

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su oficio del antecedente mediante el cual solicita confirmar que el aporte de un bien corporal inmueble efectuado antes de un año desde su adquisición, por un contribuyente, sociedad de inversiones, no se encuentra gravado con IVA, por no configurarse a su respecto, el hecho gravado especial contenido en el Art. 8°, letra b), del D.L. N° 825, de 1974.

I.- ANTECEDENTES:

El Contribuyente es una sociedad de inversiones, la cual mantiene activos de variada índole, entre ellos acciones y derechos en sociedades de diverso objeto y bienes inmuebles, los cuales explota normalmente a través de su arriendo. Hasta noviembre de 2017, el Contribuyente mantenía en calidad de arrendatario un contrato de leasing financiero (celebrado el año 2010) sobre un inmueble denominado “Lote 1”, cuyo inmueble colindante (Lote 2) es actualmente de propiedad de una sociedad filial del Contribuyente (en adelante “La Filial”).

En los Lotes 1 y 2 se encuentra emplazado un edificio destinado a fines educacionales, el cual se sitúa en ambos sitios sin distinción (existiendo construcciones emplazadas sobre los deslindes de ambos lotes). Ambos lotes se encuentran actualmente arrendados a una institución educacional, por lo cual tanto el Contribuyente como la Filial obtienen rentas de arrendamiento de dichos inmuebles. La razón originaria de la separación de los propietarios se debió a la necesidad de contar con acceso al financiamiento de la adquisición de los diversos paños o inmuebles en el tiempo.

A fines del año 2017, el Contribuyente y la Filial tuvieron la necesidad de obtener un refinanciamiento para el desarrollo de sus giros, por lo cual mantuvieron negociaciones con diversos bancos e instituciones financieras. Finalmente, la opción económicamente más eficiente resultó ser la contratación por parte del Contribuyente de un crédito hipotecario, para lo cual fue necesario ejercer anticipadamente la opción de compra del contrato de leasing sobre el Lote 1, de manera tal de hacerse dueña del inmueble y así poder dar el bien raíz en garantía al banco acreedor. Al existir construcciones emplazadas en ambos lotes sin una clara delimitación, el banco acreedor exigió además como garantía, la hipoteca del Lote 2. Por ello, actualmente la Filial mantiene hipotecado el Lote 2 a favor del banco, garantizando la obligación de su matriz, el Contribuyente.

En noviembre de 2017, el Contribuyente ejerció anticipadamente la opción de compra del leasing, haciéndose dueño del Lote 1. Dicho contrato de compraventa no quedó afecto a IVA, en virtud de las disposiciones contenidas en el artículo 6° Transitorio de la Ley N° 20.780 del año 2014, que estableció que no se aplicarían las modificaciones introducidas a la Ley del IVA a las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, ni a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos, siempre que éstos hubieren sido

celebrados con anterioridad al 1° de enero de 2016 y siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

Cabe señalar, que como se trataba de un contrato de leasing sobre un inmueble sin instalaciones ni bienes muebles en los términos establecidos por el artículo 8°, letra g), de la Ley del IVA, el contrato de leasing, en cuanto a las cuotas de arriendo, no se encontraba afecto a IVA. Por su parte, la empresa de leasing no cumplía con el carácter de empresa constructora en los términos del artículo 2°, N° 3, de la Ley del IVA, en su texto anterior a la entrada en vigencia de las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.780, ni tampoco había tenido derecho a IVA crédito en su adquisición, por lo cual no resultaba aplicable el hecho gravado general venta según su regulación anterior al 1° de enero de 2016 ni tampoco le era aplicable el hecho gravado especial del artículo 8°, letra m), de la Ley en comento, al momento en que se ejerciera la opción de compra –anticipada o no- por parte del arrendatario. Asimismo, tampoco aplicaba el hecho gravado especial contemplado en el entonces artículo 8°, letra l), relativo a los contratos de arriendo con opción de compra celebrados por empresas constructoras, en cuanto la arrendataria era una empresa de leasing filial bancaria que no tenía la naturaleza requerida para el hecho gravado especial en comento.

Ahora bien, atendido a que ambos lotes se destinan al mismo fin rentístico (ambos son arrendados a la misma institución educacional), y con el objeto de facilitar la negociación de futuros financiamientos, así como la administración de los inmuebles, incluyendo las mejoras que deban efectuarse a las construcciones respectivas, haciendo así más eficiente la inversión consolidada, el Contribuyente planea aportar el Lote 1 a la Filial, de manera tal de consolidar la propiedad de ambos lotes en manos de un solo propietario. Para ello, se llevaría a cabo un aumento de capital en la Filial el cual sería suscrito por el Contribuyente y pagado mediante el aporte del Lote 1.

Es probable que el aporte del Lote 1 a la Filial se materialice antes de transcurrido un año desde la fecha de adquisición del Lote 1 por parte del Contribuyente (fecha de la inscripción del inmueble en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces).

No obstante ello, estima que es posible acreditar que el ánimo que tenía el Contribuyente al adquirir la propiedad no fue enajenarla, sino que llevar a cabo un refinanciamiento necesario e imperativo para el giro de su negocio. Al efecto, como se señaló, en los hechos se trata de una sociedad con giro de inversiones la cual se vio en la obligación de ejercer anticipadamente la opción de compra del leasing sobre el Lote 1, debido a que requería nuevos flujos de dinero y distintas condiciones crediticias a las pactadas en el contrato de leasing para que fuese posible continuar con su giro de una mejor manera, En virtud de dicha necesidad, y habiendo evaluado diversas alternativas y financiamientos en el mercado, teniendo además presente que las condiciones del contrato de leasing vigentes habían sido acordadas bajo un escenario diverso que derivó en peores condiciones

comerciales que las actuales, la mejor opción resultó ser la de ejercer anticipadamente la opción del leasing para así obtener el financiamiento necesario dando en garantía la hipoteca del Lote 1.

Ahora bien considerando que en el Lote 1 y el Lote 2, sin distinción, se encuentran emplazadas ciertas construcciones que se destinan en conjunto a ser arrendadas a la misma institución educacional, y atendido el problema práctico que ello conlleva (dificultades en la obtención de permisos, problemas de administración de los edificios que adhieren en ambos lotes en conjunto, restricciones administrativas para la obtención de subdivisión de roles, entre otros), es que el Contribuyente planea aportar el Lote 1 a la Filial, consolidando así la propiedad en manos de un solo propietario. Si bien el Contribuyente explotaba el inmueble con dicho inconveniente e ineficiencia descrita, con anterioridad al ejercicio de la opción de compra, la solución no era posible atendido a que no era jurídicamente dueño del inmueble, sino arrendatario en virtud de un contrato de leasing.

Se hace presente que ambos lotes se tienen actualmente registrados como activo fijo, debido a que se destinan a la generación de rentas de arrendamiento por parte del Contribuyente y de la Filial, habiendo sido adquiridos con ese preciso objeto.

Así las cosas, el ánimo que motivo al Contribuyente al adquirir el Lote 1 no fue la reventa, sino que el de llevar a cabo un refinanciamiento necesario para el giro y desarrollo de sus operaciones, sin perjuicio, de que se encuentre evaluando la posibilidad de aportarlo a la Filial de manera tal de consolidar ambas propiedades colindantes, facilitando así la administración de los inmuebles, el otorgamiento de permisos, autorizaciones y otras solicitudes administrativas, así como las mejoras a introducir en cuanto sean necesarias.

De los pasos que se pretenden llevar a cabo por el Contribuyente, se solicita las siguientes confirmaciones, las cuales se solicita contestar de manera independiente de la respuesta que estime aplicable a cada caso;

(i) Primera Consulta: Confirmar que el Contribuyente, de conformidad a los antecedentes de hecho y argumentos que se exponen, no calificaría como vendedor habitual y que en la especie sería posible desvirtuar la presunción simplemente legal de habitualidad establecida en el artículo 2°, N° 3, de la Ley del IVA, confirmando así que no se configuraría en este caso el hecho gravado genérico “venta” ni tampoco el hecho gravado especial contenido en el artículo 8°, letra b), de la Ley del IVA.

(ii) Segunda consulta: sin perjuicio de lo que se resuelva respecto a la primera consulta, y atendido a la posibilidad que en el futuro pueda verificarse un cambio de circunstancias del caso descrito, en caso de estimarse que se configura el hecho gravado especial del artículo 8, letra b), de

la Ley del IVA, se solicita confirmar la aplicabilidad del artículo 16, letra g) de la Ley del IVA para efectos del cálculo de la base imponible, pronunciándose especialmente respecto del carácter de usado del Lote 1.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios. Para estos efectos, la norma considera también como ventas y servicios, según corresponda, una serie de actos detallados allí taxativamente.

Entre ellos se encuentra el contenido en el Art. 8°, letra b) que, asimilado a venta, grava con el tributo en comento “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”.

Como se desprende de la norma transcrita, para que se configure el hecho gravado especial contenido en el Art. 8, letra b), en el caso en consulta, el aporte del bien corporal inmueble debe ser realizado por un vendedor, según la definición contenida en el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825. Así lo ha sostenido este Servicio en Circular N° 42, de 5/6/2015.

Al respecto, el Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, define “vendedor” como: “cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles 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”.

A dicha definición el Art. 2°, N° 1, letra c), de la Ley N° 20.780, incorporó una presunción de habitualidad, en virtud de la cual, se presume “que existe habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año”

Para el cómputo de dicho plazo, se entenderá que el momento de adquisición o enajenación del inmueble es aquel en que éste se encuentra inscrito en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces a nombre del respectivo comprador, según lo instruido en Circular N° 42, de 2015

De lo anterior se desprende que para efectos del Art. 2°, N° 3, del D.L. N° 825, “vendedor”, no es tan sólo aquel que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles o inmuebles, sino que también comprende a aquellos que sin cumplir con dicho requisito se “presumen” habituales por imperio de la Ley, al vender un bien inmueble antes de un año contado desde su adquisición, en cuyo caso y para efectos tributarios son considerados también como vendedores. No obstante, en este último caso, dicha calidad es sólo presunta, para aquellas personas que no se dedican en forma habitual a la venta de este tipo de bienes ya que al ser la presunción de habitualidad simplemente legal, admite prueba en contrario, conforme al Art. 47, del Código Civil recayendo en el contribuyente la carga probatoria, a fin de desvirtuar dicha presunción. Por lo que de desacreditarse tal presunción, desaparecería también la calidad de vendedor de quien realiza la operación.

En el caso bajo análisis, el Contribuyente, una sociedad de Inversiones, planea aportar a una sociedad filial, un inmueble adquirido vía leasing, lo cual se concretaría antes de un año desde su adquisición. Considerando que este Servicio ya se ha pronunciado en términos de que el aporte constituye una venta en los términos restringidos del Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, es posible concluir que el plazo establecido en el Art. 2°, N° 3, que hace presumir habitualidad en una venta y otorgar la calidad de “presunto vendedor” a quien la realiza, es plenamente aplicable en el caso bajo análisis, por lo que en principio dicho aporte se encontraría gravado con Impuesto al Valor Agregado, por presumir la norma legal que dicho vendedor es habitual. No obstante lo anterior, se reitera que el contribuyente puede desvirtuar dicha presunción, presentando prueba en contrario.

De ser así, corresponde determinar la base imponible sobre la cual ha de calcularse el impuesto.

Al respecto, el Art. 15°, del D.L. N° 825, establece que, para efectos del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible de las ventas y los servicios está constituida por el valor de las operaciones respectivas.

No obstante, en el caso de la venta de bienes inmuebles gravados con IVA, el inciso segundo del Art. 17°, del mencionado decreto ley, autoriza a deducir del precio estipulado en el contrato el valor de adquisición del terreno, en los términos allí señalados.

Por otra parte, el Art. 16°, del D.L. N° 825, dispone una base imponible especial para una serie de casos detallados en dicho artículo. Es así como en la letra g), se establece una base imponible especial en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado Impuesto al Valor Agregado, siempre que ésta haya sido efectuada por un vendedor habitual.

Ahora bien, este Servicio se pronunció sobre la materia señalando que se entenderá que un inmueble tiene la calidad de “usado”, cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes.

Consecuente con lo anterior, para que un inmueble tenga calidad de usado debe haber salido del ámbito de aquellos contribuyentes de IVA que se dedican a la comercialización de dichos bienes, es decir, en el concepto de usado el vendedor debe serlo porque se dedica en forma habitual a la venta de dicho bienes, ya sea porque así lo ha declarado expresamente en su giro o bien porque considerando la naturaleza, cantidad y frecuencia de sus operaciones, este Servicio determina en virtud de la facultad contenida en el Art. 2º, N° 3, que se trata de un vendedor habitual de dichos bienes, lo cual excluye a aquellos que son considerados “vendedores presuntos” solamente por aplicación de la presunción de habitualidad contenida en dicho artículo, toda vez que esas personas no se dedican en forma habitual a la venta de este tipo de bienes, razón por la cual no puede entenderse que el inmueble que ellas venden aún se encuentra en el ámbito de “aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes”.

Teniendo presente lo anterior, en el caso bajo análisis, si bien es cierto que producto de la presunción de habitualidad, que puede ser desvirtuada por el contribuyente, el aporte del inmueble efectuado antes de un año contado desde su adquisición en principio se encontraría gravado con IVA, no es menos cierto que, para efectos de determinar su base imponible el inmueble que se pretende aportar tendría la calidad de usado, toda vez que, no puede entenderse que la sociedad aportante, es de aquellos contribuyentes que se dedican a la comercialización habitual de este tipo de bienes. Ello porque según lo informado por el propio contribuyente tanto su objeto estatutario como los giros de actividad informados al Servicio se limitan únicamente al de inversiones y obtención de rentas de capital y de arrendamiento de inmuebles.

Finalmente, el consultante expone una serie de argumentos, tendientes a desvirtuar la presunción de habitualidad que califica al contribuyente, para estos efectos como vendedor, concluyendo que el ánimo que guio a éste, al adquirir el bien, destinado hasta ese entonces al arrendamiento, fue una razón financiera y no su reventa. ya que la necesidad de obtener mayor financiamiento para el desarrollo de su giro le llevó a mantener negociaciones con diversos bancos que terminaron con el otorgamiento de un crédito hipotecario que le exigía dejar el bien raíz en garantía al banco acreedor, lo cual requería que éste fuese de su propiedad, razón que lo motivó a adquirir el bien mediante el ejercicio de la opción de compra. Agrega que la posibilidad de aportar dicho inmueble a su Filial, surgió como una manera de precaver inconvenientes en la negociación de futuros financiamientos, así como lograr una administración más eficiente de los inmuebles situados en ambos Lotes sin distinción, considerando que ambos son arrendados a la misma institución educacional.

III.- CONCLUSIÓN:

En base al análisis precedente se procederá a responder las consultas formuladas:

a) Respecto de su primera consulta, cabe manifestar a Ud., que los argumentos expuestos en su presentación, resultan válidos para desvirtuar la presunción de habitualidad que recae sobre el contribuyente, en términos de demostrar que el ánimo que guio a éste al adquirir el bien no fue su venta, sino que entregarlo como garantía hipotecaria al banco acreedor, con el cual mantiene una obligación crediticia. Sin embargo, no es posible confirmar a priori que el contribuyente no calificaría como vendedor, ya que ello requiere se acreditado en las instancias de fiscalización correspondientes.

b) En cuanto a su segunda consulta, cabe manifestar que de encontrarse gravada la operación en virtud del Art. 8°, letra b), por considerarse “vendedor presunto” al aportante, resulta plenamente aplicable el Art. 16°, letra g), del D.L. N° 825, para efectos de determinar la base imponible del tributo, ya que sin perjuicio que el contribuyente se encuentre gravado con el tributo por una presunción de habitualidad, el inmueble que pretende aportar tendría la calidad de “usado”, conforme al análisis efectuado en el cuerpo de este oficio. Sumado a lo anterior, el contribuyente no soportó impuesto al valor agregado en la adquisición del bien, cumpliendo con esto, todos los requisitos exigidos por la norma legal para su aplicación.

Finalmente, cabe manifestar que tampoco le resulta aplicable a dicho aporte, el Art. 8°, letra m), del D.L. N° 825, aun cuando se trate de un bien del activo fijo, ya que según lo manifestado no se soportó IVA en su adquisición.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR