

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 17, ART. 23 – DECRETO SUPREMO N° 55, DE 1977, ART. 4 – LEY N° 20.780, ART. 8 TRANSITORIO. (Ord. N° 406, de 21-02-2017)

CONSULTAS SOBRE TRIBUTACIÓN EN LA VENTA DE INMUEBLE.

Se ha recibido en esta Dirección, mediante Oficio del Jefe de Gabinete del señor Subsecretario de Hacienda, su presentación realizada en el Portal de Internet del Ministerio de Hacienda, en la que solicita orientación sobre el pago de IVA, la habitualidad y el Impuesto Global Complementario, en la venta de una casa construida para su venta, por una persona natural.

I.- ANTECEDENTES:

El consultante en su presentación señala ser corredor de propiedades y requiere se le explique cómo opera el pago del IVA, la habitualidad y el tema de las 8.000 UF, respecto al global complementario de una persona natural, de acuerdo a la información actualizada, con las últimas modificaciones efectuadas.

Señala tener un cliente que durante los años 2014 y 2015 construyó una casa para hacer negocio y venderla, y consulta cómo se aplica en este caso el pago del IVA, la habitualidad y el impuesto global complementario, siendo su cliente una persona natural.

II.- ANALISIS:

La Ley N° 20.780 de 29 de septiembre del 2014, modificó los N°s 1 y 3 del artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, estableciendo que a contar del 1° de enero del 2016, se encontrarán gravadas con el Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), las transferencias de bienes corporales inmuebles, excepto los terrenos, realizadas por vendedores habituales.

La citada modificación, amplió el universo de contribuyentes sujetos del impuesto en las transferencias de inmuebles, pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica, incluyendo a las comunidades y sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles, sean ellos nuevos o usados y no sólo las empresas constructoras, como ocurría hasta antes de la dictación de la Ley N° 20.780, correspondiéndole al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo la habitualidad.

Asimismo, la referida Ley N° 20.780, incorporó en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, una presunción de habitualidad, cuando entre la fecha de adquisición o construcción de un bien raíz y su enajenación, transcurre un plazo igual o inferior a un año, presunción simplemente legal que admite prueba en contrario.

Para fines de calificar la habitualidad, el artículo 4° del D.S. N° 55, de 1977, Reglamento del D.L. N° 825, establece que el Servicio de Impuestos Internos 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; lo anterior se aplica en forma extensiva en las transferencia de bienes inmuebles, de conformidad con lo establecido en la Circular N° 42, de 2015.

Por otra parte, el artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.780, complementado por la Ley N° 20.899, establece una exención a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las transferencias de inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce al artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, siempre que dichos bienes cuenten, al 1° de enero del 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, y que las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año, a contar del 1° de enero del 2016. Asimismo, se encontrarán exentas las transferencias de inmuebles nuevos, que cuenten con el permiso de construcción a la fecha señalada, que se graven como consecuencia de las modificaciones legales y siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de abril de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones.

Así las cosas y de acuerdo a lo señalado en su consulta, considerando que el inmueble fue construido por su cliente con el objeto de venderlo, si para su construcción se celebró un contrato general de construcción por

administración, para fines de la aplicación del IVA, quien encarga su construcción tiene la calidad de empresa constructora y por consiguiente su posterior enajenación se encontrará gravada con el impuesto, no siéndole aplicable ninguna de las exenciones que contempla el artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.780.

Por el contrario, si el inmueble se encargó construir mediante un contrato general de construcción por suma alzada, en este caso quien encarga la obra no tiene la calidad de empresa constructora; luego, por aplicación de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780 a los N° 1 y 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, a contar del 1° de enero de 2016, fecha de vigencia de la modificación legal, dicha venta se encontraría gravada con IVA, por tratarse de un vendedor habitual de inmuebles, por cuanto, según señala en su presentación, dicho inmueble fue construido con el ánimo de venderlo, siendo aplicable en este caso, lo establecido en el artículo 4° del D.S. N° 55, de 1977, respecto a la calificación de habitualidad.

Si la operación debe gravarse con IVA, según lo dispone el artículo 17°, del D.L. N° 825, 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, debidamente reajustado por el IPC, con un tope del doble del avalúo fiscal cuando la venta se efectúa antes de los 3 años desde su adquisición. El contribuyente podrá solicitar una nueva tasación en los casos previstos en esta disposición.

Por otra parte, el artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.780 otorgó a los contribuyentes que a contar del 1° de enero de 2016, deban recargar IVA en las ventas de bienes corporales inmuebles que realicen, el derecho a usar como crédito fiscal el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando éste hubiese sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar el tributo dentro del plazo de tres años, contados desde esta última fecha, debiendo deducir del costo del activo correspondiente, en el mismo período tributario en que se utilice el crédito fiscal, una cantidad equivalente a dicho crédito, en la medida que éste haya formado parte, para efectos tributarios, del valor del activo en la empresa respectiva.

Sin perjuicio de lo anterior, pudo haber sido aplicable al caso en análisis la exención de IVA contenida en la primera parte del artículo 7° transitorio de la Ley N° 20.780, precedentemente expuesta, en cuyo caso la respectiva transferencia se encontró exenta del mencionado tributo, o la exención contenida en la segunda parte de la misma norma, siempre que se trate de un inmueble nuevo, caso en el cual la transferencia se encontrará igualmente exenta del referido tributo.

En lo que respecta al mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile efectuada por una persona natural y su afectación con el Impuesto Global Complementario (IGC), cabe señalar que hasta el 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) vigente a esa fecha, el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, efectuada por personas naturales o por sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, constituye un ingreso no renta (INR), sin límite de monto, en la medida que no forme parte del activo de una empresa que declare cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, la enajenación no se efectúe a un relacionado[1] y no exista habitualidad en ésta[2].

En caso de no cumplirse los requisitos precedentemente indicados, el total del mayor valor obtenido en la enajenación respectiva, quedará gravado con los impuestos generales de la LIR, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e IGC o Impuesto Adicional (IA), según corresponda. Para determinar el mayor valor afecto a impuestos se deberá deducir del precio o valor asignado a la enajenación, el costo tributario de los referidos bienes, el que corresponderá, a su vez, al valor de adquisición de los mismos debidamente reajustado.

Las instrucciones de este Servicio sobre la materia fueron impartidas mediante la Circular N° 13 de 2014.

Sin embargo, a partir del 1° de enero de 2017, la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la LIR, sustituida por la Ley N° 20.780, en concordancia con el numeral XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de dicha ley, ambos modificados a su vez por la Ley N° 20.899, regulan el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, que efectúen personas naturales que no determinen IDPC sobre rentas efectivas, estableciendo al efecto una serie de normas tanto en relación a la determinación del resultado de la operación, como al régimen de tributación aplicable al mismo.

A. En lo que dice relación con la determinación del resultado de la operación y, en particular, con la determinación del costo tributario, es posible efectuar las siguientes distinciones:

1. Tratándose de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos antes del 1° de enero de 2004, cualquiera sea la fecha de su enajenación, la determinación del costo tributario se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, esto es, el costo tributario de dichos bienes será equivalente al valor de adquisición de los mismos debidamente reajustado.

2. Tratándose de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos a partir del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014, siempre que su enajenación se efectúe a contar del 1° de enero de 2017, el enajenante podrá optar entre cualquiera de los siguientes costos tributarios, en la medida que cumpla los requisitos para ello:

a) El valor inicial de adquisición más los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor venal del inmueble, reajustados de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la adquisición o a aquel en que la obra se encuentre en condiciones de ser usada, respectivamente, y el mes anterior al de la enajenación. Las señaladas mejoras pueden haber sido efectuadas por el mismo enajenante o por un tercero, siempre que en este último caso hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante, y deben haber sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante este Servicio, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal respectivo para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación, en la forma señalada en la Resolución Exenta N° 80 de 2015.

b) El avalúo fiscal vigente al 1° de enero de 2017, debidamente reajustado.

c) El valor de mercado determinado al 29 de septiembre de 2014, debidamente reajustado, acreditado fehacientemente e informado a este Servicio hasta el 30 de junio de 2016, en la forma establecida en la Resolución Exenta N° 29 de 2016.

3. Tratándose de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas sobre dichos bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos a partir del 29 de septiembre de 2014 en adelante, siempre que su enajenación se efectúe a contar del 1° de enero de 2017, el enajenante podrá considerar como costo tributario el indicado en la letra a), del N° 2 precedente.

B. En lo que dice relación con el régimen de tributación aplicable, es posible, asimismo, efectuar las siguientes distinciones:

1. Tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes indicados en el N° 1, de la letra A anterior, efectuada por personas naturales que no sean contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, el régimen de tributación aplicable al señalado mayor valor se sujetará a las disposiciones de la LIR según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, esto es, constituirá un INR sin límite de monto o se gravará con IDPC e IGC o IA, según corresponda, en la medida que se cumplan los requisitos que el indicado texto legal dispone.

2. Tratándose del mayor valor obtenido en la enajenación de los bienes indicados en los N°s 2 y 3, de la letra A anterior, efectuada por personas naturales que no sean contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, el régimen de tributación aplicable al señalado mayor valor será el siguiente:

a) Si la enajenación se efectúa a un no relacionado^[3] y ésta se realiza habiendo transcurrido los siguientes plazos, el mayor valor constituirá un INR hasta el límite de 8.000 UF, considerando el valor de dicha unidad al término del ejercicio en que tenga lugar la enajenación:

i. Tratándose de bienes raíces, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, que resulten de la subdivisión de terrenos urbanos o rurales, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde la adquisición del bien raíz que fue subdividido o de derechos o cuotas que recaen sobre éste.

ii. Tratándose de la venta de edificios por pisos o departamentos construidos por el contribuyente, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en la comunidad constructora, la enajenación debe

ser realizada habiendo transcurrido un plazo superior a cuatro años contado desde su construcción.

iii. Tratándose de bienes raíces no comprendidos en las dos hipótesis anteriores, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, la enajenación debe ser realizada habiendo transcurrido un plazo igual o superior a un año contado desde su adquisición.

Se debe tener en consideración para efecto de computar los plazos referidos en la letra precedente, que si la convención que sirve de título para transferir el dominio, esto es, para enajenar, se celebra en cumplimiento de cualquier otro acto o contrato que tenga por objeto suscribir, precisamente, dicha convención, el plazo correspondiente se computará desde la fecha de celebración de dicho acto o contrato[4].

Por otra parte, y en lo que dice relación con el referido límite de 8.000 UF, cabe indicar que aquel se determinará considerando todas las enajenaciones que se efectúen a partir del 1° de enero de 2017 y que cumplan con los requisitos precedentemente indicados[5]. En otras palabras, a partir del 1° de enero de 2017, el mayor valor obtenido por dichos contribuyentes irá sumándose y gozando de carácter de un INR hasta completar el límite de 8.000 UF, independiente del número de bienes raíces o de derechos o cuotas sobre éstos que sean de su propiedad, del número de enajenaciones que de dichos bienes hayan efectuado, o de los ejercicios comerciales en que se hayan efectuado las referidas enajenaciones (no existe plazo para efectos de agotar dicho límite).

b) Si cumpliéndose los requisitos para considerar el mayor valor como un INR, éste excede el límite de 8.000 UF, o dicho límite se encuentra agotado, el exceso o la totalidad del mayor valor deberán tributar con el IGC o el Impuesto Adicional (IA), según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, a elección del enajenante. En el evento que este último sea una persona natural domiciliada o residente en Chile podrá reliquidar el IGC considerando el período de años comerciales en que los bienes raíces que enajena han estado en su poder, con un límite de diez años, o reemplazar dicho impuesto por el Impuesto Único Sustitutivo (IUS) de tasa 10%, siempre que hubiere optado por tributar sobre la base de la renta devengada, en el primer caso, o sobre la base de la renta percibida, en el segundo.

c) Si la enajenación se efectúa a un no relacionado, pero antes de transcurridos los plazos indicados en la letra a) precedente, la totalidad del mayor valor obtenido tributará con el IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, a elección del enajenante, resultando aplicable la reliquidación del IGC, en los términos señalados.

d) Finalmente, si la enajenación se efectúa a un relacionado, la totalidad del mayor valor obtenido tributará con el IGC o IA, según corresponda, sobre la base de la renta percibida o devengada, lo que ocurra primero.

Las instrucciones de este Servicio sobre lo dispuesto en la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017, y lo dispuesto en el numeral XVI del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 fueron impartidas mediante Circular N° 44 de 2016.

III.- CONCLUSION:

La transferencia del inmueble construido por su cliente, se encontrará gravada con IVA, en la eventualidad que para su construcción se haya celebrado un contrato general de construcción por administración, en cuyo caso quien construye tiene la calidad de empresa constructora, no importando la oportunidad en que dicha venta se realice, siéndole aplicable todas las obligaciones que establece el Decreto Ley N° 825, de 1974, por cuanto para este tipo de empresas las normas sobre registro, declaración y pago del IVA no han sufrido modificaciones.

Si la construcción del inmueble se hizo mediante un contrato general de construcción por suma alzada, a contar del 1° de enero del 2016 la venta del inmueble que realice su cliente se encontrará gravada con IVA, a menos que le hubiese sido aplicable la exención contenida en la primera parte del artículo séptimo transitorio de la Ley N° 20,780, esto es, que el inmueble cuente al 1° de enero del 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones, y la venta respectiva se efectúe dentro del plazo de un año, a contar del 1° de enero del 2016, o la segunda parte de dicha norma, si se tratase de un inmueble nuevo y se cumplan los demás requisitos allí señalados.

Si la enajenación del inmueble se realizara con posterioridad al 1° de enero del 2017, dicha venta se encontraría gravada con IVA y para fines del pago del impuesto, se deberá determinar la base imponible de la operación, de conformidad con las normas del inciso 2° del artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974 y sobre ella aplicar la tasa del impuesto, lo que constituirá el débito fiscal.

De conformidad a lo dispuesto en el artículo 8° Transitorio de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899 del 2016, se podrá hacer uso del crédito fiscal soportado en la construcción del inmueble, según las normas del artículo 23° y siguientes del D.L. N° 825, de 1974.

Finalmente, y en lo que dice relación a la LIR, se hace presente que la determinación del resultado obtenido y el régimen tributario aplicable al mismo dependerán de si la enajenación del bien raíz construido por su cliente, se produce hasta el 31 de diciembre de 2016 o a partir del 1° de enero de 2017, fecha en la que entran a regir las modificaciones que sobre la materia introdujo la Ley N° 20.780, modificada a su vez por la Ley N° 20.899, debiendo estarse en uno u otro período a la regulación indicada en el apartado precedente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe indicar que a partir del 1° de enero de 2017, en la enajenación de bienes raíces construidos directamente por el enajenante, o cuya construcción encargue a terceros mediante contratos de construcción por administración o suma alzada, que no pueda subsumirse en alguna de las reglas especiales aludidas en los numerales i y ii, de la letra a), del N° 2, de la letra B, del apartado precedente, resulta aplicable la regla general del numeral iii de la señalada letra a). De este modo, en la enajenación de dichos bienes el transcurso del plazo de un año o más aludido en el señalado numeral se computará desde la adquisición de los bienes raíces sobre los cuales se construyó, plazo que, según se indicó, constituye uno de los requisitos copulativos para acceder al INR con límite de 8000 UF o a la tributación especial del exceso en caso de haberse agotado éste. Asimismo, a partir de la referida fecha y para efectos de determinar la norma de costeo que resulta aplicable, deberá estarse también a la fecha de adquisición del bien raíz sobre el cual se construyó.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ

DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 406, de 21.02.2017

Subdirección Normativa

Dpto. De Impuestos Indirectos

[1] En los términos del inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.

[2] En los términos del artículo 18 de la LIR.

[3] En los términos del inciso 2°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

[4] De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3°, de la letra b), del inciso 1°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

[5] Salvo aquellas amparadas en el inciso final del numeral XVI, del artículo tercero, de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, numeral modificado por la letra f., del número 5., del artículo 8°, de la Ley N° 20.899, esto es, inmuebles adquiridos antes del 1° de enero de 2004.