



IVA EN LA VENTA DE INMUEBLES EFECTUADA POR PERSONAS
NATURALES

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Parte I

Alumno: Enrique Grandi
Profesor Guía: Miguel Ojeda

Santiago, marzo 2019

TABLA DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN	3
2.	MARCO TEÓRICO.....	12
2.1	Hecho Gravado Básico.....	14
2.2	Obligaciones del vendedor.....	22
2.3	Crédito Fiscal	23
3.	LA HABITUALIDAD Y EL NACIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	25
3.1	La Habitualidad en la Jurisprudencia Administrativa	28
4.	HABITUALIDAD EN DERECHO COMPARADO	33
5.	CONCLUSIONES	40
6.	BIBLIOGRAFÍA	45
7.	ANEXO	47

RESUMEN EJECUTIVO

La comprensión clásica de la habitualidad en el hecho gravado básico de venta, está dada por la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos, en los casos que ha resuelto consultas del contribuyente mediante oficios y mediante instrucciones impartidas en las circulares. Sin embargo, en el presente trabajo se exponen las posibles contingencias y controversias emanadas de ella, en especial la ausencia de un concepto legal de habitualidad.

Lo anterior puede traer consecuencias a nivel interpretativo, si el contribuyente realiza operaciones de venta de bienes inmuebles que pueden ser consideradas habituales, pero que, en los hechos, no lo son.

Con esta investigación se pretenden exponer estos problemas, así como proponer un concepto de habitualidad que pueda solucionarlos.

AGRADECIMIENTOS

A mi Madre, por ser siempre mi compás, mi apoyo y ejemplo a seguir.

A Natalia, por su amor incondicional e infinita paciencia, especialmente durante el

Magister.

EGS

1. INTRODUCCIÓN

Con fecha 31 de diciembre de 1974 se publica el D.L. 825 relativo a la ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual contempla una serie de hechos económicos, que por expresa disposición de esta ley, pasan a ser hechos gravados, y sujetos al impuesto allí expresado.

En esta ley se contiene, entre otras definiciones, un concepto de venta y un concepto de vendedor, la cual, rigió hasta la subsecuente dictación de la ley 18.630 de 23 de julio de 1987, que realizó modificaciones en torno al concepto de venta y de vendedor, incluyendo a partir de este punto, las ventas de bienes inmuebles realizadas habitualmente por empresas constructoras, en tres hipótesis:

- a) Bienes de su propiedad
- b) Bienes construidos totalmente por ella
- c) Bienes construidos en parte por un tercero para ella.

La finalidad perseguida con esta modificación es gravar la venta de la actividad de la construcción, pero su enfoque no estaba dado mirando las ventas entre particulares.

Lo anterior, precisamente por la importancia de la actividad de la construcción, es que los hechos gravados necesariamente serían las ventas de las constructoras. Sin embargo, de la letra de la ley, podemos desprender que las ventas entre particulares no tenían la importancia tal, que necesite ser contemplado

como una venta afecta a este impuesto. Ello porque, en este punto, el vendedor del inmueble es un sujeto calificado, esto es, la empresa constructora.

Esta fue la realidad jurídica y económica en Chile, hasta la dictación de la ley 20.780 del año 2014, que vienen en cambiar esta hipótesis, dando un giro a la calificación del vendedor, y estableciendo que es vendedor toda persona natural o jurídica que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, de su propia producción o adquiridos de terceros.

En consecuencia, la habitualidad en la compraventa de inmuebles generará impuestos en el IVA. Este hecho es una realidad insoslayable, y mientras antes sea asimilado, mayor será la posibilidad de enfrentar en forma informada, y con reales chances, una fiscalización en forma exitosa.

La reforma tributaria modificó, entre otros, los requisitos contemplados en la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios en cuanto a la compraventa de inmuebles, siendo uno de ellos el foco del presente estudio: la habitualidad. Esto es importante de señalar para los efectos de este estudio, ya que su eventual aplicación frente a las operaciones realizadas por personas naturales que realizan enajenaciones de bienes raíces, tiene como correlato la ausencia de un concepto legal de habitualidad. Lo anterior trae como consecuencia que ha quedado a juicio de la autoridad tributaria la determinación del cumplimiento de este requisito. Así las cosas, será a juicio del Servicio de Impuestos Internos el determinar si los actos o contratos realizados por personas naturales con domicilio y residencia en Chile, cumplen con los requisitos del hecho gravado básico de venta, y con ello, queda el

vendedor sujeto a la obligación legal de retener el impuesto a las ventas y servicios y emitir documentos tributarios por dicha venta.

Igualmente, si se determinare que la operación se encuentra gravada con dicho impuesto, se genera un segundo problema para el comprador, pues, no queda claro si la ley contemplaría la hipótesis correlativa de que el comprador pueda aprovechar el IVA crédito fiscal. Lo anterior dejaría al comprador en una situación desmejorada frente a la adquisición de un bien inmueble similar, pero de parte de una empresa del giro.

Esta tesis viene en presentar esta problemática, y con las propuestas de solución que más adelante se expondrán, se pretende invitar al lector a ponderar en forma crítica la imperfección de la técnica legislativa y, subsecuentemente, a razonar respecto a las posibles soluciones frente a un problema, de frecuente ocurrencia, pero de controversial culminación.

1.1 Abreviaturas

IVA: ARTICULO PRIMERO Decreto Ley N°825 de 1976. Impuesto a las Ventas y Servicios

CT: Código Tributario

CPR: Constitución Política de la República

CGR: Contraloría General de la República

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

CC: Código Civil

Reglamento: Decreto Supremo N°55 de 1977. Reglamento del Impuesto a las Ventas y Servicios

Director: Director del Servicio de Impuestos Internos

1.2 Tema

Iva en la venta de inmuebles efectuada por personas naturales.

1.3 Subtema

No existirían normas legales e instrucciones administrativas que establezcan con precisión qué documentos tributarios debiesen emitir y cómo cumplir con las obligaciones tributarias.

1.4 Hipótesis

La ausencia de un concepto de habitualidad genera problemas, tanto a nivel de comprador, como de vendedor, frente a la autoridad tributaria.

1.5 Objetivos generales

Estudiar la habitualidad como requisito del hecho gravado básico de venta, los alcances de una ausente definición positiva y las controversias que genera dicha ausencia.

1.6 Objetivos específicos

- Estudiar el concepto de habitualidad
- Estudiar el concepto de vendedor
- Estudiar la normativa atinente al efecto
- Exponer las consecuencias que genera la imputación de habitualidad, tanto para el vendedor como el comprador y efectos de las controversias SII/Contribuyente

- Estudiar el proyecto de Modernización respecto de la habitualidad
- Estudiar la normativa Administrativa vigente.

1.7 Método de estudio

La metodología seleccionada tiene una aproximación dogmática, ya que propone el estudio del ordenamiento jurídico-tributario en torno al concepto de habitualidad, del cual se desprenden diversos elementos que a su vez pueden causar controversia frente a la autoridad tributaria.

1.8 Problemática

Las personas naturales, sin actividad económica inmobiliaria pueden verse obligados a pagar IVA y emitir documentos por una actividad que desplegaron sin saber las consecuencias, pues no tienen dedicación a ello, y, por otro lado, los que, si ejercen la actividad, no tienen claridad de un concepto de Habitualidad.

1.9 Contexto

Sumado a la escasa educación tributaria del contribuyente, el concepto de habitualidad en la ley no está definido, lo que causa un problema de interpretación en las personas que ejercen la actividad, y, por otro lado, las personas que no ejercen la actividad, con mayor razón, se ven en la indefensión frente a una fiscalización.

Las reformas tributarias de las leyes N°20.780 y N°20.899 vienen en modificar el concepto de vendedor, agregando la palabra “inmuebles” dentro del

concepto. Ello conlleva una nueva realidad económica, en la cual, la persona natural, que realiza una actividad de venta de inmueble, puede ser calificado de vendedor habitual, y con ello, encontrarse obligado a emitir documentos tributarios y pagar IVA por dicha operación.

El elemento subjetivo en los requisitos del hecho gravado básico del IVA, esto es, la habitualidad, se encuentra entregado a interpretación a juicio exclusivo del Servicio, lo que, sumado a una ausencia de un concepto en la ley, puede llevar a un cambio en la realidad jurídica a nivel de vendedor y comprador.

Hay contribución de la doctrina y jurisprudencia administrativa y judicial que otorga sustancia, pero sólo aplicable a sus casos particulares, sin efecto *erga omnes*¹.

La ausencia de un concepto legal claro y definido y la entrega de la calificación de habitualidad a la autoridad tributaria, puede llevar a un principio de indefensión de las personas frente a una fiscalización, y a la aplicación de un impuesto indebido por parte de la Administración tributaria. Esta tesis viene en exponer este problema y precisar su sentido y aplicación.

¹ Efecto absoluto o universal, que aplica a todos los hombres y no solo a un caso particular, que sería efecto relativo.

2. MARCO TEÓRICO

A partir del 29 de septiembre del año 2014, con la publicación de la ley N°20.780, se viene en modificar una serie de normas tributarias, entre ellas algunas contenidas en el Decreto Ley 825 del año 1974. El concepto legal de vendedor habitual, establecido en el N°3 del artículo 2 de la ley de IVA, es modificado, ampliando su definición e incluyendo la venta de bienes inmuebles, sean éstos de su propia producción o adquiridos de terceros.

Esta medida es una política que se concreta a raíz de una filosofía *anti elusiva*. Por lo tanto, la inclusión de venta de bienes inmuebles, cuando fueran efectuadas por un vendedor, subyace a una idea matriz, esto es, se gravan estas convenciones, precisamente porque, a la fecha de la promulgación de la ley, existían hechos constitutivos de elusión tributaria por medio de estas operaciones económicas. Esta idea es reflejada en el mensaje enviado por el ejecutivo al parlamento, en el cual señala la siguiente idea:

“En el ámbito de los impuestos indirectos la reforma suma las siguientes medidas:

IVA en los inmuebles

En primer lugar, como lo anunciamos en nuestro programa, terminaremos con la elusión del pago del IVA en la venta de bienes inmuebles nuevos.

Para eso, se gravarán con IVA las ventas de inmuebles, cualquiera sea el vendedor, introduciendo una serie de modificaciones a la ley del IVA que están contenidas en el artículo 2° del proyecto (numerales 1, 3, 4, 5 y 6). Al respecto, es importante recalcar que para que opere este gravamen debe existir habitualidad, es decir, se excluyen las operaciones no habituales. Para ventas de inmuebles usados, realizadas por un vendedor (habitual), la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra.”²

En este punto se distingue entre la venta de bienes inmuebles nuevos y la venta de inmuebles usados³. Los efectos e importancia de esta distinción serán explicados en el desarrollo de la presente memoria.

En la doctrina nacional, se grafican las obligaciones a que se encuentra sujeta una persona cuando existen actos jurídicos o hechos jurídicos que revisten connotaciones a nivel tributario. La principal de ellas consiste en pagar impuestos, siempre y cuando se haya generado la obligación tributaria, de la cual el contribuyente es deudor y la que normalmente se extinguirá por el modo de extinguir pago, previsto y dispuesto en los artículos 37 y siguientes del Código Tributario, en relación a los artículos 1568 y siguientes del Código Civil, que son aplicables a este respecto, en lo pertinente, según lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario.

² Historia de la Ley 20.780, mensaje de fecha 01 de abril del año 2014. www.bcn.cl

³ Oficio N°3220 del 2 de diciembre del año 2016

Sin embargo, si bien el pago es la obligación tributaria más importante, no es la única que debe cumplirse. Otra es la emisión de facturas o boletas y dicha obligación se encuentra consagrada en el artículo 52 y siguientes de la ley de IVA.

Para estos efectos cabe recordar que, si bien los contribuyentes están obligados a emitir documento tributario por las operaciones allí descritas, la Resolución Exenta N°1110 de 1990 establece una serie de excepciones a esta obligación.

La incorporación de la venta de bienes inmuebles, si bien es una novedad que trae diversas consecuencias a nivel comercial, legal y tributario, dejaría subsistente un punto de controversia entre los actores en materia tributaria, esto es, la ausencia de un concepto de habitualidad.

2.1 Hecho Gravado Básico

El hecho gravado básico de venta tiene cinco requisitos para que sea legalmente oponible a los actos jurídicos celebrados a su respecto:

- Debe celebrarse una convención que sirva para transferir el dominio o una cuota de él u otros derechos reales, que sirva para el mismo fin o que la ley equipare a venta.
- Dicha convención debe recaer sobre bienes corporales muebles o inmuebles.
- Debe ser a título oneroso.
- Debe ser realizada por un vendedor.
- Los bienes deben estar ubicados en Chile.

En el N°1 del artículo 2 de la ley de IVA, se establece la definición del concepto "venta" como: *"toda convención independientemente 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"*

Por otra parte, en el N°2 del mencionado artículo, define al vendedor como:

Por "vendedor" 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. Para efectos de la venta de inmuebles, se presumirá que existe 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, así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial. La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

Se considera 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.

Como se puede apreciar, de la letra de la ley no se puede desprender un concepto positivo de habitualidad, que la defina de forma clara y objetiva. En cambio, la ley ha entregado al Servicio de Impuestos Internos, *a su juicio exclusivo*, la facultad de determinar la habitualidad.

A continuación, el numeral 3 establece una presunción legal de habitualidad y una de no habitualidad. Cabe mencionar que, en conformidad con el artículo 47 del Código Civil, una presunción legal admite prueba en contrario, lo que, en otras palabras, subsume la carga de la prueba al contribuyente.

La presunción legal de habitualidad está definida en un espacio temporal que se enmarca cuando la enajenación del inmueble sea efectuada antes de un año de adquirida o construida. Es relevante entonces mencionar que para que se configure la habitualidad, el inmueble debe estar inscrito en el Conservador de Bienes Raíces, pues es la forma en la cual se efectúa la tradición de los bienes raíces según lo dispuesto en el artículo 686 del Código Civil.

Por otra parte, la norma dispone una presunción de no habitualidad, que establece dos situaciones en donde la venta no será considerada, para estos fines, habitual: la enajenación en consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias y aquellos casos de ventas forzadas en pública subasta, previamente autorizadas por resolución judicial.

Otro elemento relevante es que el concepto de vendedor incluye no sólo a las personas jurídicas, sino que también engloba a las personas naturales. Esto es de capital importancia para el desarrollo de la presente memoria, pues, con la calificación de habitual, una persona natural puede realizar hechos jurídicos con relevancia e impacto a nivel tributario, que pueden ser subsumidos en la hipótesis de hecho gravado básico de venta, y por lo tanto deber cumplir con obligaciones impositivas.

En estas circunstancias, la realidad nacional en esta materia muestra que uno de los elementos de la esencia del “vendedor”, que, a su vez, es un requisito del hecho gravado básico de venta, no se encuentra en la ley, sino que se encuentra entregado a juicio exclusivo de la autoridad tributaria, conforme a lo establecido en el artículo 4° del D.S. N°55, Reglamento del D. L. N°825, esto es, naturaleza, cantidad y frecuencia.

Respecto a la habitualidad en la doctrina nacional se ha tratado de la siguiente manera:

La habitualidad como elemento integrante del concepto de vendedor no se encuentra definida en la ley; se trata sin duda de una situación de hecho cuya concurrencia deberá analizarse en cada caso concreto, calificación que es entregada por el N°3 del art.2°, al Servicio de Impuestos Internos “a su juicio exclusivo”⁴. Por su parte, Carlos Cárcamo Vogel ha expresado lo siguiente:

⁴ EMILKFORTH SOTO, Elizabeth. Impuesto al Valor Agregado. El crédito fiscal y otros estudios, Editorial Jurídica Congreso, 1ra Edición, pág. 76-77.

La ley lo define de manera simple y concisa, indicando que tanto las personas naturales como las jurídicas pueden ostentar dicha calidad, pero enumerando, además, con la mayor amplitud posible a las personas que tienen la calidad de vendedores, en el afán del legislador de cubrir absolutamente todas las operaciones que ellas puedan realizar.⁵

Por otro lado, la autoridad tributaria se ha referido, en lo pertinente, al tema específico de la habitualidad en la circular N°42 del Año 2015, de la siguiente manera:

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 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.

⁵ CARCAMO VOGEL, Carlos. Repertorio Tributario Comentado, Editorial El Jurista 1ra edición, pág. 120.

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 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.

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 citado 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, 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.

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.

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.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que con las modificaciones introducidas por la ley 20.899, se elimina la presunción de habitualidad en la enajenación de edificios por pisos o departamentos, quedando en su lugar una única presunción legal de habitualidad con relación a la venta de inmuebles.

2.2 Obligaciones del vendedor

Ya se ha mencionado que el pago del tributo no es la única obligación a las que se encuentra sujeto el vendedor, sino que existen otras obligaciones que se deben cumplir, específicamente la obligación de emitir documentos tributarios por la venta.

A este respecto, se debe recordar que, para extinguir las obligaciones, no basta que ellas sean cumplidas, sino que también se requiere que sean cumplidas, en tiempo y forma. Ello es consecuencia de una preocupación del legislador, para que el contribuyente sea oportuno y preciso en el cumplimiento al que la ley le llama, pues dicho cumplimiento tiene un efecto integrado en el sistema tributario, tanto para la extinción de las obligaciones del contribuyente, como para el correcto examen y fiscalización de otros contribuyentes.

De esta forma, el cumplimiento oportuno favorece un correcto examen, propio y de terceros, y, tiene como contrapartida, que su incumplimiento puede acarrear el uso del poder sancionador o *ius puniendi*⁶ del Estado, para compeler y sancionar al contribuyente incumplidor de dichas obligaciones.

⁶ Derecho que sanciona a los contribuyentes de parte del Estado, que en Chile se denomina Derecho Administrativo Sancionador.

2.3 Crédito Fiscal

Desde un punto de vista jurídico, el crédito fiscal es el derecho que tienen los sujetos pasivos para, previo el cumplimiento de los requisitos legales, compensar y subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos soportados en la imposición, adquisición de bienes o utilización de los Servicios.⁷

Al efecto, el crédito fiscal sirve para recuperar el impuesto, dentro de la cadena productiva, para que, al final, el impuesto lo soporte su destinatario, o sea, el consumidor final.

Para estos efectos, la operatividad está dada por la emisión de un documento tributario, o sea, factura, que detalla esta operación y el dato exacto del monto del impuesto.

En cuanto a los inmuebles, el artículo 9º de la ley de IVA define el momento en que dicho impuesto se devengará, tanto en la letra c), modificada con la publicación de la Ley N°20.780, referente al retiro de inmuebles; como en la letra f), la cual con las modificaciones realizadas por la Ley N.º 20.899, establece lo siguiente:

⁷ EMILKFORTH SOTO, Elizabeth. Impuesto al Valor Agregado. El crédito fiscal y otros estudios, Editorial Jurídica Congreso, 1ra Edición, pág. 167.

f) *“En los contratos referidos en la letra e) del artículo 8º, en **las ventas** y en los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, en el momento de emitirse la o las facturas”.*

Entonces, si se entiende que esta letra se refiere en fin último a las ventas de bienes inmuebles, también se puede concluir que el devengo se produce al momento de la emisión de la factura. Por lo tanto, en estas operaciones de venta de inmuebles, recién con la emisión de la factura se devengará el impuesto, o sea, a partir de allí el impuesto continúa la cadena hacia el consumidor final, pues desde allí el impuesto se hace exigible, y con ello, obliga al pago que, a su vez, produce el aprovechamiento del crédito fiscal. Por lo tanto, lógicamente se puede concluir que, sin la emisión de la factura, no se puede tener por devengado el impuesto, a los ojos de la ley, y, por lo tanto, sin la factura, no se puede aprovechar el crédito fiscal.

Es, entonces, relevante mencionar que solo los contribuyentes afectos a IVA podrán hacer uso del crédito fiscal contra el débito fiscal determinado en el mismo período tributario. Por otra parte, el artículo 67º del Reglamento del IVA, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 51º de la Ley, establece que *“los contribuyentes susceptibles de originar impuestos de esta ley deberán inscribirse en el Rol Único Tributario, antes de dar comienzo a dichas actividades, sin perjuicio de la declaración inicial a que se refiere el artículo 68º del Código Tributario.”*

3. LA HABITUALIDAD Y EL NACIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Como se ha mencionado en el Marco Teórico, el hecho gravado básico de venta en el IVA requiere, entre otros requisitos, que la convención que sirve para transferir el dominio sea efectuada por un vendedor habitual.

De lo anterior se desprende que la concurrencia de la habitualidad completará los requisitos que generan el nacimiento de las obligaciones tributarias, esto es, la de pagar impuestos y la de emitir documentos.

Es en este punto donde, al estudiar precisamente el nacimiento de las obligaciones tributarias, es que se produce una contingencia, pues la determinación de la conducta del vendedor es la que, en el fondo, va a determinar si se cumple a su respecto la condición de habitualidad. A este respecto, en nuestro país, y por expresa disposición de la ley, la determinación está entregada a juicio exclusivo del Servicio de Impuestos Internos, por no existir un concepto legal de habitualidad, por lo cual, lo anterior se traduce en una intervención de la autoridad tributaria en dicha determinación, quedando a su arbitrio, el nacimiento de las obligaciones tributarias en este concepto, descansando en los parámetros entregados por el Reglamento de IVA. Al respecto debemos señalar que este vacío legal lleva correlacionado una intervención de la administración tributaria, la cual, pasará a determinar caso a caso si se configura la habitualidad para el contribuyente objeto del proceso de fiscalización. Esto produce un problema en ambos sentidos, pues, por un lado, el

Servicio de Impuestos Internos no tiene un concepto legal al cual recurrir en caso de una fiscalización de una persona natural que enajena un inmueble, por lo que va a depender de las circunstancias previas y concurrentes al acto, para determinar si, en los hechos, el contribuyente es un vendedor habitual y, por otro lado, el contribuyente no tiene un concepto al cual recurrir que le otorgue un grado de clarificación a su condición, esto es, si las conductas que despliega constituyen en definitiva aquellas propias de una persona que ejerce el giro inmobiliario habitualmente. Lo anterior puede causar que el contribuyente, pueda cuestionarse si, en definitiva, esta ausencia de un concepto de habitualidad podría, eventualmente, vulnerar el principio de legalidad del tributo, previsto y dispuesto en el artículo 19 N°20 de la Constitución Política de la República.

Cabe señalar que tales cuestionamientos ya se han hecho en instancias pasadas, con los subsecuentes pronunciamientos de los tribunales de justicia. En especial destacamos como ejemplo de esta controversia, el fallo del Tribunal Constitucional, Rol N°718-2007, el cual señala, en su parte pertinente, lo siguiente:

DECIMO SEPTIMO: Que respecto del alcance del principio de legalidad en materia tributaria esta Magistratura ha señalado que “la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo que no sólo los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza” (Rol N°247, de 14 19 de octubre de 1996). En esta misma decisión se estimó que infringía la

Constitución Política un proyecto de ley que si bien fijaba el monto máximo de los tributos, dejaba sin embargo entregada al Reglamento la determinación de las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades que se aplicarían a su pago. Así, se indica, “tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador”.

DECIMO OCTAVO: Que, de este modo, esta Magistratura ha sostenido que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución.

DECIMO NOVENO: Que la doctrina también ha señalado que, habida consideración de que el poder impositivo está reservado en nuestro ordenamiento jurídico al legislador, “el establecimiento, 20 modificación, supresión o condonación de tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquier otra autoridad, son atentatorios de la garantía de legalidad impositiva” (Juan Eduardo Figueroa Valdés, Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980, página 103). Ello en atención a que “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes” (Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, Los tributos ante la Constitución, página 51). De modo que, a la luz del principio de legalidad

tributaria, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones;

Así, se ha detectado un problema real en estas materias, esto es, que la ausencia de un concepto de habitualidad, podría plantear un problema de nacimiento de las obligaciones tributarias, y ello en atención a que podría suscitarse un problema de constitucionalidad, si el contribuyente planteara dicha controversia. Lejos de zanjar el problema en estas páginas, el propósito es precisamente exponer una eventual contingencia a propósito de una alegación que no es nueva, esto es, el principio de legalidad tributaria.

3.1 La Habitualidad en la Jurisprudencia Administrativa

Cabe señalar que existe jurisprudencia administrativa en torno al concepto de habitualidad, pero a nivel de impuesto a la renta, lo que, por cierto, debe tenerse presente para efectos de determinar los criterios tenidos a la vista para determinar la habitualidad de una persona natural.

Por un lado, se ha expresado que: *“Tal como lo expresa en su requerimiento, este Servicio ha señalado que, para determinar si existe la habitualidad a que se refiere el artículo 18 de la LIR, debe atenderse a la intención, necesidad o motivo que se tuvo al adquirir el bien⁸.”*

⁸ Oficio 1.340 del 28 de junio de 2018

Sin embargo, el ánimo no es el único elemento a considerar, pues, para determinar la existencia de una conducta habitual se deben tener presentes diversas circunstancias que son previas y concurrentes a la enajenación. De esta forma, es el conjunto de estas circunstancias lo que, al ponderarse, hará que, en definitiva, la autoridad tributaria determine si una venta realizada por un contribuyente subyace a una conducta habitual de este, y con ello se gatillen los impuestos correspondientes.

En este sentido, se vuelve relevante el Oficio N°2.240, del 9 de agosto de 2016, se señala lo siguiente: *“Mediante la Circular N°158, de 1976 y diversos pronunciamientos sobre la materia, este Servicio se ha referido a ciertos elementos de juicio de tipo general que deben tenerse presentes para concluir si existe o no habitualidad en la enajenación de acciones:*

a) Cuando la actividad principal del contribuyente sea la adquisición y/o enajenación de acciones. Asimismo, cuando tales operaciones aparezcan como uno de los objetos del pacto social, en el caso de las personas jurídicas, aun cuando no se trate del principal objetivo de éstas. Cabe agregar que, si bien el ánimo que el enajenante pudiera tener al momento de adquirir los bienes que enajena, es una de las circunstancias a apreciar para los fines de calificar si existe o no habitualidad en la enajenación, no constituye por sí solo, o por el mero hecho de declararse dicho ánimo, la circunstancia que determina la existencia o ausencia del elemento habitualidad en la venta de las acciones.

b) Si en un mismo ejercicio comercial, se producen compras y ventas de acciones, la habitualidad no podría apreciarse por las solas compras o por las solas ventas.

c) Lapso que ha mediado entre la fecha de venta de cada tipo de los citados valores y la de su adquisición. Este hecho ayudará a concluir si la compra fue para fines rentísticos o para su reventa.

d) Si entre la fecha de adquisición y la de enajenación de cada tipo de acción, se produjo una cotización bursátil mayor que el precio obtenido en la enajenación de dicho tipo de valores. Ello podría ilustrar que, al comprar las acciones, no habría conllevado la intención de hacerlo para su reventa, desde luego que el contribuyente no aprovechó la oportunidad de obtener un mayor beneficio.

e) Necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para adquirir tales valores, pues procedería establecer si la inversión se hizo únicamente para obtener una renta de ella, o un provecho en la venta de los mismos. Si el contribuyente tenía, antes de efectuar la inversión, otro giro o actividad, deberá establecerse la razón que tuvo para distraer el capital de dicho giro o actividad para efectuar operaciones ajenas a ella.

f) Necesidad o motivo que tuvo el contribuyente para desprenderse de las acciones, es decir, si fue por la baja rentabilidad de los bienes vendidos; para adquirir otros de mayor rentabilidad o de cotización más consistente, de mejores expectativas o de mucha fluctuación en su cotización; por necesidades económicas de la empresa, etc.

g) Número de operaciones de compra y de venta de acciones, realizadas por el contribuyente en cada ejercicio comercial. Si son muchas las operaciones de compra y de venta que se verifican en un año comercial, ello sería determinante de la habitualidad, sin necesidad de conjugar los demás factores enunciados en los puntos que preceden. Si las operaciones de compraventa de acciones fuesen de número reducido en cada año comercial, o si en un año solamente se verifican compras y en otro, ventas, la habitualidad tendrá que apreciarse del análisis del conjunto de los factores enunciados anteriormente.”

Lo medular de la jurisprudencia antes citada no es que el objeto del estudio sea la enajenación de acciones, sino que, fija los criterios a considerar al momento de calificar la habitualidad.

En su conclusión, el Director se refiere al concepto de habitualidad, escribiendo lo siguiente: *“Para efectos de determinar si existe o no habitualidad en las operaciones de enajenación de acciones, el ánimo o intención se debe colegir de las consideraciones o elementos de juicio señalados en el Análisis, considerando el objeto o actividad del contribuyente, la periodicidad o frecuencia con que en la práctica el contribuyente realice compras y ventas de estos títulos, y otras circunstancias previas o concurrentes a la operación de que se trate, de acuerdo a lo previsto en el vigente artículo 18, de la LIR; por lo cual el objeto social de la entidad vendedora, no es el único elemento de juicio a considerar para los efectos de determinar si existe o no habitualidad en dichas operaciones.”*

Es así como podemos distinguir claramente elementos objetivos tales como la fecha de enajenación, lapso de tiempo, cantidad y frecuencia de operaciones. Sin

embargo, nuevamente nos encontramos con elementos de carácter subjetivo a considerar, tales como, necesidad del contribuyente para adquirir o necesidad del contribuyente para vender. Las necesidades, por sí mismas, son tan variadas como diferentes los caminos de una persona en relación a sus decisiones, así como finaliza el poema de Robert Frost:

“Debo estar diciendo esto con un suspiro

De aquí a la eternidad:

Dos caminos se bifurcaban en un bosque y yo,

Yo tomé el menos transitado,

Y eso hizo toda la diferencia.”

De esta forma, el SII, de acuerdo a estos criterios, deberá ponderar el mérito del camino elegido por el contribuyente, es decir, los motivos que lo condujeron a comprar o a vender, para así determinar el ánimo del contribuyente y establecer su realidad económica, y con ello, una conducta habitual.

4. HABITUALIDAD EN DERECHO COMPARADO

El concepto de habitualidad no sólo es motivo de discusión en Chile, sino también en diversos países, en los cuales, y dependiendo de sus respectivas legislaciones, cobra una fundamental incidencia al momento de definir si existe hecho gravado en alguna actividad de venta o servicio. Fueron seleccionadas tres naciones, a modo de ejemplo, en donde se hace mención a la habitualidad, en algunos casos definiéndola y en otro, al igual que en Chile, da lineamientos para interpretarlas, más no la define.

Costa Rica

En el año 1987, con la publicación de la ley N°7.097, esto es, la Ley de Modificación del Presupuesto Ordinario y Extraordinario para el año 1988, en su artículo 104, incluye en la Ley de Impuestos sobre la Renta vigente a esa fecha, en su artículo 6 inciso d), en su párrafo segundo, el siguiente texto: *"En el artículo 6, inciso d), de la ley N.º 7092, se agrega un párrafo que dirá: (Artículo 6, inc. d))"Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente, y a la que dedica la mayor parte del tiempo."*

Cabe mencionar que por resolución N°16.778 de la cuarta Sala Constitucional de dicho país, el 30 de noviembre del año 2005, se excluye el artículo 104 de la Ley de Modificación del Presupuesto Ordinario y Extraordinario para el año 1988, declarándolo inconstitucional, ya que, si bien dicha corte consideraba

“enteramente procedente” que se incluyan “normas generales” en las leyes de presupuesto, no era posible incluir en dichas leyes normas que no son de ese carácter.

La resolución, en su capítulo IV, inciso segundo, establece lo siguiente:

“La reforma introducida al artículo 6 inciso d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mediante el artículo 104 de la Ley de Modificación del Presupuesto Ordinario y Extraordinario para 1988, Ley No. 7097 de 18 de agosto de 1988, publicada en el Alcance No. 25 de La Gaceta No. 166 del 1º de septiembre de 1988, en cuanto adicionó un párrafo segundo al inciso d) definiendo la “habitualidad”, es inconstitucional. Se trata de una norma que no tiene contenido presupuestario, que modifica una disposición ordinaria mediante un procedimiento para promulgar el presupuesto extraordinario, razón por la cual, debe declararse con lugar esta sentencia y pronunciar la inconstitucionalidad del artículo 104 de la Ley impugnada en razón de la forma en que fue aprobada, sin perjuicio de la competencia que tienen los jueces y tribunales, a la hora de establecer el concepto de “habitualidad”, conforme al texto que subsiste en la Ley de Impuesto sobre la Renta (artículo 4 inciso f)). El modo irregular con que el legislador promulgó la norma produce un vicio que anula la definición legal que el legislador quiso dar a la “actividad habitual”, dado que violentó las normas citadas en la sentencia mencionada. De esta manera, se declara en esta sentencia la inconstitucionalidad del artículo 104 de la Ley de Modificación del Presupuesto Ordinario y Extraordinario para 1988, Ley No. 7097 de 18 de agosto de 1988, publicada en el Alcance No. 25 de La Gaceta No. 166 del

1º de septiembre de 1988, y se hace de modo declarativo a partir de esta fecha, sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe.

Subsiste entonces únicamente el artículo 6 inciso d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuanto regula:

“d) Las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley.”

En lo demás, queda anulado el párrafo segundo que fue adicionado por la Ley declarada inconstitucional, según establecía que:

“Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente, y a la que dedica la mayor parte del tiempo.”

Actualmente, con la Ley N°9.635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, del 4 de diciembre del año 2018, se realizan una serie de modificaciones. Entre ellas, se sustituye el Impuesto General sobre Ventas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), estableciendo en su Título I, artículo 2 inciso segundo, la siguiente definición de habitualidad:

“Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente”.

Perú

La ley peruana, al igual que la chilena, no define el concepto de habitualidad, sino más bien da lineamientos para poder interpretarla. Es así, como en el artículo 9 de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece lo siguiente: *“La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa.”*. A mayor abundamiento, en el artículo 4 del Reglamento de dicha ley, establece lo siguiente:

“Para calificar la habitualidad a que se refiere el Artículo 9° del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

En el caso de operaciones de venta, se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo de evaluarse en los dos últimos casos el carácter habitual dependiendo de la frecuencia y/o monto.

Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.”

Continuando con el artículo 4, y de igual forma que en el artículo 2 N°3 de la Ley de IVA chilena, se establece una presunción de habitualidad similar, la cual se diferencia de nuestra legislación en la cantidad de enajenaciones. El texto es el siguiente:

“Tratándose de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 3° del Decreto, se presume la habitualidad, cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un período de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble. De realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles, se entenderá que la primera transferencia es la del inmueble de menor valor.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior y siempre se encontrará gravada con el Impuesto, la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, total o parcialmente, para efecto de su enajenación.”

Argentina

Argentina es un país federal, que a diferencia de Chile y de los países mencionados precedentemente, tienen un sistema de coparticipación de impuestos nacionales a las provincias, las cuales son veintitrés en total. Entre ellas, se mencionará el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en la cual, en su Ley 10.397 del año 2004, e incluyendo todas sus posteriores modificaciones, se puede encontrar en su Título II, acerca del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Capítulo I, artículo 183, una definición del concepto de Habitualidad, la cual es la siguiente:

“A los efectos de determinar la habitualidad a que se refiere el artículo anterior, se tendrá en cuenta especialmente la índole de las actividades que dan lugar al hecho imponible, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.”

A continuación, en su artículo 184, menciona otras actividades que igualmente serán consideradas para fines de este impuesto, definiendo en su letra c), y con relación a los bienes inmuebles, lo siguiente:

“c) El fraccionamiento y la venta de inmuebles (loteos), la compraventa y la locación de inmuebles y la transferencia de boletos de compraventa en general.”

El artículo continúa estableciendo excepciones a dicho impuesto, siempre y cuando se cumplan las condiciones mencionadas a continuación:

“1. Los ingresos correspondientes al propietario por la locación de hasta un inmueble destinado a vivienda, siempre que los mismos no superen el monto que establezca la Ley Impositiva. Esta excepción no será aplicable cuando el propietario sea una sociedad o empresa inscripta en el Registro Público o se trate de un

fideicomiso. Cuando la parte locadora esté conformada por un condominio, el monto de ingreso al que se alude, se considerará con relación al mismo como un único sujeto.

2. Ventas de inmuebles efectuadas después de los dos (2) años de su escrituración, en los ingresos correspondientes al enajenante, salvo que éste sea una sociedad o empresa inscrita en el Registro Público o se trate de un fideicomiso. Este plazo no será exigible cuando se trate de ventas efectuadas por sucesiones, de ventas de única vivienda efectuadas por el propio propietario y las que se encuentren afectadas a la actividad como bienes de uso.

3. Ventas de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de diez (10) unidades, excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa inscrita en el Registro Público o se trate de un fideicomiso.”

5. CONCLUSIONES

Nuestra investigación ha demostrado que los problemas vinculados a la ausencia de una definición de habitualidad son reales, pues dicho concepto no tiene un respaldo normativo sobre el cual descansar.

Se ha expuesto que el contribuyente no sólo debe cumplir con la obligación principal de pagar los impuestos, sino que, además, debe cumplir obligaciones secundarias, como la de emitir documentos tributarios. Siendo la habitualidad un elemento del hecho gravado básico de venta, se ha podido demostrar que la ausencia de una definición de la misma podría producir no solo un inconveniente para determinar los hechos gravados, sino que también la obligación de la emisión de documento y el momento de hacerlo.

Las instrucciones administrativas, si bien cumplen un rol fundamental al momento de disponer la operatividad y temporalidad relativa al cumplimiento de estas obligaciones, así como dar parámetros dirigidos hacia determinar una conducta habitual, no pueden, por sí mismas, suplir las disposiciones que, para su cabal comprensión debieran estar especificadas en la ley. Imponer esa obligación sobre el Servicio de Impuestos Internos implicaría poner sobre sus hombros la responsabilidad de perfeccionar la técnica legislativa, lo que, constitucionalmente, es de cargo del Poder Legislativo.

Tras el análisis antes expuesto, se puede ver que la legislación chilena no provee una solución al problema actual y presente en la actividad económica inmobiliaria, que es la ausencia de un concepto de habitualidad en la enajenación de bienes raíces efectuados por personas naturales.

Esta ausencia de consagración positiva de un concepto de habitualidad toca, a su vez, las obligaciones accesorias antes referidas pues, de la génesis del hecho gravado básico de venta de IVA, surge la obligación para los contribuyentes de emitir documentos tributarios, que, a su vez, constatan los hechos económicos gravados por la ley de IVA. Por lo anterior, es que se puede afirmar que, al no tener un concepto de habitualidad, queda en duda el nacimiento del hecho gravado básico de venta, que constituye el pilar fundamental para el resto de las obligaciones accesorias. Por lo tanto, las instrucciones administrativas y las normas positivas se refieren a la habitualidad una vez que esta se encuentra determinada y el hecho gravado básico de venta es una certeza, sobre las cuales existen efectivamente disposiciones legales y administrativas en torno al pago del impuesto y a la emisión de documento, tal y como se expone, por ejemplo, en la Resolución Ex. 16 del año 2017. Pero igualmente, nuestra investigación ha demostrado que, en materia de habitualidad en el IVA, no existen normas legales ni instrucciones administrativas sobre su determinación, debiendo, por tanto, descansar el análisis en el reglamento de IVA, en instrucciones contenidas en la circular 158 de 1976 y diversos oficios en relación a la venta habitual de acciones y/o venta habitual de inmuebles en relación al derogado artículo 18 de la LIR.

En este punto se puede concluir que las instrucciones administrativas actuales y la legislación vigente no son suficientes para solucionar las controversias relativas a la calificación de habitualidad en el IVA, y con ello cómo cumplir las obligaciones tributarias principales y secundarias, relativas a la emisión de documentos y cuáles.

Al no existir certeza del nacimiento del hecho gravado básico de venta, producto de la ausencia de definición positiva del concepto de habitualidad, tanto la parte compradora como la vendedora, se podrán encontrar con problemas a la hora de registrar y querer utilizar el crédito fiscal en una compraventa de un bien raíz. Esto ya que, como se mencionó a través de la presente investigación, para poder configurar el hecho gravado básico de venta se necesitan de cinco requisitos fundamentales, siendo uno de ellos que ésta sea realizada por un vendedor habitual.

Desde el punto de vista de la parte vendedora, persona natural, ésta concurrirá a la firma de la escritura, gatillando así el comienzo del traspaso de dominio, el cuál concluye con la inscripción del bien raíz en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente, por lo tanto, pactando un valor de venta y acordando el método de pago. Es fundamental mencionar que al no tener certeza o conocimiento de que podrá ser catalogado como vendedor habitual, a raíz de esto y producto de un acto económico, podría verse citado al SII y, de no concurrir o lograr demostrar que efectivamente no es habitual, tener que pagar impuestos que no fueron previstos en un comienzo. Con el agravante de que el contribuyente

podría ya haber destinado el correspondiente pago a otros fines, esto producto de que los actos de fiscalización serán a todo evento posteriores al acto económico.

Por otra parte, desde el punto de vista del comprador, siempre y cuando éste sea un contribuyente de IVA, existirá un grave problema al momento de querer registrar y utilizar el crédito fiscal, ya que, al momento de celebrar el contrato de compraventa, no existirá una factura de venta, por lo tanto, no podrá hacer exigible su derecho a hacer uso de él. El comprador se verá entonces en una situación desmejorada frente a la compra de un inmueble similar, pero siendo la venta realizada por un vendedor habitual contribuyente de IVA.

Como se puede apreciar, los efectos y consecuencias mencionadas durante la investigación son producto directo de una carente definición en la Ley del concepto de habitualidad. Esto genera problemas, incertidumbres, gastos tanto de las partes involucradas en la compraventa como de recursos del Estado, además de producir pérdidas de eficiencia al ente fiscalizador, el cual deberá destinar no sólo recursos monetarios, sino que horas hombre en fiscalizar, revisar y resolver, actos que podrán o no ser sujetos a pagos de impuestos. Esto se puede apreciar en el Anexo, el cual es una consulta a través de la Ley de Transparencia al Servicio de Impuestos Internos, en la cual se preguntó acerca de cuántos contribuyentes persona natural han sido citados y liquidados, producto de la calificación de habitualidad en la venta de bienes raíces, desde la entrada en vigencia de la ley, esto es desde el primero de enero del año 2016 a la fecha, siendo la respuesta que tan sólo en dos casos.

En esta parte se puede concluir que efectivamente los adquirentes tienen serios inconvenientes, pues aprovechar el crédito fiscal va directamente vinculado a la emisión de documento tributario, a saber, la factura. En este orden de cosas, si no hay reglas claras que determinen la habitualidad en el IVA, relativa a la venta de inmuebles, entonces el mismo origen del hecho gravado básico de IVA se encuentra controvertido. En esta línea, al no haber claridad en cuanto al origen de la obligación, difícilmente habrá obligación que pueda compeler al vendedor a emitir el documento tributario necesario para el aprovechamiento del crédito fiscal.

Para concluir esta investigación se propone una modificación al artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, incorporando el siguiente inciso segundo, sustituyendo el actual inciso segundo, el cual pasaría a ser el inciso tercero, en los siguientes términos:

“Para los efectos de esta ley, se entenderá por vendedor habitual la persona natural o jurídica, que efectúe dos o más ventas, o convenciones asimilables a venta, dentro de dos años calendario consecutivos, haciendo de ello su actividad principal, teniendo presente, para estos efectos, las circunstancias previas y concurrentes, por estas ventas.”

Con ello se busca, por un lado, una definición universal que abarque la mayor cantidad de situaciones económicas vinculadas al bien jurídico protegido, esto es, la recaudación y protección del erario nacional, y, por otro lado, busca dar un concepto que legal y materialmente otorgue certeza jurídica a los contribuyentes, al momento de realizar sus operaciones económicas.

6. BIBLIOGRAFÍA

Libros:

- Aste, C., 2018, *Los otros impuestos en la legislación chilena*, Thompson Reuters, Santiago.
- Aste, C., 2016, *Curso sobre derecho y Código Tributario*, Thompson Reuters, Santiago.
- Cárcamo, C., 2014, *Repertorio Tributario Comentado*, Editorial El Jurista, Santiago.
- Emilkforth, E., 1999, *Impuesto al Valor Agregado: el crédito fiscal y otros estudios*, Editorial Jurídica Congreso, Santiago.
- Fermandois, A., 2014, *Derecho constitucional económico*, Ediciones UC, Santiago.
- Jaque y Ortiz, 2018, *Compendio de Leyes Tributarias Año Tributario 2018*, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, Santiago.
- Salort, V., 2017, *El IVA en las empresas constructoras y en la venta de inmuebles*, Edig, Edición especial para Editorial Libromar, Santiago.

Otras Legislaciones:

- Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley N°10.397, Argentina.
- Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N°9635, Costa Rica.
- Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Ley N°30.641, Perú.

Circulares:

- Circular SII N°158 del año 1976.
- Circular SII N°42 del año 2015.
- Circular SII N°13 del año 2016.

Oficios:

- Oficio SII N°2240 del año 2016.
- Oficio SII N°3220 del año 2016.
- Oficio SII N°406 del año 2017.
- Oficio SII N°496 del año 2017.
- Oficio SII N°2240 del año 2017.
- Oficio SII N°2359 del año 2017.
- Oficio SII N°1340 del año 2018.

7. ANEXO



Res.Ex.Nro.:LTNot 0015742

Materia: Solicitud de Información según Ley Nro. 20.285.

Solicitante: Enrique Grandi
Correo Electrónico: egrandis@fen.uchile.cl
Folio Petición LT: AE006W50015742

ENTREGA INFORMACIÓN REQUERIDA.

VISTOS:

La Ley N° 20.285, sobre Acceso a la Información Pública; las facultades del Director del Servicio, señaladas en los artículos 6° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; y la Resolución Ex. N° 58, de 24 de abril de 2009.

CONSIDERANDO:

- 1°.- Que, mediante presentación efectuada acorde al procedimiento establecido en la Ley N° 20.285, folio AE006W50015742, el peticionario expresó lo siguiente:

*"1.- ¿CUÁNTAS CITACIONES HA EMITIDO EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN RELACIÓN A PERSONAS NATURALES QUE HAN COMPRADO BIENES RAÍCES Y LUEGO LOS HAN VENDIDO ANTES DE UN AÑO? TODO LO ANTERIOR DESDE EL INICIO DE LA REFORMA TRIBUTARIA 20.780.
2.- ¿CUÁNTAS PERSONAS FUERON LIQUIDADAS POR EL CONCEPTO ANTERIOR?"*
- 2°.- Que, el artículo 5° de la Ley N° 20.285 dispone que en virtud del principio de transparencia de la función pública son públicos, salvo excepciones legales, los actos y resoluciones de los órganos de la Administración del Estado, así como también sus fundamentos y los documentos que le sirvan de sustento o complemento directo y esencial, además de los procedimientos que se utilicen para su dictación. Luego, el artículo 10° del mismo cuerpo legal preceptúa que *"Toda persona tiene derecho a solicitar y recibir información de cualquier órgano de la Administración del Estado, en la forma y condiciones que establece esta ley"*.
- 3°.- Que, en relación con los antecedentes solicitados, cabe informar que de acuerdo al análisis efectuado y por el período indicado es posible informar que este Servicio, ha emitido dos (2) citaciones en relación a personas naturales que han comprado bienes raíces y luego los han vendido antes de un año. Respecto de ambas, ya se han practicado liquidaciones por dicho concepto.

RESUELVO:

HA LUGAR la solicitud de información, de acuerdo a lo señalado en la parte considerativa de la presente resolución, conforme con lo señalado en los artículos 5 y 10 de la Ley N° 20.285.

El plazo para reclamar ante el Consejo para la Transparencia es de 15 días hábiles, y se cuenta desde las 00:00 horas del día siguiente a la fecha de la notificación de la presente resolución.

ANÓTESE Y COMUNÍQUESE.

POR ORDEN DEL DIRECTOR.



IVA EN LA VENTA DE INMUEBLES EFECTUADA POR PERSONAS
NATURALES

AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Parte I

Alumno: Enrique Grandi
Profesor Guía: Miguel Ojeda

Santiago, marzo 2019