

029-2015 II (009-2015 Circ-SN)

<b>DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>CIRCULAR N° 42.-</b>
<b>SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS</b>	<b>FECHA: 05 de junio de 2015</b>
<b>MATERIA:</b> Modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, a los artículos 2°, 8°, 9°, 12° letra F, 16° letras D y G, 18°, 19°, y 23° N° 6 del D.L. N° 825, de 1974, y normas transitorias respectivas, relacionadas con la inclusión en la normativa tributaria sobre el Impuesto al Valor Agregado de la venta de inmuebles efectuada por vendedores habituales.	<b>REFERENCIA:</b> <b>N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN:</b> <b>REF. LEGAL: Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014.</b>

## **I.- INTRODUCCIÓN.**

En el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N° 20.780, mediante la cual se efectuaron una serie de modificaciones a diversas normas tributarias, entre ellas algunas contenidas en el D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante también "D.L. N° 825") que dan cuenta principalmente de la modificación del concepto de venta contenido en el N° 1 del artículo 2° del cuerpo legal mencionado, y de todas aquellas modificaciones que tuvieron que adecuarse para tal efecto. Además, se introducen algunas normas transitorias que regularan ciertas operaciones cuyo objeto principal son inmuebles.

Por otra parte se hace presente que actualmente está vigente la Circular N° 26 de 1987, en cuyo contenido se encuentran las instrucciones impartidas por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, respecto de la Ley N° 18.630, la cual modificó algunas normas del D.L. N° 825, incorporando la actividad de la construcción al régimen del Impuesto al Valor Agregado.

En ese entendido, y producto de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 en el D.L. N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, algunas de las instrucciones contenidas en la Circular N° 26 de 1987 quedarán sin efecto dado su incompatibilidad con las nuevas instrucciones de la presente Circular.

## **II.- MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY.**

Mediante el Art. 2°, de la Ley N° 20.780 se introdujeron una serie de modificaciones al D.L. N° 825, de 1974. Ellas son:

### **II.1. Modificaciones introducidas por el numeral N°1 al artículo 2° del D.L. N° 825.**

"1.- En el artículo 2°:

- a. En el numeral 1°, reemplázase la frase "de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella," por ", excluidos los terrenos,".
- b. En el número 3° agrégase, a continuación de la palabra "muebles", la expresión "e inmuebles", y suprímese el texto que sigue al primer punto seguido hasta el punto siguiente, inclusive.
- c. Agrégase, en el párrafo primero del número 3°), a continuación del punto aparte que pasa a ser punto seguido, el siguiente texto: "Para efectos de la venta de inmuebles, se

presumirá que existe habitualidad en los casos de venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos se presumirá la 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. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual."

d. Sustitúyese, en el párrafo segundo del número 3°, la expresión "empresa constructora" por "vendedor habitual de bienes corporales inmuebles".

### **Norma definitiva:**

**“Artículo 2º.-** Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

- 1º) 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.
- 2º) Por “servicio”, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- 3º) 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. **Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe habitualidad en los casos de venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso. En todos los demás casos se presumirá la 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. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.**

Se considerará también “vendedor” al productor, fabricante o **vendedor habitual de bienes corporales inmuebles** que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.

- 4º) Por “prestador de servicios” cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica.
- 5º) Por “período tributario”, un mes calendario, salvo que esta ley o la Dirección Nacional de Impuestos Internos señale otro diferente.”

### **II.2. Modificaciones introducidas por el numeral N°3 al artículo 8° del D.L. N° 825.**

“3. En el artículo 8°:

- a) En la letra b) agréganse, a continuación de la palabra "muebles", los vocablos "e inmuebles".
- b) En la letra c):

En el párrafo primero agréganse, a continuación de la palabra "muebles", los vocablos "e inmuebles"; y reemplázase el punto aparte por un punto y coma.

Suprímese el párrafo segundo.

- c) En la letra d) agréganse, a continuación de la palabra "muebles", las tres veces que aparece, los vocablos "e inmuebles".
- d) En la letra f) agréganse, a continuación de la palabra "muebles", los vocablos "e inmuebles".
- e) Suprímase la letra k).
- f) En la letra l), reemplácese el texto que antecede al punto seguido, por el siguiente: "Las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor".
- g) Reemplázase la letra m) por la siguiente:

"m) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta".

#### **Norma definitiva:**

"Artículo 8º.- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

.....

- b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e **inmuebles**, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;
- c) Las adjudicaciones de bienes corporales muebles e **inmuebles** de su giro, realizadas en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales. Igual norma se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, salvo las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal;
- d) Los retiros de bienes corporales muebles e **inmuebles** efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiere justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Igualmente serán considerados como ventas los retiros de bienes corporales muebles e **inmuebles** destinados a rifas y sorteos, aun a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior será aplicable, del mismo modo, a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles e **inmuebles** que los vendedores efectúen con iguales fines.

Los impuestos que se recarguen en razón de los retiros a que se refiere esta letra, no darán derecho al crédito establecido en el artículo 23°;

.....

- f) La venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e **inmuebles** de su giro. Este tributo no se aplicará a la cesión del derecho de herencia;

“...”

- k) Derogada.

- l) **Las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.** Para los efectos de la aplicación de esta ley, estos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta.

- m) **La venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.**

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o termino de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.”

### **II.3. Modificaciones introducidas por el numeral N°4 al artículo 9° del D.L. N° 825.**

- “4. En la letra c) del artículo 9° incorpórense, a continuación de la palabra "mercaderías", los vocablos "e inmuebles".

#### **Norma definitiva:**

Artículo 9°.- El impuesto establecido en este Título se devengará:

“...”

- c) En los retiros de mercaderías e **inmuebles** previstos en la letra d) del artículo 8°, en el momento del retiro del bien respectivo;

“...”

### **II.4. Modificaciones introducidas por el numeral N°5 al artículo 12 del D.L. N° 825.**

5. Modifícase el artículo 12 del modo que sigue:

.....

- b) Agrégase una letra F del siguiente tenor:

F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio

habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.”

**Norma definitiva:**

“Artículo 12°: “Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

.....

**F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando esta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.”**

**II.5. Modificaciones introducidas por el numeral N°6 al artículo 16 del D.L. N° 825.**

“6. En el artículo 16:

- a) En la letra d) del inciso primero agréganse, a continuación de la palabra "muebles", las tres veces que aparece, los vocablos "e inmuebles".
- b) Reemplázase la letra g) del inciso primero por la siguiente:

"g) En el caso de venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra. Para estos efectos deberá reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.

Con todo, en la determinación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones. Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación. Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta.

El Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario".

**Norma definitiva:**

“**Artículo 16.-** En los casos que a continuación se señalan, se entenderá por base imponible:

.....

- d) En el caso contemplado en la letra f) del artículo 8°, el valor de los bienes corporales muebles **e inmuebles** comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes.

Si la venta de las universalidades a que se refiere el inciso anterior se hiciere por suma alzada, el Servicio de Impuestos Internos tasaré, para los efectos de este impuesto, el valor de los diferentes bienes corporales muebles **e inmuebles** del giro del vendedor comprendidos en la venta.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable, asimismo, respecto de todas aquellas convenciones en que los interesados no asignaren un valor determinado a los bienes corporales muebles e inmuebles que enajenen o el fijado fuere notoriamente inferior al corriente en plaza;

.....

- g) **En el caso de venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra. Para estos efectos deberá reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.**

**Con todo, en la determinación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior deberá descontarse del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones. Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación. Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta.**

**El Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.**

.....  
.....”

## **II.6. Modificaciones introducidas por el numeral N°7 al artículo 18 del D.L. N° 825.**

“7.- Modificaciones introducidas al artículo 18.

- a) En el inciso primero, a continuación de la palabra "muebles", agréganse los vocablos "o inmuebles", y a continuación del término "mueble", agrégase la dicción "o inmueble".
- b) Agrégase como inciso final el siguiente:

"En estos casos, y en los del artículo 19, se aplicará lo dispuesto en la letra g) del artículo 16 y en los incisos segundo y siguientes del artículo 17."

### **Norma definitiva:**

“Artículo 18.- En los casos de permutas o de otras convenciones por las cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles o **inmuebles**, se considerará que cada parte que tenga el carácter de vendedor, realiza una venta gravada con el impuesto de este Título, teniéndose como base imponible de cada prestación, si procediere, el valor de los bienes comprendidos en ella. Lo dispuesto en este inciso será igualmente aplicable a las ventas en que parte del precio consiste en un bien corporal mueble o inmueble, y a los préstamos de consumo.

Si se tratare de una convención que involucre el cambio de bienes gravados por esta ley, el impuesto de este Título se determinará en base al valor de los bienes corporales muebles e **inmuebles** incluidos en ella, sin perjuicio de la aplicación de los tributos establecidos en ésta u otras leyes que puedan gravar la misma convención.

**En estos casos, y en los del artículo 19, se aplicara lo dispuesto en la letra g) del artículo 16 y en los incisos segundo y siguientes del artículo 17.”**

### **II.7. Modificaciones introducidas por el numeral N°8 al artículo 19 del D.L. N° 825.**

“8.- En el artículo 19, a continuación de la expresión "muebles", las dos veces que aparece, agréganse los vocablos "o inmuebles".”

#### **Norma definitiva:**

“Artículo 19.- Cuando se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles o **inmuebles**, se tendrá como precio del servicio, para los fines del impuesto de este Título, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

En los casos a que se refiere este artículo, el beneficiario del servicio será tenido como vendedor de los bienes para los efectos de la aplicación del impuesto cuando proceda.

Igual tratamiento se aplicará en los casos de ventas de bienes corporales muebles o **inmuebles** que se paguen con servicios.”

### **II.8. Modificaciones introducidas por el numeral N°9 al artículo 23 N° 6 del D.L. N° 825.**

“9.- En el artículo 23:

a) .....

b) Sustitúyese su número 6°, por el siguiente:

"6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles."

#### **Norma definitiva:**

“**Artículo 23.-** Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1°.- .....

**6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles.”**

### **II.9. Normas Transitorias ley N° 20.780.**

“**Artículo sexto.-** Las modificaciones introducidas por el artículo 2° 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 a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley a que se refiere el número 1 del artículo precedente, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

**Artículo séptimo.-** Estarán exentas del impuesto al valor agregado 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 presente ley, 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 contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio.

**Artículo octavo.-** Los contribuyentes que, a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio, deban recargar el impuesto al valor agregado en la venta de bienes corporales inmuebles, tendrán derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, contados desde esta última fecha.

El Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectivo este derecho.”

### **III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.**

#### **III.1.- Modificaciones al concepto de “venta” y “vendedor”.**

##### **Venta.**

El actual concepto de venta, contenido en el N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825, considera el requisito de que los bienes corporales inmuebles que se transfieren sean “de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella” para efectos de que su venta sea gravada con IVA. Al respecto, el artículo 2° N°1 letra b) de la ley 20.780 suprimió la frase mencionada y agregó a continuación de la expresión “bienes corporales inmuebles” la frase “excluidos los terrenos”.

Con la modificación introducida a la norma aludida ya no es necesario que el contribuyente que transfiere el dominio de un inmueble sea una “empresa constructora”, pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, quienes en la medida que se den todos los elementos del hecho gravado, van a estar afectas al Impuesto al Valor Agregado por la realización de la operación denominada “venta” en conformidad al N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825.

Por otro lado, en la misma definición se establece que en caso de venta de un inmueble debe excluirse el valor del terreno para efectos de la determinación del respectivo impuesto. Esta mención tuvo por objeto dejar claramente establecido que lo que se grava es la venta de un inmueble construido y no la mera venta de un terreno, el cual si bien es jurídicamente un inmueble, su tratamiento respecto del IVA es descontarlo de la base imponible al momento de determinar dicho tributo. Esta situación queda confirmada con el hecho de que las normas de determinación de la base imponible por la venta de inmuebles, consagradas en el artículo 17 del D.L. N° 825, no sufrieron ningún tipo de modificación.

##### **Vendedor.**

Otra de las modificaciones importantes al artículo 2° del D.L. N° 825 es aquella que introdujo algunos cambios en su N° 3, al concepto de “vendedor”, definiendo como tal a 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.

En cuanto a esta modificación, la ley estableció dos presunciones simplemente legales<sup>1</sup> de habitualidad en la venta de inmuebles, una de no habitualidad en dicha venta y un caso en que la transferencia de inmuebles puede ser considerada habitual.

En virtud de las dos presunciones simplemente legales de habitualidad, que admiten por tanto prueba en contrario, se entenderá que la operación descrita cumple con el requisito de

<sup>1</sup> Una presunción simplemente legal admite prueba en contrario en conformidad al artículo 47 del Código Civil.

la habitualidad, razón por la cual el contribuyente tendrá, la carga probatoria en cuanto a acreditar el hecho contrario. En caso de no lograrlo, se entenderá cumplido el requisito de habitualidad para efectos de gravar la respectiva operación. Tales presunciones son las siguientes:

- a.- Venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, en su caso.
- b.- Cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo inferior a un año.

En ambos casos se entenderá que el momento de la adquisición o enajenación es aquel en que el inmueble se encuentra inscrito en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces a nombre del respectivo comprador.

Por otra parte, se entenderá que la obra se encuentra construida, para los efectos de contar los plazos de uno o cuatro años respectivamente, cuando ella esté completamente terminada y cuente con la debida recepción municipal, certificada por la Dirección de Obras Municipales respectiva, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N° 458, de 1976, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo<sup>2</sup>.

Ahora bien, cabe recordar que el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, en su parte no modificada por la Ley N° 20.780, entrega al Servicio de Impuestos Internos la facultad exclusiva para calificar la habitualidad, conforme a lo establecido en el artículo 4° del D.S. N° 55, Reglamento del D. L. N° 825.

Sobre el particular, el Reglamento indica que el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trata, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlo para su uso, consumo o para la reventa. Ahora bien, siendo la transferencia de inmuebles un hecho gravado con IVA<sup>3</sup>, como lo es la de los bienes corporales muebles, es lógico considerar en forma extensiva las mismas normas reglamentarias e interpretativas, por lo que, dentro de dicho contexto, para el caso de la venta de inmuebles, debe entenderse que tendrá el carácter de vendedor cualquier persona natural o jurídica, comunidades y sociedades de hecho que transfieran a título oneroso un bien inmueble cuando con motivo de dicha operación hayan concurrido uno o más de los elementos citados anteriormente para calificar la habitualidad<sup>4</sup>.

- c.- La norma dispuso expresamente en el número 3 del artículo 2° del D.L. N° 825 una presunción de no habitualidad, según la cual, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles, sin atender a las características del vendedor, cuando ésta se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias.

Una ejemplo de aplicación de esta norma está dado por las operaciones de ventas forzadas contenidas en los artículos 103 a 111 de la Ley General de Bancos, en el llamado juicio especial hipotecario, donde una vez ordenado el remate del bien, de acuerdo al tenor de las normas ya enunciadas, se procederá a adjudicar el inmueble a favor del mejor postor, produciéndose la venta forzada del mismo, la cual, de acuerdo a la norma del número 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, no se considerará habitual para los efectos de la aplicación del N° 1 del mismo artículo.

- d.- La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Por último, la norma modificada del N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, establece que se podrá considerar habitual por parte de este Servicio la transferencia de inmueble ejecutada por un contribuyente con giro inmobiliario efectivo.

<sup>2</sup> Oficio N° 2.631, de 20.09.1996

<sup>3</sup> N° 2 del artículo 1° del D.L. N° 825.

<sup>4</sup> Igual criterio fue utilizado en la Circular N° 26 de 5 de agosto de 1987.

Ahora bien, para efectos de determinar cuando existe un “giro inmobiliario efectivo” se considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice la venta de inmuebles, a efectos de considerar si se configura la habitualidad como elemento esencial del hecho gravado básico de venta, no siendo suficiente para darla por establecida el sólo hecho de constar tal actividad en la escritura social, inicio de actividades o en otro tipo de documento o registro.

Lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las presunciones legales descritas en las letras a. y b. anteriores.

### **III.2.- Modificaciones a los hechos gravados especiales.**

Producto de las modificaciones en el N° 2 del artículo 2° del D.L. N° 825 (concepto de venta), también debieron adecuarse una serie de normas contenidas en la ley aludida y que dicen relación con los llamados hechos gravados especiales.

En ese sentido, se incorporó, en el evento que fuera pertinente de acuerdo a la naturaleza del hecho gravado especial respectivo, la palabra inmueble en alguna de las letras del artículo 8° del D.L. N° 825 con el objeto de que hacerlas concordantes con la modificación al concepto de venta ya comentado anteriormente.

Entre esas modificaciones se encuentran aquellas realizadas a las letras b), c), d) y f) del artículo 8° del D.L. N° 825. En tales normas simplemente se agregó el vocablo “inmuebles” a continuación de la palabra “mueble”, con excepción de la letra c) donde fue suprimido el segundo párrafo de la misma.

Por otra parte se derogó la letra k) ya que los hechos gravados especiales contenidos en ella quedan subsumidos en otras letras del mismo artículo 8°, o dentro del N° 1 del artículo 2°, ambos del D.L. N° 825.

Respecto de la letra l) del artículo 8°, ésta se modificó suprimiéndose el primer párrafo de la misma, adecuándola al hecho que se gravará la promesa de venta y arriendo con opción de compra que recaiga sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

La actual letra m) del artículo 8° del D.L. N° 825, fue modificada en su totalidad.

A continuación se comenta cada una de dichas modificaciones.

#### **III.2.1. Letra b), artículo 8°.**

La norma modificada establece que serán considerados como ventas para efectos de la aplicación del IVA, los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

En ese sentido se hace presente que, desde el punto de vista de la modificación atinente a la inclusión del concepto de “inmuebles”, los aportes y otras transferencias de dominio de inmuebles que se lleven a cabo producto de la constitución, ampliación o modificaciones de sociedades deben ser realizados por vendedores, según la definición contenida en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825.

Por lo tanto, se configurará el hecho gravado en el caso que un contribuyente, considerado “vendedor”, aporte o transfiera a una sociedad un inmueble de su giro o una cuota de dominio sobre dicho bien o derechos reales constituidos sobre él.

Cabe hacer presente que este Servicio ha señalado que no se da la existencia del hecho gravado con IVA en casos tales como:

- En la transformación de una sociedad de personas en anónimas, de una sociedad anónima a una sociedad de personas, de una E.I.R.L. a cualquier tipo de sociedad<sup>5</sup>, entre otras, ya que se trata del mismo contribuyente sin que haya transferencia alguna de bienes corporales muebles o inmuebles;
- En la fusión y absorción de sociedades, ya que en esos casos las sociedades que se fusionan aportan una universalidad jurídica (su patrimonio) y los socios aportarían derechos personales;
- En la división de sociedades, ya que no existe aporte o transferencia de bienes corporales muebles o inmuebles, como tampoco un incremento de patrimonio social, en la medida que el haber de las nuevas sociedades sea en su totalidad idéntico al de la persona que se divide. En efecto la división implica una distribución de patrimonio, en el que no existe enajenación de bienes o cesión de deudas, sino una especificación de derechos preexistentes, que quedan radicados en personas jurídicas independientes.

Por tanto, la asignación del bien corporal inmueble que la sociedad dividida efectúa a la nueva sociedad creada producto de la división, bajo las condiciones descritas, no constituye una venta<sup>6</sup>.

### **III.2.2. Letra c), artículo 8°.**

Para que sea gravada con IVA la adjudicación de un bien corporal inmueble realizada en liquidaciones de sociedades civiles y comerciales, se exige que tales bienes formen parte del giro de las mismas sociedades, esto es, que tengan la calidad de vendedores de los bienes inmuebles adjudicados, situación que se considerará al tenor de las normas contenidas en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825.

La misma exigencia se aplicará respecto de las sociedades de hecho y comunidades, con excepción de las comunidades hereditarias y provenientes de la disolución de la sociedad conyugal.

Sobre este punto conviene tener presente lo dispuesto en el artículo 9° del D.S. N° 55, Reglamento del D.L. 825, que señala: "Para los efectos de lo dispuesto en la letra c) del artículo 8° de la ley, se entenderá por "bienes corporales muebles de su giro", aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora."

### **III.2.3. Letra d), artículo 8°.**

Con relación a la modificación introducida en esta norma se entenderá que existe un hecho gravado especial de venta en caso de retiros de bienes corporales inmuebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socio, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de la propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

Para la aplicación de lo señalado precedentemente en el caso de los inmuebles se entenderá que "son de su propia producción" aquellos que han sido construidos por el propio contribuyente.

De lo señalado anteriormente se debe indicar que para efectos de que se origine el hecho gravado especial deben confluir los siguientes requisitos:

- a) Retiro de bienes corporales inmuebles.
- b) Efectuado por un vendedor o por el dueño, socio, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de la propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

Respecto de aquellos bienes inmuebles que faltaren en los inventarios y cuya salida no pueda justificarse con documentos fehacientes, ellos se entenderán retirados para el uso del

<sup>5</sup> Circular N° 27 de 14 de mayo de 2003.

<sup>6</sup> Oficio N° 3.389 de 2007.

vendedor salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos u otros que determine el Reglamento.

También serán considerado como ventas los retiros de bienes corporales inmuebles efectuados por vendedores afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios y que sean destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, y sean o no de su giro, no distinguiendo si los bienes forman parte del activo fijo o realizable del contribuyente. La misma situación se produce si los retiros son efectuados con fines promocionales o de propaganda.

Por último, igualmente se considerará como venta toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales inmuebles que los vendedores de dichos bienes efectúen con iguales fines. Para estos efectos se considerará retiro la entrega a título gratuito de bienes corporales inmuebles que los vendedores de aquéllos destinen para fines promocionales.

#### **III.2.4. Letra f), artículo 8°.**

Con el objeto de gravar con IVA la venta de un establecimiento de comercio o cualquier otra universalidad que comprenda bienes inmuebles, al igual que la letra c, se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 9° del Reglamento del IVA en cual señala que para los efectos de lo dispuesto en la letra c) del artículo 8° de la ley, se entenderá por "bienes corporales muebles de su giro", aquellos respecto de los cuales la sociedad o comunidad era vendedora, e igual sentido y alcance tiene la misma frase usada en la letra f) del mismo artículo de la ley, respecto de la venta de establecimiento de comercio o de otras universalidades de hecho.

#### **III.2.5 Letra k), artículo 8°.**

Dentro de las modificaciones efectuadas se eliminó la letra K) del artículo 8° del D.L. N° 825 en razón que los hechos gravados especiales contenidos en aquella norma relativos a los aportes y otras transferencias, retiros y ventas de establecimientos de comercio y otras universalidades, que comprendan o recaigan sobre bienes corporales inmuebles del giro de una empresa constructora, tenían su fundamento directo en la definición de venta vigente hasta el 31 de diciembre de 2015<sup>7</sup>. Hoy, dichas situaciones están contempladas tanto en el concepto de venta como en algunas de las letras del artículo 8° del D.L. N° 825, vigentes a partir del 1° de enero de 2016.

#### **III.2.6 Letra l), artículo 8°.**

En la letra l) del artículo 8° se reemplazó el primer párrafo de la norma (antes del punto seguido) adecuando su redacción en conformidad a la nueva definición de venta del D.L. N° 825.

La norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015 establece como hechos gravados las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora, y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas, en ambos casos respecto de inmuebles de su giro.

Ahora bien, con la modificación realizada a la letra l) del artículo 8° del D.L. N° 825 quedarán gravadas con IVA las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

A diferencia de la norma vigente<sup>8</sup>, el sujeto del impuesto es mucho más amplio, ya que éste grava las operaciones llevadas a cabo por un vendedor, situación que deberá examinarse al tenor de lo dispuesto tanto en el N° 3 del artículo 2 del D.L. N° 825 en relación con el artículo 4° del Reglamento del D.L. N° 825<sup>9</sup>, y al análisis de dichas normas efectuada en el punto II.1 precedente de esta Circular.

<sup>7</sup> La definición de venta contenida en el D.L. N° 825 y vigente hasta el 31 de diciembre de 2015 exige que para que la transferencia de dominio onerosa de un bien corporal inmueble sea gravada con IVA éste debe ser de propiedad y construido totalmente por una empresa constructora o que en parte hayan sido construido por un tercero para ella.

<sup>8</sup> Hasta el 31 de diciembre de 2015

<sup>9</sup> Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1977, "Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios".

Por último se hace presente que a partir de la aplicación de la presente norma todos los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles, sea que estos se encuentren o no amoblados, celebrados por un vendedor, se registrarán por la presente norma.

Respecto de la base imponible que deberá aplicarse para determinar el impuesto en el caso de los contratos de arriendo con opción de compra es necesario tener presente que la parte final de la letra l) en análisis señala que para los efectos de la aplicación de esta ley, estos últimos contratos se asimilarán en todo a las promesas de venta.

Por su parte, la primera parte del inciso segundo del artículo 17° del D.L 825 establece que tratándose de la venta o promesa de venta de bienes inmuebles gravados por esta ley, podrá 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.

Por lo tanto, en los contratos de arriendo con opción de compra de inmuebles amoblados o no, que se suscriban por un vendedor habitual a partir del 1° de Enero de 2016, la base imponible del IVA deberá establecerse teniendo en consideración las normas señaladas precedentemente.

### **III.2.7 Letra m), artículo 8°.**

Una de las modificaciones más importante introducidas en el D.L. N° 825 por la Ley N° 20.780 fue aquella que reemplazó completamente la letra m) del artículo 8°.

Recordemos que la norma vigente<sup>10</sup> establece que estará gravada con IVA la venta de bienes corporales muebles que lleven a cabo las empresas, antes de que haya terminado su vida útil normal, en conformidad a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>11</sup> (en adelante "LIR") o transcurrido un plazo de 4 años desde su primera adquisición, siempre que formen parte de su activo fijo y que hayan otorgado derecho a crédito fiscal en su adquisición, fabricación o construcción. En el caso de los inmuebles o establecimientos de comercio la venta estará gravada con IVA cuando se realice antes de 12 meses desde su adquisición, inicio de actividades o construcción, según corresponda.

Con la modificación introducida la regla general será que todas las ventas de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado y cuya adquisición haya dado derecho a crédito fiscal, van a estar gravadas con IVA sin que exista plazo que condicione dicha situación.

Ahora bien, sólo respecto de la venta de bienes muebles, la norma en comento estableció una excepción a esta regla general, señalando que no se considerará para los efectos de su afectación con el impuesto, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurridos 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, siempre que aquella venta sea efectuada por, o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el 14 ter de la LIR.

De acuerdo a lo anterior para efectos de aplicar la norma de excepción deben concurrir los siguientes requisitos copulativos:

- a) La venta debe recaer sobre bienes corporales muebles que formen parte del activo fijo de la empresa.

<sup>10</sup> "Artículo 8°.- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

(...) m) La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda." Vigente hasta el 31 de diciembre de 2015.

<sup>11</sup> N° 5 del artículo 31 de la LIR.

- b) La venta debe ser realizada después de transcurridos 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción.
- c) La venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter de la LIR.

Respecto de este último requisito, el régimen establecido en el artículo 14° ter, de la LIR, fue sustituido en forma permanente, en la Ley N° 20.780, por un nuevo Art. 14° ter, que establece un régimen especial para micros, pequeñas y medianas empresas, el cual rige a contar del 1° de enero del año 2017. Con todo, cabe hacer presente que el número 2 del artículo 2° transitorio fija el nuevo texto del artículo 14 ter que rige desde el 1° de enero del 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.<sup>12</sup>

### **III.3.- Modificación letra c) artículo 9° del D.L. N° 825.**

El artículo 9° del D.L. N° 825 contiene las normas generales sobre el devengo del impuesto a las ventas y servicios.

En dicho contexto, la letra c) del artículo 9° del D.L. N° 825 fue modificada por la ley 20.780, agregándosele la palabra inmueble con el objeto de hacerla concordar con las modificaciones introducidas a la letra d) del artículo 8° del D.L. N° 825.

### **III.4.- Modificación letra F, artículo 12 de la D.L. N° 825.**

Dentro de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 a la D.L. N° 825 se encuentra una nueva exención de IVA que se agrega a las ya contenidas en el artículo 12 y 13 de la D.L. N° 825.

La nueva letra F del artículo 12 declara exenta de IVA la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.

Al respecto es importante establecer que esta exención es de aquellas denominadas del tipo personal y que por tanto beneficia exclusivamente al beneficiario del respectivo subsidio habitacional al tenor de la normativa establecida por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

El artículo 12, letra F, distingue dos situaciones:

- a) La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando haya sido financiada, en todo o parte por el referido subsidio;

Como fue mencionado en los párrafos anteriores, esta exención es del tipo personal y será aplicable sólo en la medida que la persona que adquiera una vivienda sea beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo.

Asimismo, para que opere la exención, la adquisición aludida puede ser financiada en todo o en parte con el referido subsidio.

El vendedor de la vivienda podrá acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos la aplicación de la exención referida con cualquier tipo de documento en que conste fehacientemente que quien adquiere el dominio de la vivienda es un beneficiario del aludido subsidio habitacional y que la adquisición de la misma ha sido financiada en todo o parte con el respectivo subsidio.

- b) La venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.

<sup>12</sup> Las instrucciones de este Servicio sobre el artículo 14 ter de la LIR, se contienen en la Circular N° 69 de 30 de diciembre de 2015.

Se aplica también la exención ya referida cuando el propietario de una vivienda dada en arriendo con opción de compra a un beneficiario de subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuya opción de compra será financiada en todo o parte con el señalado subsidio, la vende a un tercero, quedando el nuevo adquirente sujeto al gravamen de cumplir el contrato en la forma pactada entre el arrendatario y el primitivo arrendador.

Por tanto, quedará exenta del Impuesto a las Ventas y Servicios la venta de la vivienda por parte del dueño a un tercero, siempre y cuando quede vigente el contrato de arrendamiento con opción de compra entre el beneficiario del subsidio habitacional y el nuevo dueño de la vivienda, en los mismos términos pactados entre el arrendatario y el primitivo arrendador, con relación al financiamiento de la operación a través de un subsidio otorgado por el Estado.

### **III.5.- Modificación artículo 16.**

El artículo 16 del D.L. N° 825 contiene una serie de normas que establecen algunas reglas especiales para determinar la base imponible de IVA en determinados hechos gravados. La Ley N° 20.780 agregó en algunas de estas normas la palabra inmueble, para hacerlas concordantes con la modificación al concepto de venta, e incorporó una norma en que se regula la forma de determinar la base imponible de IVA en caso de venta de inmuebles usados.

#### **III.5.1. Artículo 16, Letra d**

Respecto de la norma de la letra d) del artículo 16, que establece la determinación de la base imponible para los hechos gravados especiales regulados en la letra f) del artículo 8° del D.L. N° 825<sup>13</sup>, recordemos que a partir del 1 de enero de 2016 se gravará con IVA la venta de establecimientos de comercio y de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro.

Con relación a la determinación de la base imponible en estos casos, deberá considerarse el valor de los bienes corporales inmuebles incluidos en la operación sin deducción de las deudas que puedan afectar a dichos bienes.

Ahora, si la venta se hiciera a suma alzada, el Servicio, en uso de sus facultades legales, procederá a tasar, para los efectos del impuesto al valor agregado, el valor de los diferentes bienes corporales inmuebles del giro del vendedor, comprendidos en la venta.

#### **III.5.2. Artículo 16, Letra g.**

Esta norma fue agregada al D.L. N° 825, producto principalmente de la modificación del concepto de venta en virtud del cual se gravará con IVA la venta de inmuebles realizada por cualquier tipo de contribuyente siempre que se reúna los requisitos para ser considerado como vendedor de tales bienes.

Así las cosas, bajo la vigencia de la Ley N° 20.780 se encontrará gravada con IVA la venta de bienes inmuebles usados en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado y que sea realizada por un vendedor habitual. Para esos efectos, la citada letra g) del artículo 16 del D.L. 825 establece una base imponible especial, que será la diferencia entre los precios de venta y compra, debiendo reajustarse el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior a la fecha de la venta.

De acuerdo a lo señalado los requisitos para determinar la base imponible en conformidad a la letra g) del artículo 16 son los siguientes:

<sup>13</sup> Artículo 8°.- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán considerados también como ventas y servicios, según corresponda:  
(...) f) La venta de establecimientos de comercio y, en general la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro. Este tributo no se aplicará en la cesión del derecho de herencia.

- a) Debe tratarse de venta de bienes corporales inmuebles usados;
- b) En la adquisición de aquéllos no se debe haber soportado Impuesto al Valor Agregado;
- c) La venta debe ser realizada por un vendedor habitual.

Verificado el cumplimiento de los requisitos mencionados se deberá calcular la base imponible que será equivalente a la diferencia entre los precios de venta y de compra considerando las siguientes reglas:

- a) Del precio de venta determinado se debe deducir el valor del terreno con tope de su valor comercial. Para estos efectos la misma norma, en su parte final, señala que el Servicio podrá tasar el valor comercial asignado al terreno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.
- b) Del valor de adquisición del inmueble se debe deducir también el valor del terreno. Éste se determinará calculando el porcentaje que representa el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta, el cual se aplicará al valor de adquisición del inmueble,
- c) El monto así determinado se deducirá del valor de adquisición del inmueble. Previamente a esta operación se debe reajustar el valor de adquisición del inmueble de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior a la adquisición y el mes anterior a la fecha de venta.
- d) Una vez descontado los respectivos valores de terreno tanto en el precio de adquisición como de venta, se debe restar al precio de venta, el precio de adquisición, obteniendo de esta manera la base imponible sobre la cual se debe aplicar la tasa establecida en el artículo 14 del D.L. N° 825

El siguiente ejemplo da cuenta de la determinación de la base imponible en la venta de inmuebles usados gravados con IVA:

**Antecedentes:**

Fecha de venta 16.08.2016

**Bien raíz:**

Precio de venta del bien \$438.500.000.-

Valor de adquisición del bien raíz reajustado \$385.125.000.-

**Terreno:**

Valor estimado del terreno \$138.500.000.-

Valor comercial del terreno según características y ubicaciones similares \$128.934.000.

- Base imponible IVA= (Valor de venta – terreno) – (Valor de adquisición reajustado – terreno)

1.- Determinar el precio de venta, menos el valor del terreno, con tope de su valor comercial:

- Precio de Venta del bien: \$438.500.000.-

Valor a descontar del precio de venta por concepto de terreno:

- Valor estimado del terreno \$ 138.500.000
- Valor comercial del terreno \$ 128.934.000

Se considera como rebaja el valor comercial del terreno, que es el máximo valor a deducir como valor de terreno, según el inciso segundo de la nueva letra g) del artículo 16 del D.L N° 825, por tanto el valor a descontar es \$128.934.000.

Por tanto el valor de venta menos el valor de terreno es:

	438.500.000
-	<u>128.934.000</u>
	309.566.000

- 2.- Determinar la proporción que representa el valor rebajado como valor del terreno, en el precio de venta:

Valor comercial del terreno	<u>128.934.000</u>	29,40%
Precio de venta	438.500.000	

- 3.- Aplicar el porcentaje determinado en el punto 2) al valor de adquisición, para determinar el valor del terreno a deducir.

$$\$385.125.000 \times 29.40\% = \$113.226.750$$

- 4.- Determinar el valor de adquisición, menos el valor del terreno a descontar

Valor de adquisición	\$385.125.000
Menos valor terreno (3):	<u>\$113.226.750</u>
	\$271.898.250

- 5.- Determinar la base imponible de IVA:

Valor de venta descontado el valor del terreno (1)	\$309.566.000
Menos. Valor de adquisición descontado el valor del terreno (4)	<u>\$ 271.898.250</u>
Base Imponible de IVA	\$ 37.667.750
IVA a pagar 19% sobre B.I.	\$ 7.156.873

### III.6.- Modificación artículo 18.

La norma del artículo 18 del D.L. N° 825 regula la base imponible en ciertas operaciones que la ley tributaria asimila a venta, como por ejemplo la permuta de bienes o los préstamos de consumo.

Ahora, producto de la modificación al concepto de venta contenido en el D. L. N° 825, esta norma también ha tenido que adecuarse agregándosele la palabra "Inmueble" a algunos de sus incisos.

De esta manera, también las permutas u otras convenciones por las cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales inmuebles, serán gravadas con IVA en la medida que las partes sean consideradas vendedoras de aquellos bienes, al tenor de lo dispuesto en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825.

### III.7.- Modificación artículo 19.

Esta norma también debió adecuarse producto de la modificación al concepto de venta contenido en el D.L. N° 825, agregándole también algunos conceptos, específicamente la palabra "Inmueble" en alguno de sus incisos.

En el inciso primero de la norma, se agregó la expresión inmuebles, por ende en caso que se dieran en pago de un servicio bienes corporales inmuebles, se tendrá como precio del servicio,

para los fines de aplicación de IVA, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

Similar tratamiento se aplicará en caso de venta de bienes corporales inmuebles que se paguen con servicios.

### **III.8.- Modificación artículo 23 N° 6.**

El artículo 23 N° 6 de D.L. N° 825 fue totalmente modificado en relación a la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, la cual expresamente señala que no procederá el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del Impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del D.L. N° 910, de 1975.

Recordemos que el actual artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, establece que las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el 65% del débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles destinados a la habitación por ellas construidos, cuyo valor no exceda de 4.500 Unidades de Fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas veinticinco) Unidades de Fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones del D. L. N° 825, de 1974.

#### **La norma que entrará a regir el día 1° de enero de 2016 señala:**

“23.- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

(...)

**6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles.”**

El artículo 2, N° 9, letra b), de la Ley N° 20780, sustituyó en su totalidad el texto del artículo 23, N° 6 estableciéndose en el nuevo texto, el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante, en el caso de contratos generales de construcción a suma alzada, por la parte del Impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora tenga derecho a rebajar de sus pagos provisionales mensuales, en virtud del artículo 21, del D.L. N° 910. Sin embargo, este derecho sólo procederá en el caso de contribuyentes que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles.

Por lo tanto, tratándose de vendedores habituales de bienes corporales inmuebles que hayan adquirido dichos bienes o contratado la construcción de los mismos, mediante un contrato general de construcción a suma alzada, con una empresa constructora que haya hecho uso del crédito especial contenido en el artículo 21°, del D.L. N° 910, podrán utilizar como crédito fiscal el 100% del débito fiscal recargado en su adquisición o construcción.

Es importante recalcar que dicho beneficio sólo procede cuando se trate de vendedores habituales de bienes corporales inmuebles, razón por la cual, en el caso de otros contribuyentes del IVA que no son habituales en la venta de inmuebles y adquieren un bien por el cual se aplicó el beneficio del artículo 21°, del D.L. N° 910, no tendrán derecho a usar el total del crédito fiscal recargado en la operación, pudiendo hacer uso sólo de aquella parte efectivamente soportada, a saber, un 35% del impuesto facturado.

Para ejemplificar como opera este nuevo Art. 23°, N° 6, en la adquisición de viviendas efectuadas por contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles, se plantean dos situaciones:

**1) La empresa constructora vende una vivienda a la inmobiliaria y ésta posteriormente la vende al consumidor final.**

En este caso la empresa constructora es dueña del terreno y construye inmuebles para su venta.

La facturación que debe efectuar la empresa constructora es la siguiente:

FECHA DE LA OPERACIÓN: 5/1/2016 TOPE ART. 21° D.L. N° 910: 3.000 UF

Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
1	Vivienda Villa "Santa Cecilia" casa N° 8		
	Precio Neto (sin terreno)	\$50.000.000	
	más 19% IVA	\$ 9.500.000	
	menos crédito especial 65%	(\$ 6.175.000)	
	Art. 21°, D.L. N° 910		
	Precio Final sin terreno	\$53.325.000	
	Valor del terreno	\$10.000.000	
	Precio Final incluido el terreno		\$63.325.000

El tratamiento tributario respecto del IVA y del crédito especial contenido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, para la empresa constructora, se encuentra contenido en Circular N° 26, de 5/8/1987, pero se reproduce a continuación (con las adecuaciones correspondientes al presente ejercicio) para una mayor claridad.

- "No obstante de efectuar la deducción señalada del débito del IVA para los efectos de emitir la factura, las empresas constructoras deberán declarar en el formulario 29, el débito total correspondiente (en el presente caso \$9.500.000) conjuntamente con los demás débitos y rebajar de éstos el crédito fiscal del período o remanentes a que tengan derecho por el Impuesto soportado en las adquisiciones, utilización de servicios y gastos generales, según las normas comunes, que sean pertinentes, del decreto ley N° 825, de 1974. En el libro de Compras y Ventas deberá, en todo caso, anotarse el total del débito en la columna que corresponda a éste y separadamente en otra columna como información, la cantidad deducida por concepto de la aplicación del 0,65 o crédito especial que se determinó en la factura.
- En el formulario 29, del mismo periodo, la empresa constructora deducirá el crédito especial otorgado en la facturación del mes, del monto de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre impuesto a la Renta. Si la empresa no estuviere obligada a efectuar estos pagos provisionales, o quedare un remanente por ser éstos de un monto inferior al del crédito especial, dicho total o saldo podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba declararse y pagarse en esa fecha con el mismo formulario.
- Si una vez efectuadas las imputaciones anteriores quedare un remanente, éste podrá imputarse a los mismos impuestos del mes siguiente y así en forma sucesiva, si aún quedare remanente. Este saldo que puede imputarse a los meses siguientes deberá reajustarse en la forma que dispone el artículo 27 del decreto ley N° 825, es decir, convirtiéndolo en unidades tributarias mensuales según su monto vigente a la fecha en que debió pagarse el tributo y, posteriormente reconvirtiéndolo el número de unidades tributarias al valor que tenga a la fecha de la imputación del remanente.
- Si después de efectuada la declaración por el impuesto del mes de diciembre de cada año aún subsistiere remanente por concepto del mencionado crédito especial de 0,65, éste tendrá el carácter de pago provisional voluntario de la Ley sobre Impuesto a la Renta (artículo 88), no debiendo imputarse en las declaraciones mensuales del año siguiente, sino que requerir su imputación o devolución en la declaración anual de impuesto a la

renta (formulario 22). En el caso de término de giro el remanente también tendrá el carácter de pago provisional voluntario.

- e) Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, se hace presente que la base imponible de los pagos provisionales que deban determinarse por los ingresos de las empresas constructoras, estará constituida por el precio neto de la operación y el valor del terreno (en el ejemplo, las sumas de \$50.000.000 y \$10.000.000 registradas en el modelo de factura)”

En el supuesto que la empresa constructora opere con la inmobiliaria, mediante contratos generales de construcción, situación en que la inmobiliaria es dueña del terreno, la base imponible sobre la cual se calculará el Impuesto al Valor Agregado, estará constituida por el valor total del contrato incluyendo los materiales, según lo dispuesto en el Art. 8°, letra c), del D.L. N° 825, el cual se devengará en el momento de emitirse la o las facturas. Sobre este último punto, el Art. 55, inciso segundo, dispone que en los contratos generales de construcción, la factura debe emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

Por su parte, la empresa inmobiliaria que recibe la factura y se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, será contribuyente del Impuesto al Valor Agregado a partir del 1° de enero de 2016, quedando sujeta a todas las obligaciones que el D.L. N° 825, establece para los contribuyentes de este Impuesto.

Entre dichas obligaciones se encuentra la de llevar un Libro de Compras y Ventas, según lo determina el Art. 59, del D.L. N° 825, en relación con el Art. 74, de su Reglamento, el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, donde deberá registrar día a día todas sus operaciones de compra, de venta, de importaciones, de exportaciones y de prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan sobre bienes y servicios exentos.

Asimismo, la empresa inmobiliaria tendrá derecho a crédito fiscal, determinado conforme a las normas establecidas en el Art. 23, del D.L. N° 825, por todas aquellas adquisiciones, importaciones o utilización de servicios incurridos en el desarrollo de sus operaciones. Al respecto cabe señalar que el Art. 23, N° 1, menciona entre otros, que dará derecho a crédito fiscal el impuesto recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e), del Art. 8°.

Concordante con lo anterior y en el supuesto que la inmobiliaria haya adquirido la vivienda objeto del presente ejemplo, para incorporarla a su activo realizable, es decir, con la intención de venderla, tendrá derecho a crédito fiscal, en virtud del Art. 23°, N° 1, del D.L. N° 825, el cual corresponderá según lo dispuesto en el N° 6 del citado artículo, al total del impuesto al valor agregado consignado en la factura, sin considerar la rebaja del 65%, aplicada en virtud del Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975. Ello siempre que no le sea aplicable a la operación, ninguna de las normas establecidas en el Art. 6° o 7° transitorios de la Ley N° 20.780, ni se trata de una venta exenta conforme a lo dispuesto en el Art. 12°, letra F), del D.L. N° 825, en cuyo caso y por aplicación de las normas generales contenidas en el Art. 23°, N° 2, no tendría derecho a crédito fiscal por destinarse el impuesto consignado en la respectiva factura a una operación no gravada o exenta de IVA.

## **2) Posteriormente, la inmobiliaria vende la vivienda adquirida a un tercero.**

Cuando esto ocurra, la inmobiliaria deberá emitir la documentación correspondiente, conforme a lo dispuesto en el Art. 53°, letra a), del D.L. N° 825, que establece la obligación de emitir factura en el caso de ventas o promesas de ventas de bienes inmuebles, así como también respecto de los contratos señalados en la letra e), del artículo 8°, del citado decreto ley.

Sobre el particular y antes de ejemplificar la facturación que debe realizar la inmobiliaria como contribuyente del IVA, es conveniente recordar como operaban las inmobiliarias antes de la entrada en vigencia de la modificación legal, en la venta de inmuebles.

Considerando un margen de comercialización de un 25%, se tiene que:

Costo de adquisición de 1 Vivienda en Villa Santa Cecilia Casa N° 8	\$63.325.000 <sup>14</sup>
Margen de Utilidad (25%)	<u>\$15.831.250</u>
PRECIO DE VENTA	\$79.156.250

Con la entrada en vigencia de la modificación legal, los vendedores habituales de inmuebles (como es el supuesto del ejercicio) son contribuyentes del impuesto al valor agregado desde el 1/1/2016, por lo que en el ejemplo bajo análisis y manteniendo la misma utilidad, el costo que debe considerar la empresa inmobiliaria para facturar, no debe incluir el impuesto al valor agregado, pues como se señaló en los párrafos precedentes, éste puede ser recuperado por la vía de imputarlo a sus débitos fiscales.

Cantidad	Detalle	Precio Unitario	Total
1	Vivienda Villa "Santa Cecilia" casa N° 8		
	Precio Neto (sin terreno)	\$59.656.250 <sup>15</sup>	
	más 19% IVA	\$11.334.688	
	Precio Final sin terreno	\$70.990.938	
	Valor del terreno	\$10.000.000	
	Precio Final incluido el terreno		\$80.990.938

El Impuesto soportado en la venta de la vivienda deberá ser declarado por la inmobiliaria, dentro de plazo legal establecido en el Art. 64, del D.L. N° 825.

#### IV.- Normas Transitorias.

##### IV.1. Artículo 6 transitorio.

El artículo 6° transitorio de la Ley N° 20.780 señala que: "Las modificaciones introducidas por el artículo 2° en el D.L. 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 a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley a que se refiere el número 1 del artículo precedente, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado".

La norma estableció dos situaciones por las cuales no se afectarán con IVA las transferencias de dominio de inmuebles. Tales son:

- Ventas y otras transferencias 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 celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado independiente de la fecha en que se verifique la venta o transferencia definitiva.

Para fines de la aplicación de la norma comentada es indispensable que los contratos de promesa que se celebrarán con el objetivo de regular la celebración de uno posterior que tenga por objeto la transferencia del dominio del respectivo inmueble cumplan con todos

<sup>14</sup> El costo de adquisición incluye el IVA porque con anterioridad a la entrada en vigencia de la modificación legal, los vendedores habituales de inmuebles no eran contribuyentes de IVA y por tanto no podían recuperar dicho tributo.

<sup>15</sup> Este valor incluye el costo del inmueble menos el Impuesto al Valor Agregado incluido en la adquisición, el valor del terreno (deducido sólo para efectos de presentar el valor del terreno en la facturación) y más el margen de comercialización.

los requisitos exigidos por el artículo 1.554 del Código Civil que lo distingue de otros tipos de contratos.

Además, se requiere que sean celebrados ya sea por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. En primer caso, se debe cumplir con lo dispuesto en los artículos 1.699 del Código Civil y 403 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales. Respecto de la segunda forma de celebración, los instrumentos privados deben protocolizarse al tenor de lo dispuesto en el artículo 415 del Código Orgánico de Tribunales.

Por último, los contratos de promesa de venta de inmuebles celebrados deben también cumplir con lo señalado en el artículo 138 bis de la Ley General de Urbanismo y Construcciones en el sentido que las personas naturales o jurídicas que tengan por giro la actividad inmobiliaria o aquellos que construyan o encarguen construir bienes raíces destinados a viviendas locales comerciales u oficinas, que no cuenten con recepción definitiva y que celebren contratos de promesa de compraventa en los cuales el promitente comprador entregue todo o parte del precio del bien raíz, deberán otorgarlos mediante instrumentos privados autorizados ante notario y caucionarlos mediante póliza de seguro o boleta bancaria, aceptada por el promitente comprador.

Respecto de la cesión de promesas de compraventa suscritas con anterioridad al 1° de enero de 2016, efectuada con posterioridad a dicha fecha, este Servicio 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 nuevos artículos cuarto bis a quinquies del Código Tributario.

b) Transferencias de dominio de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016, en un contrato que se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Los contratos de arrendamiento con opción de compra, deben ser celebrados ya sea por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. En el caso del primero debe cumplir con lo dispuesto en los artículos 1.699 del Código Civil y 403 y siguientes del Código Orgánico de Tribunales. Respecto de la segunda forma de celebración, ella debe practicarse al tenor de lo dispuesto en el artículo 415 del Código Orgánico de Tribunales.

#### **IV.2. Artículo 7 transitorio.**

El artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.780 señala que: “Estarán exentas del impuesto al valor agregado 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 presente ley, 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 contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio”.

Para que proceda la exención se requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos, a saber:

a) Contar con el permiso de edificación a que alude la Ley General de Urbanismo y Construcciones al 1° de enero de 2016.

Sobre el particular, el inciso primero del artículo 116 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones<sup>16</sup> señala:

“Artículo 116.- La construcción, reconstrucción, reparación, alteración, ampliación y demolición de edificios y obras de urbanización de cualquier naturaleza, sean urbanas o

<sup>16</sup> Decreto con Fuerza de Ley N° 458 de 1975.

rurales, requerirán permiso de la Dirección de Obras Municipales, a petición del propietario, con las excepciones que señale la Ordenanza General.”

Por su parte, el artículo 119°, de dicha ley contempla la posibilidad que después de concedido el permiso de edificación, se realicen modificaciones o variantes al proyecto o en las obras correspondientes, caso en el cual dichas modificaciones deberán tramitarse conforme lo regula la Ordenanza General de Urbanismo en su artículo 1.4.16. La misma Ordenanza señala que tales modificaciones deben tramitarse en la forma señalada en los artículos 3.1.9 y 5.1.17, en los cuales se detalla la documentación que debe presentarse al Director de Obras Municipales para tal efecto.

En el evento de que el contenido del permiso de edificación que fue otorgado antes de 1° de enero de 2016 sea modificado con posterioridad a dicha fecha, deberá verificarse que la modificación del permiso de edificación no traiga como consecuencia un cambio sustancial en el proyecto amparado por el permiso original, de forma tal que ella implique la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir, en cuyo caso la venta de los inmuebles que ampara dicho permiso no será beneficiada con la franquicia contenida en el artículo 7° transitorio de la ley 20.780. Tal situación podría darse, por ejemplo, en el caso que el permiso de edificación consignara la futura construcción de un edificio de 7 pisos, con 72 unidades, y luego fuera modificado consignando la construcción de tres o más viviendas y no el edificio primitivo.

Este Servicio podrá hacer uso de sus facultades fiscalizadoras a objeto de verificar que las eventuales modificaciones a los permisos de edificación 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 nuevos artículos cuarto bis a quinquies del Código Tributario.

b) Las ventas respectivas deben realizarse dentro del plazo de un año contado desde el 1° de enero de 2016.

Este plazo se cuenta desde el 1° de enero del año 2016, y, de acuerdo a las normas de cómputo de plazo establecidas en el Código Civil, vence el día 1 de enero de 2017.

Para estos efectos, teniendo presente lo dispuesto en el **Artículo 1801 del Código Civil**, las ventas de los bienes raíces, no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.

Por lo tanto, para gozar de la exención que se analiza, la escritura de venta respectiva debe encontrarse otorgada hasta el día 1° de Enero de 2017.

### **IV.3. Artículo 8 transitorio.**

El artículo 8 transitorio de la ley N° 20.780 establece que los contribuyentes que, a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio, deban recargar el impuesto al valor agregado en la venta de bienes corporales inmuebles, tendrán derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, contados desde esta última fecha.

El Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectivo este derecho.

### **Plazos**

a) Los contribuyentes que gozan de este beneficio son aquellos que deben recargar IVA en sus operaciones de venta de inmuebles a contar del 1° de enero de 2016.

Lo anterior, por cuanto el artículo quinto transitorio de la Ley 20.780, dispone:

“Artículo quinto.- Las disposiciones del artículo 2° entrarán en vigencia conforme a las siguientes reglas:

- 1.- Lo dispuesto en los números 1, 3, 4, 5, letra b), 6, 7, 8 y 9, letra b), entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2016.”

En consecuencia, la primera parte del artículo 8 transitorio de la ley 20.780 al referirse a “a contar de la fecha referida en el numeral 1 del artículo quinto transitorio” da cuenta del 1 de enero de 2016.

- b) En relación a los plazos de prescripción mencionados en la última parte de la norma, será considerado para estos efectos el plazo que establece el inciso primero del artículo 200 del Código Tributario, esto es, el plazo de 3 años ya que es la regla general que establece el Código respecto de la facultad del Servicio para revisar, liquidar, reliquidar y girar los impuestos.
- c) La oportunidad en que se debe reconocer como crédito dicho impuesto, es la fecha en que deban recargar el IVA en sus operaciones de venta de inmuebles, que efectúe a contar del 1° de enero de 2016, por lo que el plazo de 3 años dentro del cual se deben considerar los impuestos soportados para efectos de conformar el crédito fiscal al cual tendrán derecho los contribuyentes, se cuenta desde la fecha en que deba recargar efectivamente el impuesto hacia atrás.
- d) El Servicio de Impuestos Internos establecerá por medio de una resolución especial, la forma y procedimientos para hacer efectivo el derecho a crédito fiscal enunciado en la norma analizada.

#### **Efectos del derecho al Crédito Fiscal frente al Impuesto a la Renta.**

El artículo octavo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establece en favor de los contribuyentes que a partir del 1° de enero de 2016 deban recargar el IVA en la venta de bienes corporales inmuebles, el derecho a un crédito fiscal IVA por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles.

Conforme a las reglas generales aplicables sobre la materia, el impuesto referido debe encontrarse formando parte, para efectos tributarios, del valor del activo realizable de la empresa respectiva al 1° de enero de 2016, por el hecho de formar parte del costo de adquisición o construcción de dichos inmuebles.

Ahora bien, atendido que el beneficio que otorga la Ley se devenga para los contribuyentes referidos en la oportunidad en que deban recargar el IVA en sus operaciones de venta de inmuebles, que efectúe a contar del 1° de enero de 2016, éstos, deberán considerar como renta obtenida en dicho período, una cantidad equivalente a la suma del crédito fiscal IVA por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de los inmuebles sobre los cuales deben recargar el IVA.

De esta manera, no se ve alterado el valor de adquisición o construcción de los inmuebles que forman parte del activo realizable de estos contribuyentes al 1° de enero de 2016, pudiendo en consecuencia deducir como parte del costo de venta de tales inmuebles, el impuesto soportado en la adquisición o construcción de éstos.

Para tal efecto, se insiste, junto con el reconocimiento del beneficio correspondiente al crédito fiscal IVA, los contribuyentes deberán reconocer de manera correlativa, el incremento de patrimonio que representa tal beneficio, lo que deberá reflejarse como una renta tributable que se devenga en la misma oportunidad en que nace el derecho al crédito fiscal IVA.

**V.- VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.**

Conforme al artículo quinto, N° 1), de las disposiciones transitorias, contenido en la Ley N° 20.780, las normas que modifican algunos artículos contenidos en el D.L. N° 825, entran en vigencia a partir del **1 de enero de 2016**, en conformidad a las instrucciones impartidas en la presente circular.

En lo no modificado por la presente Circular se mantienen plenamente vigentes las instrucciones contenidas en la Circular N° 26 de 1987.

Saluda a Ud.,

**JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI  
DIRECTOR (S)**

JARB/JAS/MBP/apb

**DISTRIBUCIÓN:**

**AL BOLETÍN**

**OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA**

**A INTERNET**

**AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO**