuicio de lo anterior, y según señala en su presentación, los terrenos fueron adquiridos en el mes de agosto del 2013, en vista de ello, habrán transcurrido más de tres años desde la fecha de adquisición de terreno y la fecha en que se produzca la venta del o los inmuebles construidos, luego, para fines de determinar la base imponible afecta a IVA, el contribuyente deberá deducir del precio establecido en el contrato, el monto total o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno que se encuentre incluido en la operación, reajustado por la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior a su adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato, sin tope del doble de su avalúo fiscal, de conformidad con las normas del inciso 2°, del artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 843, de 02.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos