



**“ANÁLISIS DE LA BASE IMPONIBLE EN LA VENTA DE INMUEBLES
USADOS EN EL REFORMADO DECRETO LEY N°825”.**

PARTE I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumna: Patricia González Gamboa.

Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco.

SANTIAGO, SEPTIEMBRE DE 2017.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
Planteamiento.....	9
Planteamiento del Problema.....	9
Hipótesis de Trabajo.....	10
Objetivos de la Tesis.....	11
Objetivo General.....	11
Objetivo específico.....	12
Metodología de la Investigación.....	12
MARCO TEÓRICO.....	13
Cómo se ha tratado el tema en Chile.....	13
Concepto de bien usado.....	21
Reorganización Empresarial y la Venta de Inmuebles y su Efecto en IVA.....	23
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 ANTES DE UNA DIVISIÓN.....	25
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 16 G) DESPUÉS DE UNA DIVISIÓN.....	26
La Plusvalía en el valor de los inmuebles y su impacto en la determinación de la base imponible.....	27

RESUMEN EJECUTIVO.

La reforma tributaria estableció cambios importantes en el rubro inmobiliario al agregar IVA a la venta de inmuebles nuevos o usados realizados por vendedores habituales, es materia de nuestra tesis determinar si esta venta grava el terreno o si el mecanismo ofrecido por la propia ley es suficiente para cumplir el mandato legal en orden a que no se debe gravar el terreno, sino exclusivamente la construcción, por lo tanto, tomando el valor de la construcción y el valor del terreno de manera conjunta la base imponible de IVA, nunca debería superar el valor de la construcción.

Además, revisaremos cuales son los efectos a la luz de la reforma tributaria en una reorganización de empresas, específicamente en una división, en la cual la empresa antes de ser dividida es dueña de inmuebles y posteriormente los enajena.

En definitiva revisaremos como conviven los artículos 16 letra g y 17 del DL 825, en la venta de inmuebles y si su aplicación práctica evita que los terrenos tributen como indica el artículo 2 n 1º que los excluye específicamente y si el traspaso de bienes en una reorganización empresarial cumple con el objetivo recaudador de la reforma o no.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley N°20.780¹ de fecha 29 de septiembre del 2014, y la Ley N°20.899² de fecha 8 de febrero de 2016, implementaron importantes y significativas reformas a nuestros principales cuerpos normativos de orden tributario, con la finalidad de hacer de nuestro ordenamiento fiscal un sistema más equitativo y que de paso permitiera una mayor recaudación fiscal, con el fin de que el estado pudiera hacer frente a nuevas reformas que requerían de otras fuentes de financiamiento.

En materia del impuesto al valor agregado, en adelante IVA, la reforma realizada por las señaladas leyes, en lo medular, dan cuenta de la modificación del concepto de venta, gravando con IVA la venta de inmuebles nuevos y usados, en la medida que sea realizada por vendedores habituales. Además, se modifica la venta de los activos fijos, por cuanto en la medida que en la compra se hubieren adquiridos con este impuesto, su venta se debería gravar con IVA, sin consideración del tiempo transcurrido entre la compra y la venta.

Con anterioridad a esta modificación, la venta de inmuebles se gravaba exclusivamente para las constructoras, solo la primera venta, en la medida que la empresa hubiere construido el bien inmueble o lo hubiere construido algún tercero para ella, por lo cual las empresas inmobiliarias que adquirirían estos inmuebles de las constructoras, soportaban IVA, debiendo constituir este impuesto para las inmobiliarias, un costo en la determinación de sus ventas, quedando exentas las ventas posteriores en la venta de los mismos.

Para establecer el impuesto al valor agregado, el legislador optó por el método de control llamado “impuesto contra impuesto” como parte de su política fiscal, a fin de obtener que este impuesto se autocontrolara, de tal forma que en

¹ Ley 20.780, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del 2014.

² Ley 20.899, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero del 2016.

cada venta se gravará el valor que añade al precio de venta de un determinado bien o servicio, para cada uno de los agentes económicos que participan en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien, hasta el consumidor final, que es en definitiva quien soporta el impuesto, de ahí el carácter regresivo de este impuesto.

Si la regla anterior se aplicara con la nueva forma de tributación para la venta de inmuebles usados que no soportaron IVA en su adquisición y que realiza un vendedor habitual, estos se verían enfrentados a tener que pagar impuesto por sobre el total del precio de venta como base del impuesto, en la forma que lo determina el artículo 17° del Decreto Ley 825, en adelante DL 825. De esta manera, el artículo 16 letra g), vino a establecer una regla que fuera acorde con la tesis del impuesto contra impuesto, a fin de que cada uno de los actores del proceso de compraventa de inmuebles usados que no soportaron IVA en su compra fueran afectados, es decir, ese impuesto solo fuera calculado sobre el mayor valor obtenido de la venta, vale decir, la base imponible se determina sobre la diferencia entre los precios de venta y compra de acuerdo a los términos que el propio artículo 16 letra g) señala y de acuerdo a las instrucciones emitidas por el Servicios de Impuestos Internos³.

De acuerdo con lo anterior, la tesis que se presenta se enfoca en estudiar las modificaciones de la reforma tributaria, teniendo como objetivo la inclusión de los inmuebles en los hechos gravados con IVA, sus definiciones, cómo se determina la base del impuesto, y cuáles son sus efectos en la división dentro del proceso de reorganización empresarial. En este sentido, se describirá cómo afectarán estas modificaciones en las empresas del área inmobiliaria y si la determinación de la base imponible sobre las metodologías de los artículos 16 letra g) y 17 son compatibles con el comportamiento de la empresa, con especial énfasis en los efectos de la plusvalía de los inmuebles o por el contrario si esto origina en la práctica gravar el terreno, cuestión que la propia ley señala como un bien excluido

³ Servicio de Impuestos Internos. Circular 42 del 5 de junio de 2015.

de este impuesto. También dentro del estudio del artículo 16 letra g), se revisará el concepto de “bien usado” que utilizó el legislador y los efectos de la interpretación que se den a estos bienes.

Desde una perspectiva metodológica, en el presente trabajo se hace referencia a la venta de inmuebles como una figura genérica, con el propósito de entender que en tal hecho económico se grava la venta de inmuebles, pero sin considerar el terreno, el que, por mandato del legislador, no es parte de la base del impuesto. Por lo tanto, en todas y cada una de las referencias a la venta de inmuebles, se explicita la venta del inmueble, menos el terreno. En este contexto, cuando sea necesario hacer menciones especiales, donde la ley considera o hace alguna distinción a que el terreno sea parte de la venta, se hará de forma detallada al tratamiento del terreno en la determinación de la base imponible.

Asimismo, se utilizará el concepto plusvalía, a partir de la siguiente definición: “Incremento del valor de un bien por causas extrínsecas a él”, definición indicada por la Real Academia de la Lengua Española.

Finalmente y con el fin que el presente trabajo no sea un mero estudio teórico, vamos a abordar como se comportarían las reglas de los artículos 16 letra g) y 17 del DL 825, frente a las situaciones prácticas que puedan llevar a cuestionar su aplicación o distorsionarla, nos referimos a la existencia de la división en las reorganizaciones empresariales, lo que origina que los bienes sean asignados a nuevas instituciones, lo que obliga a plantear especialmente el tema como deberíamos entender el concepto de bien usado y el segundo tema, las modificaciones de las base y sí en su aplicación se gravan los terrenos, cuestión que la ley en forma expresa lo excluye, en el artículo 2º N°1 letra a) del DL 825.

PLANTEAMIENTO

Planteamiento del Problema

Dificultad en la aplicación de la base imponible del IVA en la venta de inmuebles usados, de acuerdo con la Reforma Tributaria, Ley N°20.780⁴ de fecha 29 de septiembre del 2014, y Ley N°20.899⁵ de fecha 8 de febrero de 2016.

A continuación, se presentan dos sub temas, que serán parte de nuestra tesis:

Sub tema 1: Evaluar el artículo 17 del DL 825 si esta forma de determinar la base imponible implica gravar parte del terreno ante el fenómeno de la plusvalía de los inmuebles.

La presente tesis busca investigar los efectos financieros de la aplicación en la venta de bienes inmuebles usados, del artículo 16 letra g) y 17 del DL 825, por cuanto nos encontramos frente a un hecho gravado nuevo, ya que, con anterioridad a la reforma tributaria, si bien la venta de inmuebles se encontraba gravada con IVA, lo hacía en el marco y con las limitaciones que ya se han señalado.

Entonces someteremos a comparación estas formas de determinar la base imponible con el fin de determinar financieramente cual es la más conveniente. Para esto recreamos la venta de un inmueble por parte de una empresa, operación en la cual se comprende el terreno, cuya base imponible se determina según las reglas del artículo 17 del DL 825. Luego recreamos esa misma operación, pero ahora visto desde la mecánica del artículo 16 letra g del mismo DL 825, pero para que esta operación se pueda desarrollar bajo esta

⁴ Ley 20.780, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del 2014.

⁵ Ley 20.899, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero del 2016.

regla, planteamos una reorganización de la empresa, la cual se dividió, lo que ahora permite esta nueva forma de determinar la base imponible. Los resultados de ambos ejercicios se someten a comparación y se delinear sus consecuencias financieras.

Sub tema 2: Comparación de las implicancias financieras de la aplicación del artículo 16 letra g) y del artículo 17, ambos del DL 825, ante la reorganización de empresas, específicamente en la división, cuando se vende un inmueble que comprende el terreno.

Los cambios efectuados en la venta de inmuebles, en orden a afectar la venta de estos bienes cuando son usados, es un cambio significativo para la industria inmobiliaria. Quizás con un fin de transmitir tranquilidad y seguridad al sector, se ha señalado expresamente que la venta de inmuebles que incluya el terreno, este último queda excluido del IVA. Es esta regla la que deseamos someter a evaluación, pero especialmente desde la perspectiva de la plusvalía, o de cambio del valor de esos bienes y que a veces puede llegar a valores o alzas significativas en ese sector.

Hipótesis de Trabajo

a) El sistema para fijar la base del impuesto establecido en la letra g) del artículo 16 y 17 del DL 825, son mecanismos que se presentan análogos, o por el contrario tiene notorias diferencias desde la perspectiva financiera en la determinación de la base imponible y finalmente en el pago de impuesto.

b) Aplicaciones de la regla establecida por letra g) del artículo 16 del DL 825; en los procesos de reorganizaciones empresariales, específicamente en una división.

c) Están verdaderamente excluidos los terrenos del pago de IVA en la venta de inmuebles usados, cuando esa venta comprende terreno y construcción.

d) Es la Plusvalía un hecho económico sin efecto impositivo desde la perspectiva del DL 825 en la venta de inmuebles usados cuando la venta comprende al terreno.

e) Es la regla de determinación de la base del impuesto para la venta de inmuebles usados que no hayan soportado IVA en su adquisición, realizada por vendedores más conveniente desde la perspectiva financiera.

f) Mecánicas y formas de fijar las bases imponibles bajo la fórmula del artículo 16 letra g) del DL 825 y artículo 17 del mismo cuerpo normativo.

Determinadas las hipótesis de trabajo de la presente investigación, fijamos los objetivos para esta tesis, son los siguientes:

Objetivos de la Tesis

Objetivo General

Estudiar y analizar los efectos de las nuevas reglas de determinación de la base imponible del impuesto al valor agregado, en la venta de inmuebles usados realizada por un vendedor habitual.

Objetivo específico

- Analizar las nuevas reglas establecidas en los artículos 16 letra g) y 17 y su coherencia con el artículo 2 todos del DL 825 en la forma de determinar el impuesto al valor agregado en todo ese cuerpo normativo.
- Determinar los elementos que componen la nueva regla establecida en el artículo 16 letra g) del DL 825 y su comportamiento en diversos escenarios tributarios, como la división en la reorganización de empresas y el reevaluó de los inmuebles.
- Analizar las repercusiones que tendría en los contribuyentes, las ventas posteriores a la aplicación del artículo 16 letra g) del DL 825 y su convergencia con la equidad tributaria.
- Cuantificar los escenarios surgidos en las diversas metodologías para la determinación de la base imponible en el DL 825, en diversos escenarios, en la venta de inmuebles.

Metodología de la Investigación

El desarrollo de esta tesis se realizará a través de los métodos analítico y dogmático, con el fin de estudiar en profundidad las reglas de los artículos 16 letra g) y 17 del DL 825 en la venta de inmuebles realizada por un vendedor habitual, incorporado por las Leyes Ley N°20.780⁶ de fecha 29 de septiembre del 2014, y Ley N°20.899⁷ de fecha 8 de febrero de 2016.

Para el cumplimiento de tal fin y fieles a los métodos utilizados, detectaremos los elementos que deben ser considerados para la aplicación de las reglas y como afecta lo dispuesto en el artículo 2 del DL 825, ya que éste podría verse alterado en los distintos escenarios que los contribuyentes podrían recrear en la forma de organizar y reorganizar sus negocios.

⁶ Ley 20.780, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del 2014.

⁷ Ley 20.899, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero del 2016.

Y todo el desarrollo descrito en los puntos anteriores, se realizarán en contraste con el fenómeno de la plusvalía de los inmuebles.

MARCO TEÓRICO

Cómo se ha tratado el tema en Chile

Hasta antes de la reforma tributaria, la venta de inmuebles desde la perspectiva del DL 825, solo se encontraba gravada con IVA, en la medida que esas enajenaciones fueran realizadas por una empresa constructora, cuyos bienes fueran construidos totalmente por ella o que en parte haya sido construido por un tercero para ellas. Lo anterior fue incorporado por la Ley 18.630⁸, cuestión que el SII, al dictar la Circular N°26 del año 1987⁹, señaló que se incorporó la actividad de la construcción al impuesto al valor agregado.

Lo cual dio paso a que muchas empresas constructoras, se relacionaran con una empresa inmobiliaria, de tal forma que la primera venta, constructora a inmobiliaria se gravara, con un precio menor, que el que afectaba posteriormente a los futuros compradores finales de los bienes.

Quizás la única excepción a lo antes señalado, lo encontrábamos en el artículo 8° letra m) del DL 825¹⁰, que podía alcanzar a ser gravado con IVA, en la medida que los inmuebles del activo fijo fuesen vendidos antes de 12 meses contados desde la adquisición del inmueble, inicio de actividades o construcción

⁸ Ley 18.630, publicada en el Diario Oficial el día 23 de julio de 1987, incorporó la tributación de los inmuebles en el DL 825 de 1974.

⁹ Servicios de Impuestos Internos Circular N°26 de fecha 5 de agosto de 1995.

¹⁰ Incorporado por la Ley 19.398 de fecha 04 de agosto del año 1995.

según correspondiera alguna de las anteriores, pero siempre y cuando hubiese tenido derecho al uso del crédito fiscal equivalente al impuesto soportado al adquirirla, fabricarla o construirla¹¹.

Pero claramente la intención del legislador al establecer esta figura buscaba gravar ese hecho económico, por cuanto se había utilizado el crédito fiscal, en la compra, fabricación o construcción.

Por lo anterior podemos afirmar que efectivamente solo se gravaban la venta de bienes inmuebles que pertenecieran a una empresa constructora, contruidos totalmente por ella o parte por un tercero para ellas, por lo cual este gravamen solo afectaba a las constructoras.

En cuanto a las bases imponibles, estas se establecían en los artículos 15, 16 y 17, siendo aplicable la regla general en el sentido que la base correspondía al valor de la operación, más algunos adicionales, que señalaba el propio artículo 15

Con la reforma tributaria llevada adelante por la ley 20.780¹² y perfeccionada por la ley 20.899¹³, el párrafo anterior se alteró completamente, por cuanto desde ahora en adelante, la venta de inmuebles se grava, pero no vinculado exclusivamente a las empresas constructoras, sino que desde ahora a los vendedores habituales.

Al respecto el nuevo artículo 2° del DL 825, en los numerales 1 y 3, incorpora al hecho gravado de venta, a contar del 1 de enero de 2016, las transferencias de inmuebles, con excepción de los terrenos, realizadas por personas naturales, jurídicas, comunidades y sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de inmuebles, nuevos o usados, sean ellos de su propia producción o adquirirlos de terceros; es decir determina que la venta

¹¹ Servicios de Impuestos Internos Circular N°41 de fecha 27 de octubre de 1995.

¹² Ley 20.780, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del 2014.

¹³ Ley 20.899, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero del 2016.

de inmuebles se grava con IVA en la medida que se den todos y cada uno de los elementos del hecho gravado de venta, o sea que se realice a través de alguna convención que sirva para transferir el dominio, como la compraventa, la permuta o la dación en pago, que recaiga sobre un inmueble, que la transferencia sea a título oneroso, que el inmueble este ubicado en territorio nacional y que la enajenación la desarrolle un vendedor habitual.

Respecto a la habitualidad, el artículo 4°, inciso primero, del D.S. N°55, de 1977, del Ministerio de Hacienda, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que para calificar la habitualidad a que se refiere el N°3 del artículo 2° de la Ley, el Servicio considerará la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes y, con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa. El propio artículo 2, numeral 3, nos da luces de la calificación de esa calidad, al señalar que es el que se dedica en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles. Tal calificación corresponde al SII realizarla, estableciendo las presunciones que se indican, que luego esta entidad ha dejado claro que dicha calidad de habitual, esta incluso por sobre las hipótesis que el referido numeral 3 señala¹⁴. Si hay que indicar, que para la determinación de habitualidad hay que atender a los hechos económicos, por sobre las designaciones o denominaciones que la entidad adquiera, o sea no basta, por ejemplo, que una entidad tenga por giro comercial el de inmobiliario para ser calificada por ese simple hecho como habitual, tal como lo ha señalado el SII al respecto¹⁵.

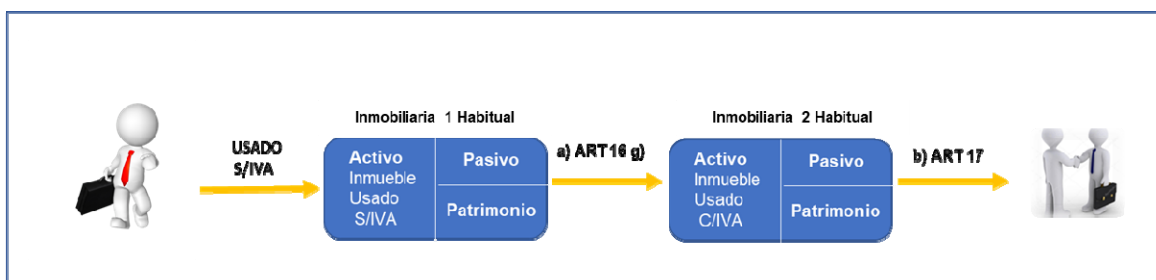
En otros términos, lo que se incorpora por las Leyes N°20.780 y 20.899, a las transferencias de inmuebles, nuevos o usados, es el gravamen con IVA de la parte construida del bien y que la norma excluye expresamente del hecho gravado a los terrenos incluidos en la operación, en las distintas etapas de comercialización

¹⁴ Servicios de Impuestos Internos Oficio 2309 de fecha 19 de agosto de 2016.

¹⁵ Servicios de Impuestos Internos Oficio N° 1.231 de fecha 05 de junio de 2017.

de los bienes hasta el usuario final, siempre que dichas transferencias sean realizadas por un vendedor habitual de ellos. Así las cosas, para que se configure el hecho gravado con el Impuesto a las Ventas y Servicios, tratándose de venta de inmuebles, la respectiva operación debe recaer sobre un inmueble construido. De su análisis se puede apreciar que se amplía el universo de sujetos del impuesto, incorporando las transferencias que hacen otros vendedores habituales de inmuebles nuevos, que no estaban considerados en la norma anterior, la cual estaba restringida sólo a aquellos inmuebles de propiedad de una empresa constructora, construidos totalmente por ella, o en parte por un tercero para ella. Se incorpora también y por consiguiente se grava con IVA, la venta de inmuebles usados, realizada por un vendedor habitual de ellos.

VENTA DE INMUEBLE A PARTIR DEL AÑO 2016: APLICACIÓN 16 g) Y 17



(Figura 1: Diagrama venta de Inmuebles. Fuente: Autor de la tesis)

Dado lo anterior, analizaremos a la luz del artículo 16 letra g) si éste cumple en afectar exclusivamente la construcción y no el terreno, en distintos escenarios.

También la venta de inmuebles y su correspondiente gravamen ha sido contemplado en el artículo 8° de la ley respectiva, como hechos gravados especiales. La letra b) en el caso del cual un inmueble fuera aportado por un vendedor, en la constitución, ampliación o modificación de una sociedad, cuestión que quedará sometida al juicio exclusivo del SII. Igualmente fue contemplado en la letra c) del mismo artículo, pero ahora mencionando el caso que la adjudicación recayera en un inmueble de su giro, cuando se realizara en liquidaciones de

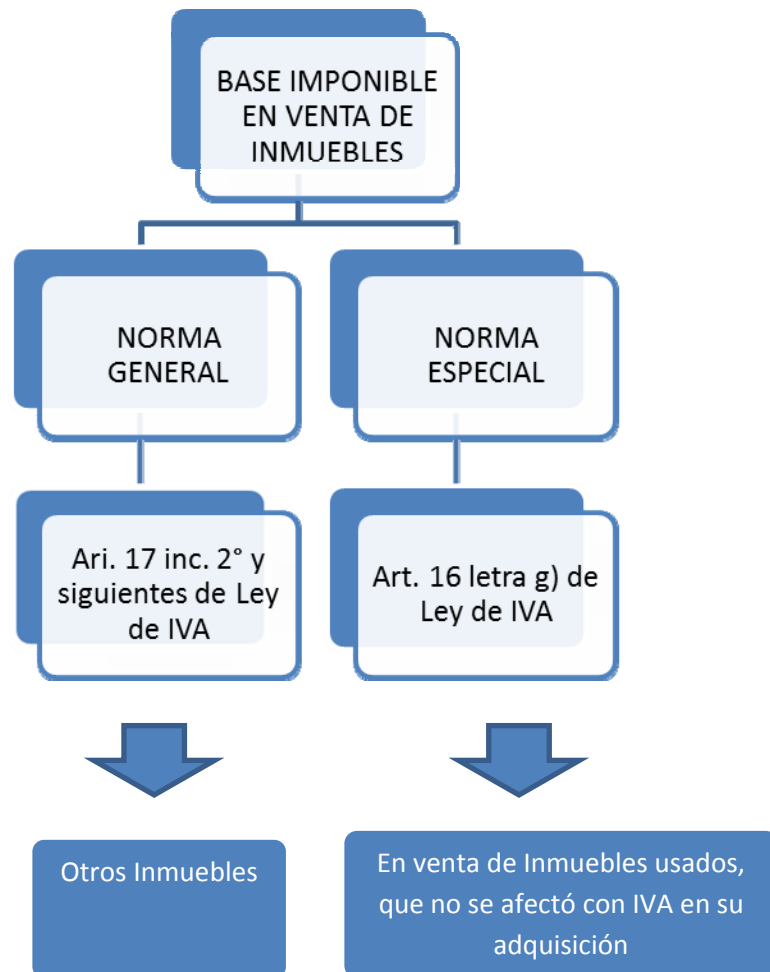
sociedades civiles o comerciales, cuestión que también comprendía las sociedades de hecho y las comunidades. Respecto a la calidad de bienes de su giro, se entiende que son aquellos sobre los que la entidad era vendedora. La letra d) también comprendió el caso de los retiros que pudiesen estar afectos a IVA en el caso que comprendiera inmuebles, siempre que fueran efectuados por un vendedor, dueño, socio, directores o empleados. La letra f) contempla también el IVA en los inmuebles, en el caso que haya una venta de establecimientos de comercio o de otras universalidades, pero si estos inmuebles son parte de su giro, o sea de inmuebles destinados a su venta. Finalmente, la letra m) que conserva la hipótesis que signifiquen la venta de bienes corporales inmuebles que formen parte de su activo inmovilizado, pero que para su adquisición, importación, fabricación o construcción haya tenido derecho al crédito fiscal, se gravará con IVA, con lo cual se rompe la regla de aquellos bienes que son del giro y del requisito de la habitualidad.

Dado el carácter nuevo de este tema y la amplitud adquirida, se hizo también necesario replantear el tema de la determinación de la base imponible del impuesto, lo que se encuentra regulado principalmente en los artículos 16 y 17 del DL 825. Nuestro sistema de tributación en materia de impuesto al valor agregado, desde el punto de vista económico, intenta no gravar las inversiones de capital, no así al consumo, el cual plantea como hecho a gravar en esta materia. Para esto busca reducir la inversión de la base, para gravar definitivamente los gastos del consumo, pero gravando al consumidor final, quien no puede recuperar el crédito.

Al gravar la venta de inmuebles nuevos y usados, el legislador incorpora la determinación de una nueva base imponible especial para bienes usados, la que encontramos en el artículo 16, nueva letra g) y amplía la utilización del artículo 17.

En relación con la determinación de la base imponible en la venta de inmuebles, está definida en el artículo 17, como norma general y el artículo 16, letra g), como norma especial, así ejemplificamos en el siguiente diagrama:

BASE IMPONIBLE EN LA VENTA DE INMUEBLES A PARTIR DEL AÑO 2016



(Figura 2: Diagrama venta de Inmuebles. Fuente: Juan Carlos Moscoso, consultor tributario de **Thomson Reuters Chile**, empresa de capacitación).

Respecto al artículo 17 del DL 825, que es la regla general como se determina la base imponible en la venta de inmuebles, se preocupa de regular la

valorización del terreno, realizando una diferenciación en los años transcurridos entre la fecha de adquisición y enajenación, y topes a considerar; así tenemos lo siguiente:



(Figura 3: Esquema que muestra la diferencia del valor a usar del terreno. Fuente: Juan Carlos Moscoso, consultor tributario de Thomson Reuters Chile, empresa de capacitación)

Dicho procedimiento indicado anteriormente, lo encontramos en el inciso segundo del artículo 17°, la ley le otorga en primer lugar, la opción de deducir del precio estipulado en el contrato, o sea del valor de la operación, el monto total o la proporción que corresponda, en el caso que no se venda la totalidad, del valor de adquisición del terreno que se encuentra incluido en la operación. Este valor de adquisición deberá reajustarse por el índice de precios al consumidor, entre en mes anterior a la venta y la compra, pero esta deducción en caso alguno podrá ser superior al doble del avalúo fiscal para efectos de la Ley N°17.235¹⁶ o ley sobre impuesto territorial, salvo que la venta se haga no antes de tres años desde la compra, en cuyo caso se podrá deducir el valor efectivo de adquisición reajustado en la forma antes señalada.

Complementado lo anterior, por el inciso 3° del mismo artículo, que le otorga al vendedor la posibilidad de rebajar el avalúo fiscal del terreno, si la operación comprende el terreno incluido en la operación.

En el evento que, en la operación de determinación de la base imponible, se use como rebaja el avalúo fiscal del terreno, siempre le asiste al vendedor la

¹⁶ Ley 17.235 sobre impuesto territorial, publicada en el diario oficial el 16 de diciembre de 1998 y actualizada el 31 de diciembre de 2012.

posibilidad de reevaluar o solicitar una nueva tasación del terreno, la que se sujeta al procedimiento fijado en el artículo 4 de la Ley N°17.235. El inciso cuarto, del artículo 17, DL 825, eliminó los casos específicos en que un contribuyente podía solicitar al Servicios de Impuestos Internos una nueva tasación, de acuerdo a lo definido en la Ley 20.899 ¹⁷ actualmente cualquier contribuyente puede solicitar al Servicio de Impuestos Internos, para efectos de la deducción del avalúo fiscal, que practique una nueva tasación del terreno comprendido en la operación.

Para aquellos contribuyentes que entre la compra y la venta hayan transcurrido menos de 3 años, podrán solicitar al SII, quien mediante una resolución fundada, podrán autorizar que se rebaje del monto de la operación, el valor efectivo de adquisición del terreno, actualizado por el IPC entre los meses anteriores de adquisición y venta del terreno, sin aplicación del límite en el sentido que no rebaja la base una cifra que sea superior al doble del avalúo fiscal del inmueble, para esto dicha entidad deberá tener en consideración para el valor del terreno, la ubicación y características de otros similares al momento de la adquisición.

Para todas estas fijaciones de base, el legislador facultó al SII para tasar estas operaciones cuando se pueda rebajar del precio de venta, el valor de adquisición del inmueble, ya que, mediante un valor notoriamente superior, se afectaría la base del impuesto rebajándola y por lo mismo pagando menos impuesto. En idéntico sentido, el SII también podrá tasar la base, cuando el valor de la construcción sea notoriamente inferior, ya que mediante ese mecanismo también se puede rebajar la base del impuesto.

Por consiguiente, el legislador al modificar el artículo 2, del DL 825 afectó en el ámbito inmobiliario la venta de bienes inmuebles nuevos y usados, excluyendo los terrenos, realizada por un vendedor habitual, como principal afectación las inmobiliarias, por lo que revisaremos la nueva regla establecida en el artículo 16, letra g) y artículo 17 del mismo cuerpo legal.

¹⁷ Ley 20.899, sobre Reforma Tributaria, publicada en el Diario Oficial el 08 de febrero del 2016.

Otro elemento relevante Incorporado por la Reforma Tributaria es el concepto de “usado”, sobre cual el legislador nos indicó que la venta de bienes inmuebles usados en cuya adquisición no se haya soportado IVA y que sea realizada por un vendedor habitual, se determinará la base imponible en la forma que señala el artículo 16 letra g) del DL 825.

Por consiguiente, se establece una regla especial, para determinar la base imponible para las ventas habituales de inmuebles usados, en cuya adquisición no fue recargado el IVA al comprador.

Concepto de bien usado

El nuevo artículo 16 letra g) del DL 825, contempla en sus disposiciones que esta normativa se aplica para los inmuebles usados. Este concepto de usado dentro de nuestro ordenamiento, solo encontramos referencia normativa bajo ese adjetivo calificativo en el Reglamento del IVA¹⁸, artículo 64, que refiriéndose a los vehículos, señala que son usados, aquellos que han sido transferidos a los usuarios y que por tanto dejan de ser de propiedad del fabricante, armador, distribuidores, concesionarios o subdistribuidores de los importadores habituales o de los comerciantes habituales del ramo. Dicha normativa solo presenta como excepción a la norma, aquella que también se entienden como no usados, aquellos vehículos que pertenecen a la empresa y que son parte del activo fijo de la misma. En materia de venta de inmuebles no hay norma que fije el sentido y alcance del concepto usado, pero el Oficio N°3220¹⁹ del SII, asimilando la norma anterior, señala que son inmuebles usados aquellos transferidos al usuario final, por lo tanto, el inmueble sale del ámbito de las empresas dedicadas al giro de compra y venta de estos bienes.

¹⁸ Decreto Supremo N°55, Reglamento de la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios.

¹⁹ Servicio de Impuestos Internos, oficio N°3220 de fecha 2 de diciembre de 2016

En la venta habitual de inmuebles usados, que a su vez hayan sido adquiridos de una persona que no tiene la calidad de contribuyente de IVA, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y el valor de adquisición reajustado, descontando del precio de compra y del precio de venta, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones

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

Por aplicación de la regla de interpretación de la ley del artículo 19 del Código Civil, en cuanto a que, si el sentido de las palabras es claro, se deberá atender a este, más que al espíritu de la norma. Al respecto la RAE²⁰ nos indica que, usado, viene de usar, como “*hacer servir una cosa para algo*”. Lo anterior no nos orienta en la solución de la determinación de la expresión “usado” que en el artículo 16 letra g) del DL 825 nos indica.

Retomando el Oficio N°3220 de fecha 2 de diciembre del 2016, este señaló que, para los efectos de IVA, deberíamos entender por inmueble usado, no como una característica o propiedad del inmueble, sino como un estado o etapa en la vida de un bien, que adquiere la calidad de “usado” en tanto haya *sido transferido al usuario final, o ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes.*

Al respecto primeramente creemos que el texto legal contemplara para el artículo 16 letra g), como requisito para su aplicación, el que fueran bienes usados, no era necesario establecer ese requisito para que la venta de esos bienes quedara gravada con IVA. Perfectamente se puede gravar la venta de un bien inmueble, realizada por un vendedor habitual y que en su adquisición no haya soportado IVA, por lo tanto, establecer como otro requisito que esos fueran bienes usados dificulta la aplicación del impuesto, por cuanto entendemos que los requisitos del artículo 16 letra g) son copulativos. O bien dado su establecimiento como requisitos, señalar que, para los efectos de esta regla, se entenderá o serán

²⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua, edición de internet en www.rae.es

considerados bienes usados los siguientes, y establecer las características o propiedades que un bien debe tener, para que sea considerado como usado.

Pensemos por ejemplo en una sociedad comercial, que no tiene giro de habitual en la venta de inmuebles, que uno de los constituyentes lo aportó al momento de su constitución, como no era un bien del giro del aportante y no tenía el carácter de habitual no soportó IVA. Ahora esta empresa, amplía su giro comercial y se dedica a la compra y venta de inmuebles, bajo la hipótesis del SII en Oficio N°3220, ese inmueble no ha salido de la esfera de las empresas que venden esos bienes, por lo tanto, no es usado. Entonces el vendedor es habitual, el inmueble no ha soportado IVA en su adquisición, pero no es usado. Creemos que se aplica el artículo 17 para fijar la base, pero en estricto rigor si el artículo 16 letra g) no hubiere tenido como uno de sus requisitos el que el inmueble fuera usado, se aplicaría sin mayor dificultad.

Reorganización Empresarial y la Venta de Inmuebles y su Efecto en IVA

Al analizar la reorganización empresarial desde el punto de vista del IVA y la determinación de la base imponible, debemos hacer algunas precisiones previas al inicio del estudio. La primera que según el Servicio de Impuestos Internos el crédito fiscal es un derecho personalísimo, por lo cual es intransferible e intransmisible²¹, será ese el supuesto bajo el cual trabajaremos el siguiente apartado. En tal sentido, en todos y cada uno de los procesos de reorganización, nunca el crédito puede ser transferido, ni transmitido a las entidades distintas que las generó, reconociendo solo lo señalado en el artículo 28 del DL 825, en el sentido que los remanentes de crédito fiscal existentes al término de la entidad que los generó podrán ser destinados a compensar el pago de IVA producto de

²¹ Este criterio fue sostenido en el Oficio N° 4.852 de fecha 19 de diciembre de 2000; también se puede consultar el Oficio N° 4.276 de fecha 26 de octubre de 2001.

venta o liquidación del establecimiento o de los bienes corporales muebles o inmuebles que la componen.

La segunda, es que, para los fines y extensión del presente trabajo, solo comprenderemos como formas de reorganización empresarial para fines de investigación, la división.

La división de empresas, cuya única regulación establecida la encontramos en el artículo 94 de la Ley 18.046²² nos señala, al hacer referencia a las sociedades anónimas, que “consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”.

Si bien la norma antes señalada se refiere explícitamente a las sociedades anónimas, existe acuerdo que otros tipos de sociedades también pueden ser objeto de este mismo proceso de reorganización²³.

Solo con un fin meramente pedagógico señalaremos que, si bien una división puede considerar el nacimiento de una o más empresas a partir de una entidad preexistente, esto no tiene incidencia en los fenómenos de fondo que se pueden observar.

En el proceso de la división de una sociedad, la distribución que se hace del patrimonio de la entidad que se divide corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídicamente independiente.

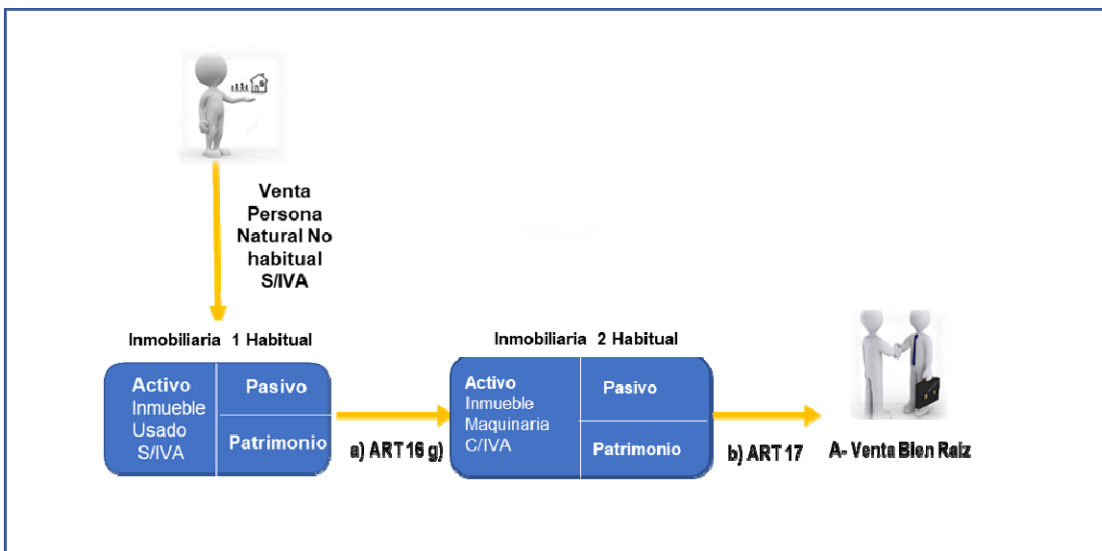
²² Ley N° 18.046 Ley de Sociedades Anónimas.

²³ Para mayor profundización sobre esta discusión, ver Antonio Faundez Ugalde, Reorganización Empresarial, Thomson Reuters segunda edición, pág. 268.

Por lo tanto, jurídicamente no hay IVA por el traspasado de bienes de la entidad que se dividió y que asignó esos bienes a las nuevas entidades que nacen como producto de este proceso de reorganización empresarial²⁴.

A continuación, se presenta infografía de la venta de un inmueble antes y después de división:

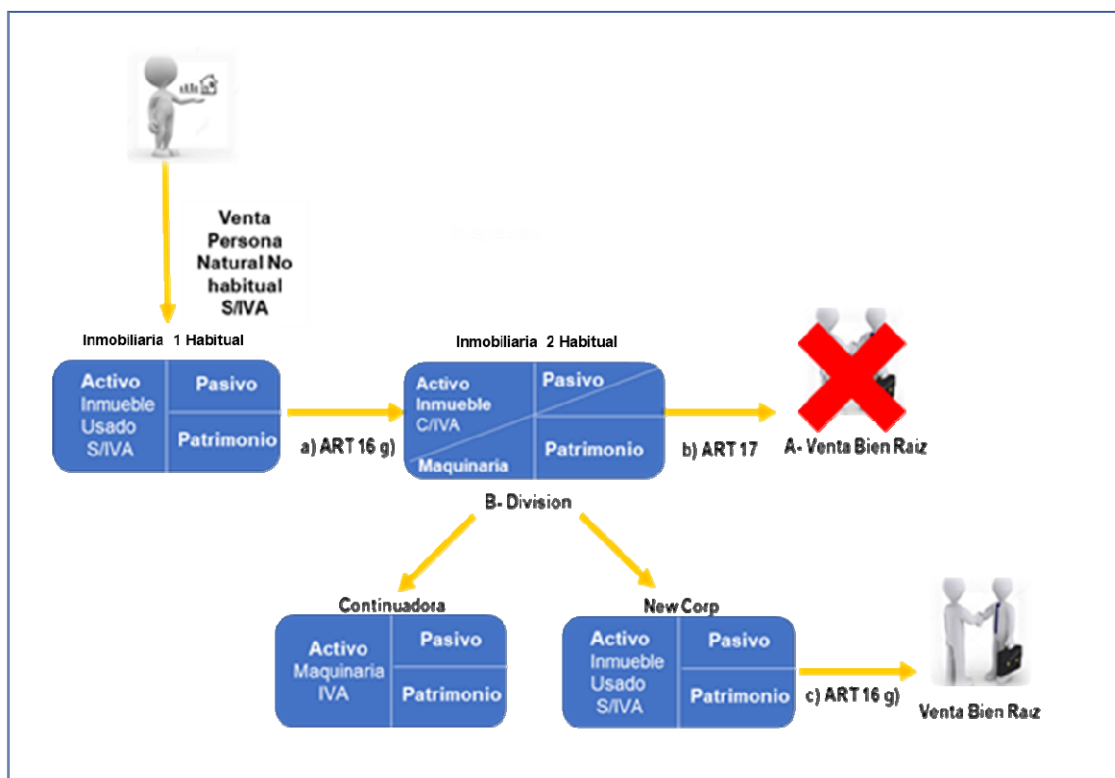
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 17 ANTES DE UNA DIVISIÓN



(Figura 4: Aplicación Del Artículo 17 antes de una división. Fuente: Autores Tesis)

²⁴ Para mayor profundización sobre esta discusión, ver Antonio Faundez Ugalde, Reorganización Empresarial, Thomson Reuters segunda edición, pág. 268.

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 16 G) DESPUÉS DE UNA DIVISIÓN



(Figura 5: muestra las distintas bases impositivas en la venta de una bien raíz. Fuente: Autores Tesis)

La grafica anterior muestra:

- Persona natural, contribuyente no habitual, vende en junio de 2016 un bien inmueble usado, sin IVA a Inmobiliaria 1.
- La Inmobiliaria 1 vende en agosto 2016, a Inmobiliaria 2, el bien inmueble adquirido de la persona natural, que por haberlo recibido sin IVA y usado, la operación se enmarca en la aplicación del artículo 16 letra g).

- La Inmobiliaria 2, en caso de vender directamente el bien indicado, la operación se enmarca en la aplicación del artículo 17. Si antes de vender el bien se divide; y el bien pasa a pertenecer a la NEW CORP, entendemos que este sería un bien usado, por lo que la operación se enmarca en la aplicación del artículo 16 letra g).

Así entonces, con este ejemplo queremos determinar los elementos de dicho artículo y su comportamiento en la reorganización empresarial, específicamente en una división.

La Plusvalía en el valor de los inmuebles y su impacto en la determinación de la base imponible

Las metodologías establecidas por el legislador para determinar la base imponible del IVA en los artículos 16 letra g) y 17 del DL 825, pueden presentar ciertas anomalías frente al fenómeno de la plusvalía que determinados terrenos presentarían al momento de la venta.

Tal como fue indicado anteriormente, consideramos plusvalía como el aumento que presenta un terreno, por causas ajenas al bien mismo, por ejemplo, equipamiento urbano, cambios en los destinos de uso del terreno, conectividad, densidad de la población, mall, entre otros.

Los valores que pueden presentar los inmuebles en algunas ocasiones adquieren niveles insospechados, por ejemplo, la Asociación de Arquitectos Tasadores de Chile A.G.²⁵, da cuenta que, en el sector de Plaza Egaña, de la comuna de Ñuñoa, el valor del metro cuadrado ha subido un 54% desde el año 2012 a la fecha del artículo, 25 de julio del presente. En el mismo sentido el SII responde consulta de contribuyente que pregunta sobre la forma de tributación de un inmueble, que ha aumentado su valor comercial, entre su adquisición el año

²⁵ <http://www.asatch.cl/plaza-egana-de-nunoa-aumenta-el-valor-del-m2-en-un-54-en-cinco-anos/>

1998 a abril del año 2015, ordinario N°1.839²⁶ del 23 de junio de 2016, en 9 mil unidades de fomento.

Entonces según las metodologías de determinar las bases imponibles, en los artículos 16 letra g) y 17, DL 825, pueden tener algún efecto para el contribuyente la existencia de plusvalía de los terrenos, podría implicar que dadas las deducciones que se realizan estas no se condicen con la significación que tiene el valor del terreno donde se emplaza el inmueble, por sobre la construcción, por lo cual en la práctica se gravaría en parte el terreno, lo cual el legislador declara categóricamente que lo excluye. O si ante la existencia de un próximo y previsible anuncio de equipamiento urbano como una línea nueva de metro, un mall y que implicará un aumento del valor del inmueble, desde la perspectiva del IVA que gravará la operación, podría esperar un aumento, o ese aumento frente a lo que significará un mayor impuesto, es aconsejable esperar para su venta o apurar su venta, o planificar bajo que escenario es más conveniente vender, para que se grave bajo la fórmula del artículo 16 letra g) o bajo la figura del artículo 17.

²⁶ Servicio de Impuestos Internos Oficio N°1.839 del 23 de junio de 2016.