

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 16,
LETRA G), ART. 17. (ORD. N° 995, DE 20.04.2021)**

Base imponible de IVA en la venta de departamentos por una inmobiliaria.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la base imponible de IVA aplicable en la venta de unidades de departamentos efectuada por una empresa de giro inmobiliario.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, AAA es una empresa de giro inmobiliario efectivo que desarrolla proyectos inmobiliarios de la siguiente forma:

- 1° Adquisición de un terreno, a valor de mercado, sin soportar IVA en esta adquisición (por tratarse de ventas no afectas a este impuesto).
- 2° En paralelo, se celebra un contrato de construcción a suma alzada con una empresa constructora, para efectos de la construcción de un edificio de departamentos en el terreno adquirido. El contrato se grava con IVA.
- 3° Por último, una vez que el proyecto se encuentra finalizado, se procede a vender los departamentos al público. Estas ventas se gravan con IVA.

Consulta sobre el cálculo de la base imponible de las ventas afectas, haciendo presente que el valor comercial (o de mercado) del terreno aumenta considerablemente entre el momento de adquisición y el momento de la venta.

Expresa que, del texto legal y de las instrucciones de este Servicio, se entiende que estas ventas quedan sujetas a la regla general de determinación de la base imponible para ventas de inmuebles del inciso segundo del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), la que permite descontar del precio del contrato el valor de adquisición del terreno incluido en la operación (reajustado por IPC¹).

Sin embargo, entiende que algunas empresas del rubro, que desarrollan proyectos inmobiliarios bajo la misma modalidad antes expuesta, no aplican el inciso segundo del artículo 17 de la LIVS a sus ventas, sino la letra g) del artículo 16 del mismo cuerpo legal.

Al aplicar esta última norma, se rebaja de la base imponible el valor comercial del terreno que se encuentra incluido en la operación a la fecha de la venta². Como se señaló, dado que el valor comercial del terreno aumenta considerablemente entre el momento de la adquisición y el momento de la venta, la rebaja de la base imponible es cuantiosa, estas empresas acceden a una rebaja mayor y, en consecuencia, se vuelven más competitivas y mejoran sus márgenes.

Al respecto, solicita:

- 1) Confirmar que las ventas de unidades de departamentos, en los términos señalados quedan sujetas a la regla general de determinación de base imponible del inciso segundo del artículo 17 de la LIVS.
- 2) Señalar si la ley tributaria permite aplicar la letra g) del artículo 16 de la LIVS a este tipo de ventas de unidades de departamentos.

¹ Debe reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación que experimente el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el mes anterior al de la adquisición y el mes anterior al de la fecha del contrato

² Según esta norma, se debe realizar un descuento en ambos componentes de la base imponible: precio de venta y precio de adquisición. Primero, el valor comercial del terreno a la fecha de la operación se descuenta del precio de venta; enseguida, una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial del terreno en el precio de venta se descuenta del precio de adquisición.

II ANÁLISIS

Tras las modificaciones introducidas por las Leyes N° 20.780 y N° 21.889, a contar del 1° de enero del 2016, se aplica IVA a todas las ventas de inmuebles, sean éstos nuevos o usados, en la medida que sean efectuadas por un vendedor habitual, entendiéndose por este último a 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 inmuebles, sean ellos de su propia construcción o adquiridos de terceros.

El artículo 15 de la LIVS dispone que la base imponible en las ventas y los servicios gravados con IVA está constituida por el valor de las operaciones respectivas.

Tratándose de la venta de bienes inmuebles gravados con IVA, el inciso segundo del artículo 17 de la LIVS autoriza a deducir del precio estipulado en el contrato el monto total, o la proporción que corresponda, del valor de adquisición del terreno, debidamente reajustado, que se encuentre incluido en la operación, lo cual implica gravar con IVA exclusivamente la parte construida del inmueble en cuestión.

Excepcionalmente, la letra g) del artículo 16 de la LIVS dispone una base imponible especial para el caso de venta de bienes corporales inmuebles en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado, realizada por un vendedor habitual. En estos casos, la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra reajustado este último y descontados de ambos, el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones.

Para estos efectos, prosigue el párrafo segundo de la citada letra g), el vendedor deberá deducir del precio de venta el valor comercial de éste a la fecha de la operación y efectuada esta deducción, deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que representa el valor comercial del terreno en el precio de venta.

Sobre el particular conviene tener presente que la Ley N° 21.210 modificó el N° 1° del artículo 2° de la LIVS, aclarando que el hecho gravado “venta” se refiere, en lo que interesa, a toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales inmuebles construidos.

Con la modificación efectuada al concepto de venta, es manifiesto que, para configurarse el hecho gravado, la venta debe recaer sobre inmuebles construidos, por lo que las operaciones que recaigan sobre terrenos quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Sobre el particular, tanto el artículo 16, letra g), como el artículo 17, determinan la base imponible en la venta de un inmueble construido. La diferencia para aplicar una u otra base imponible radica en el hecho de si se soportó o no IVA en la adquisición del inmueble construido que se pretende vender.

De este modo, cuando la letra g) del artículo 16 dispone aplicarse al “caso de venta de bienes corporales inmuebles, en cuya adquisición no se haya soportado impuesto al valor agregado”, se está refiriendo – por aplicación del N° 1) del artículo 2° – a un inmueble construido en cuya adquisición el contribuyente no soportó IVA. Tal sería, por ejemplo, el caso de un inmueble (construido) y luego remodelado para su posterior venta.

Como se advierte, esta norma tuvo como propósito morigerar los efectos de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, que amplió el sujeto del impuesto, alcanzando a todos aquellos vendedores habituales de inmuebles que habían adquirido inmuebles construidos sin soportar IVA, con anterioridad a la modificación legal, pero que tras las modificaciones legales deberían vender gravados con IVA. Lo anterior implicaba la generación de un débito fiscal sin que existiera un crédito fiscal contra el cual imputarlo.

Sin embargo, la regla de base imponible contenida en la letra g) del artículo 16 es inaplicable al caso analizado, donde el hecho gravado es la venta de departamentos construidos por empresas inmobiliarias sobre los terrenos, correspondiendo aplicar la base imponible del artículo 17 de la LIVS.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado:

- 1) Se confirma que las ventas de unidades de departamentos, en los términos expuestos en los antecedentes, están sujetas a la regla general de determinación de base imponible dispuesta por el inciso segundo del artículo 17 de la LIVS.
- 2) La ley no permite aplicar la letra g) del artículo 16 del referido cuerpo legal a dichas operaciones.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 995, de 20.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos