

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 2 N°s 2 Y 3 Y ART. 23 N° 3 – D.S. N° 55, DE 1977, ART. 4 –
RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 2 N° 2 Y 20 N° 5 – CÓDIGO
CIVIL, ART. 1554
(ORD. N° 1530 DE 07.08.2020).**

Tratamiento tributario de la cesión a título oneroso de contratos de promesa de compraventa sobre inmuebles.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la cesión a título oneroso de contratos de promesa de compraventa sobre inmuebles, con respecto al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y al Impuesto al Valor Agregado (IVA).

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una empresa inmobiliaria (la sociedad) de propiedad de un fondo de inversión privado y dedicada a la explotación de bienes raíces está evaluando implementar el modelo de negocios que se describe a continuación.

La sociedad se dedicaría a la búsqueda de bienes raíces cuyos propietarios estén interesados en venderlos, celebrando un contrato de promesa de compraventa con el propietario del inmueble conforme al artículo 1554 del Código Civil. Dicho contrato establecería que la sociedad puede adquirir el inmueble para sí, o para la persona que ésta designe, pagando en el acto, como anticipo, una parte o la totalidad del precio del precio de la compraventa prometida. Además, en dicho contrato se estipularía expresamente la facultad de cederlo a un tercero.

En una segunda etapa, la sociedad buscaría terceros interesados en la compra del inmueble y, previa cesión del contrato de promesa de compraventa suscrito entre la sociedad y el propietario, se celebraría el contrato de compraventa definitivo entre el propietario del inmueble y el tercero, generándose una utilidad en la cesión de dicho contrato.

La sociedad se dedicaría de forma habitual a la cesión de los contratos de promesa de compraventa indicados con el fin de generar una rentabilidad. No obstante, la sociedad eventualmente podría adquirir para sí un bien inmueble, con la intención de revenderlo y obtener un mayor valor por la diferencia entre el precio de compra y de venta.

Conforme lo expuesto, solicita confirmar el tratamiento tributario que se señala a continuación:

- 1) Desde la perspectiva de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la utilidad generada en la cesión del contrato de promesa de compraventa se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, constituyendo la base imponible el mayor valor generado por la diferencia entre el precio de compraventa pagado como anticipo al suscribir el contrato de promesa y el precio de cesión de dicho contrato. Por ejemplo, la sociedad celebra un contrato de promesa de compraventa de un inmueble y paga como anticipo del precio de compraventa la suma de \$ 100. Posteriormente, la sociedad cede dicho contrato a un tercero, pagando como precio de la cesión la suma de \$ 150. Producto de lo anterior se genera para la sociedad una renta de \$50 afecta a tributación.
- 2) En lo que concierne al IVA, la celebración del contrato de promesa de compraventa y la posterior cesión de dicho contrato no están comprendidos en los hechos gravados de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).
- 3) Si la Sociedad adquiere la propiedad del inmueble que ha prometido comprar y posteriormente lo vende, calificaría como vendedor habitual, de acuerdo al N° 3 del artículo 2° de la LIVS.

II ANÁLISIS

Sin perjuicio que no se acompañó el contrato de promesa de compraventa señalado en la presentación, este Servicio entiende que lo cedido es el contrato de promesa mismo, esto es, la cesión de la relación jurídica completa que emana del contrato de promesa.

Al respecto, a partir de lo dispuesto en el artículo 1554 del Código Civil¹ y la doctrina, se desprende que la promesa es un contrato principal, el cual subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención y

¹ Dispone que la promesa de celebrar un contrato no produce obligación alguna; salvo que concurren las circunstancias siguientes:

- 1) Que la promesa conste por escrito;
- 2) Que el contrato prometido no sea de aquellos que las leyes declaran ineficaces;
- 3) Que la promesa contenga un plazo o condición que fije la época de la celebración del contrato;

produce sus efectos propios, aunque no haya otra convención. La promesa, si bien tiene por objeto el otorgamiento del contrato definitivo prometido, no se le confunde ni se le asimila con aquel contrato que las partes se obligan a otorgar en el futuro².

Asimismo, el contrato de promesa de compraventa y el contrato de compraventa prometido son dos contratos distintos e independientes entre sí, de los cuales derivan diferentes derechos y obligaciones para las partes intervinientes. De este modo, en el contrato de promesa, la celebración del contrato prometido constituye la obligación principal de ambas partes. Por su parte, la obligación principal del contrato de compraventa para el comprador, es el pago del precio, y para el vendedor, la transferencia del dominio de la cosa vendida³.

Precisado lo anterior y atendido el concepto amplio de renta contenido en el N° 2 del artículo 2° de la LIR, y el hecho que la renta derivada de la cesión del contrato de promesa de compraventa no califica como ingreso no constitutivo de renta del artículo 17 de la LIR ni se encuentra liberada de tributación en virtud de otra ley especial, se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, quedando afecta a tributación con IDPC para la sociedad por la cual se consulta.

Luego, la Sociedad cedente, de no encontrarse acogida a un régimen especial para las Pyme⁴, debe tributar sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, calculando la renta afecta a IDPC derivada de la cesión del contrato de promesa según las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR.

En cuanto al tratamiento tributario que la sociedad cedente debe dar al anticipo que pagó al celebrar el contrato de promesa, cabe señalar que, frente a las normas de la LIR, dicho anticipo pagado es calificado como un activo intangible. Dicha inversión debe activarse y, al no existir norma legal, que permita su amortización, su recuperación sólo podrá ocurrir mediante la enajenación o cualquier otro hecho o circunstancia que la haga perder la calidad de activo intangible para la empresa que realizó la inversión.

En consecuencia, en caso que la sociedad suscriba el contrato de compraventa con el prominente vendedor adquiriendo el inmueble para sí, el anticipo del precio de la compraventa entregado al promitente vendedor al suscribir el contrato de promesa, pasará a formar parte de su costo directo y podrá ser deducido como tal al enajenarlo, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la LIR.

A su vez, la cesión de dicha promesa haría perder la calidad de activo intangible para la sociedad que realizó la inversión, pudiendo en el momento de la cesión deducirse el valor de este intangible en la determinación de la renta líquida imponible.

En lo que respecta a la aplicación de IVA a la operación descrita, la letra l) del artículo 8° de la LIVA, vigente hasta el 31 de diciembre del año 2015, contemplaba a las promesas de venta sobre bienes inmuebles como un hecho gravado especial con IVA.

Posteriormente, el N° 2°) del artículo 2° de la Ley N° 20.899, sustituyó la letra l) del artículo 8°, eliminando la mención a los contratos de promesa.

De este modo, los contratos de promesa que celebre la sociedad no se encuentran actualmente afectados a IVA.

En relación con la posterior cesión del mencionado contrato, es necesario tener presente que el contrato de promesa y el contrato prometido son diferentes y que el objeto del contrato de promesa es la celebración del contrato prometido. El contrato de promesa crea una obligación de hacer: la de celebrar el contrato objeto de la promesa. Por ende, recayendo la cesión sobre un bien incorporal no procede a su respecto la aplicación de IVA.

Por otra parte, el N° 1 del artículo 2° de la LIVA⁵ define venta como toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles construidos, de una cuota de dominio sobre dichos

4) Que en ella se especifique de tal manera el contrato prometido, que sólo falten para que sea perfecto, la tradición de la cosa, o las solemnidades que las leyes prescriban.

² Rene Abeliuk Manasevich (2012), Contrato de promesa, de opción y otros acuerdos previos, páginas 22 y 23.

³ De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 1824 y 1871, del Código Civil.

⁴ El artículo 14 ter de la LIR fue derogado por la Ley N° 21.210 de 2020, norma que a su vez incorporó en el artículo 14 letra D de la LIR, un régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (Pymes).

⁵ Artículo 2°, modificado por la Ley N° 21.210.

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. Los terrenos no se encontrarán afectos al impuesto establecido en esta ley. Por su parte, el N° 3 de dicha norma señala que se entiende 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.

A su vez, el artículo 4° del Decreto Supremo N° 55, de 1977, que contiene el Reglamento de la LIVS 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 corporales muebles o inmuebles de que se trate, y con estos antecedentes determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Finalmente, y conforme lo establece el N° 3 del artículo 23 de la LIVS⁶, en el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por esta ley, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

Por lo tanto, para el caso en que la sociedad se hiciera propietaria del bien prometido comprar, y efectúe su posterior venta a un tercero, dicha venta se encontrará afecta a IVA en la medida que, respecto de dicha operación, tenga el carácter de vendedor habitual, cuestión que corresponde calificar al Servicio de Impuestos Internos.

III CONCLUSION

Conforme lo expuesto precedentemente, se informa que:

- 1) La utilidad generada en la cesión del contrato de promesa de compraventa se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, debiendo la sociedad cedente determinar el ingreso afecto a tributación derivado de la cesión del contrato de promesa según lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR.

El anticipo pagado en el momento de la promesa califica como un activo intangible de la sociedad.

Si en definitiva la sociedad adquiere el inmueble que ha prometido comprar, dicho anticipo pasará a formar parte del costo del bien raíz, pudiendo deducirse de la renta líquida imponible en una futura enajenación. Si, en cambio, la sociedad cede el contrato de promesa a un tercero, se verifica un hecho o circunstancia que lo hace perder la calidad de un activo intangible para la sociedad que realizó la inversión y, por lo tanto, puede ser rebajado de la RLI en ese momento, como costo de la cesión.

- 2) La celebración del contrato de promesa de compraventa y la posterior cesión de dicho contrato, no están afectos a IVA.
- 3) Supuesto que la sociedad suscriba el contrato de compraventa prometido, adquiriendo la propiedad del inmueble y posteriormente lo venda, dicha venta se encontrará afecta a IVA en la medida que la sociedad, respecto de dicha operación, tenga el carácter de vendedor habitual, cuestión que corresponde calificar al Servicio de Impuestos Internos.

Saluda a usted,

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1530 del 07-08-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

⁶ Numeral modificado por la Ley N° 21.210.