

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – Art 2°, N° 1 y 3 – Art. 8°, letra m) -
Art. Sexto transitorio Ley N° 20.780 (ORD. N° 0868, DE 02-04-2019)**

Alcances tributarios asociados a la cesión de contratos de promesa que recaen sobre bienes inmuebles.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre los alcances tributarios asociados a la cesión de contratos de promesa que recaen sobre bienes inmuebles.

I. ANTECEDENTES:

Indica que asesora a un cliente, cuya razón social es XXXXXXXXXX, RUT XXXXXX, empresa que ha celebrado una serie de contratos de promesa de compraventa de bienes inmuebles con personas naturales con fechas 29 y 30 de diciembre de 2015, por tanto, anteriores al 1 de enero del año 2016.

Expone que dichos contratos fueron otorgados por instrumentos privados protocolizados en la Notaría de Santiago de don yyyyyyyy, las que cumplirían los requisitos del artículo 1554 del Código Civil, acompañando copia de dos ejemplares de éstos.

En razón de lo anterior, señala que las ventas de los contratos prometidos no se encontrarían afectas a IVA en virtud de la legislación vigente al momento de celebrar el contrato.

Sin embargo, hace presente que su cliente presenta dudas respecto a si las compraventas mantienen las mismas condiciones de los contratos de promesa en caso de ser cedidas durante el presente ejercicio. Es decir, se le presentan dudas si, en el caso de ceder las promesas de compraventas, al momento del otorgamiento del contrato prometido, éstas se encontrarán exentas al pago de IVA (sic).

Por lo expuesto, finaliza solicitando confirmar que, en el caso de ceder los contratos de promesa, la compraventa que estos contienen se encontrará exenta de IVA (sic), producto que la cesión de los contratos tendría la condición de elementos accesorios a los contratos de promesas que han sido celebrados con anterioridad al 1 de enero del año 2016, es decir, previo a la entrada en vigencia de las modificaciones del artículo 8° del D.L. N° 825.

II. ANÁLISIS:

El artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.780, en su primera parte, dispone que las modificaciones introducidas por el artículo 2° de la Ley N° 20.780 en el Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1 de enero de 2016, en un contrato de promesa celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado.

Es importante recalcar que este beneficio sólo opera para aquellas ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles que quedaron gravadas como consecuencia de las modificaciones introducidas en el contexto de la reforma tributaria en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En este contexto, destacan por su importancia las modificaciones introducidas a los artículos 2°, N° 1 y N° 3, y 8°, letra m) del referido Decreto Ley.

El antiguo texto del D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su artículo 2°, N° 1, definía “venta” como “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 de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, 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"; y que, a su vez, definía el concepto de "vendedor" en su artículo 2°, N° 3, como "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 muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Asimismo, se considerará "vendedor" la empresa constructora, entendiéndose por tal 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 de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo, la habitualidad".

Como se puede apreciar, en lo fundamental, sólo estaban afectas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) las ventas de bienes corporales inmuebles efectuadas por una "empresa constructora". Las ventas de inmuebles efectuadas por personas que no tuvieran la calidad de empresa constructora, no se encontraban afectas a ese gravamen, tal como se concluye en el oficio referido precedentemente.

Ahora bien, las Leyes N° 20.780 y 20.899, modificaron el referido Decreto Ley, respecto de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la enajenación de inmuebles.

Así, se modificaron los conceptos de "venta" y "vendedor" establecidos en artículos recién citados, quedando éstos del 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, 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 (...)

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, a su juicio exclusivo, la habitualidad (...)".

Como ha señalado este Servicio, con las modificaciones que la Ley N° 20.780 hace a los N° 1 y 3, del artículo 2° en análisis, la aplicación del IVA a las ventas de inmuebles, que estaba restringida exclusivamente a las transferencias de inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos por ella, o en parte por un tercero para ella; a contar del 1° de enero del 2016, se amplía a todas las ventas de inmuebles, sean éstos nuevos o usados, en la medida que sean efectuadas por un vendedor habitual, entendiéndose 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 la cual no se encuentra gravada con IVA.

Por otra parte, la Ley N° 20.780 modificó la letra m) del artículo 8°, del D.L. N° 825 de 1974, estableciendo, en su inciso primero, que se encontrarán gravadas con IVA, la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, en su adquisición, importación, fabricación o construcción, se haya tenido derecho a crédito fiscal.

Para fines de la aplicación del artículo sexto transitorio de la Ley 20.780 es indispensable que los contratos de promesa se hayan celebrado antes del 1 de enero de 2016, por escritura pública o

instrumento privado protocolizado, y hayan tenido por objeto regular la celebración de uno posterior que, a su vez, tenga por objeto la transferencia del dominio del respectivo inmueble.

Aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos de dicha norma mantendrán, al momento de celebrar las ventas prometidas, la tributación vigente con anterioridad al 1 de enero de 2016, previo a la entrada en vigencia de las modificaciones al D.L. N° 825, de 1974.

Respecto de la cesión de promesas de compraventa suscritas con anterioridad al 1° de enero de 2016, efectuada con posterioridad a dicha fecha, siendo una operación en principio válida, este Servicio ha hecho presente, mediante la Circular N° 42 de 2015, que podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que tales actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA respecto de contratos de venta de inmuebles suscritos con posterioridad al 1° de enero de 2016, teniendo presente lo dispuesto por los artículos cuarto bis a cuarto quinquies del Código Tributario.

III. CONCLUSIONES:

Un contrato de promesa celebrado antes del 1 de enero de 2016, en cumplimiento de los demás requisitos legales, producirá los efectos dispuestos en el artículo sexto transitorio, no obstante el hecho que con posterioridad a dicha fecha se efectúe su cesión a un tercero que asuma la calidad de promitente vendedor o comprador, según corresponda, sin alteraciones sustanciales al contrato original.

Con todo, corresponde a este Servicio hacer uso de sus facultades legales a objeto de verificar que tales actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA, teniendo presente lo dispuesto por los artículos cuarto bis a cuarto quinquies del Código Tributario, es decir, que dichas operaciones no tengan una finalidad elusiva.

Finalmente, esta Dirección hace presente que lo anterior no puede ser verificado a priori, debiendo ser establecido en los procesos de fiscalización respectivos.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 868, de 02-04-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos