

[Home](#) | [Ventas y Servicios - 2007](#)

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8°, LETRA G), ART. 17°, ART. 23° – OFICIO N° 3.003, DE 1996. (ORD. N° 783, DE 04.04.2007)

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ARRENDAMIENTO DE BIENES RAÍCES AGRÍCOLAS

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación del antecedente, mediante la cual el señor XXXXX solicita se confirme el criterio que expone, en cuanto a que la utilización del crédito fiscal, por parte de un contribuyente que sólo se dedica al arriendo de inmuebles amoblados o con instalaciones debe efectuarse en su totalidad, y no en forma proporcional, como podría concluirse si se estimase que la posibilidad de deducir de la base imponible el 11% anual del avalúo fiscal del inmueble, implica que los bienes adquiridos o los servicios utilizados, se estén destinando simultáneamente a operaciones gravadas y exentas.

El consultante se encuentra asesorando a un grupo empresarial chileno (en adelante “el Grupo”), el cual controla una serie de sociedades. Como parte del desarrollo de sus negocios, una entidad del Grupo es propietaria de una serie de inmuebles y edificios de oficinas, siendo estas últimas dadas en arrendamiento a diversas empresas. Las oficinas dadas en arrendamiento cuentan con muebles e instalaciones necesarias para efectos de desarrollar actividades comerciales o industriales.

Señala que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8° letra g), del D.L. 825, de 1974, los arrendamientos antes señalados son facturados más IVA, pero rebajándose de la base imponible del mencionado impuesto un 11% del avalúo fiscal de las oficinas dadas en arrendamiento. Lo anterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 17° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Es en este contexto que el consultante solicita se confirmen los siguientes criterios:

- a) El arrendamiento de las oficinas, al tratarse de bienes inmuebles amoblados, con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de una actividad comercial o industrial, es un hecho gravado con IVA.
- b) La base imponible sobre la cual se aplica el IVA que grava el arrendamiento de las oficinas, se determina pudiendo o no rebajar de la renta de arrendamiento el 11% del avalúo fiscal.
- c) Que la referida rebaja, en caso de ser aplicada, es la forma de determinar la base imponible del IVA de una operación gravada, y que ésta no altera el carácter de hecho gravado de la renta de arrendamiento.
- d) Como consecuencia de lo anterior, la determinación de los créditos fiscales cuya recuperación corresponda, se efectuará con prescindencia de las normas sobre proporcionalidad, por no resultar aplicables al no tratarse de una operación exenta.

2.- El artículo 8°, letra g), del D.L. N° 825, de 1974, grava en forma especial con Impuesto al Valor Agregado “El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

A su vez, el Art. 17°, del mismo cuerpo normativo, agrega en lo relativo a la base imponible que “En el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos de comercio que incluya un bien raíz, podrá deducirse de la renta, para los efectos de este Párrafo, una cantidad equivalente al 11% anual del avalúo fiscal del inmueble propiamente tal, o la proporción correspondiente si el arrendamiento fuere parcial o por períodos distintos de un año”.

Por su parte, el artículo 26° del D.S. N° 55, de Hacienda, de 1977, entrega una descripción de lo que debe entenderse por base imponible, al decir que “Para los efectos del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible, esto es, la suma sobre la cual se debe aplicar la tasa respecto de cada operación gravada...”.

Finalmente, el artículo 23° del D.L. N° 825, establece que los contribuyentes afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que será equivalente, según lo establece el N° 1 del referido artículo, al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo o el relacionado con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

3.- Con respecto al primer criterio cuya confirmación solicita, cabe señalar que el arrendamiento de oficinas amobladas, es decir, que se encuentren alhajadas o dotadas con bienes corporales muebles, o bien que cuenten con instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial, de acuerdo con el artículo 8° letra g) del D.L. 825, constituye un hecho gravado con IVA. Con todo, no es posible a esta Dirección Nacional determinar a priori, con los antecedentes aportados, si en el caso particular planteado se configurará o no el hecho gravado establecido en la letra g) del artículo 8° en referencia, situación que por

requerir de una verificación en terreno cabe dentro de la competencia del Director Regional respectivo, en la oportunidad que corresponda.

4.- En cuanto al punto b), del apartado primero, no es posible confirmar el criterio solicitado por el consultor, puesto que se estima que la deducción del 11% del avalúo fiscal que establece el artículo 17° citado, para determinar la base imponible del IVA que grava el arriendo de bienes raíces, en este caso amoblados o con instalaciones que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, es de carácter obligatoria para el contribuyente y no facultativa.

Al respecto, este Servicio ya se ha pronunciado mediante Oficio 3.003, de 1996, publicado en nuestra página Web www.sii.cl, señalando que si fuese discrecional para el contribuyente la forma de determinar la base imponible de un impuesto trasladable a un tercero, se estaría vulnerando el principio constitucional de la legalidad de los tributos, por lo que dicha norma no tiene el alcance de dar una alternativa al contribuyente, sino que instruye cómo se debe determinar la base imponible en los casos de arrendamientos de bienes raíces. De este modo, lo que justificaría la expresión “podrá” que contiene el artículo 17° del D.L. 825, es que la norma se encuentra redactada en forma descriptiva, con el sólo objeto de graficar la forma de determinar la base imponible, y por ello su redacción no es imperativa, lo cual como se indicó, no implica de manera alguna el otorgamiento de una facultad para el arrendador.

5.- Con respecto al tercer punto sometido a confirmación, se puede informar al consultante, que lo dispuesto en el artículo 17° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de acuerdo con el criterio de esta Dirección Nacional, no posee la naturaleza jurídica de una exención, pues la deducción del 11% del avalúo fiscal anual no incide de manera alguna sobre el hecho gravado, sino que lo hace directamente sobre la base imponible, elemento de la obligación tributaria temporalmente posterior, afectando dicha deducción a aquella suma sobre la cual se debe aplicar la tasa respecto de una operación que se encuentra previamente determinada como un hecho gravado con IVA.

De esta manera, como lo dispuesto en el artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974, influye exclusivamente en la determinación de la base imponible y no sobre el hecho gravado en sí mismo, no desvirtúa la calidad de afecto del arrendamiento de inmuebles amoblados, con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial.

En consecuencia, la posibilidad de que el supuesto de hecho que relata el consultante se encuentre exento de IVA se descarta, al constatar que no existe en la legislación tributaria nacional, una prescripción normativa que exonere de tributación al arrendamiento de oficinas bajo las condiciones mencionadas, ergo queda establecido como premisa, que este tipo de arrendamiento constituye un hecho gravado con IVA.

6.- Finalmente, en relación al último criterio que desea confirmar, cabe señalar que si el contribuyente sólo desarrolla operaciones gravadas con IVA, no se aplican a su respecto las normas de proporcionalidad del artículo 23° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en relación al artículo 43° del Reglamento del D.L. 825, debido a que los créditos no se destinarán a generar operaciones gravadas y exentas en forma simultánea, que pudieran dar lugar a crédito fiscal de utilización común, sino que únicamente, a generar operaciones gravadas con IVA.

RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR

Oficio N° 783, de 04.04.2007.
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos